

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Бухгалтерський облік в секторі
загального державного
управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в
бюджетних установах України**

Підручник

ЖИТОМИР
2017

УДК 657(075):351
Б 94

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 15 від 29.06.2017 р.)*

Рецензенти:

Д.е.н., професор Крутова А.С.

Завідувач кафедри фінансів, Харківський державний університет харчування та торгівлі (м. Харків)

Д.е.н., професор Левицька С.О.

Професор кафедри обліку і аудиту, Національний університет водного господарства та природокористування (м. Рівне)

Д.е.н., професор Шалімова Н.С.

Завідувач кафедри аудиту та оподаткування, Центральноукраїнський національний технічний університет (м. Кіровоград)

Колектив авторів:

Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В.

Б94

Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

ISBN

Підручник розрахований на студентів бакалаврського і магістерського рівня підготовки за напрямом «Облік та оподаткування» та «Публічне управління та адміністрування», посадових і службових осіб державних органів законодавчої та виконавчої влади, облікових працівників бюджетних установ, науковців та інших зацікавлених осіб – користувачів фінансової інформації сектору загального державного управління.

ISBN

УДК 657(075):351
© Колектив авторів, 2017

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
-------------------	----------

ЧАСТИНА I.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

РОЗДІЛ 1. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ.....	8
---	----------

1.1. Періодизація історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України.....	9
1.2. Первинні етапи історії рахівництва в державних закладах та установах України: від витоків до ХХ ст.....	21
1.3. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку в бюджетних установах в Україні (ХХ–ХХІ ст.).....	49
1.4. Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах як підсистеми бюджетного обліку України початку ХХІ ст.....	86

РОЗДІЛ 2. ЗАГАЛЬНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ.....	108
--	------------

2.1. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в бюджетних установах.....	109
2.2. Базовий інструментарій бухгалтерського обліку в бюджетних установах.....	140
2.3. Екзогенна та ендогенна природа бухгалтерського обліку в бюджетних установах.....	176

ЧАСТИНА II.

ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ	196
--	------------

3.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку нефінансових активів.....	197
3.2. Облік основних засобів.....	204
3.3. Облік нематеріальних активів.....	245
3.4. Облік запасів.....	261
3.5. Облік біологічних активів.....	277

РОЗДІЛ 4. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ.....	281
4.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку фінансових активів.....	282
4.2. Облік дебіторської заборгованості.....	289
4.3. Облік грошових коштів.....	306
4.4. Облік фінансових інвестицій.....	320
4.5. Облік інших фінансових активів.....	328
РОЗДІЛ 5. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	334
5.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку зобов'язань.....	335
5.2. Облік довгострокових зобов'язань і поточної заборгованості за кредитами та позиками.....	342
5.3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги.....	348
5.4. Облік розрахунків за податками і зборами.....	359
5.5. Облік розрахунків з оплати праці.....	373
5.6. Облік інших зобов'язань.....	389
РОЗДІЛ 6. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ, КАПІТАЛУ ТА ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ.....	400
6.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку доходів, витрат, капіталу та фінансового результату.....	401
6.2. Облік доходів.....	405
6.3. Облік витрат.....	424
6.4. Облік капіталу та фінансового результату.....	450
РОЗДІЛ 7. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ.....	458
7.1. Теоретичні засади та організаційні положення складання та подання фінансової звітності.....	459
7.2. Загальні методологічні позиції та методичні підходи до складання фінансової звітності.....	473
7.3. Методика складання основних форм фінансової звітності.....	497
7.4. Порядок складання податкової звітності.....	513
РОЗДІЛ 8. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК.....	526
8.1. Кошторисне планування і контроль.....	527
8.2. Система обліку витрат і калькулювання.....	543
8.3. Управлінський облік і контроль за центрами відповідальності... ..	590
8.4. Бюджетна звітність.....	611
8.5. Управлінський облік в ціноутворенні продукту діяльності.....	631

**ЧАСТИНА ІІІ.
ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

РОЗДІЛ 9. ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ ТА ПЕРВИННА ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	644
9.1. Загальнотеоретичні основи організації бухгалтерського обліку.....	645
9.2. Первинна організація бухгалтерського обліку.....	661
9.3. Організація забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку...	673
РОЗДІЛ 10. ОРГАНІЗАЦІЯ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ, ПРАЦІ ОБЛІКОВИХ ПРАЦІВНИКІВ ТА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ.....	691
10.1. Організація технології облікового процесу.....	692
10.2. Організація праці облікових працівників.....	724
10.3. Організація складання та подання бухгалтерської звітності.....	751
РОЗДІЛ 11. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ АКТИВІВ.....	769
11.1. Організація обліку нефінансових активів.....	770
11.2. Організація обліку фінансових активів.....	827
11.3. Організація обліку витрат.....	847
РОЗДІЛ 12. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПАСИВІВ.....	858
12.1. Організація обліку зобов'язань.....	859
12.2. Організація обліку доходів.....	882
12.3. Організація обліку власного капіталу.....	894
ДОДАТКИ.....	896

ВСТУП

Сучасний стан української державності потребує глибинних концептуальних перетворень з урахуванням світових тенденцій та процесів. Система державного управління, як складний багатоплощинний механізм, має зазнати реформування за всіма складовими, і перед усім в частині сегменту фінансового управління. «Мовою» підсистеми державного фінансового управління виступає бюджетний облік або бухгалтерський облік в секторі загального державного управління, який включає бухгалтерський облік в бюджетних установах, бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби, бухгалтерський облік в державних цільових фондах.

Історія існування бюджетного обліку налічує не одне тисячоліття; певні місце у ній обіймає і вітчизняний бюджетний облік. Розвиток останнього відбувався в контексті як розвитку державності, так і облікової практики наших предків. Вдале географічне розташування території, заселеної нашими пращурами, дозволило сформувати ґрунтовні облікові традиції, що увібрали найбільш життєздатні практики державного рахівництва починаючи з Стародавньої Греції та Риму, збагативши їх обліковими положеннями Християнської Київської Русі. Значним поштовхом до розвитку вказаної підсистеми стала перебудова політичного устрою на 1/6 суші земної кулі, яка спричинила небувале розширення бюджетної сфери. Централізація бюджетного обліку на всесоюзному рівні забезпечила розвиток досить простої та дієвої облікової практики, що відповідає умовам економічного механізму тодішнього суспільства.

Набуття Україною незалежності сформувало нові завдання щодо її політичної та економічної сфер, означених векторно як розбудова соціально-орієнтованої економіки ринкових відносин в унітарній країні парламентсько-президентської форми правління. На тлі процесів певної лібералізації та долучення бюджетних установ до нових економічних механізмів, з одного боку, відбулися вагомні зрушення в бухгалтерському обліку виконання кошторису, а з іншого – постало питання посилення контрольної функції бюджетного обліку, яке було вирішено через формування казначейської системи виконання бюджетів, а отже і нової підсистеми обліку виконання бюджетів в межах останньої.

На зламі тисячоліть вітчизняний бухгалтерський облік долучився до процесу облікової стандартизації, що вже триває не одне десятиліття, з метою гармонізації його облікових положень з теорією та практикою бухгалтерського обліку розвинутих країн світу. Перші досить ефективні кроки в цьому напрямку були здійснені на теренах бухгалтерського обліку в банках, вдалий досвід якого практично синхронно наслідувала підсистема бухгалтерського обліку на

підприємствах та в організаціях. Бюджетний облік певний час залишався осторонь цих процесів, втім, ситуація кардинально змінилась з прийняттям урядом України в 2007 році рішення про модернізацію системи управління державними фінансами, в якій йому було відведено роль основного інструменту інформаційно-аналітичного забезпечення.

Як результат, останні 10 років ознаменувались для цієї складової вітчизняної облікової системи революційними змінами як в сфері методології та методики, так і організації. На виконання положень Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34, було: здійснено розробку Плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору та 20 “Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектору”, що запроваджують нові методологічні підходи та методичні положення бюджетного обліку; розмежовано права та повноваження з обліку активів та зобов’язань суб’єктами сектору загального державного управління; оновлено регуляторну базу бюджетного обліку; сформовано положення з організації роботи головних бухгалтерів та бухгалтерських служб бюджетних установ; розпочато роботу з створення єдиного програмного забезпечення для всіх суб’єктів бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління.

1 січня 2017 року стало відправним моментом кінцевого запровадження вищевказаних сформованих положень, що спричинило потребу у формуванні концептуально нового підручника з бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Вашій увазі пропонується його перший том, що має назву “Бухгалтерський облік в бюджетних установах”. Унікальність цього видання полягає не тільки в змістовному наповненні що повністю відбиває оновленим положенням методології та методики бюджетного обліку, а й у структурі роботи, в межах якої умотивовано виокремлено змістовні блоки теорії (в якому представлено історичні дослідження авторів та розгляд базових основ), методології та методики (за підсистемами фінансового та управлінського обліку), організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах України.

Розділ 8 “Управлінський облік” було підготовлено за участю аспіранта кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету Тростенюк Тетяни Михайлівни.

Автори висловлюють щире вдячність кафедрі «Економічної безпеки, публічного управління та адміністрування», факультету обліку і фінансів та всім колегам ЖДТУ за підтримку і усіляку допомогу, без якої написання такої вагомий праці вкрай би ускладнилось.

ЧАСТИНА І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

РОЗДІЛ 1. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

1.1. Періодизація історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України

1.2. Первинні етапи історії рахівництва в державних закладах та установах України: від витоків до ХХ ст.

1.3. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку в бюджетних установах в Україні (ХХ-ХХІ ст.)

1.4. Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах як підсистеми бюджетного обліку України початку ХХІ ст.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– основні принципи та підходи щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку в цілому;

– критерії періодизації розвитку бухгалтерського обліку та відповідні ним класифікаційні групи;

– детермінанти зародження та становлення рахівництва в державних закладах та установах України;

– засади та чинники розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України в ХХ-ХХІ ст.;

– фактори, мету, завдання, напрями та основні результати модернізації бюджетного обліку в Україні;

а також уміти:

– виокремлювати такти історичного розвитку бухгалтерського обліку в цілому;

– ідентифікувати етапи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України за відповідними критеріями;

– надавати характеристику ключовим ознакам кожного з періодів розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ;

– визначати рушійні сили розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах в цілому та в розрізі кожного з етапів розвитку;

– сформулювати концепцію сучасного загального механізму модернізації бюджетного обліку в Україні;

– моделювати подальші напрями розвитку бухгалтерського обліку виконання кошторису.

1.1. Періодизація історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України

Історія бухгалтерського обліку, як і будь-якого іншого виду людської діяльності, є безперервним, суцільним процесом розвитку. В окремі періоди цей процес прискорювався, що пояснювалось відповідними тенденціями економічного зростання; водночас відомі випадки відносної статичності і навіть повернення до практики минулого. Однак загалом прогресивні тенденції, безумовно, переважають. У зв'язку з цим слід виокремити із п'ятитисячрічної історії обліку саме ХХ ст., яке ознаменувалося прискоренням темпів розвитку зарубіжної та вітчизняної теорії і практики бухгалтерського обліку та значними їх досягненнями в усіх складових облікової системи.

Яскравим прикладом на підтвердження цього є історія розвитку такої специфічної підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку, як облік виконання кошторису, минуле століття для якої стало шляхом від державного рахівництва до бухгалтерського обліку бюджетних установ. Водночас перманентна дія принципів історичної послідовності та етнічної спадковості в умовах розгортання процесів реформування, які відбуваються в досліджуваній складовій вітчизняної системи бухгалтерського обліку, вимагають виокремлення й усвідомлення сталих історичних орієнтирів щодо вибору варіантів розвитку та загальної його концепції. Реалізація останнього процесу неможлива без історичного аналізу еволюції методології зазначеної підсистеми обліку в розрізі емпіричного та теоретичного компонентів.

Узагальнення історичного досвіду будь-якого виду діяльності людства (як і суспільства в цілому) здійснюється, зокрема, за допомогою поділу цієї діяльності на періоди, що відрізняються один від одного певними ознаками чи принципами. В теорії для історика, як вважає відомий фахівець у галузі історії та її філософії Вільям А. Грін, "...важливими є два аспекти: рушійні сили та періодизація" [1]. При цьому рушійні сили, які, власне, спричинюють певні зміни і періодизацію (остання являє собою мислену конструкцію історії, вбрану в хронологічні рамки, кожний такт якої формується під впливом зазначених змін), слід розглядати в сталому взаємозв'язку відповідних теоретичних характеристик.

Світова історична думка свідчить про відсутність єдності в підходах до проблеми періодизації історії в цілому, оскільки виокремлення періодів залежить

¹Вільям А. Грін. Каркас истории / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://refer.in.ua/major/158/70523/>

від вибору критеріїв, які надалі стають основою тієї чи іншої періодизації. На підтвердження цього слід навести основні підходи до періодизації світової історії бухгалтерського обліку, серед яких зустрічаються варіанти, що оперують як на індивідуальному рівні (концепції Ф.В. Єзерського, А.П. Рудановського, А.М. Галагана, Л. Сейя, А. Хаара, К. Лейера, Д.Б. Стернінсона, Л. Герберта та ін.), так і інституціональному (Дж. Чербоні, Н. Стекі, Н.А. Стасей, М.Р. Метьюса, М.Х.Б. Перера та ін.). Кожний з наведених варіантів у результаті критичного аналізу виявляється досить обмеженим як за якісними показниками, так і за кількісними, і це зрозуміло, оскільки будь-яка періодизація є спробою класифікувати факти, за якої враховується тільки певна їх частина. Незважаючи на це, розгляд наведених варіантів періодизації дає можливість виокремити різні бачення перебігу історичного розвитку, а саме:

– представниками філософського підходу слід вважати Ф.В. Єзерського, Я.М. Гальперина, А. Хаара, Р. Матесич, які намагались визначити історичний шлях розвитку бухгалтерського обліку на основі законів, будуючи відповідні схеми на підставі фактів із історії обліку;

– представниками документального підходу є В.А. Велш, Д.Г. Шорт, В.Я. Соколов, М.І. Кутер, які вважали преференційним просте викладення фактів;

– представниками синтетичного підходу є А.М. Галаган, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера, Е.С. Хендріксен, М.Ф. Бреда, викладення фактів з історії бухгалтерського обліку якими давалось на тлі історичного розвитку суспільства;

– представниками аналітичного підходу слід вважати І. Джінаї, Л. Герберта, Дж. Чербоні, Д.Б. Стернінсона, О. Канцані, В. Шу, Я.В. Соколова, вивчення історії бухгалтерського обліку якими пропонувалось через розгляд окремих категорій останнього.

Зазначена класифікація підходів до розгляду історії бухгалтерського обліку виявляє різні засоби її періодизації, які відповідають концептуальному уявленню авторів щодо методів історичного аналізу розвитку облікової системи (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи до періодизації розвитку бухгалтерського обліку [2]

<i>Автори концепції</i>	<i>Критерії періодизації</i>	<i>Визначені етапи розвитку бухгалтерського обліку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
К. Робертус (1870)	Грошовий	1) натуральний (докапіталістичний); 2) вартісний

²Сформовано на підставі опрацювання багатьох літературних джерел і представлено в монографії Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація. – К.: КНЕУ, 2006. – С.10-15.

Продовження табл. 1.1.

1	2	3
Дж. Чербоні (1873)	Концептуальний	1) стародавній світ; 2) епоха комерційної арифметики (від Фібоначі до Л. Пачолі); 3) становлення подвійної бухгалтерії (від Л. Пачолі до Ф. Вілі); 4) виникнення і розвиток наукової бухгалтерії
Л. Сей (1883)	реєстраційний	1) мнемонічний; 2) уніграфічний; 3) диграфічний; 4) логісмографічний
Ф.В. Єзерський (1908)	вірогіднісний	1) перерахунковий; 2) перерахунковий борговий; 3) простий; 4) подвійний італійський; 5) англійський; 6) поєднаний подвійний і англійський; 7) російський потрійний
А.П. Рудановський (1925)	рахунковий	1) статистичний; 2) бухгалтерський
А. Хаар (1926)	балансовий	1) бухгалтерія без підсумкових інвентаризації та балансу; 2) спробний баланс без інвентаризації; 3) баланс без інвентаризації; 4) статистичний (майновий) баланс подається у відповідні звітні періоди і на основі інвентаризації; 5) динамічний (фінансовий) баланс слугує для визначення сум прибутку
К. Лейерер (1928)	точності економічної інформації	1) механічний; 2) формальний; 3) адаптивний
А.М. Галаган (1928)	інтелектуального розвитку	1) теологічний; 2) метафізичний; 3) позитивний
Д.Б. Стернінсон (1936)	грошово-балансовий	1) інвентарно-натуральний; 2) інвентарно-грошовий; 3) розрахунковий; 4) простої бухгалтерії; 5) балансний облік
Н. Стекі	формаційний	1) докапіталістичний; 2) капіталістичний; 3) епохи розвинутого капіталізму
Н.А Стасей	формаційно-стадійний	1) торговельний; 2) промисловий; 3) фінансово-монополістичний
Ж. Шараро-Русо (1963)	розвитку рахунків	1) використання рахунків кореспондентів (треті особи); 2) використання рахунків агентів (працівники підприємства); 3) включення до системи рахунків матеріальних рахунків
Л. Герберт (1972)	управлінський	1) проста бухгалтерія (1775-1820); 2) подвійна бухгалтерія, акцент з рахунків переноситься на баланс (1820-1835); 3) поява результативних рахунків (1835-1875); 4) контроль рахунків, поширення фінансових документів (1875-1920); 5) облік затрат і калькуляція собівартості готової продукції і послуг (1890-1950); 6) макрооблік або національне

Продовження табл. 1.1

1	2	3
		рахівництво (1902-1948); 7) вплив прибуткового (промислового) податку на бухгалтерський облік (1910-1950); 8) стандарт-кост, аналіз собівартості (1920-1948); 9) формування бухгалтерської професії; 10) план рахунків (1918-1948); 11) контроль управління (1922-1950); 12) планування виробництва і контроль (1925-1975); 13) виникнення інформаційних систем і науки про управління (1949-1975); 14) використання рахунково-перфорацийних машин (1947-1960); 15) контроль затрат за центрами відповідальності і використання ЕОМ (1950-1975); 16) виникнення соціального рахівництва (1955-1975)
Р. Обер (1979)	функціональний	1) інформаційний (до 1673 р.); 2) юридичний (1673-1973); 3) економічний (управлінський)
І. Джінаї (1980)	формування професії	1) трансформація права єдиної (державної) власності у право приватної власності; 2) відокремлення управлінської функції від права власності; 3) відокремлення бухгалтерської функції від управлінської
О. Канцані (1980)	націоцентриська (італійська)	1) від виникнення подвійного запису до кінця XVIII ст.; 2) від Дегранжа до середини XIX ст.; 3) від Чербоні до кінця XIX ст.; 4) епоха Беста (від початку XX ст. до 1945 р.); 5) від революції Дзапа (1922) до наших днів
М.В. Глаутьер (1983)	контрольно-стадійний	1) державний контроль; 2) автономний контроль
В.Т. Бактер (1983)	комплексно-змішаний	1) класичний (історія стародавнього світу та раннього середньовіччя); 2) з 1200 р. до 1850 р. – народження позиційної системи рахування (арабські числа), застосування якої сприяло утворенню подвійної бухгалтерії і забезпеченню визначення фінансових результатів обліковими методами; 3) з 1850 р. до 1950 р. – ускладнення економічного життя, поширення обліку затрат і калькуляції собівартості. Виникнення публічної звітності і аудиторства; 4) з 1950 – поширення ЕОТ, виникнення необхідності відображення інфляційних процесів і гармонізації облікових процедур
В. Шу (1987)	реєстраційний	1) елементарний рахунок; 2) простий запис; 3) подвійний запис; 4) рахівництво; 5) комп'ютерна бухгалтерія

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Д.Р. Едвардс (1989)	формаційний	1) докапіталістичний (4000 р. до н. е. – 1000 р. н.е.); 2) торговельний капіталізм (1000 р. н. е. – 1760 р.); 3) промисловий капіталізм (1760–1830 р.)
П. Ласек (1990)	економічного розвитку	1) від моменту зародження бухгалтерського обліку до 1914 р. (облікова інформація розглядається як запис “на пам’ять” і не призначена для цілей управління); 2) 1914-1960 р. (бухгалтерський облік стає джерелом інформації для аналізу господарської діяльності, визначення рентабельності, платоспроможності, ліквідності, кредитоспроможності суб’єкта господарювання); 3) з 1960 р. (зміни в організації обліку, що пов’язані з поширенням ЕОТ; розширення кола об’єктів бухгалтерського обліку; формування національного рахівництва; гармонізація бухгалтерського обліку)
Б. Колас (1991)	історичних тактів	1) середньовіччя; 2) від кінця середньовіччя до початку ХІХ ст.; 3) від ХІХ ст. до першої половини ХХ ст.; 4) сучасний облік
Р. Матесич (1994)	символьно-процедурний	1) символічний етап (8000-3000 рр. до н. е.); 2) етап проектування поняття від’ємних чисел на сферу бухгалтерського обліку у зв’язку з концепцією визначення місця цінностей, переданих у борг, як вилучених з господарства індійських бухгалтерів (3000-1600 рр. до н. е.); 3) чітка система відстеження цінностей, що склалася в стародавньому Китаї (1600 – до моменту використання письменності); 4) етап загальних облікових процедур (від моменту використання письменності до кінця ХІХ ст.); 5) етап формування бухгалтерського обліку як науки (ХХ ст.); 6) етап виникнення і розповсюдження безпаперової бухгалтерії (ХХІ ст.)
Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда (1992)	історичних фактів та економічного розвитку	1) епоха розвитку передумов виникнення бухгалтерського обліку (4000 р. до н. е. – ХІІІ ст. н. е.); 2) епоха відродження як часовий відлік виникнення та становлення бухгалтерського обліку (ХІІІ–ХV ст.); 3) етап застою розвитку бухгалтерського обліку (кінець ХV ст.); 4) етап підготовки до методологічних змін у бухгалтерському обліку (ХVІ–ХVІІІ ст.); 5) етап формування управлінсько-інформаційної функції бухгалтерського обліку (ХVІІІ–ХІХ ст.);

Продовження табл. 1.1

1	2	3
		6) етап формування професії бухгалтера (XVIII–XIX ст.); 7) епоха формування механізмів регулювання бухгалтерського обліку (XIX–XX ст.); 8) етап гармонізації світової системи бухгалтерського обліку (середина та кінець XX ст.); 9) сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку
Я.В. Соколов (1996)	за характером облікових носіїв	1) етап первинних матеріальних носіїв облікової інформації (у Вавилоні – глиняні таблички; в Єгипті – папірус; в Греції – черепки; в Римі – воскові таблички; в імперії Інків – мотузки; в Європі – пергамент); 2) етап паперової бухгалтерії (II ст. до н. е. – Китай; VI ст. н. е. – Японія; IX ст. н. е. – Європа); 3) безпаперова бухгалтерія (XX ст.)
	за типом облікових реєстрів	1) етап глиняних та воскових табличок, папірусів та пергаментів; 2) етап карток та зведених листів; 3) етап облікових книг; 4) етап табуляграм, машинограм, відеограм
	за видами рахункової техніки	1) етап відсутності будь якої техніки на допомогу в підрахунках; 2) етап використання абаку (500 р. до н. е. – XVIII ст. н. е.); 3) етап використання рахівниці (XIX ст.); 4) механізація обліку (початок XX ст.); 5) комп'ютеризація обліку (середина XX ст.)
	за організаційною структурою	1) етап уособлення всієї бухгалтерської служби в особі самого суб'єкта господарювання; 2) етап централізації обліку; 3) етап децентралізації обліку; 4) повернення до централізації обліку
	за метою ведення обліку	1) довідковий облік; 2) облік з метою контролю; 3) облік як інструмент визначення прибутків; 4) облік як інструмент управління
	за методологією обліку	1) етап інвентарного обліку як першооснови бюджетного і комерційного обліку; 2) етап прирівнення грошового вимірника до натурального; 3) виокремлення трьох парадигм бухгалтерського обліку: камеральної, уніграфічної та диграфічної
	за складом рахунків	1) етап майнових та розрахункових рахунків; 2) етап введення рахунків власних коштів і результатних рахунків; 3) етап розповсюдження операційних рахунків

Продовження табл. 1.1

1	2	3
	за формами рахівництва	1) виникнення хронологічного та систематичного записів; 2) стара італійська (Л. Пачолі); 3) нова італійська (Ф. Гараті); 4) німецька (Ф. Гельвіг); 5), французька (М. де ла Порт); 6) інтегральна (Ж.Б. Дюмарше); 7) журнально-ордерна (І.С. Резніченко)
	за галузями народного господарства	1) етап відсутності загальної галузевої концепції – “скільки підприємств, стільки варіантів обліку”; 2) етап формування галузей і галузевих методик обліку; 3) етап подальшої галузевої диференціації обліку; 4) етап інтеграції облікових курсів у дві частини – фінансовий і управлінський облік
	за обліком затрат	1) теорія калькулювання собівартості; 2) виникнення система обліку затрат стандарт-кост; 3) виникнення система обліку затрат директ-кост; 4) виникнення система обліку затрат за центрами відповідності
	за інтересами осіб, зайнятих в господарському процесі	1) облікові записи не мають юридичної сили; 2) облікові записи набувають юридичної сили; 3) здійснення вивірки взаємних зобов'язань; 4) поява законодавчої регламентації облікових записів; 5) введення жорсткої регламентації бухгалтерського обліку
	за зміною наукових доктрин	1) бухгалтерський облік як вид практичної діяльності (від виникнення обліку до XIX ст.); 2) закладення основ бухгалтерської науки з превалюванням юридичної його інтерпретації (середина XIX ст.); 3) розвиток економічної інтерпретації бухгалтерського обліку (початок XX ст.); 4) розвиток процедурної та адміністративно-управлінської концепції бухгалтерського обліку (середина XX ст.); 5) розвиток управлінської концепції бухгалтерського обліку (друга половина XX ст.)
М.Р. Метьюс, М.Х. Б. Перера (1996)	формаційно-фактичний	1) етап стародавніх систем бухгалтерського обліку: від Месопотамії і Китаю до Стародавньої Греції та Риму; 2) етап середньовічної маноріальної системи бухгалтерського обліку; 3) етап виникнення подвійного запису; 4) етап застою у розвитку бухгалтерського обліку; 5) етап розвитку бухгалтерського обліку під впливом промислової революції; 6) етап пошуку принципів бухгалтерського обліку; 7) етап розвитку організаційно-правової структури бухгалтерського обліку; 8) етап розвитку спеціалізованої наукової теорії

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Г.А. Велш, Д.Г. Шорт (1997)	формаційно-цивілізаційний	1) етап другорядності та повного підпорядкування обліку торговельній діяльності суб'єктів господарювання; 2) етап виникнення базисної облікової моделі в Італії – подвійного запису та його розвиток; 3) етап середньо вічної системи бухгалтерського обліку; 4) етап розвитку функціональних можливостей бухгалтерського обліку на підставі розвитку мануфактурного і промислового виробництва; 5) етап розвитку облікової системи за умов промислової революції в Англії; 6) етап лідерства у сфері обліку США; 7) сучасний етап розвитку
М.Р. Лучко, (1998) М.Я. Остап'юк	формаційно-фактичний	1) зародження бухгалтерії; 2) облікові системи Стародавнього Світу; 3) облікові системи в античному світі; 4) облікова система середньовіччя; 5) етап розвинутого обліку; 6) формування бухгалтерського обліку як науки
Ф.Ф. Бутинець (1999)	товарно-грошовий	1) з моменту виникнення товарно-грошових відносин до кінця XVIII ст. (виникнення різних способів реєстрації фактів в облікових реєстрах у вигляді систематичних та хронологічних записів, поширення подвійного запису); 2) з кінця XVIII ст. до кінця XIX ст. (значні зміни у сфері виробництва, розвиток форм товарних операцій та збільшення обсягів операцій між суб'єктами); 3) кінець XIX ст. початок XX ст. (становлення бухгалтерського обліку як сфери наукових знань); 4) з початку XX ст. дотепер (розробка базових принципів об'єктивної оцінки майнового стану суб'єкта господарювання, галузева спрямованість у побудові системи бухгалтерського обліку, розширення державної регламентації національних систем бухгалтерського обліку)
М.Ю. Медведєв (2001)	досягнень людства	1) мова; 2) арифметика; 3) писемність; 4) папір; 5) гроші; 6) обчислювальна техніка
М.С. Пушкар (2002)	формаційно-науковий	1) архаїчний (5000-1500 рр. до н.е. – формування окремих елементів обліку, їх систематизація, використання в межах окремих суб'єктів господарювання, використання архаїчних форм обліку); 2) рабовласницький (1500-500 рр. до н.е. – систематизація обліку, застосування грошового вимірника, використання систематичних записів за рахунками); 3) період елінізму (від 500 р. до н.е. до 500 р. н.е. – початок регламентації обліку, обов'язковість складання звітності, застосування майнових, розрахункових рахунків, виникнення

Продовження табл. 1.1

1	2	3
		подвійного запису); 4) період середньовіччя (V-XII ст. – асиміляція народів-завойовників до завойованих народів через засвоєння та використання надбань та досягнень останніх); 5) XIII-XV ст. (становлення та розвиток подвійного запису, формування теорії бухгалтерського обліку); 6) XVI-XVIII ст. (поширення подвійного запису та італійської форми обліку у Європі, зародження науки про бухгалтерський облік); 7) XIX ст. (виникнення науки про бухгалтерський облік, пошук універсальних принципів обліку, формування національних шкіл); 8) XX ст. (розвиток теорії бухгалтерського обліку, встановлення та поширення його універсальних принципів, прийомів, методів)
М.І. Кутер (2002)	реєстраційний	1) уніграфічний облік; 2) диграфічний облік
В.Я. Соколов (2003)	методологічно-площинний	1) натуралістичний (4000 до н. е. – 500 до н. е.); 2) вартісний (500 до н. е. – 1300 р.); 3) диграфічний (1300-1850 рр.); 4) теоретико-практичний (1850-1900 рр.); 5) науковий (1900-1950 рр.); 6) сучасний (з 1950 р.)

Втім намагання створити оптимальну модель періодизації розвитку бухгалтерського обліку, яка гіпотетично має враховувати максимальну кількість найвагоміших факторів впливу, змушує зупинитись на варіанті періодизації історії бухгалтерського обліку Я.В. Соколова, побудованій на засадах комплексного підходу.

На відміну від значних напрацювань щодо періодизації світової історії бухгалтерського обліку, варіантів періодизації історії бухгалтерського обліку в бюджетних установах у цілому та в Україні зокрема взагалі донедавна не існувало.

Перші спроби розробок періодизації історії бухгалтерського обліку в бюджетних установах були здійснені відомим науковцем та фахівцем-практиком у галузі бухгалтерського обліку в бюджетних установах Є.П. Дедковим. Запропонована названим ученим періодизація історії розвитку обліку в бюджетних установах має значне часове обмеження, оскільки об'єктом її вивчення є окремий період XX ст., а саме 1917-1962 рр. Вона містить такі етапи [3]:

³Дедков Е.П. Развитие бюджетного учёта. – М.: Госфиниздат, 1962. – С. 71-77

1917-1932 рр. – установа єдиної методології в усіх бюджетних установах;

1932-1936 рр. – перехід від кошторисного методу обліку до бюджетного;

1936-1938 рр. – перехід від “котлового” методу обліку видатків до облікового виокремлення коштів бюджету та позабюджетних коштів;

1938-1954 рр. – перехід до єдиних правил бухгалтерського обліку в усій системі бюджетних установ, незалежно від галузевої належності;

1954-1962 рр. – введення єдиних правил щодо складання балансів і інших форм звітності бюджетних установ, перехід до централізованих бухгалтерій у незначних за чисельністю бюджетних установах, удосконалення обліку за простою системою запису.

Авторство наступної періодизації належить А.Н. Белову, який, визначаючи етапи розвитку бюджетного обліку в цілому, виокремлює такі з них щодо обліку в бюджетних установах [4]:

1645-1802 рр. – етап загальних та міських кошторисів;

1802-1811 рр. – етап утворення Міністерства фінансів та початку формування загального керівництва бюджетним обліком, доповнення кошторисів розписом доходів та видатків на підставі кошторисів міністерств;

1811-1906 рр. – етап подальшого удосконалення планування видатків та доходів, початок постатейного планування та обліку доходів і видатків;

1906-1917 рр. – етап удосконалення керівництва бухгалтерським обліку в бюджетних установах;

1917-1938 рр. – етап становлення бюджетного бухгалтерського обліку, якому відповідало характерне ведення обліку за простою системою та використання різних планів рахунків для відображення відповідних операцій;

1939-1955 рр. – етап удосконалення системи реєстрації господарських операцій, який характеризується переходом від простого до подвійного запису та ідентифікацією перелічених операцій у розрізі двох планів рахунків;

1955-1987 рр. – етап уніфікації бухгалтерського обліку, основними моментами якого стали перехід до єдиного плану рахунків для установ, що здійснювали введення бухгалтерського обліку за подвійною системою та централізація обліку однопрофільних малочисельних бюджетних установ.

Розвиваючи останню з запропонованих варіантів періодизації, український автор П. Й. Атамас виділяє ще два етапи розвитку бюджетного обліку, зокрема [5]:

⁴Белов А.Н. Бухгалтерский учёт в учреждениях непроизводственной сферы. – М.: Финансы и статистика. 1995. – С.18 – 23.

1988-1999 рр. – етап, що характеризується централізацією і децентралізацією обліку, широким використанням сучасних обчислювальних машин для обробки облікової та економічної інформації, переведенням бюджетних установ на подвійну систему обліку, принциповим переробленням нормативних актів з організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, обліком показників комерційної діяльності бюджетних установ і позабюджетних джерел їх фінансування, інтеграцією обліку, фінансової та планово-економічної роботи в централізованих бухгалтеріях, відновленням установ державного казначейства;

з 2000 р. – етап упровадження нового плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах, упровадження нових облікових реєстрів і форм звітності, побудовою балансу за принципом “нетто” тощо.

Аналіз поданих до розгляду різновидів поділу історії розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах на відповідні етапи в контексті існуючих підходів та методик дає можливість визначити основні їх проблемні позиції, а саме: певна термінологічна неточність останніх двох періодизацій, оскільки під поняттям “бюджетний облік” їх авторами розуміється бухгалтерський облік у бюджетних установах, тоді як він є лише органічною складовою бюджетного обліку; в основу всіх наведених вище періодизацій історії бухгалтерського обліку в бюджетних установах покладено документальний підхід, який за повнотою відображення еволюції об’єкта є дещо спрощеним і безконтекстним; окремі фактичні неточності (так, повний перехід на подвійну систему обліку в бюджетних установах було здійснено в 2001 р.). Перераховане створює хибне уявлення щодо процесу історичного розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах. За цих умов розроблення комплексної періодизації історії бухгалтерського обліку в бюджетних установах в Україні виступило важливим завданням та нагальною потребою.

Вивчення та аналіз науково-історичних літературних джерел дали змогу виділити групу основних класифікаційних ознак щодо періодизації розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах. При їх виокремленні були враховані не тільки суто облікові, або економічні, критерії, а й політичні, соціальні, культурні, релігійні як такі, що відігравали та відіграють важливу роль у формуванні кола завдань, функцій та об’єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах (табл. 1.2).

⁵Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. – Х.: Центр навчальної літератури, 2003. – С. 17 -18.

Таблиця 1.2

Етапи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах України за критеріями періодизації

<i>Критерій періодизації</i>	<i>Назва етапу та характерні його особливості</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Вплив становлення функцій держави на формування бухгалтерського обліку в бюджетних установах	Військово-господарський етап (рахівництво як засіб упорядкування фінансових відносин між княжим двором та дружиною)
	Владно-військовий (рахівництво стає інструментом урегулювання фінансово-господарських відносин між державною скарбницею, з одного боку, та владними і військовими органами, з іншого)
	Соціально-управлінський (формування бухгалтерського обліку органів державного управління та соціальних закладів, що утримуються за рахунок коштів держави)
Відношення до системи державного обліку, що існувала в країні	Етап однорідної цілісної системи скарбничого рахівництва (рахівництво суб'єктів господарювання повністю включено до рахівництва державної скарбниці)
	Етап виокремлення рахівництва державних установ з державного рахівництва у вигляді виконання ними первинних функцій
	Етап розподілу державного бухгалтерського обліку на облік виконання бюджету та облік виконання кошторису
Функціональний склад бухгалтерського обліку в бюджетних установах	Контрольно-захисний етап (рахівництво виконує функцію контролю і захисту коштів та майна скарбниці)
	Контрольно-інформаційний етап (до контрольної функції додається інформативна, що виконує завдання забезпечення інформацією різних користувачів)
	Етап поповнення складу функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах управлінською функцією (поповнення складу функцій управлінською, яка покликана забезпечити реалізацію управлінських повноважень різних рівнів керівництва відносно бюджетних установ як суб'єктів господарювання)
	Поповнення науково-пізнавальною та функцією захисту інтересів суб'єктів фінансово-економічних відносин бюджетних установ
Характер облікових записів	Проста система фіксації довідникової інформації
	Проста система запису в межах рахунків бухгалтерського обліку
	Поєднання простої та подвійної систем запису в проекції до відповідних суб'єктів господарювання
	Повний перехід на подвійну систему запису
Рівень розвитку облікових носіїв	Етап первинних документів як основного носія інформації
	Етап доповнення облікових носіїв реєстрами аналітичного обліку
	Етап доповнення облікових носіїв реєстрами синтетичного обліку
	Етап застосування комбінованих реєстрів обліку

Продовження табл. 1.2.

1	2
Форма регламентації облікового процесу	Етап вільного ведення рахівництва
	Етап ведення рахівництва за рекомендованими методиками та нормативними документами вибіркової регламентації
	Етап ведення бухгалтерського обліку за принципом чіткої регламентації
Організаційна форма облікового процесу	Етап чіткої централізації рахівництва
	Етап часткової децентралізації рахівництва суб'єктів господарювання в межах системи державного рахівництва
	Етап централізації обліку в межах суб'єкта господарювання
	Етап поєднання централізації та децентралізації обліку в бюджетних установах
Методологія обліку	Інвентарний облік, грошово-натуральний або уніграфічний, камеральний облік, диграфічний з пріоритетами камерального
Рівень уніфікації методології облікового процесу	Етап відсутності методологічної єдності
	Етап переходу до загальної уніфікації методології

1.2. Первинні етапи історії рахівництва в державних закладах та установах України: від витоків до ХХ ст.

Оскільки початок історії розвитку власне бюджетних установ будь-якої політично-територіальної належності збігається з моментом утворення відповідної держави, яка і є ініціатором створення та засновником даних суб'єктів господарювання, дослідження історичної спадщини минулого України в спектрі зазначеного напрямку провадилось з моменту відліку утворення української держави, а отже, і розвитку її управлінських та соціальних функцій. Важливою для вивчення є також пропедевтика до зазначеної події, оскільки вона визначає умови її реалізації та первинну характеристику.

Історичні свідчення дають змогу відносити перші державотворчі кроки на території України до VII ст. до Різдва Христового. На початку залізного віку на північному чорноморському узбережжі починають утворюватися грецькі колонії-факторії, серед яких найвідомішими є Ольвія, Тіра, Херсонес, Теодосія,

Пантікапея, Фаногорія, Танаїс. Їх політичний лад, релігія, економічний устрій, культурне та соціальне життя цих колоній свідчать про їх тісний зв'язок з метрополіями, від яких вони відділились, оскільки зазначені сфери виступають повними аналогами першоджерел. З огляду на це припущення щодо застосування в обліковій практиці зазначених міст-держав методології давньогрецької школи є не тільки ймовірним, а й єдино можливим; на користь цього свідчать і дослідження матеріальної культури. Так, діловою мовою в містах-державах Причорномор'я була мова Афінської держави.

Державний облік грецької школи стародавнього світу відрізнявся такими методологічними концептуальними особливостями:

– записи здійснювались виключно на дощечках, оброблених гіпсом, а чернетками слугували глиняні черепки;

– нарівні з натуральним вимірником використовувався грошовий;

– у державному господарстві реєструвались виключно факти надходження та видачі готівкових коштів (серед операцій ми знаходимо свідчення і про залікові платежі, і про передання коштів до інших кас);

– зберігання монет здійснювалося за видами доходів: відповідно до кожного з них відкривався окремих глечик, який мав власний ідентифікаційний знак – певну літеру алфавіту;

– за кожним видом доходів закріплювався якийсь окремих вид видатків, кошти на покриття якого вилучалися виключно із потрібного глечика;

– за зберігання коштів та документів відповідали два державні чиновники: у першого зберігався ключ від приміщення, що слугувало за касу, у другого – ключ від кімнати, де містилися бухгалтерські документи, при цьому існувала чітка заборона на обмін цими ключами;

– звітність мала публічний характер: звіти державних установ вибивалися на мармурових або наносилися на бронзові дошки і виставлялися на народних зборах або крізь доріг, вона надавалася періодично, була підконтрольною, при цьому при її складанні державні чиновники передусім повинні були скласти паралельний звіт на підставі первинних документів, а вже потім зіставляли з поданим до розгляду.

На підставі зазначених положень можна визначити основні принципи побудови державного обліку, а саме: чітко виражене переважання контрольної функції над інформаційною; первинність касового методу обліку; чітке розмежування доходів і видатків за їх видами та винятково адресне зіставлення доходів та видатків з погляду покриття останніх; посилений контроль за зберіганням фінансових коштів. Свідченням на користь первинності

давньогрецької облікової школи державного обліку у формуванні теорії і практики вітчизняного бухгалтерського обліку бюджетних установ є дія зазначених принципів в її методологічному базисі дотепер.

Стосовно питання про формування функціонально-управлінського апарату держави, слід зауважити, що більшість бюджетних коштів направлялася на фінансування релігійних, військових та культурних заходів, які мали безперечно суспільний характер. Цікавим і знаменним є факт введення в грецькій державі порядку оплати суспільних обов'язків та утримання неімущих громадян за рахунок коштів держави – перший крок до утворення та розвитку системи соціального забезпечення та гарантування.

За історичними свідченнями кожна з античних держав північного Причорномор'я пройшла шлях від міста-колонії до розвинутого центру державної полісної організації в усіх його складових. Найвизначнішою за своїми досягненнями стала Ольвія Понтійська. Так, розкопки, проведені на території колишньої Ольвії, виявили рештки, характерні для розвинутого та сформованого міста, а саме: майдани, бруковані вулиці, мури, театри, храми, стадіони, громадські та житлові будинки. Інші матеріальні знахідки свідчать про значний розвиток культури (наявність власних письменників, поетів, учених), місцевої промисловості (виготовлення зброї, тканин, вина, прикрас із золота та срібла), торгівлі та фінансово-кредитної системи (карбування власних грошей). Політична система Ольвії була досить гнучкою і пройшла всі етапи, характерні для давньогрецької державності – аристократичне правління, тиранію, демократію та олігархію.

Найвідоміші свідчення щодо політичного улаштування держави відносяться до етапу демократичного правління, яке реалізовувалося за допомогою двох гілок влади – законодавчої та виконавчої. Законодавчу владу представляли Народні збори та Рада, виконавчу – магістратури-колегії з колегією архонтів на чолі, які обиралися на народних зборах. Фінансовими справами крім Вищої колегії займалися ще дві колегії – семи і дев'яти – та Верховний розпорядник фінансів. До обов'язків колегії семи входили: нагляд за надходженням податків, мита, штрафів, добровільних пожертвувань, платежів за орендоване державне майно; розпорядження храмовою казною; розподіл та безпосереднє виділення коштів на утримання державного апарату; влаштування державних свят та спортивних змагань; нагородження громадян; будівництво та ремонт споруд; заготівля продуктів харчування у неврожайні роки. Колегія дев'яти, або фінансова колегія,

здійснювала управління державними цінностями та священною казною, карбування монет, керувала надходженням доходів від жертвоприношень.

Доволі цінні історично-матеріальні свідчення залишив по собі Херсонес. При проведенні археологічних досліджень було виявлено широкі бруковані вулиці, майдани, залишки храмів, рештки житлових будинків, стел, псефізми (урядові декрети, висічені на мармурових плитах), цистерни для дощової води, каналізаційні рури, водогін. Розвивалась в Херсонесі наука і культура: в почесному декреті, який датується III ст. до Різдва Христового, на честь історика та письменника Сіріска йдеться про те, що громадська община нагороджує його золотим вінком за опис з'явлення богині Діви, а також відносин Херсонесу з іншими містами та землями. Органи законодавчої та виконавчої влади були подібні за складом і функціями до ольвійських державних органів; епіграфічні пам'ятки доносять до нас свідчення про існування у Херсонесі посади скарбника держави та скарбника священних сум.

За рівнем розвитку античні країни Причорномор'я стояли значно вище від своїх територіальних сусідів – скитів (скіфів), сіндів, ментів, сарматів, аланів, готів та гунів, а тому мали вагомий вплив на розвиток соціально-культурних, політичних та економічних традицій останніх. Але таке піднесення стало можливе лише завдяки урахуванню в практиці життєдіяльності особливостей оточення зазначених держав, у чому, по суті, проявляється зворотність зазначеного впливу. Отже, класична грецька школа державного обліку вочевидь застосовувалась у чистому вигляді виключно на перших порах державотворення; у процесі співіснування грецької та скіфської культур відбувалося формування євразійської культури, яка, у свою чергу, породила і специфічний облік – греко-перський з пріоритетом першого.

Подальший розвиток осередків грецьких пращурів української держави пов'язаний з їх об'єднанням у Боспорське царство, яке проіснувало на території Кримського півострова та Чорноморського узбережжя до VI ст. Згадок про зазначене державне утворення залишилося небагато, однак навіть їх достатньо для твердження про продовження змішаної облікової практики в цілому, а отже, і в державному обліку зокрема. Окрім того, I ст. до Різдва Христового відзначилось поступовим підкоренням Боспорського царства Римською імперією, котра, як відомо, на той час мала значні політичні, економічні та культурні надбання. Облікові традиції Риму знайшли своє відображення у вже

сформованій системі обліку грецько-варварської культури, а тому потребують розгляду, зокрема в частині державного обліку Римської імперії.

В цілому державний облік у Стародавньому Римі являв собою дуже розвинуту облікову систему. Носіями облікової інформації в різні періоди були личані та шкіряні смужки, вощені дерев'яні дощечки, пергамент, папірус, полотняні відрізи. Державний облік латинян відрізнявся чіткою регламентацією, яка проявлялася насамперед в обов'язковому виконанні принципу “нічого зі слів”. Реалізовувалося це положення через документування фактів господарської діяльності держави, завдяки чому воно набувало статусу обов'язкової умови ведення обліку; на випадок відсутності документального фіксування операцій складалися виправдувальні записи.

На підтвердження наведемо історичне свідчення: так, армійські фінанси римської держави були зосереджені в руках квесторів, до обов'язків котрих входили контроль та проведення всіх операцій, щодо руху коштів, які здійснювалися виключно за первинними документами – єдиної підстави для складання записів. Для забезпечення синтетичних записів у Римі та в провінціях вівся брєваріум – книга, в якій відображались як кошторисні асигнування, так і їх виконання; у подальшому цей реєстр обліку дістав назву книги імперських рахунків, яку слід вважати першим балансом державного господарства.

Римській обліковій практиці також слід завдячувати народженням облікової термінології, яка існує дотепер. І все ж таки, незважаючи на значні здобутки римської облікової школи, у синтезі грецько-перської облікової системи та римського облікового порядку останній мав підпорядковане значення, оскільки сам первісно був зліпком, відламком давньогрецьких облікових стереотипів.

Отже, у середині першого тисячоліття нашої ери давньоукраїнське державне рахівництво уособлювало поєднання грецької методології, арабського рахівництва та римського права, що свідчить про надзвичайну його багатогранність та цінність для подальшого вивчення.

Наступний період державотворення України пов'язаний із завершенням історичного шляху східнослов'янського племені антів, перші згадки про яких зустрічаються у працях відомих старогрецьких та римських письменників VII ст. до Різдва Христового: Гесіода, Геродота, Софокла, Скілана, Корнелія Непота, Плінія, Птоломея, Таціта. На момент падіння Боспорського царства анти, або венети, досягли значної ваги та впливу серед племен, що проживали на території теперішньої України, і насамперед завдяки своїй військовій організації. За свідченням письменників VI–VII ст.

Прокопія, Йордана, Агафія, Менандра, Феофілакта, Псевдо-Маврікія та Феофана в середині першого тисячоліття пращури українського народу перебували в умовах переходу від первіснообщинного устрою до класового суспільства; ремесла вже відділяються від сільського господарства; розвивається внутрішня і зовнішня торгівля. У цей же час у межах їх територіальної орієнтації виникає грошовий обіг за допомогою римських срібних монет. Політичну та громадську організацію антів слід характеризувати як військову демократію, оскільки функції управління племенем в мирний період виконувало народне зібрання, а в стані війни – “гех”, тобто цар, авторитет якого визначав весь народ.

Хоча дана етнічна спільнота володіла рунічною писемністю, яка зберігалась у слов'ян до моменту Хрещення Русі і, напевно, мала навички щодо рахування, вона не залишила по собі будь-яких значних культурних та наукових надбань. А з урахуванням початкового стану формування системи господарсько-економічних відносин можна стверджувати про зародковий етап формування обліку в антів у цілому.

Перше велике об'єднання українських племен було здійснено під проводом дулібського князя в VI ст., при цьому воно виявило себе настільки політично сильним, що пам'ять про нього зберігалась ще багато століть і араб аль-Масуді зміг скласти досить докладний опис його існування аж в X ст., а відомий російський історик В.О. Ключевський (1841–1911) зазначав що “...історія (Руси) почалась... в VI в. на самом краю, в южно-западной части нашей земли, на северно-восточных склонах и предгорье Карпат”. Видатний український історик та політичний діяч М. С. Грушевський початок державного життя України датує VII–VIII ст., коли у торговельних містах з'являються воєнні ватажки – князі, які й очолювали військові дружини. Ці військові об'єднання утримувались і годувались при княжому дворі за рахунок добровільних внесків усього племені, а також за рахунок здобичі і завоювання нових земель.

Провідним осередком східнослов'янської державності стає Середнє Подніпров'я, а головним політичним центром – Київ. Першим державним формуванням на території теперішньої України слід вважати Київську Русь (IX–XIV ст.), базисним державним утворенням якої стали Київська держава, заснована Аскольдом і Диром, та Новгородське князівство на чолі з Олегом – перший з князів Київської Русі. Літопис свідчить, що у 882 р. князь Олег зібрав велике військо, до складу якого входили варяги, словіни та кривичі, а також представники народів чудь і мерю, і вирушив походом на південь до Києва, захопивши на Дніпровім шляху два найбільші городи, Смоленськ і

Любич, і опанувавши престол Києва. За час свого князювання (879–912 рр.) Олег проявив себе як сильна індивідуальність, мудрий, далекозорий володар, відважний лицар-вікінг, розширивши свої володіння шляхом як політичних, так і прямих військових дій, з одного боку – до середнього Дніпра, а з іншого – до Балтійського моря і Новгороду, об'єднавши таким чином однією владою не тільки полян, древлян та сіверян, а й новгородських словен, кривичів, радимичів, хорватів, уличів та неслов'янські племена чудь і мерю.

Безумовно, для безпеки як невеликого, так і значного за територіальною ознакою державного утворення необхідним є існування і дієве функціонування органів захисту, якими і були на той час військові дружини; останні утримувались за рахунок захоплених під час військових походів матеріальних цінностей, а також данини (її розміри не регламентувались), яка сплачувалась населенням до княжої або державної казни. Оскільки первісно данина сплачувалася звичайними продуктами сільського господарства і промислів – хутром, шкурами, медом, збіжжям, худобою, воском, то, очевидно, і виплати з казни здійснювалися відповідними майновими предметами. Другим вірогідним припущенням, що впливає з економічної якості данини, є характер вимірника, що мав використовуватись в обліку, який вівся в межах великокняжого двору, а саме: натуральний.

Наведені дані також свідчать на користь того, що в межах обліку великокняжого двору Київської Русі – прообразу нинішньої системи бюджетного обліку України, не ідентифікуються дві різні складові, зокрема: облік власне державної казни та облік діяльності військових дружин, оскільки об'єктивних підстав для цього не було. Більш того, державне господарство сприймалось як приватна власність князя, і саме тому князь використовував казну на свій розсуд. Саме в цей час відбувається формування першого принципу руської бухгалтерії – держава є власником усього або майже всього майна, що знаходиться в країні. Головним обліковцем при княжому дворі, до функцій якого входило передусім завідування княжим скарбом, був двірський, чи дворецький. Прообразом теперішнього комірника були стольники і ключники, на яких покладалися функції щодо збереження матеріальних цінностей.

Облікові записи робилися на пергаменті, виготовленому зі шкіри тварин. Етап початку становлення Київської держави не відрізняється значними досягненнями в обліку в цілому, та в державному обліку зокрема, який на той час будується на застосуванні примітивних облікових прийомів, пов'язаних зі

збиранням данини і реєстрацією облікових оборотів. Таким чином, правомірним є висновок про наступність в обліковій практиці стародавньої Русі X ст. саме елементарної облікової техніки варварів аварів, а не багатогранної та досить складної системи обліку еллінів. Цей висновок пояснюється незрілістю державної системи Київської Русі, а отже, і неготовністю екстраполяції добре відпрацьованої, аналітично вивіреної облікової моделі на примітивну господарську практику молодшої держави. З подальшим розвитком власної грошової системи, а саме із введенням в обіг в ролі грошей металевих монет зі срібла – срібної гривні, ногатів, кунів, різанів, вивериці (1 гривня = 20 ногатів = 25 кунів = 50 різанам), а потім, за часів правління князя Володимира Великого, із золота та срібла – “золотників” та “срібляників” – склад облікових вимірників вочевидь розширюється за рахунок грошового вимірника. Ці процеси зумовлюють початок грошово-натурального етапу в історії державного обліку України.

Значний поштовх до подальшого розвитку державного обліку на Русі надала знаменна релігійна подія – прийняття у 988 р. русичами Християнства. Активна популяризація та розгортання монастирського життя, господарської діяльності перших релігійних общин на території Київської Русі, які формувалися під впливом візантійського релігійного, економічного та соціального досвіду, призвели до форсованого розвитку бухгалтерського обліку. Носій високих і вишуканих традицій стародавніх культур – еллінської, латинської та цивілізацій східних імперій – другий Рим на момент Хрещення Русі являв собою високорозвинутий суспільно-політичний механізм та складну фінансово-економічну систему. Константинополь як суспільно-економічна формація перебував у стадії формування феодальних відносин. Імператорська влада хоча і була необмежена щодо повноважень (імператор був главою церкви, верховним суддею та воєначальником, повністю визначав зовнішню та внутрішню політику, володів значним обсягом земель, міг страчувати своїх підданих, конфісковувати їх майно, призначати та усувати з посад чиновників, у тому числі і патріархів церкви), але в основі її ідеї лежала римська традиція, відповідно до якої імператор вважався повновладним правителем, але не власником держави, і був зобов’язаний підкорюватись законам держави.

Економічна політика державної влади ґрунтувалась на принципі чіткої централізації та регламентації, які реалізовувались у вигляді жорсткого контролю виробництва значної кількості галузей місцевої промисловості, торгівлі, сільського господарства з боку державних чиновників. Суворому державному регулюванню підлягали і земельні відносини з приводу

використання казенних земель, власником яких у Візантії була держава, ромеями – землекористувачами.

Константинополь мав власну грошово-кредитну (причому в обігу переважали золоті монети – соліди, або безанти, номінсми) та податкову системи. Про сформованість певних соціальних функцій держави свідчать існуючі на той час державні установи вищої школи – університети Олександрії, Антіохії, Константинополя, а також механізм фінансового забезпечення осіб, зайнятих у соціальній сфері: візантійські літописи містять згадки про законодавчі акти, якими закріплювалися положення про повне фінансове утримання з державної казни вчителів, викладачів та лікарів, з одночасним звільненням їх від усіляких повинностей задля надання “необхідної свободи” для наукової творчості і діяльності. Система державної соціальної підтримки була розрахована виключно на декласовані елементи та сиріт і функціонувала через мережу притулків, богаделень, будинків опікування, лепрозоріїв, виправних закладів, будинків для божевільних, пологових будинків та кладовищ для убогих та жебраків, в’язниць.

Таким чином, слід констатувати наявність у Візантії досить розгалуженої мережі державних закладів соціального спрямування, які перебували не тільки на повному фінансовому утриманні держави, а й у своїй обліковій практиці були повністю керовані і підпорядковані державній казні.

Згадок про методичні підходи до ведення обліку в Новому Римі в цілому та в межах його державного господарства зокрема немає, за винятком незначної інформації про досить розвинуту систему обліку в монастирських господарствах, веденням якого опікувались економи, ключники та скарбники. Втім на основі зазначеного можна сформулювати таку гіпотезу щодо положень державного обліку Візантії: по-перше, вочевидь в основу візантійської системи обліку було покладено римську методику з її грецьким базисом; по-друге, державний облік був чітко регламентований і підпорядкований першочерговому завданню – контролю за використання коштів; по-третє, власність імператора не була об’єктом державного обліку; по-четверте, часи публічної звітності відійшли в минуле разом із грецькими формами народовладдя; по-п’яте, через функціонування централізованого монолітного механізму державного обліку з відтворенням у межах його прийомів і засобів усіх функцій щодо виконання доходів та видатків без винятку, навряд чи можна казати про виокремлення із системи державного обліку підсистеми обліку в досліджуваних установах. Цілком імовірним є припущення, що зазначені принципи побудови державного рахівництва стають у X ст. основою у формуванні системи державного обліку Київської Русі. Під впливом

візантійської облікової методологічної парадигми формується інший принцип руської бухгалтерії – за кожний майновий об’єкт має відповідати чітко визначена окрема особа або група осіб.

Упродовж часу правління князів Ігоря та Ольги, князя Володимира Великого, князя Ярослава Мудрого, князя Володимира Мономаха розвивається авторитаризм князівської влади: князь стає повновладним правителем держави, головним військовим ватажком, суддею, адміністратором та досить впливовою особою в церковних справах держави; державна казна по суті являє собою загальну скарбницю князя та держави. Структура видатків державної казни суттєво не змінюється впродовж IX–XII ст., а переважну більшість їх становлять видатки на княжий двір та на утримання дружини. Поширення на Русі ідей християнства призвело до розвитку просвітництва, причому первинну роль у поширенні освіти відіграють церква та князі. Так, за наказом князя Володимира при Десятинній церкві було закладено першу державну школу для дітей найближчого оточення князя, яка і надалі перебувала під повною його фінансовою опікою. Школа для підготовки освіченого духовенства була відкрита Ярославом Мудрим у Новгороді. Для продовження і поглиблення освіти служили бібліотеки, що створювалися князями при монастирях та церквах (Софії Київській, Печерській Лаврі). Отже, спостерігається початок процесу формування соціальних функцій держави. Оскільки він ще не набуває будь-яких значних масштабів, немає підстав для твердження про формування в цей період мережі прототипів бюджетних установ. У зв’язку з цим, очевидним є факт відсутності самостійної підсистеми обліку в державних закладах. Також зрозуміло, що державне рахівництво продовжує бути засобом упорядкування фінансових відносин між княжим двором та його дружиною, виконує контрольню-захисну функцію щодо коштів та майна скарбниці.

При монастирях Київської Русі, які стали своєрідними центрами наукової думки на староруських землях, здійснювалася підготовка майбутніх обліковців: це були дяки, які, пройшовши спеціальну підготовку в школах при монастирях, де серед інших предметів їх навчали веденню обліку та записів, не висвячувались і надалі, таким чином, мали можливість працювати при княжому дворі, у світських закладах чи в боярських маєтках. Носіями облікової інформації, в яких фіксували дані, були вочевидь берестяні грамоти, а діловою мовою – давньоруська мова. Імовірно було б припущення про використання у вигляді облікових носіїв при княжих дворах саме книг, однак історичні свідчення наголошують на відсутності у Київській державі вітчизняних майстрів з виготовлення книг аж до XIII ст..

Склад об'єктів обліку, до яких історичні свідчення відносять доходи і видатки, та методи простого фіксування останніх дають змогу стверджувати про розвиток у цей період у сфері державного обліку старої камеральної бухгалтерії, яка переважала на той час у Європі.

Монголо-татарська навала, яка охопила Київську Русь у XIII ст., призвела до значного зниження частки видатків, що мали надходити на утримання княжого двору і дружини, через необхідність введення іншої статті – плата данини Золотій Орді (податі стають подушними, а кожна людина чоловічої статі, незважаючи на вік та стан, – об'єктом обліку). Послаблення Київської держави викликало її зубожіння і значно уповільнило розвиток усіх сфер її життя, у тому числі і облікову теорію та практику. Однак саме за цих часів відбувається формування ще одного принципу руської бухгалтерії – людина є об'єктом обліку, оскільки кожна людина певною мірою підзвітна.

Перебування українських земель під електоратом Галицько-Волинського князівства суттєво не змінило фінансово-економічну систему, що склалася в часи Київської Русі. Це політичне утворення стало спадкоємцем державної та культурної традиції Київської Русі, а тому і облікову традицію русинів слід вважати його спадком і об'єктом подальшого розвитку. Утім подальший розвиток управлінських функцій держави призвів до формування нових органів влади та управління, а отже і початку в державному обліку України владно-військового етапу, під час якого рахівництво стає інструментом врегулювання фінансово-господарських відносин між державною скарбницею та владними і військовими органами.

Характеризуючи історичні факти щодо наступного етапу розвитку української держави відомий історик М. Довнар-Запольський відзначав “брак прямих господарських джерел з історії Великого Литовсько-Руського князівства”. Литовсько-Руське князівство мало руське суспільне улаштування, яке було успадковане від Київської Русі; вочевидь і облікова практика була перенесена на ґрунт економічної системи нового державного утворення. Окремі свідчення доводять, що діловою мовою нарівні з давньоруською поволи стає латинська, а як облікові носії починають застосовуватися книги.

Українські міста, що відійшли до Польщі, отримують статус міст “магдебурзького права”, а отже, і право станового самоуправління. Міські громади починають активно застосовувати польську державну облікову методу. У цих містах запроваджується система різних за призначенням кас. Так, у Львові комісія міського господарства утримувала три каси:

королівську (до неї вносилися суми від експлуатації міських маєтків, млинів, цегляного заводу, каменоломень, бані, перукарні, з кінцевим призначенням на військові потреби міста), міську (поповнювалася за рахунок доходів з інших міських маєтків, з використанням коштів на утримання священників, костельних слуг, безпритульних дітей тощо), водопровідну (функціонувала за рахунок різних надходжень, а саме: збори за проїзд через мости, оплата за користування водопроводом; витрачалися кошти на ремонт водопроводів та доріг). Кожна каса вела облікові книги, в яких відображалися доходи і видатки на ті чи інші цілі і за якими складалися звіти. Важливо те, що об'єктами виплат із міської казни переважно є окремі особи – жителі міста, а не установи. Військові видатки були в різні часи досить значними, все-таки не потребували застосування якихось окремих облікових схем. Таким чином, можна казати про продовження етапу однорідної цілісної системи державного рахівництва.

Подальший розвиток національних облікових традицій збігається з початком епохи Запорізької Січі. Вищими законодавчими, адміністративними та судовими органами на Січі стають козацькі ради. Військова старшина, що обиралась козаками, складалася з кошового отамана, військових судді, асаула та писаря; повний штат осіб-керівників у різні часи становив 49, 118 та 149 чоловік. Економічними ознаками козацької держави був змішаний тип економіки загальновійськового майна. Військові служителі з числа керівництва, або так звана скарбова старшина у складі двох шафарів (до функцій яких входило поповнення доходів січового скарбу через збір коштів на користь війська з перевезень через ріки Дніпро, Буг, Самару торгового люду до Січі), кантаржея (хранитель військових ваги і міри, який повинен був збирати кошти на користь війська запорізького з торговців, котрі привозили товари на Січ) та підшафарів, виконували первинні облікові функції – ведення обліку доходів, видатків, касових операцій, майна, операцій, які фіксувалися у спеціальних книгах чорнилами за допомогою гусячого пера. Завершальним етапом загальної облікової схеми державного рахівництва на Січі було складання зазначеними особами звіту кошовому отаманові та козацькій раді.

Вивчення дохідно-видаткової частини скарбниці, а вона, по суті, відіграла роль державного бюджету, свідчить про відсутність прямих видатків на соціальні заходи, зокрема на освіту, лікування тощо. Усі отримані доходи використовувалися на придбання боєприпасів, продовольства, улаштування перевезень через ріки, утримання духовенства, будівництво човнів і на утримання

усієї старшини. Очевидно, нове державне українське утворення не ставило на меті формування абсолютно нової системи фінансового забезпечення країни, воно її розвинуло на підставі отриманого досвіду київської, литовської та польської доби. Незважаючи на відсутність фактичного матеріалу на підтвердження такого припущення, вірогідним є те, що методика ведення обліку в Запорізькій Січі перебувала під впливом уже сформованої облікової системи монастирських господарств, об'єктами обліку яких були каса, доходи, видатки, а також дебіторська та кредиторська заборгованість. Книги з обліку за кожним з напрямів являли собою своєрідні однойменні рахунки. Досить активний розвиток торгівлі як на Січі, так і поза її межами дав поштовх до формування ще одного принципу руської бухгалтерії – усі взаємні розрахунки між особами, що беруть участь у господарській діяльності, мають бути вивірені. І вже зовсім очевидним є припущення вибору ділової мови на Запоріжжі на користь староруської мови.

За часів Гетьманщини політичний устрій козацької держави набуває подальшого розвитку, що відбивається певним чином і на її фінансово-економічній системі. Так, з уведенням на Січі гетьманської посади, на яку був обраний Петро Конашевич-Сагайдачний (1616), фінансова сфера стає прерогативою гетьмана, причому цікаво, що принцип автономності повністю ігнорується при побудові державної облікової системи, зокрема майно і фінансові кошти гетьмана не відокремлюються від фінансово-майнових ресурсів держави. В Україні починає формуватися досить чітка і розвинена система органів управління та виконавчої влади на чолі з Трибуналом, до складу якого входять: генеральна Канцелярія з верхньою Апеляцією (відіграла роль верховного уряду, який видавав Гетьманські універсали та всі його волевиявлення); Генеральний суд графський; Генеральний суд земський; Комісаріат (ревізував справи підкоморські і разом з Дирекцією мав у розпорядженні публічні споруди, шляхи та переправи); Скарбова канцелярія (завідувала національними доходами та видатками); Військовий регламент (здійснював управління військовими справами); Ревізійний комітет (проводив перевірки скарбових та військових рахунків тощо). З 1654 р. завдання щодо контролю за фінансовою системою козацької держави виконує гетьманський підскарбій. Склад видатків козацької держави зазнає також змін, зокрема у своїй структурі вони вміщують видатки на утримання послів, на утримання гетьмана, платня вищій військовій старшині й адміністрації, утримання війська, благодійні внески на церкву, державне будівництво.

З моменту підписання Переяславської угоди починається процес поступового зрощування фінансових систем України і Росії, який проявляється у спробі Івана Брюховецького виокремити гетьманські доходи і видатки із фінансової системи козацької держави та делегувати права на них Московському царю. Як наслідок фінансової гармонізації двох країн, починається поступове запровадження в господарське життя України російської облікової практики. Зазначений період обліково-фінансової історії Росії залишив відомості у відповідних літературних джерелах про наявність як загальних, так і міських кошторисів (перші згадки датуються 1654 р., які склалися у довільній формі, але у вигляді звіту за минулий рік.

Основою обліку були дозорні книги, які, по суті, являли собою інвентаризаційні описи. На початку кожного року або наприкінці його в кожному приказі відкривалась самостійна окрема окладна книга на відповідну галузь держави. Вона закріплювалася за кожним з приказів для покриття його видатків, у розрізі міст, що входили до складу приказної області. Записи в книгах здійснювались на підставі виправдувальних документів. Ці документи у разі фіксування видаткових операцій повинні були мати резолюцію диякона, в якій обов'язково вказувалася сума, що підлягала видачі. Облікові дані вносились у книги в розрізі таких реквізитів: дата; текст, який зазвичай включав інформацію про постачальника, або контрагента, кількість та якість отриманих предметів, вартість одиниці предмета, загальну суму купівлі; характеристику купленого предмета, як-то: його призначення, дата здійснення закупівлі, відомості про особу, що здійснювала закупівлю, відомості про особу, що складала видатковий кошторис; розписку про отримання коштів; відмітку про використання придбаних предметів.

Відмежування державного скарбу від грошово-майнових цінностей гетьмана закріпили так звані “Пакти та Конституція права і вольностей Війська Запорізького” (“*Pacta et Constitutiones legum libertatumque Exercitus Zaporoviensis*”), що були ухвалені під Бендерами 16 квітня 1710 р. через десять днів після виборів гетьманом Пилипа Орлика. Укладені між гетьманом, з одного боку, і кошовим отаманом та генеральною старшиною, з іншого боку, “договір і постанова” передбачали визначення військової скарбниці як державного скарбу і фінансів у гетьманській державі, керівництво якими здійснював генеральний підскарбій. Цей крок міг стати першим серед послідовних заходів у формуванні складної системи державного обліку. Однак реалізація прийнятих фундаментальних рішень ускладнювалася фактичним спустошенням козацької

військової скарбниці внаслідок змін у фінансовій системі козацького війська, що були здійснені Іваном Мазепою-Колединським, а саме: об'єднання державного скарбу та приватних надходжень гетьмана. Окрім того, оскільки вибори Пилипа Орлика були здійснені в еміграції, а в межах Московського царства, під протекцією якого перебувала Україна, фактичним політичним спадкоємцем Івана Мазепи-Колединського став у 1708 р. Іван Скоропадський, останній нормативний документ діяв обмежено – визначав політично-економічне життя лише тієї частини запорізького війська, що стала під стяги Пилипа Орлика, котрий більшість видатків на утримання війська здійснював із власних доходів.

Певним тягарем для козацької скарбниці війська Івана Скоропадського стали видатки на утримання російського війська, які до того були досить незначні. Це призвело до впровадження режиму суворої економії у використанні фінансових ресурсів. Посилення контролю над діяльністю козацького війська в цілому та гетьмана зокрема проявилось у створенні Москвою Малоросійської колегії у складі шістьох московських старшин з президентом-бригадиром Вельяміновим, до функцій якої входили приймання скарг на українські суди від населення, нагляд за діями старшин, а також повний контроль за фінансами. Окрім того, через короткий термін до функцій Малоросійської Колегії додається функція управління фінансами української держави.

Західні землі, до складу яких входять Галичина, Буковина, Закарпаття, тим часом перебувають під владою Польщі, згодом Австрійської, а потім Австро-Угорської імперії. Такий поділ позбавив Україну не тільки політичної, а й фінансово-економічної самостійності, і визначив суб'єктів впливу на формування облікової теорії та практики українського бухгалтерського обліку впродовж кількох віків. Одним з них відповідно була облікова система Російської імперії, а іншим – облікові системи зазначених країн Заходу у вказаній послідовності політичного спадкоємства. Облікова експансія мала не лише методологічний характер, а й організаційний. Так, при веденні облікових книг у Галичині до 1543 р. переважала у використанні давньоруська, а також латинська мови, а після 1543 р. твердо укорінюється польська аж до моменту поділу Польщі у 1772 р., після чого діловодство ведеться німецькою мовою.

У цей період відбувається поступове формування християнських морально-етичних принципів побудови економічних систем світу, які постулюються християнською церквою у вигляді гасла: економіка має бути не тільки ефективною, а й справедливою. Духовні явища милосердя та благодійності, стають нормою особистого життя нащадків русичів, ґрунтуючись на співчутливому ставленні людей один до одного, яке, на

думку вчених, було притаманне стародавнім східнослов'янським племенам. На певному періоді розвитку державності на території Русі-України, ці постулати набувають суспільного значення у формі активного проектування їх на соціально-економічне життя слов'янських країн. Так, за часів правління руського царя Іоанна Грозного в постанові Стоглавого Собору 1551 р. знаходимо запис: "...попечение о бедных признается делом общества, которое доставляет средства на него" [6]. У даній фразі, по суті, визнаються і закріплюються законодавчо на суспільно-державному рівні моральні християнські цінності.

Визнаючи належну роль освіти як двигуна суспільного прогресу, Російська держава на зламі XVII–XVIII ст. починає розширювати сферу своїх видатків на користь фінансового забезпечення закладів освіти. Так, у цей період серед видатків на органи і заклади, які традиційно фінансувалися з державної казни, вирізняються не тільки видатки на утримання війська та флоту, царського двору, посольств та відомств, а також видатки на утримання навчальних закладів. Водночас гетьманська Україна на момент політично-економічного її приєднання до Росії мала досить високий рівень початкової освіти: історичні джерела свідчать, що кожне село мало свою школу, яка створювалась і перебувала під повним патронатом сільської громади. Незважаючи на досить рішучі кроки у бік формування сектору соціально-культурних закладів державної форми власності, справжній розквіт соціально-суспільної діяльності держави затримався ще на півтора століття.

Цей період відзначається значними нововведеннями в системі державного обліку країни як у різних його сферах методології, методики, організації. Так, у 1719 р. в урядовій газеті "Ведомости о военных и иных делах" з'являється слово "бухгалтер". Визнаючи належну роль обліку і контролю, царський уряд видає державні акти, які містять нормативні матеріали з організації бухгалтерського обліку державного господарства і які, по суті, відносно критерію форми регламентації облікового процесу ознаменували початок етапу ведення рахівництва за рекомендованими методиками та нормативними документами вибіркової регламентації. Перший з таких документів відноситься до 1714 р., і в ньому зазначається, що записи повинні здійснюватися своєчасно, "счет был бы скорым", прибутково-видаткові книги мають вестись щоденно, відповідальність підпорядкованих осіб має бути чітко визначена. Більш пізніми нормативними актами в 1722 р. у вживання вводяться терміни "дебіт" та "кредит". Особливо

⁶Пашигорева Г.И., Пилепенко В.И. Отраслевые особенности учёта в некоммерческих организациях: Учебное пособие. – СПб.: Питер, 2003.– 170 с.

значні кроки були здійсненні щодо удосконалення обліку матеріальних цінностей військових відомств.

У результаті реформ царського уряду набуває подальшого розвитку система державного управління у бік посилення її спеціалізації, наслідком чого стала поява таких органів управління, як Колегія іноземних справ, Військова колегія, Адміралтейств-колегія, Мануфактур-колегія, Берг-колегія, Комерц-колегія, а також Камер-колегія та Штатс-контор-колегія (останні опікувалися поповненням казни та розпорядженням державними коштами).

Розвинена система органів виконавчої влади потребувала ведення детального обліку кожною з колегій, які було сформовано у складі державного рахівництва і які були підпорядковані йому методологічно та організаційно. Утім, незважаючи на це, даний крок слід класифікувати за організаційною ознакою початком етапу часткової децентралізації рахівництва суб'єктів господарювання в межах системи державного рахівництва; а за критерієм відношення до системи державного обліку – початком етапу виокремлення рахівництва державних установ як суб'єктів господарювання в системі державного рахівництва у вигляді виконання ними первинних облікових функцій.

Зазначені перетворення в апараті управління держави мали щодо України сторонній характер аж до 1780 р., коли царським наказом було запроваджено на лівобережній Україні, колишній Гетьманщині, загальноросійський устрій. Це призвело до ліквідації багатьох українських державних структур, у тому числі і військового скарбу, натомість якого було сформовано Казенні палати.

Початок XIX ст. відзначився загальною реформою у сфері реорганізації устрою державної влади, яка включала міністерську та реформу Сенату. У результаті оголошеного у 1802 р. Маніфесту петровські колегії були замінені міністерствами: військовим, морським, іноземних та внутрішніх справ, юстиції, комерції, імператорського двору та уділів, міністерством фінансів. Було також створено міністерство народної освіти. З моменту створення Міністерства фінансів починається запроваджене ним з 1803 р. регулярне складання кошторисів на державному рівні.

1821 р. ознаменувався створенням Департаменту державного казначейства Росії, основними завданнями якого стали контроль за надходженнями та видатками усіх казначейств та здійснення головного рахівництва усіх доходів і видатків держави. З моменту перетворення цього органу виконавчої влади у Головне казначейство Росії в 1822 р. склад його функцій значно змінився: тепер казначейство забезпечувало приймання, зберігання та видачу коштів для здійснення видатків за всіма напрямками державного управління; оплату видатків

імператорського двору і міністерств; виплату пенсій і фінансової допомоги мешканцям столиці. Одночасно в 1822 р. на рівні місцевих органів влади, для здійснення аналогічних функцій у відповідному управлінському масштабі, були утворені повітові та губернські казначейства.

Західні українські землі, як зазначалося, в обліковій практиці державного сектору стають послідовниками облікових шкіл Польщі, а потім – Австро-Угорщини. Для виконання відповідних функцій з ведення обліку грошових операцій скарбниці щодо надходження та витрачання коштів на західноукраїнських землях утворюються фінансові та рахункові управління, які підпорядковуються Надвірній рахунковій палаті. У 1793 р. Надвірна рахункова палата та її місцеві представницькі органи ліквідуються, а натомість утворюється Державна бухгалтерія з відповідними установами на рівні провінцій, наприклад Галицька державна бухгалтерія. Водночас держава починає опікуватися питаннями організації обліку як державного, так і приватного секторів: оприлюднюється та поширюється серед окружних управлінь розроблена на державному рівні інструкція, яка була покликана роз'яснити і закріпити знання з діловодства, стандартизувати ведення книг реєстрації будь-яких господарств німецькою мовою.

Таким чином, на межі XIX ст. бухгалтерський облік в органах і установах України, які фінансово забезпечувалися з боку держави, має досить чітку регламентовану систему упорядкування, являючи собою невід'ємне ціле з державним рахівництвом казни держави, а отже і розвиваючись у повній відповідності до розвитку останнього. У цей самий час у системі державного обліку набуває розвитку нова камеральна бухгалтерія або диграфічна з пріоритетами камеральної, а в облікову практику починається впровадження подвійного запису, при цьому в його теоретичному трактуванні та практичному обґрунтуванні переважає німецька національна рахункова концепція.

Середина XIX ст. була ознаменована важливими політичними та економічними подіями як для східної, так і для західної частин України – скасування панщини і кріпацтва. Продовженням цих перетворень стало реформування фінансово-грошових систем країн, до складу яких входили українські території. Так, у 1862 р. Російська імперія здійснює бюджетно-фінансову реформу, основні напрями якої визначили “Правила про складання, розгляд, затвердження і використання розпису і фінансових кошторисів міністерств і Головних управлінь”. Відповідно до цієї реформи змінилася в цілому і схема бюджетного процесу. Зокрема, в частині управління дохідною і видатковою частинами бюджету було передбачено включення до Державного

розпису всіх доходів та видатків (за винятком спеціально визначених), чіткий поділ доходів і видатків на параграфи і на статті, а також виключно цільове використання асигнованих коштів відповідно до затвердженого кошторису без визначення джерел доходів, призначених для їх покриття; у частині прав і обов'язків міністерств і головних управлінь установлювалося, що вони не повинні були мати дохідних джерел у власному розпорядженні, не мали права на власний розсуд змінити кошторисне призначення кредитів, не могли накопичувати невикористані залишки асигнованих сум; у частині організації процесу звітування про виконання Державного розпису було передбачено єдині форми звітності; у частині забезпечення відкритості інформації щодо Державного розпису передбачалось його оприлюднення після затвердження імператором.

Продовженням зазначених перетворень стало прийняття розроблених Комісією “Правил про порядок надходження державних доходів і переведення державних видатків”, якими впроваджувався принцип єдності каси. Згідно з ним усі державні доходи мали бути зібрані в казначейських установах, а видатки – здійснюватися останніми.

Період з 1861 до 1917 р. в соціальному житті Російської імперії характеризувався розквітом благодійницьких організацій як державної, так і недержавної форм власності, розширенням сфер їхньої діяльності, а також активним залученням широких верств населення до сфери соціально-громадянської активності. Зокрема, літературні джерела свідчать про перебування у віданні губернських управ губернських лікарень, фельдшерських шкіл, майстерень для праці душевно хворих, сирітських притулків, богоделень. Змінюється в позитивний бік структура видатків на освітню галузь, яка, по суті, стала піонером бюджетного сектору, сформованого сьогодні в країнах колишнього СРСР. Так, якщо сумарно з 1862 р. до 1867 р. державою було витрачено на освіту 13,76 % бюджетних коштів, то в період з 1867 до 1872 р. цей показник уже становить 15,09 %, з 1872 до 1877 р. – 17,31, з 1877 до 1882 – 16,91, з 1882 до 1887 – 17,79, з 1887 до 1892 р. – 19,15, з 1892 до 1897 р. – 19,17 %.. В абсолютному значенні за сорок років видатки на освіту збільшились у 3,83 рази, тоді як видатки на утримання імператорського двору зросли в 1,25 рази, на священний синод – у 2,52 рази, на Міністерство внутрішніх справ – у 3,15 разів (табл.1.3).

Таблиця 1.3

**Видатки державного бюджету Російської імперії
в період з 1862 до 1897 р.р. (млн.руб.)**

<i>Період (роки)</i>	<i>Міністерство народної освіти</i>	<i>Імператорський двір</i>	<i>Священний синод</i>	<i>Міністерство внутрішніх справ</i>	<i>Усього</i>
1862-1867	30	48	27	113	218
1867-1872	48	52	40	178	318
1872-1877	72	59	48	237	416
1877-1882	82	53	51	299	485
1882-1887	90	65	53	298	506
1887-1892	99	53	56	309	517
1892-1897	115	60	68	357	600

Велику роль у формуванні народної освіти відігравали земства, які організовували шкільну мережу, дбали про кадри вчителів, організовували вчительські семінари, і саме вони переважали у структурі фінансового забезпечення цих закладів (на початку ХХ ст. структура коштів, що отримували школи, була така: 84 % – кошти земств, 14 % – Міністерства народної освіти, 2 % – кошти духовного відомства) (табл. 1.4).

Просвітницька державна діяльність поступово починає охоплювати суспільне життя та розширює межі своєї векторної спрямованості. І хоча ці процеси мали відносно повільний та неоднорідний характер за національною та соціально-верстовою ознакою – на початку ХХ ст. 3/4 населення України було неписьменні (нижчі показники у Європі мали тільки 3 країни: Румунія, Сербія, Португалія) – тенденції, що намітилися, були досить позитивними.

Вочевидь такі значні зрушення у розвитку соціально-функціонального апарату держави привели до значного розширення мережі закладів соціально-культурного характеру державної форми власності й одночасного піднесення ролі державних установ соціального профілю як господарських одиниць, а отже, сприяли розвитку їх облікової теорії та практики. Унаслідок цих процесів і подій відбувається зміна вектору впливу функцій держави на формування обліку державних установ і закладів у бік його соціально-управлінської спрямованості.

Таблиця 1.4

**Структура видатків земських бюджетів
у 34 губерніях Росії у 1910 р.**

№	Назва видатків	Питома вага
1	Медична частина	28,0
2	Народна освіта	25,0
3	Дорожня повинність	9,0
4	Утримання земського управління	7,7
5	Сплата боргів	7,7
6	Участь у видатках урядових установ	4,9
7	Сприяння економічному добробуту	3,9
8	Відрахування на утворення капіталів	3,5
9	Ветеринарна частина	2,7
10	Інші видатки	7,6
11	Усього	100,0

Як зазначалося, спочатку фінансове забезпечення установ, на здійснення діяльності яких виділялися кошти держави, відбувалося через накази Суспільного піклування, Казенної палати та інших органів управління. Як продовження розпочатих змін фінансової системи Російської імперії у 1865 р. справи та капітали зазначених органів передаються губернським земствам, які надалі фінансово забезпечують зазначені вище установи. Відомо, що передання капіталів здійснювалося у розрізі класифікаційних розрядів останніх, а саме: 1-й розряд – власний капітал установ суспільного піклування; 2-й розряд – кошти на утримання вихованців у навчальних установах; 3-й розряд – апеляційні кошти, або кошти, що надходять у відомих, визначених відповідно до законодавства, випадках у власність благодійних установ; 6-й розряд – пересильні кошти. Передавання справ виявило значні порушення щодо ведення рахівництва у Наказі Суспільного піклування, установи якого часто не могли документально ідентифікувати капітали під час передавання. Тому губернські управи змушені були приймати капітали загальною сумою, здійснюючи один запис у прибутково-видатковій книзі. У процесі обробки інформації та класифікації капіталів земські управи розширюють групи розрядів, зокрема до існуючих додається 5-й розряд – основних капіталів, а також продовольчий, страховий та окладний, на які заводяться окремі прибутково-видаткові книги, “...то есть кассовые”. До ведення

рекомендуються не тільки зазначені облікові реєстри, а й прибуткові та видаткові журнали.

Уже через кілька десятиліть результатом розвитку облікової практики та теорії в галузі державного рахівництва, стає досить чітка і самостійна система обліку в установах, що перебували на фінансовому утриманні у держави. Зокрема, навчальні заклади в 1895 р. отримали прекрасний зразок щодо ведення діловодства в цілому, і зокрема грошової його частини, в якому дається ретельний опис методики ведення обліку в цих закладах відповідно до встановлених правил і норм Міністерства народної освіти. Відповідно до цього документа фінансова діяльність будь-якого навчального закладу мала починатись із замовлення бланків асигновок – документ чітко визначеної форми, на підставі якого установи, що здійснюють касове виконання бюджету, видають кошти на видатки, передбачені цим документом. По суті, ця процедура відповідає сьгоднішнім окремим технічним елементам процесу планування фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, що дає змогу стверджувати про існування логічної послідовності зв'язку процесів планування та обліку в даному секторі вже понад 100 років. Асигновки замовлялися канцеляріями попечителів навчальних округів, директорами училищ, директорами народних училищ, начальниками навчальних дирекцій на наступний рік на підставі розрахунку, який передавався з грошима за бланки через систему експедицій в Санкт-Петербург до головного казначейства.

На виконання замовлень експедиції повинні були забезпечували їх доставку до місця призначення та відповідну доставку асигновок до адресатів замовлень. При цьому, незважаючи на суворі вимоги до зберігання цих грошових документів в установах (особиста матеріальна відповідальність визначеного начальником установи працівника, до функцій якого і входило ведення обліку бланків асигновок; ведення обліку даного виду грошових документів в розрізі його видів – прості, оборотні, авансові – в пам'ятному реєстрі бланків асигновок), зворотне передавання здійснювалося пересиланням через пошту.

У розпорядчих управліннях для ведення обліку господарської діяльності відкривалися Журнал, Головна книга, допоміжні або розрахункові книги на астрономічний рік – з 1 січня до 31 грудня. У Журнал вносились у відповідному порядку операції з надходження та використання сум грошових коштів, зокрема вказувалися такі реквізити: порядковий номер запису; дата (при цьому під час запису отриманих від казначейства квитанцій або талонів від квитанцій про прийняття готівкових коштів проставлялась дата здійснення операції в

казначействі, а не в розпорядчому управлінні); предмет надходження або використання коштів (назва операції); кошторисний період; частина, рахунок та стаття відповідно до Головної книги; сума надходження або використання коштів; підпис. Зауважимо, що, оскільки щодо діяльності установ, які утримувалися з державної казни, зберігався бюджетний принцип єдності каси, переважну більшість грошових операцій здійснювали казначейські установи безпосередньо, зокрема приймання коштів на користь зазначених вище державних закладів та проведення безпосередніх виплат; установи, у свою чергу, здійснювали виплати заробітної плати чиновникам, видачу авансів на господарські потреби та розрахунок за придбані товари через систему асигновок. Після здійснення записів у Журналі відповідні суми мали бути відбиті у Головній книзі, яка складалася з чотирьох частин: 1-ша – кошторисні видатки, 2-га – кошторисні доходи, 3-тя – спеціальні кошти, 4-та – партикулярні суми і застави (рис. 1.1).

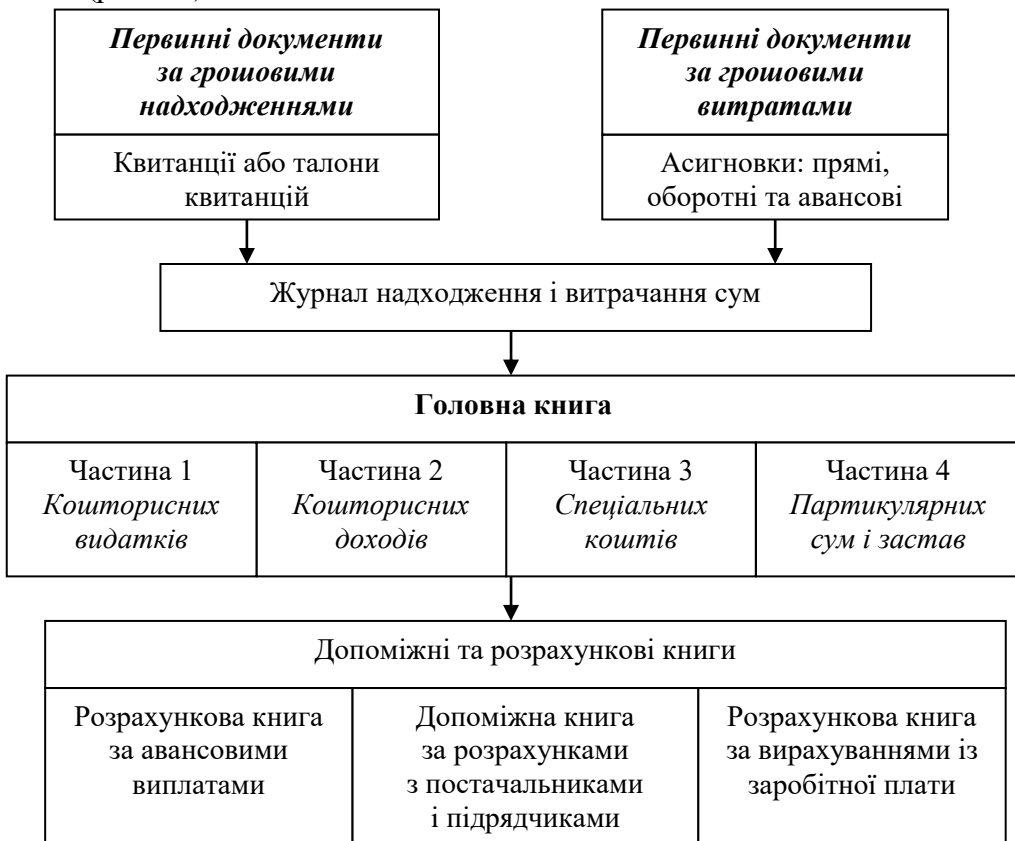


Рис. 1.1. Загальна схема документообороту в бухгалтерському обліку бюджетних установ на 1895 р.

Частина кошторисних призначень розподілялась на таку кількість рахунків, яка відповідала статтям кошторису, за яким згідно з річними касовими розписами і призначались управлінню кредити. Так, за параграфом 8 визначалися ст. 1 “Утримання особового складу” та ст. 2 “На канцелярські видатки, утримання рахівників, кур’єрів і розсильних”. У частині кошторисних видатків фіксувались як суми призначень кредитів, так і суми, на які були видані асигновки, при цьому на основі повернутих від казначейства талонів асигновок здійснювалась фіксація фактично виплачених через казначейство сум та таких, що залишилися невиплаченими. Частина кошторисних доходів розподілялась відповідно до статей дохідного кошторису; підставою для записів до неї були річні та додаткові до них касові розписи. Записи в другу частину здійснювались за двома головними напрямками руху коштів за надходженням – призначено та надійшло – в розрізі таких реквізитів відповідно: порядковий номер запису; дата; сума; виключено з призначення; після очікується; порядковий номер; стаття Журналу; дата та номер квитанції або талона казначейства; окремо кожний раз; усього; залишається до надходження; рахунки та статті в допоміжних книгах.

Частина третя служила для відбиття інформації щодо спеціальних коштів закладів і велася в розрізі їх видів. При цьому, оскільки видатки за зазначеними коштами не могли перевищувати суми грошових коштів, що перебували в казначейській установі для забезпечення доходів, усі рахунки видатків мали вестись проти рахунків доходів для запобігання виникненню можливості перевитрат спеціальних коштів. Частина четверта містила інформацію щодо здійснення партикулярних операцій, або операцій, що не є необхідними для проведення основної господарської діяльності закладів. Так, у примірнику заповнення Головної книги у частині четвертій знаходимо серед призначення коштів, що надійшли на користь навчального закладу, такі: “удержано по асигновке Управління в пользу купца NN 5 р., в пользу портного NN 10 р.”, “получена от уездного суда в пользу купца NN по квитанции казначейства 42 р.”, серед виписаних у видаток відповідно – видача коштів адресатам (по суті, зміст даної операції свідчить про те, що описаний вид коштів був прототипом коштів, які у подальшій фінансово-економічній діяльності бюджетних установ дістали назву сум за дорученнями та депозитних сум). Після здійснення записів у Головній книзі відповідні записи робили в той самий чи в наступний день до допоміжних або розрахункових книг, які мали довільну форму. Ці книги велися для фіксації розрахунків з усіма особами, з якими управління здійснювало грошові операції. Для обліку матеріальних цінностей, який, до речі, здійснювали господарські частини закладів і установ, використовувались матеріальні книги,

які мали форму інвентарних описів і велися в розрізі таких реквізитів: дата надходження речі, її назва та кількість, ціна одиниці та загальна сума, дата придбання, підстава для його здійснення та джерело придбання, відомості про ремонт речей та вибуття в розрізі грошових характеристик.

Подальша інформація щодо методики обліку виконання кошторису до 1917 р. досить обмежена, оскільки існують лише окремі розрізнені свідчення щодо регулювання та загального порядку його ведення. Так, головними розпорядчими документами щодо ведення державно-комунального рахівництва були циркулярні розпорядження відомства державного контролю, які мали рекомендаційний характер. Єдиної законодавчої бази взагалі не було. Державні органи та установи здійснювали процес рахівництва за простою системою реєстрації операцій. В обліку продовжують фіксуватись лише фінансові операції, тобто такі, що пов'язані з отриманням доходів чи здійсненням видатків. Поступове, досить повільне введення подвійної системи реєстрації в облік кошторисних господарств, що утримувалися за рахунок державного бюджету, не змінило вибірковості в її фіксації, оскільки зазначена методика відповідала домінуючій на той час у системі державно-комунального рахівництва кошторисній формі. Для цієї форми характерна повна ідентичність частин кошторису за доходами і видатками та рахунків, оскільки відповідно до кожної з частин Головної книги установи відкривався рахунок з аналогічною назвою. Тобто напрями кошторису доходів і видатків визначали порядок рахівництва.

Опрацювання спеціальних літературних джерел дало змогу зробити висновок про те, що в досліджуваний період в обліковій практиці державно-комунального рахівництва систематизованого угруповання рахунків не було, не існувало і єдиного переліку частин доходів і видатків; очевидно, кошторис складався у більш-менш довільній формі. Отже, логічним є висновок про відсутність фіксованих, постійних назв рахунків.

Крім названих рахунків, додатково відкривалися рахунки “Кошторис”, “Каса”, “Результати виконання кошторису” та “Залишок за кошторисом”. Відображення інформації починалося з фіксації на рахунках частин кошторису кошторисного припущення (показників запланованих доходів і видатків), при цьому дебет рахунків доходів кореспондувався з кредитом рахунку “Кошторис”, а кредит рахунків видатків з дебетом рахунку “Кошторис”. Реєстрація поточних операцій здійснювалася за зазначеними кошторисними рахунками і рахунком “Каса” відповідно. Наприкінці проміжного підсумкового періоду визначалися результати виконання кошторису шляхом регулюючих проведення за однойменним рахунком та рахунками частин кошторису. Якщо результати

виконання кошторису мали успішний характер, тобто досягалася економія, сума кошторисного залишку заносилася на рахунок “Залишок за кошторисом”. Така методика розноски операцій нагадує деталізоване ведення самого кошторису, звідси і назва цієї форми.

Необхідність активного розвитку теорії і практики державного рахівництва в цілому веде до виокремлення напряму наукових та навчально-методичних досліджень в обліку державних неприбуткових установ, що утримуються за рахунок коштів бюджету. Фундаментальною працею, присвяченою цим питанням, стає підручник відомого російського вченого-економіста, практика з великим досвідом (обіймав посади бухгалтера та головного бухгалтера на різних залізничних управліннях губернських міст Росії та головного бухгалтера в Московській міській управі), українець за походженням Олександра Павловича Рудановського під назвою “Принципи суспільного рахівництва”, що побачив світ у 1913 р. Цей підручник був побудований на принциповому уявленні основоположника процедурного підходу щодо методу бухгалтерського обліку, до елементів якого Рудановський відносив: реєстрацію, систематизацію та кореспонденцію. У розрізі зазначених позицій автор обстоював, обґрунтовував і описував побудову балансу (через побудову рахунків за законами подібності, причинності та розвитку), взаємовідносин між рахунками (з виокремленням прямих розрахунків з третіми особами, розрахунків через агентів або за допомогою розподільних рахунків, взаємних розрахунків між бюджетами та загальних схем бюджетних оборотів, кореспонденції активних та пасивних рахунків), побудову облікових форм чи носіїв облікової інформації (з розподілом останніх на рахункові документи – прибуткові та видаткові, та книги – власне книги, Журнал та Головну книгу). Фактично зазначена праця була яскравим прикладом викладення теоретичних основ обліку на прикладі державного рахівництва і хоча вона практично не містила якоїсь деталізації та виокремлення інформаційних блоків щодо обліку державних установ суспільного господарства, значення її в подальшому формуванні концептуальних положень усього бюджетного обліку важко переоцінити.

Політичні зміни 1917 р., що відбулися на просторах колишньої Російської імперії, призвели не тільки до її територіального поділу, а й до економічного краху. Серйозним політичним та економічним випробуванням стали для України наступні п’ять років, за які відбулася шестикратна зміна влади (Центральна Рада, Гетьманат Павла Скоропадського, Директорія, більшовицький уряд 1919 р., денікінська окупація і реставрація радянської влади). Очевидно, що в умовах політичної нестабільності, військової

експансії, економічного занепаду, а звідси і гіперінфляції, розвиток обліку було призупинено. Більше того, з 1917 до 1921 р. відбувався, по суті, розвал старої системи і форм бухгалтерського обліку. Катастрофічне знецінювання грошової маси призвело до скасування грошових податків, а отже, країна перейшла до натуралізованих господарських відносин. Гроші перестали бути універсальним вимірником. Облік виконання кошторисів перетворився на облік виконання “короткострокових” кошторисів, дохідна частина яких містила перелік показників щодо конфіскацій та контрибуцій.

У період тимчасово-умовного зникнення грошової маси з економічного обігу як в Україні, так і в Росії економісти починають вести пошук нового субституту, при цьому на заміну грошовому пропонувались такі вимірники: трудові (за основу цього вимірника брали працегодину, працедень); енергетичні (грунтувалися на витратах умовної, базової одиниці енергії); предметові (будувались на умовних одиницях, що виражали величину втіленої в предметі кількості сировини і засобів праці). Відомому обліковцю того часу О.М. Галагану вдалося відстояти грошовий вимірник у бухгалтерському обліку, і навіть більше: 13 липня 1918 р. ЦВК РРФСР видає розроблені і підготовлені ним Основні положення з обліку майна, якими пропонувалась грошова оцінка всіх видів майна.

На хвилі піднесення націонал-патріотичних настроїв відбувається активне формування установ соціально-культурного профілю, які переважно мали статус державних. Для забезпечення підвищення рівня освіти впродовж 1917 р. у Києві було започатковано три державні гімназії, а по всій Україні відкрито 53 середні та 215 вищих початкових шкіл. У листопаді в Києві відкривається Українська академія мистецтв, яка дістає державне утримання й усіляке сприяння.

Продовжуючи національно-відроджувальну політику Центральної Ради, гетьманський уряд упорядковує в складі органів виконавчої влади Міністерство народного здоров'я і віросповідань та Міністерство народної освіти і мистецтв з виокремленням у його складі Головного управління мистецтв. Саме гетьманській державі належить пріоритет заснування Української академії наук, яка, попри фінансові труднощі молодій українській державі, з першого дня свого заснування повністю утримувалася (штатні посадові оклади академіків прирівнювалися до окладів заступників міністрів) і активно розвивала свою структуру (в короткий термін вона розширилася до 75 господарських об'єктів, у тому числі багато інститутів системи УАН, Ботанічний сад, Національна бібліотека, астрологічна обсерваторія, музеї, видавнича база тощо) за рахунок коштів держави. Підвищеною увагою уряду Павла Скоропадського

користувалась вища освіта: статус державних вищих навчальних закладів отримують Київські політехнічний та комерційний інститути, Харківські ветеринарний, комерційний та технологічний, Катеринославський гірничий, Ніжинський історико-філологічний; окрім діючих університетів у місті Києві, Харкові, Одесі та Новоросійську, відкривають Київський та Кам'янець-Подільський українські державні університети; розпочинають роботу утворені археологічний та клінічний інститути в Києві, сільськогосподарський в Одесі, український історико-філологічний факультет в Полтаві.

Значну підтримку одержала середня освіта шляхом її поступової націоналізації: за 1918 р. було взято на баланс держави 40 чоловічих гімназій; таким чином, на кінець 1918 серед 836 діючих гімназій 161 була державна, 409 – громадських, 268 – приватних.

Зазначені тенденції вимагали перегляду та формування нової системи управління державним сектором, у тому числі і облікової системи як складової модуля фінансового управління.

У цілому з середини XIX ст. до початку XX ст. були здійснені значні кроки, спрямовані на удосконалення існуючої практики державного рахівництва.

По-перше, надання відповідних прав і обов'язків щодо ведення облікових операцій безпосередньо суб'єктам господарювання дає змогу стверджувати про поступове виокремлення в системі державного рахівництва відповідної складової обліку, а отже, і початку нового етапу в розвитку обліку бюджетних установ.

По-друге, різноманітність реєстрів, що пропонувалися для застосування, свідчить про одночасне посилення обох рівнів якісного змісту облікової інформації – як аналітичного, так і синтетичного.

По-третє, розширення складу облікових реєстрів та ускладнення їх до Головної книги стало вихідним етапом у формуванні економічної повноцінності та повноти підсумкового етапу обліку – складання звітності.

По-четверте, методика рахівництва державних органів та установ залишалася досить різноманітною не тільки за галузевою належністю, а й за суб'єктами господарювання. Це пояснюється насамперед недостатньо активним методологічним керівництвом облікового процесу, яке здебільшого зводилося до видачі колишнім відомством державного контролю окремих циркулярів з характером рекомендацій.

1.3. Становлення та розвиток бухгалтерського обліку в бюджетних установах в Україні (XX–XXI ст.)

З моменту відновлення та закріплення в 1920 р. влади більшовиків в Україні, подальший розвиток вітчизняного обліку виконання кошторису вплитається в процес загального розвитку радянського державного рахівництва.

Радянська влада, оголосивши політику націоналізації та курсу на превалювання у сфері виробничих відносин державної власності, стала активно розширювати поле державних суб'єктів господарювання усіх напрямів людської діяльності. Водночас високий рівень неписьменності (72 %), масовий вплив інтелектуального потенціалу та високопрофесійних кадрів за кордон, комуністична ідеологія побудови нового суспільства “новою людиною” вимагали прискореної підготовки кадрів. Уже в 1920 р. під повним фінансово-господарським патронатом держави було засновано 1300 клубів, понад 550 хат-читалень, близько 400 “просвіт”, 3100 бібліотек, 20 педагогічних інститутів, 48 педагогічних технікумів, більше сотні вчительських курсів. На кінець 1920 р. в Україні функціонували 38 інститутів, у яких навчалися 57 тис. студентів, 665 професійних шкіл та 13 робітничих факультетів, де велася підготовка 60 тис. студентів. Ці заходи дали можливість уже в 1921 р. знизити рівень неписьменності в Україні до 48, 1 %, а до 1939 р. – до 15 %.

Як елемент первинного соціального забезпечення широких народних мас паралельно починає формуватися система державної медицини, яка до революційних подій 1917 р. була представлена переважно незначною кількістю медичних закладів для бідних, сиріт, безпритульних та інших соціально незахищених верств населення. Отже, упродовж короткого періоду на основі досить невеликої кількості державних організацій було здійснено форсоване формування широкого багатогалузевого сектору бюджетних установ. Повне державне фінансове забезпечення органів влади, військових формувань, органів контролю, установ соціально-культурного комплексу потребувало постійного зворотного інформаційного зв'язку щодо використання виділених коштів, при цьому в умовах складної економічної ситуації в країні, її вкрай обмежених фінансових ресурсів насамперед видатки повинні були мати обґрунтування щодо доцільності їх проведення, раціональності й економічності використання коштів.

Першим з етапів радянського періоду – 1920-1937 рр. – є період остаточного становлення обліку виконання кошторису як повноцінної складової бюджетного обліку та формування складної інформаційної системи з широким об'єктним полем контрольно-інформаційного призначення та чіткою регламентацією щодо

його створення. Зазначеному етапу притаманне ведення обліку за подвійною системою у кошторисних господарствах, що утримувались за рахунок держбюджету і за простою в установах місцевого фінансування в цілому. Подальший розвиток наукової бухгалтерської думки приводить на початку 20-х років до зміни у формі рахівництва: досить просту кошторисну форму замінює бюджетна. В основу бюджетної форми було покладено принцип реальності доходів і видатків, тобто в Головну книгу вже записуються виключно отримані доходи та здійснені видатки. Паралельно для здійснення суцільного контролю за виконанням кошторису вводиться допоміжний реєстр – кошторисна книга, записи в якій здійснюються в такому самому порядку, як при кошторисній формі у Головній книзі.

Фактичне розширення кола об'єктів бухгалтерського обліку, що відбулося під впливом зміни економічної ситуації в країні (йдеться про початок нової економічної політики), вимагало удосконалення методики його ведення. Обмеженість обліку відображенням виключно фінансових операцій, не відповідала реальному колу об'єктів обліку. Під впливом необхідності фіксації майнових операцій, а отже, і патримоніальних операцій – операцій з різними дебіторами-кредиторами, у рахівництві починають використовуватись уже відомі в торговельних та промислових господарствах методи фондування (відображення майнових цінностей здійснювалась відтепер у системі рахунків “Майно” та “Фонд у майні”) та відображення патримоніальних операцій.

Значну роботу з пропагування зазначених методів щодо державного рахівництва, а також з розроблення методологічних положень здійснювали відомі вчені О.П. Рудановський (саме він замінив слово “Капітал” на “Фонд”) та О.М. Галаган. Синтез фондового методу та методу патримоніальних операцій дав існуючу дотепер методику обліку необоротних активів та МШП бюджетних установ.

Нарешті, у середині 20-х років уперше здійснюється спроба упорядкування та регулювання рахівництва державних установ СРСР у вигляді Інструкції з рахівництва і звітності для адміністративних урядових установ, затвердженої Постановою РКІ СРСР від 21.08.1924 р. Інструкція визначали такі основоположні моменти наступного десятиріччя облікової практики:

- обов'язковість первинної реєстрації операцій;
- чітке виокремлення первинних документів першого порядку (рахунки, фактури, акти про приймання матеріалів, акти про вилучення майна внаслідок непридатності, відомості на заробітну плату, заяви на видачу авансів, авансові звіти, асигновки-чеки, грошові чеки, заявки на

видачу авансів, квитанції про приймання авансового звіту) і другого порядку (прибуткові та видаткові ордери, меморіальні ордери, що об'єднують групу первинних документів, баланс оборотів) та закріплення за ними статусу обов'язкових облікових форм;

– розширений склад аналітичних та синтетичних книг та карток обліку (Головна книга, кошторисна книга, книга (картки) обліку кредитів, касова книга, книга поточних рахунків, книга цінних паперів, книга іноземної валюти, книга ресконтро підзвітних осіб, книга доходів, книга видатків);

– склад квартальної (перевірочний баланс рахунків Головної книги; звіряльна відомість щодо руху і використання кредитів; звітна відомість за доходами; звіт за доходами спеціальних коштів; звіт за видатками спеціальних коштів) та річної звітності (зведений заключний баланс; зведений звіт за доходами відповідного бюджету; зведений звіт за видатками відповідного бюджету; зведений звіт за доходами спеціальних коштів, що відносяться до відповідного зведеного балансу; зведений звіт за видатками спеціальних коштів, що відносяться до відповідного зведеного балансу; зведена звітна відомість з майна та матеріальних цінностей; пояснювальна записка);

– рівноправність об'єктів обліку: як грошових, так і матеріальних кошти (таким чином нормативно закріплюється фінансово-патримоніальна система);

– методику фінансування через систему розпорядників кредитів (рис. 1.2), яка, до речі, фактично з незначними змінами існує і дотепер;

– методику єдності каси, що передбачала концентрацію всієї маси грошових коштів державних установ (органів, що фінансуються) у різних їх формах у системі органів НКФ (органів, що фінансують) (див. рис. 1.2);

– розподіл фіксації процесу отримання та витрачання коштів за двома стадіями: стадія констатації та стадія фактичного отримання доходів або здійснення видатків (далі операціям за видатками, здійсненим за цими стадіями, буде присвоєно назви “фактичні” та “касові” видатки відповідно);

– здійснення обліку видатків у розрізі нових статей видаткової класифікації державного бюджету в такій номенклатурі: 1) заробітна плата; 2) адміністративно-господарські видатки; 3) капітальні витрати; 4) стягнення за рішеннями арбітражного суду; 5) придбання та ремонт інвентарю і операційного обладнання; 6) операційні видатки; 7) стипендіальне забезпечення; 7а) соціально-побутове обслуговування;

– відокремленість установ вищого рівня та підвідомчих у системі реєстрації господарських записів;

У цілому процедури регулювання мали досить вільний характер і не обмежували свободи установ. Так, тією самою інструкцією рекомендувалось усім адміністративним державним установам здійснювати рахівництво за італійською формою, однак з дозволу НК РКІ могла бути обрана американська, карткова та інші. Загальна класична схема документообороту в обліку державних адміністративних установ за подвійною системою записів мала такий вигляд (рис. 1.3).

Таблиця 1.5

Перелік рахунків бухгалтерського обліку рекомендований до відкриття в бухгалтерському обліку державних адміністративних установах на 1927 р.

<i>Назва загального рахунку</i>
Рахунок відкритих кредитів по державному бюджету
Рахунок НКФ по державних видатках
Рахунок відкритих кредитів інших відомств і установ
Рахунок інших відомств і установ за видатками
Рахунок місцевих установ за відкритими кредитами
Рахунок поточних рахунків
Рахунок каси
Рахунок цінних паперів
Рахунок паїв та акцій
Рахунок інвалюти
Рахунок депонентів і заставників
Рахунок фонду в майні
Рахунки матеріальних цінностей
Рахунок підзвітних осіб
Рахунок робітників і службовців
Рахунок членських внесків
Рахунки дебіторів по державних доходах
Рахунки НКФ по державних доходах
Рахунки державних доходів
Рахунки державних видатків поточних періодів
Рахунки державних видатків за рахунок кошторисів майбутніх періодів
Рахунки державних видатків минулих років
Рахунок видатків за рахунок кредитів інших відомств або установ
Рахунок кредиторів по державних видатках
Рахунок дебіторів по державних видатках
Рахунок боргів по позиках
Рахунки місцевих установ
Рахунок депозитних цінностей
Рахунки спеціальних коштів
Рахунок підприємств

Водночас Інструкція передбачала для окремих установ, а саме установ соціально-культурного спрямування, ведення обліку за простою системою, схема документообігу за якої подана нижче (рис. 1.4).

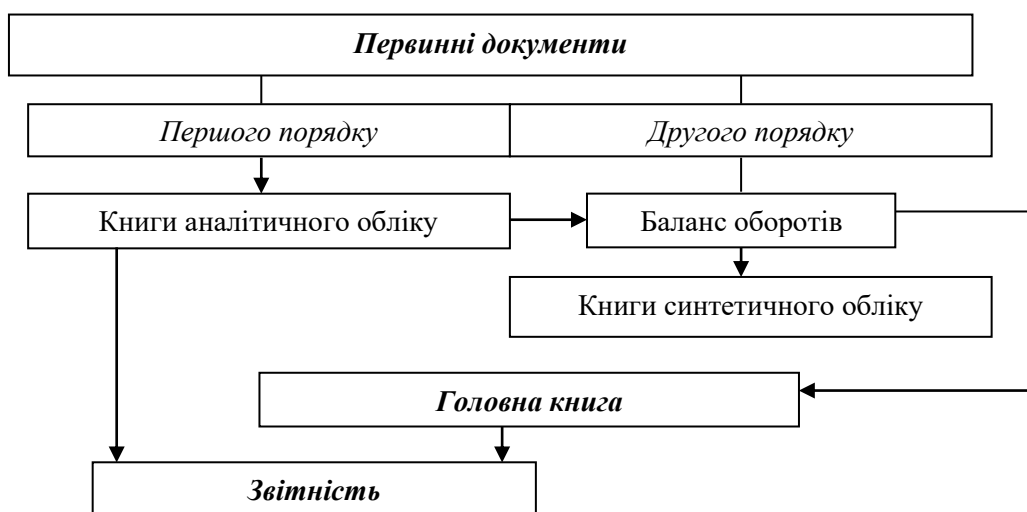


Рис. 1.3. Схема документообороту, що була прийнята з 1924 р. до облікового процесу у державних адміністративних установах

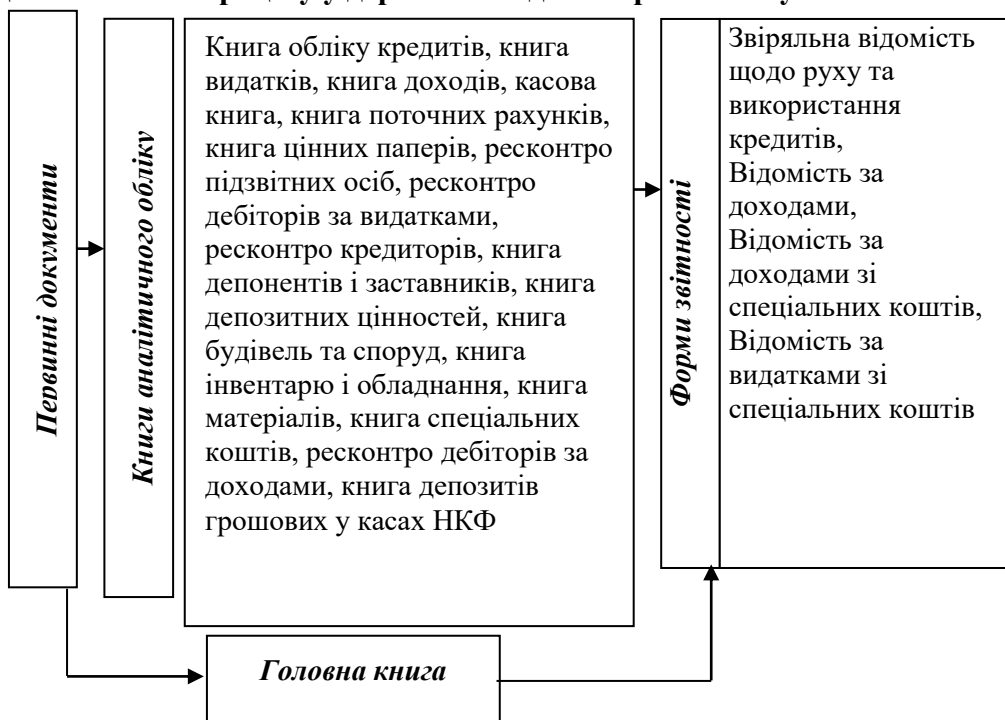


Рис. 1.4. Схема документообороту за простою системою реєстрації господарських операцій, яка запроваджувалась до використання в бюджетних установах Інструкцією НК РКІ СРСР від 21.08.1924 р.

Важливою політичною подією, яка відіграла безпосередню роль у організації облікового процесу в Україні, стало прийняття у 1924 р. Конституції СРСР. Цей законодавчий акт, по суті, констатував та закріплював ліквідацію державного суверенітету України, а дата його остаточної ратифікації стала відправним моментом у поступовому нівелюванні національної самосвідомості українців. Отже, з 1924 р. починається на перших порах повільне, а далі – з 1930 р. – форсоване усунення української мови від суспільного життя. Наслідком цього стала майже повна русифікація не тільки побутового, а й державного життя в Україні; за цих умов діловою мовою у вітчизняній обліковій практиці на довгі роки стає пануюча російська мова.

Цікавим є також установлений порядок зберігання спеціальних коштів бюджетних установ, які мали перебувати на процентних поточних рахунках у банках, але не в ощадбанках, і за яким відповідно бюджетні установи отримували певні відсотки.

Оцінюючи стан методологічного розвитку обліку адміністративних установ слід відзначити досить розвинену систему первинного обліку, яка представлена широким пакетом первинних носіїв облікової інформації та відпрацьованою методикою ведення обліку. Саме зазначений обліковий етап найбільш успадкований у сучасній обліковій методиці бюджетних установ. Становлення методики поточного етапу бухгалтерського обліку перебувало під впливом розвитку облікової думки в країні, а саме: формування вітчизняної методики подвійного запису викликало необхідність створення сукупності рахунків з умовним їх поділом у межах ідентифікаційного поля господарських засобів та джерел їх утворення; розвиток концепції нормування балансу викликав введення до сукупності рахунків не тільки основних рахунків, а й рахунків порядку і методу, які мали виключно облікове значення (наприклад, рахунок “Фонд у майні”); упровадження у практику радянського обліку “мінової теорії подвійного запису” спричинило розширення відображення операцій у межах так званого “квадрата професора Блатова”, а отже, і відповідного складу рахунків; реалізація концепції систематизації О.П. Рудановського в сукупності рахунків бухгалтерського обліку, які виступали в ролі балансових; практичне впровадження принципу накопичувальних відомостей того ж О.П. Рудановського тощо.

Однак спеціальні літературні джерела свідчать про деяке відставання практичного впровадження науково-теоретичних досліджень щодо обліку

бюджетних установ. Так, уже на початку 30-х років суб'єкти кожної з галузей народного господарства в обліковому процесі використовували єдиний у межах відповідної сфери діяльності план рахунків бухгалтерського обліку; на відміну від плану рахунків державних установ, плани рахунків інших суб'єктів господарювання мали чітке групування та склад; відповідно до принципу резервування, висунутого О.П. Рудановським, вітчизняна облікова практика галузевого обліку активно використовувала при відображенні господарських операцій рахунки “Зносу” та “Амортизації”, а також як основний до них рахунок “Основних засобів”, тоді як державні установи не виокремлювали навіть такого об'єкта обліку; і нарешті всі установи науки, культури, освіти та медицини здійснювали облік в межах системи простого рахівництва.

Цікавим є вивчення підручників того часу з державного рахівництва. Так, серед лекційних тем професор О.М. Галаган виділяє: облік кредитів; облік готівки в єдиній касі (до 1927 р. переважна більшість установ не мала власних кас, натомість, як зазначалось, у системі Народного комісаріату фінансів була створена єдина каса); облік грошових цінностей; облік підзвітних сум; облік доходів; облік видатків; облік заробітної плати; облік розрахунків та позик; облік депозитів та завдатків та облік спеціальних коштів; облік матеріалів. Якщо послідовність викладеного матеріалу значно відрізняється від тієї, що має місце сьогодні, тематика лекційних занять не зазнала за 80 років значних змін.

Двадцять років ХХ ст. ознаменувалися не тільки значними методологічними змінами в бухгалтерському обліку державних установ, а й удосконаленням організації облікового процесу, зокрема введенням у використання обліковими підрозділами обчислювальної та копіювальної техніки: арифмометрів (найпростіші бухгалтерські машини, які давали змогу в автоматичному режимі здійснювати арифметичні дії) та копіювальних машин. Для забезпечення ознайомлення широких верств облікових працівників з новими напрямками організації технології облікового процесу в 1929 р. виходить посібник А.М. Крей та Н.Ф. Преображенського “Копиручет в бюджетных учреждениях”, який вводить нову назву державних установ – “бюджетні установи”, що використовується і досі.

Тридцять років ознаменувались так званими процесами колективізації сільського господарства та індустріалізації усієї країни; реалізація цих політично-економічних гасел потребувала залучення значних державних коштів. За умов майже повної відсутності зовнішнього інвестування

радянської економіки одним з джерел вишукування фінансових ресурсів стає їх вивільнення завдяки режиму суворої економії.

Посилення контрольних функцій держави у сфері економіки та проведення відповідних заходів у межах зазначеної тенденції призвело до виявлення фактів значних порушень в усіх її галузях. Як наслідок цього, 7 серпня 1932 р. було прийнято Закон “Про охорону майна державних підприємств, колгоспів і кооперації, і посилення суспільної (соціалістичної) власності”, яким за певну категорію економічних правопорушень передбачалась найвища міра покарання – розстріл з конфіскацією усього майна, а за пом’якшувальних обставин розстріл міг бути замінений на позбавлення волі не менше 10 років з паралельною конфіскацією майна.

У сфері діяльності рахункових підрозділів суб’єктів господарювання в цілому та бюджетних установ зокрема ці процеси набули прояву у вигляді окремих положень Постанови РНК СРСР від 29.09.1932 р. “Про права та обов’язки головних і старших бухгалтерів в установах і господарських організаціях”, а саме: головний (старший) бухгалтер оголошувався “вірним вартовим захисту соціалістичної власності” (з 1935 р. головний (старший) бухгалтер відповідно до Закону від 21 червня цього року прирівнювався за ступенем відповідальності за наслідки фінансово-господарської діяльності установ до керівника установи як розпорядника кредитів); головний (старший) бухгалтер стає інформатором відповідних органів влади: у разі отримання ним від керівника установи незаконного розпорядження, дана посадова особа до виконання цього розпорядження мала письмово звернутись до керівника з роз’ясненням незаконності розпорядження; у випадку отримання письмового підтвердження усного розпорядження керівника головний (старший) бухгалтер повинен був прийняти його до виконання, але при цьому терміново повідомити про зазначені дії організації вищого рівня; якщо ж розпорядження підпадало під категорію дій, які кваліфікувались як кримінальні злочини, головний (старший) бухгалтер, не виконуючи розпорядження, повідомляв про нього вищестоящі органи;

На продовження кроків щодо посилення закріплення режиму суворої державної економії бюджетних коштів законодавчими актами бюджетної сфери було вперше введено і закріплено поняття фінансово-бюджетної дисципліни, основні положення якої розшифровувалися такими позиціями нормативного характеру: установа має право витратити бюджетні кошти відповідно до кошторису і лише на ті цілі, які вказані в кошторисі; перевитрати понад кошторисні призначення не допускаються в жодному

разі; кошти з банку дозволено отримувати тільки у разі нагальної необхідності; витрачання коштів на заробітну плату має здійснюватися за правилами штатної дисципліни і повинно відповідати встановленим штатам, контингентам, фондам і ставкам заробітної плати; аванси підзвітним особам – працівникам установи на адміністративно-господарські та операційні видатки мають видаватися лише за умов точного виконання правил видачі авансів; категорично забороняється зараховувати бюджетні кошти на поточні рахунки по спеціальних коштах, депозитах тощо; утримання з робітників і службовців прибуткового податку, культ збору, а також підписку на державні позики має проводитися своєчасно, а утримані суми негайно мають бути передані до бюджету; суми, отримані від продажу зайвого або непридатного інвентарю і матеріалів, повинні негайно бути перераховані в дохід бюджету, з якого установа отримувала кошти на їх придбання; дія всіх видаткових кошторисів по бюджету припиняється 31 грудня; не пізніше зазначеної дати всі невикористані залишки бюджетних коштів незалежно від місця їх перебування повинні бути передані в дохід відповідного бюджету.

Законодавчі акти також передбачали положення дорадчого характеру щодо обов'язку керівника установи постійно домагатися здешевлення вартості всіх заходів, які здійснюються установою за бюджетні кошти. З боку держави, у свою чергу, відповідно до “Тимчасового положення про бюджетні інспекції”, затверджених Постановою Наркомфіну СРСР від 17.01.1933 р. передбачалось упровадження механізму детальної ретельної суцільної перевірки з метою виконання зазначених позицій установами, з прийняттям на підставі проведених ревізійних дій відповідних первинних фінансових та адміністративних заходів.

Водночас на початку 30-х років відбувається важлива соціально-економічна подія, значення якої важко недооцінити, а саме: постановою ВКП(б) “Про загальне обов'язкове навчання” у липні 1930 р. ухвалюється та впроваджується суцільна загальна середня освіта для всіх без винятку дітей СРСР. Соціальна сутність цього кроку полягає у підвищенні рівня письменності (у 1932/33 навчальних роках 98 % дітей віком до 10 років були охоплені навчанням), а отже, і культурного рівня нації та її наукового потенціалу; економічні наслідки полягають у значному розширенні складу і структури бюджетного сектору економіки: так, уже в 1937/38 навчальному році в Україні працювало 2531 школа, що втричі більше від аналогічного показника 1918 р. Одночасно продовжує формуватися мережа вищих навчальних закладів, кількість яких в Україні у 1938/1939 роках досягла 129 (порівняно з

38 ВНЗ, діючими у 1920 р.). Досить швидко розширювався склад наукових та медичних державних закладів.

Розвиток мережі бюджетних установ потребував значних капіталовкладень і відповідної методики їх відображення в системі бухгалтерського обліку зазначених суб'єктів господарювання. За умов значного розширення кількісного і якісного складу бюджетного сектору виникла нагальна потреба подальшого удосконалення механізму управління, особливо в частині контрольних його функцій. Для вирішення цього питання у 1937 р., саме з метою посилення принципу цільового використання коштів, який в новій бюджетній системі СРСР (її остаточне формування завершилось у 1938 р.) був визнаний пріоритетним, відбувається створення нової деталізованої класифікації доходів та видатків державного та місцевих бюджетів (які, по суті, в дещо видозміненому варіанті проіснували до 60-х років), остання з яких становила основу видаткової частини кошторису бюджетних установ. Класифікація видатків являла собою ступінчасту систему угруповань за розділами (визначали галузь соціально-культурних заходів або органів управління, зокрема розділу 25 відповідали освітня галузь, розділу 26 – охорона здоров'я, розділу 27 – фізична культура і спорт), параграфів (ідентифікували вид соціально-культурних заходів або органів управління; наприклад, параграфу 53 розділу 25 відповідали науково-дослідні установи, параграфу 11 розділу 25 – установи та заходи з боротьби з малярією) та статей. У межах затвердженої сітки статей бюджетної класифікації виділялося близько 20 їх видів, зокрема: заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу; заробітна плата (крім адміністративно-управлінського персоналу, а також вчителів начальної, неповної середньої та середньої школи); заробітна плата вчителів начальної, неповної середньої та середньої школи; нарахування на заробітну плату; наймання і утримання приміщень та володінь; видатки канцелярські, типографські, поштові, телеграфні, телефонні, на придбання і переклад літератури; утримання та наймання транспорту; відрядження, службові роз'їзди і пересування працівників; з'їзди, наради, конференції та радіопереклик; придбання і ремонт інвентарю та обладнання; капітальні вкладення; позалімітні капітальні вкладення; харчування (в лікувально-санаторних установах, в інвалідних домах, дитячих будинках і садках, яслах); опалення, освітлення, водопостачання і каналізація (в наукових, навчальних і лікувально-санаторних установах, у будинках інвалідів, у дитячих будинках, садках та яслах); науково-дослідна робота та наукові

відрядження, видатки на експертизу, консультації і винахідництво; придбання книг для бібліотек; навчальні видатки і виробнича практика учнів та студентів; стипендії учнів і студентів; придбання медикаментів і перев'язувальних засобів; різні видатки.

Справжнім методологічним проривом у галузі бухгалтерського обліку бюджетних установ який, по суті, остаточно оформив його як самостійну складову бюджетного обліку, стають теоретико-практичні розробки, втілені й оформлені у вигляді Інструкцій з бухгалтерського обліку за подвійною та за простою системою в установах, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, затверджених Народним Комісаріатом фінансів СРСР у 1936 р. Водночас саме 1936 р. слід вважати роком масового переведення бюджетних установ на подвійну систему обліку, оскільки з цього моменту більшість бюджетних установ мали в обов'язковому порядку вести облік за подвійною системою. Зазначеними вище інструктивними матеріалами до таких установ були віднесені: народні комісаріати та прирівняні до них центральні установи СРСР і союзних республік; народні комісаріати автономних республік, відділи обласних та крайових виконкомів, а також міські ради, що мають самостійний рахунковий апарат; науково-дослідні інститути і дослідні станції всіх відомств; вищі навчальні заклади, технікуми, робітничі факультети та середні школи, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету; вищі навчальні заклади та технікуми з контингентом студентів у 240 осіб і більше, середні школи в містах з контингентом учнів у 880 і більше осіб, школи спеціального призначення, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів; дитячі будинки, в яких сума видатків за річним кошторисом перевищує 300 тис. крб. або з грошовим обігом по підсобних господарствах більш ніж у 100 тис. крб.; бібліотеки, музеї та інші установи народної освіти, видатки за річним кошторисом яких перевищують 200 тис. крб.; установи охорони здоров'я, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, крім гірничо-санітарних комісій; лікарні, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, у яких кількість ліжко-місць перевищує 150 одиниць та інші лікувальні установи місцевого підпорядкування, видатки за річним кошторисом яких перевищують 300 тис. крб.; республіканські, обласні та крайові управління уповноважених народних комісаріатів і прирівняних до них центральних управлінь СРСР і союзних республік; обласні і крайові інспекції з якості та санітарні інспекції Наркомату харчової промисловості; обласні та крайові суди та прокуратури; обласні та крайові управління народногосподарського обліку; митні управління та митниці.

До методологічних нововведень відносились такі вагомі напрацювання:

– введення першого рахункового плану як повного систематизованого переліку рахунків балансу переважної більшості бюджетних установ (крім закладів охорони здоров'я та науково-дослідних установ), для відображення всіх без винятку їхніх господарських операцій. Зазначений план рахунків мав ступінчасту внутрішню структуру (перший рівень – розділи, другий рівень – рахунки 1-го порядку, третій рівень – рахунки 2-го порядку), був упорядкований за децимальною системою шифрування і складався з трьох частин, які у відповідній послідовності були призначені для відображення таких трансакцій:

1) з виконання видаткового кошторису установи та позабюджетних коштів (табл. 1.6);

Таблиця 1.6

Загальна схема 1-ої частини рахункового плану бюджетних установ

<i>№</i>	<i>Назва розділу активу</i>	<i>№</i>	<i>Назва розділу пасиву</i>
I	Основні засоби	XIII	Фонди
II	Капітальні вкладення	XIV	Фінансування (крім капітальних вкладень)
III	Матеріали	XV	Фінансування капітальних вкладень
VI	Грошові кошти	XVI	Розрахунки
VII	Розрахунки	XVII	Міжбалансові розрахунки, що підлягають відшкодуванню
VIII	Міжбалансові розрахунки, що підлягають відшкодуванню	XVIII	Доходи
IX	Видатки		

2) з відображення будівельних та ремонтних робіт капітального характеру, якщо витрати на їх проведення становлять не менше 100 тис. крб. (табл. 1.7);

Таблиця 1.7

Загальна схема 2-ої частини рахункового плану бюджетних установ

<i>№</i>	<i>Назва розділу активу</i>	<i>№</i>	<i>Назва розділу пасиву</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
I	Основні засоби	XIII	Фонди
II	Капітальні вкладення	XIV	Фінансування (крім капітальних вкладень)
III	Матеріали	XV	Фінансування капітальних вкладень
VI	Грошові кошти	XVI	Розрахунки
VII	Розрахунки	XVII	Міжбалансові розрахунки, що підлягають відшкодуванню

Продовження табл. 1.7.

1	2	3	4
VIII	Міжбалансові розрахунки, що підлягають відшкодуванню		
IX	Видатки до розподілу		

3) щодо діяльності підсобних господарств (табл. 1.8);

Таблиця 1.8

Загальна схема 3-ої частини рахункового плану бюджетних установ

№	<i>Назва розділу активу</i>	№	<i>Назва розділу пасиву</i>
I	Основні засоби	XIII	Фонди
II	Капітальні вкладення	XVI	Розрахунки
III	Матеріали	XVII	Міжбалансові розрахунки, що підлягають відшкодуванню
IV	Виробництво та експлуатація	XVIII	Доходи
V	Вироби, продукція та продукти харчування		
VI	Грошові кошти		
VII	Розрахунки		
VIII	Міжбалансові розрахунки, що підлягають відшкодуванню		
IX	Видатки до розподілу		
XII	Втрати		

Вказані рахункові плани мали чітко встановлений регламентований характер і були обов'язкові до використання в усіх без винятку бюджетних установах, окрім установ охорони здоров'я та науково-дослідних установ, які мали власні рахункові плани. Рахунки рахункових планів чітко ідентифіковані в межах активу і пасиву балансу;

– остаточне закріплення принципу обов'язковості підтвердження облікових записів у реєстрах аналітичного обліку відповідними первинними документами;

– чіткі вимоги до складу реквізитів первинних документів та реєстрів і до їх оформлення;

– затверджується така схема документообороту щодо облікового процесу бюджетних установ (рис. 1.5).

– упровадження методики відображення операцій з виконання видаткового кошторису в межах таких рахунків обліку, як “Рахунок відкритих кредитів” (А), “Фінансування по бюджету” (П), “Видатків по бюджету” (А);

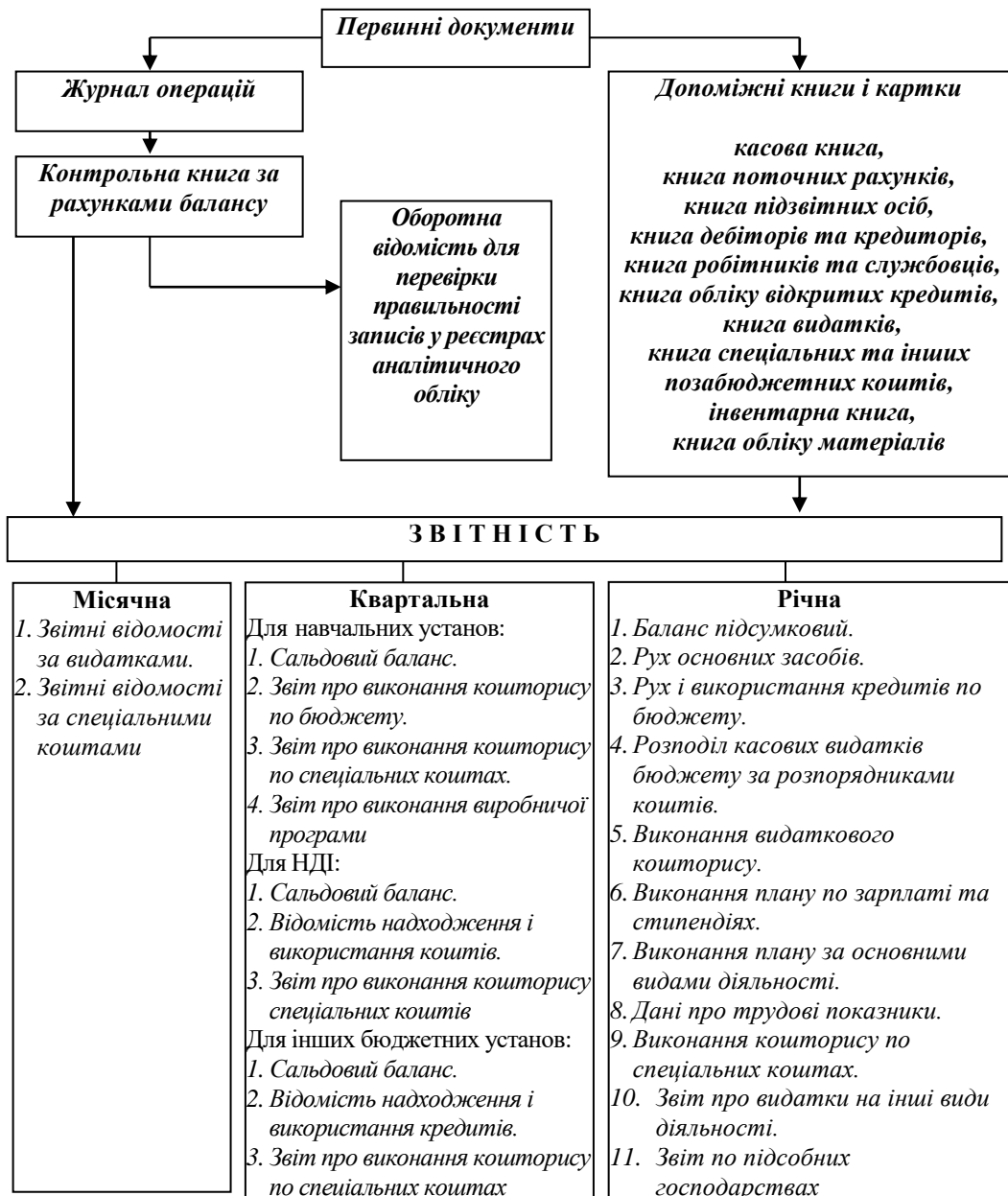


Рис. 1.5. Схема документообороту, що була введена в обліковий процес бюджетних установ інструктивними матеріалами 1936 р.

– чітко визначено склад спеціальних та інших коштів бюджетних установ. До них віднесено: спеціальні кошти: орендна і квартирна плата, що отримується

від здавання в найм житлових та інших приміщень і використовується на утримання, обладнання і ремонт приміщень; плата за розгляд справ у відомчому арбітражі, що використовується на утримання його працівників; доходи від експлуатації транспорту, що використовуються на утримання, ремонт і поповнення транспорту; доходи від виробничої діяльності підсобних підприємств установ, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, городів, садів тощо, які використовуються на утримання і поповнення коштів підсобних господарств; плата за використання лабораторій і навчальних кабінетів, вхідна плата в музеї і на виставки, абонементна плата за користування бібліотеками, плата за заочну освіту; інші кошти, що отримують бюджетні установи не з бюджету: договірні кошти (кошти що отримують науково-дослідні установи від господарських установ для проведення науково-дослідних робіт), суми за дорученнями;

– упровадження методики відображення операцій з виконання видаткового кошторису в межах таких рахунків обліку, як “Рахунок відкритих кредитів” (А), “Фінансування по бюджету” (П), “Видатків по бюджету” (А);

– чітко визначено склад спеціальних та інших коштів бюджетних установ. До них віднесено: спеціальні кошти: орендна і квартирна плата, що отримується від здавання в найм житлових та інших приміщень і використовується на утримання, обладнання і ремонт приміщень; плата за розгляд справ у відомчому арбітражі, що використовується на утримання його працівників; доходи від експлуатації транспорту, що використовуються на утримання, ремонт і поповнення транспорту; доходи від виробничої діяльності підсобних підприємств установ, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, городів, садів тощо, які використовуються на утримання і поповнення коштів підсобних господарств; плата за використання лабораторій і навчальних кабінетів, вхідна плата в музеї і на виставки, абонементна плата за користування бібліотеками, плата за заочну освіту; інші кошти, що отримують бюджетні установи не з бюджету: договірні кошти (кошти що отримують науково-дослідні установи від господарських установ для проведення науково-дослідних робіт), суми за дорученнями;

– остаточно закріплено паралельне застосування методів прямого та відстроченого бюджетування через упровадження понять касових і фактичних видатків та механізмів їх реалізації на рівні документування операцій у книзі видатків, при цьому превалюючим об’єктом обліку визнаються фактичні видатки;

– встановлено і визначено поняття касової дисципліни та механізм її дотримання, при цьому важливим його моментом стає порядок обліку готівки в касі за видами джерел коштів установ;

– розроблено досить детальну первинну класифікацію матеріалів та методику оприбуткування, обліку використання та списання зазначеної групи оборотних коштів бюджетних установ;

– визначено самостійний об'єкт обліку – основні засоби, облік якого відокремлено від обліку матеріалів з виділенням з-поміж рахунку “Матеріали” і виокремленням у самостійний рахунок “Основні засоби”;

– розроблено базову класифікацію основних засобів та методику їх обліку як складову обліку капітальних вкладень;

– визначено поняття “зносу” з виокремленням однойменного рахунку в рахунковому плані установ охорони здоров'я, що утримуються за кошти бюджету;

– визначено поняття планових і фактичних затрат науково-дослідних установ з виокремленням у відповідному рахунковому плані однойменних рахунків;

– розроблено методику обліку господарської діяльності підсобних господарств;

– визначено принципи формування фінансових та натуральних показників підсумкового етапу обліку, пакет та порядок надання звітності;

– сформовано базові підходи до організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Зазначенні кроки щодо удосконалення методології та методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах стали фундаментальними в процесі його становлення як самодостатньої складової бюджетного обліку. Але головною характерною особливістю цих видозмін слід визнати те, що закладені методологічні підходи (наприклад розширення складу та класифікаційних характеристик об'єктів обліку, значне поглиблення аналітичності облікової інформації) надали іншого акценту функціональному апарату бухгалтерського обліку в бюджетних установах, а саме: рівноправність інформаційної та контрольної функцій була порушена з явною перевагою в бік останньої. Втім варто зауважити, що зазначена тенденція не була явищем, характерним виключно для облікової підсистеми бюджетних установ, оскільки, по суті, була одним з інструментів посилення контрольного апарату народногосподарського комплексу СРСР.

Упродовж наступних років у розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку бюджетних установ основними концептуальними орієнтирами-завданнями стають удосконалення системи реєстрації господарських операцій та уніфікація облікової методики щодо галузевих особливостей бюджетного сектору. Напрями

розроблення наукових підходів до методології обліку бюджетних установ не відомі через брак літературних джерел зазначеного періоду, однак нормативні документи, які регламентували порядок ведення обліку, дають змогу визначити основні моменти в удосконаленні обліку та їх хронологію. Так, прийнята Наказом від 11.11.1938 р. Народного комісаріату Фінансів Інструкція з бухгалтерського обліку за подвійною системою в установах, що утримуються за рахунок державного та місцевих бюджетів, вводила такі положення:

– ведення обліку за подвійною системою стає обов’язковим для головних розпорядників кредитів усіх рівнів бюджету (наркоматів і центральних установ СРСР, радянських і автономних республік), розпорядників кредитів 2-го ступеня – союзного бюджету та бюджетів союзних республік (головних управлінь, крайових і обласних установ наркоматів і центральних установ СРСР та Радянських республік), розпорядників коштів 3-го ступеня – науково-дослідних інститутів та вищих навчальних закладів; вибір системи реєстрації для інших установ, наприклад лікарень, поліклінік, середніх шкіл тощо, визначається виключно обсягом кошторису та наявністю кваліфікованих бухгалтерських працівників в установі;

– відкриті кредити та видатки відтепер обліковувалися у розрізі затвердженої класифікації державного та місцевих бюджетів;

– ведення обліку видатків у розрізі двох його рівноправних складових – касових і фактичних видатків;

– поділ рахунків на рахунки першого і другого порядку;

– введення нового плану рахунків для обліку операцій з виконання кошторису видатків по бюджету (табл.1.9);

Таблиця 1.9

Схема плану рахунків № 1 для обліку бюджетних операцій

<i>Розділи рахункового плану</i>			
№	<i>АКТИВ</i>	№	<i>ПАСИВ</i>
1	Основні засоби	8	Фонди
2	Витрати на будівництво і капітальний ремонт	9	Фінансування
3	Матеріали	10	Внутрішні розрахунки
4	Грошові кошти	11	Розрахунки
5	Внутрішні розрахунки		
6	Розрахунки		
7	Видатки		
<i>Позабалансові рахунки</i>			
	Активні		Пасивні

– введення окремого плану рахунків для обліку позабюджетних операцій (у тому числі для обліку операцій госпрозрахункових підприємств при бюджетних установах і організаціях, що працюють без статуту (табл. 1.10) з виокремленням в його межах рахунків “Знос” та “Амортизаційний фонд”:

Таблиця 1.10

Схема плану рахунків № 2 з обліку позабюджетних операцій

<i>Розділи рахункового плану</i>			
<i>№</i>	<i>АКТИВ</i>	<i>№</i>	<i>ПАСИВ</i>
1	Основні засоби	1	Фонди
2	Витрати на будівництво і капітальний ремонт	2	Внутрішні розрахунки
3	Матеріали	3	Розрахунки
4	Виробництво	4	Доходи по позабюджетних коштах
5	Вироби та продукція	5	Накопичення
6	Грошові кошти		
7	Внутрішні розрахунки		
8	Розрахунки		
9	Розрахунки по позабюджетних коштах		
10	Втрати		
<i>Позабалансові рахунки</i>			
	Активні		Пасивні

– ведення обліку статутних підсобних госпрозрахункових підприємств за планами рахунків відповідних наркоматів;

– розширення кількості облікових форм книг та карток аналітичного обліку та відповідно до принципу стандартизації чітко визначення і встановлення їхніх форм з відповідним кодом нумерації форм (табл. 1.11);

– складання окремих балансів за різними видами операцій (2-ох або 3-ох).

Основні зміни зазначеного етапу полягають у переході на більш досконалу систему відображення операцій, при цьому для операцій різної економічної природи, як і раніше, призначені окремі плани рахунків. Загальний їх аналіз вказує на те, що як перший, так і другий план рахунків не містять рахунків з розгорнутим сальдо, тобто активно-пасивних рахунків; водночас позабалансові рахунки подані як в активній частині, так і в пасивній. Важливим моментом і першим результатом механізму реалізації прийнятого орієнтиру на уніфікацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах стає заміна раніше існуючих п'яти рахункових планів на зазначених вище два. Одночасно з характерними

рисами процесу уніфікації бачимо і перші ознаки і спроби стандартизації, що проявились в кодуванні форм аналітичного та синтетичного обліку.

Таблиця 1.11

**Перелік облікових реєстрів, введених до використання у 1938 р.
Інструкцією з бухгалтерського обліку за подвійною системою в
установах, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевих
бюджетів**

№	Назва форми	Номер форми
1	Журнал операцій	1
2	Контрольна книга	2
3	Касова книга	3
4	Книга поточних рахунків	4
5	Картка поточних рахунків	16
6	Книга підзвітних осіб, дебіторів і кредиторів	5
7	Картка підзвітних осіб, дебіторів і кредиторів	17
8	Книга кредитів	6
9	Картка кредитів	20
10	Книга видатків, витрат на капітальні вкладення і розрахунків з фінансування підвідомчих установ	7
11	Картка видатків, витрат на капітальні вкладення і розрахунків з фінансування підвідомчих установ	17
12	Інвентарна книга	8
13	Картка обліку інвентарю	21
14	Книга матеріалів	9
15	Картка матеріалів	19
16	Картки особових рахунків робітників і службовців	18

Роки Другої світової війни призупинили розвиток вітчизняної облікової теорії та практики в цілому і щодо бюджетних установ зокрема, оскільки наука передусім це творчість, а “когда грохочут пушки, музы молчат”. Втім уже в 1945 р. робота з удосконалення методики та методології обліку в бюджетних установах поступово відновлюється, і в 1946 та 1949 рр. відповідними інструктивними матеріалами вводяться окремі незначні доповнення до нормативної бази бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Слід також зауважити, що наступні роки відзначились не тільки підготовкою нових методологічних напрацювань, а й веденням роботи з удосконалення термінології обліку; зокрема в межах понятійного апарату бухгалтерського обліку в бюджетних установах у 1952 р. ідентифікується словосполучення “план рахунків” замість старої назви “рахунковий план”.

Втрати, яких зазнав СРСР за роки війни, потребували насамперед направлення фінансових потоків на відновлення усієї системи народного господарства, у тому числі мережі бюджетних установ. Значної фінансової підтримки вимагала, зокрема, економіка Української РСР, яка під час фашистської окупації була, по суті, повністю знищена (за офіційними даними прямі матеріальні збитки, що їх зазнала УРСР, становили 285 млрд. крб. у довоєнних цінах): зруйновано 16,1 тис. підприємств, вивезено до Німеччини 3,9 млн. голів великої рогатої худоби, 4,4 млн. свиней, 5,5 млн. овець та кіз, майже 3 млн. коней, мільйони тонн зерна, борошна, картоплі тощо; виведено з ладу 10 магістральних залізниць, 5,6 тис. залізничних мостів, 1,8 тис. вокзалів і станцій; зруйновано 33 тис. освітніх та наукових закладів (шкіл, вищих навчальних закладів, технікумів і училищ, науково-дослідних інститутів), 18 тис. медичних установ, переважна більшість музеїв, бібліотек та інших закладів культури. Активна робота щодо відтворення та подальшого розширення мережі бюджетних установ дала результати вже у найближчий п'ятирічний період, а саме на 1950 р. у республіці було побудовано 1669 шкіл, відновлено та започатковано роботу 462 науково-дослідних закладів, кількість студентів, що навчались у ВНЗ, зросла порівняно з 1945 р. у 3,3 рази і досягла у 1956 р. показника 325 тис. студентів.

Одночасно з відновленням діяльності бюджетних установ тривають науково-практичні пошуки щодо розвитку методології та вдосконалення методики бюджетного обліку в цілому та обліку в бюджетних установах зокрема. Головні надбання та результати цієї роботи знайшли своє відображення у таких інструктивних матеріалах: у Положенні про бухгалтерські звіти і баланси установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів держбюджету, яке було затверджене наказом Міністерства фінансів СРСР № 740 від 24.09.1955 р.; Листі Міністерства фінансів СРСР № 973 від 22.12.1955 р.; Інструкції Міністерства фінансів СРСР № 741 від 26.09.1955 р. щодо ведення в бюджетних установах бухгалтерського обліку за простою системою. Відповідно до зазначених нормативних документів закріплювались такі положення:

– розширений відносно попереднього перелік розпорядників коштів, які повинні здійснювати облік за подвійною системою;

– типовий план рахунків бухгалтерського обліку (табл.1.12), який стає обов'язковим та загальним до використання в усіх бюджетних установах, які ведуть облік за подвійною системою;

Таблиця 1.12

Схема типового плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах, прийнятого до облікового процесу з 1957 р.

<i>Розділи плану рахунків</i>			
<i>№</i>	<i>Назва розділу плану рахунків</i>	<i>№</i>	<i>Назва розділу плану рахунків</i>
1	Основні засоби	7	Фонди
2	Матеріальні запаси	8	Фінансування
3	Грошові кошти	9	Доходи
4	Внутрішньовідомчі розрахунки	10	Результати по науково-дослідних інститутах
5	Розрахунки	11	Капітальні вкладення
6	Видатки	12	Фінансування капітальних вкладень
Забалансові рахунки			

– три форми обліку, а саме: меморіально-ордерна (рис. 1.6),

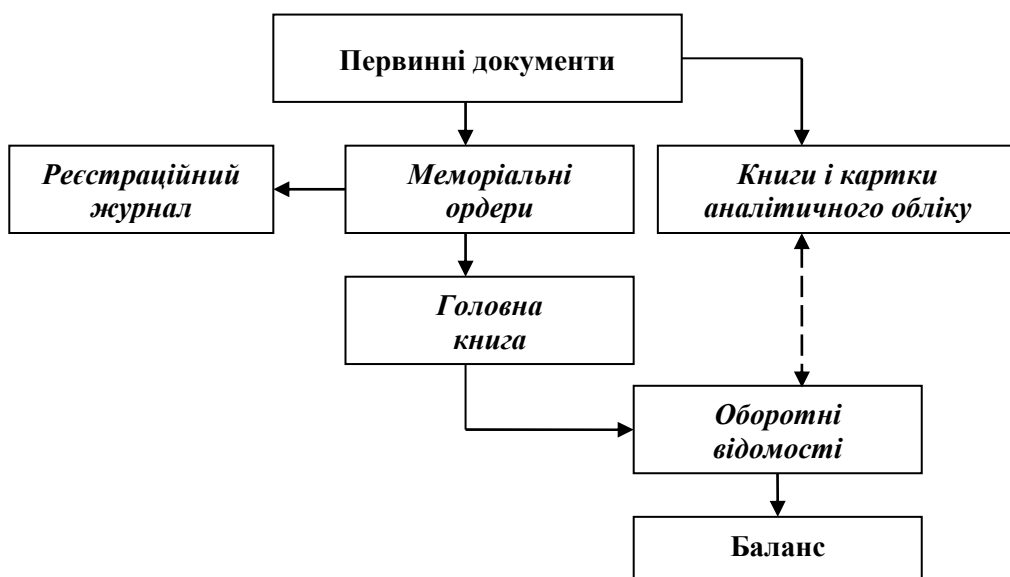


Рис. 1.6. Схема документообороту за меморіально-ордерною формою обліку, прийнята бюджетними установами до використання у 1955 р.

Журнал-Головна (рис. 1.7),

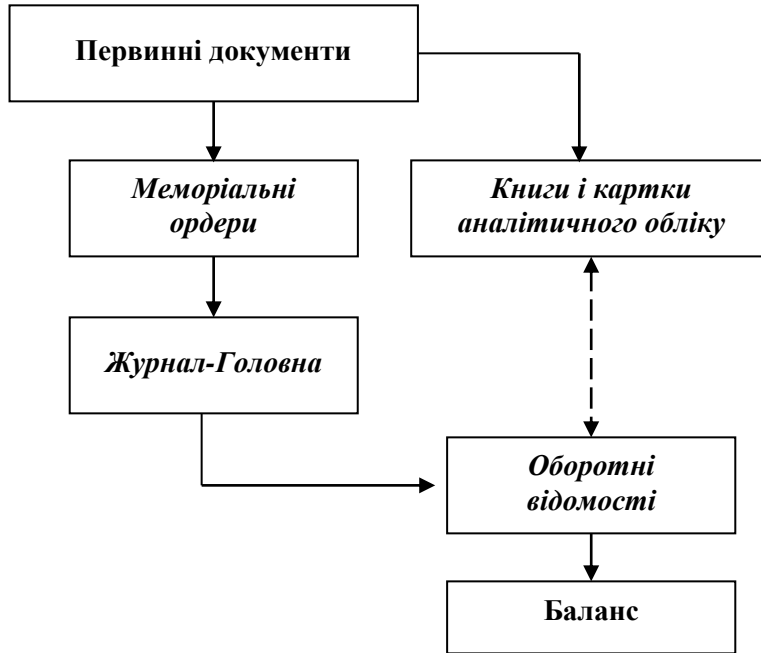


Рис. 1.7. Схема документообороту відповідно до форми обліку Журнал-Головна, прийнята бюджетними установами до використання у 1955 р.

журнально-ордерна (рис. 1.8);

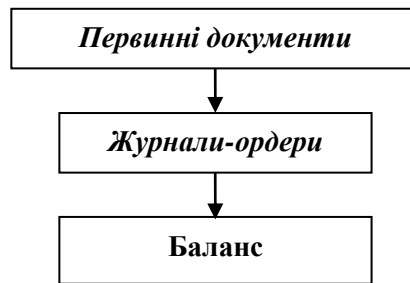


Рис. 1.8. Схема документообороту за журнально-ордерною формою обліку, прийнята бюджетними установами до використання у 1955 р.

– введено нове кодування форм аналітичного та синтетичного обліку (табл. 1.13)

Таблиця 1.13

Перелік головних реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, введених до використання у 1955 р. Інструкцією з бухгалтерського обліку за подвійною системою в установах, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів

<i>№</i>	<i>Назва форми</i>	<i>Номер форми</i>
1	Реєстраційний журнал	275
2	Головна книга	291
3	Журнал-Головна	277
4	Касова книга	К-6
5	Книга поточних рахунків, підзвітних осіб, дебіторів і кредиторів	292
6	Картка поточних рахунків, підзвітних осіб, дебіторів і кредиторів	292-а
7	Книга матеріалів, продуктів харчування і основних засобів	296
8	Картка матеріалів, продуктів харчування і основних засобів	296-а
9	Книга кредитів і видатків	294
10	Картка кредитів і видатків	294-а
11	Книга обліку спеціальних коштів	297
12	Відомість використання продуктів харчування	300
13	Картка складського обліку матеріалів	М-37
14	Меню вимога	299
15	Вимога на відпуск матеріалів	10
16	Оборотна відомість	285
17	Оборотна відомість	М-44

– складання єдиного балансу за результатами всього обсягу фінансово-господарських операцій.

Оцінюючи зазначені зміни, можна стверджувати про остаточне впровадження прийнятої раніше концепції стандартизації та уніфікації як на рівні бюджетного сектору (реалізація у вигляді єдиного плану рахунків для всіх бюджетних установ), так і на рівні загальної системи народногосподарського обліку (реалізація у вигляді прийняття загального кодування облікових форм).

Окремими новоутвореннями слід вважати структурні зміни в плані рахунків, як то: відмова від розділу плану рахунків на активні і пасивні рахунки, перегрупування розділів плану рахунків за змістовим навантаженням та виділення окремих рахунків в однойменні розділи, які, по суті, надали даному базовому інструменту обліку, з одного боку, самостійний відносно балансу вигляд, а з іншого – останній набув більш закінченої форми відносно об'єктів обліку, згорання класифікаційних

угруповань основних засобів та матеріалів на рівні рахунків другого ступеня задля забезпечення реалізації принципу уніфікованості плану рахунків.

Важливим моментом методичного та організаційного характеру слід вважати упорядкування питання розроблення, опису та вибору форм бухгалтерського обліку; водночас треба вказати на відставання методології обліку в бюджетних установах від методологічних розробок у сфері інших видів обліку, відносно яких, наприклад, поняття меморіально-ордерної форми обліку було адаптовано ще у 40-ві роки. Щодо регламентації облікового процесу також необхідно відзначити подальше послідовне продовження переведення бюджетних установ на подвійну систему обліку.

Характерною рисою наступного десятиріччя є постановка питання раціоналізації облікового процесу малочисельних за кількістю працюючих бюджетних установ. Ця проблема вирішується у 1958 р. створенням перших централізованих бухгалтерій відповідно до Порядку обліку в централізованих бухгалтеріях, затвердженого наказом Міністерства фінансів СРСР (1958 р.). Централізовані бухгалтерії створювалися за відомчо-галузевою і територіальними ознаками в розрізі таких різновидів:

1) централізовані бухгалтерії при районних, міських, обласних та крайових відділах виконкомів Рад депутатів трудящих, при міністерствах та відомствах автономних республік [організовували і вели облік за всі або частину (30–80 і більше) підвідомчих установ, а також здійснювали фінансування установ, облік яких не було централізовано. В окремих місцевостях зазначені централізовані бухгалтерії проводили також матеріальне і господарське обслуговування установ паливом, навчальними матеріалами, меблями, інвентарем, обладнанням, а також здійснення капітальних ремонтів];

2) централізовані бухгалтерії при міністерствах та відомствах СРСР та союзних республік [організовували та вели облік виконання кошторисів кількох (10–20 та більше) установ нижчого рівня, які у разі потреби додатково приймали на централізоване матеріально-технічне забезпечення і господарське обслуговування];

3) кущові централізовані бухгалтерії при одній певній установі, підпорядковані відповідному відділу виконкому Ради депутатів трудящих або відомству, міністерству тощо (здійснювали ведення обліку певного куща в 10–20 установ);

4) централізовані бухгалтерії при виконкомах сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) Рад депутатів (здійснювали як облік виконання кошторису всіх або частини установ, що утримувалися за рахунок

сільських, селищних або міських бюджетів, так і облік виконання відповідного бюджету).

Упровадження нової організаційної форми обліку мало не тільки локальне значення щодо поліпшення організації облікового процесу відповідного кола бюджетних установ, наприклад, скорочення кількості апарату облікових працівників, оптимізацію документообороту, а й забезпечило значний народногосподарський ефект, а саме: піднесення на вищий рівень функції контролю за використанням бюджетних коштів, і як результат цього – посилення фінансово-бюджетної дисципліни; скорочення видатків бюджетних установ за найвагомішою статтею видатків бюджетних установ – статтею “Заробітна плата”; усунення розпорошення коштів бюджету завдяки зменшенню кількості поточних рахунків в установах Держбанку. Зважаючи на очевидність позитивного ефекту від упровадження централізації бухгалтерського обліку бюджетних установ та безумовну прогресивність даної форми організації обліку логічним і виправданим явищем видаються високі темпи зростання кількості централізованих бухгалтерій. Так, у 1959 р. у СРСР їх кількість становила 1588 одиниць, у 1962 р. – 5485, в 1966 р. – 16000, у 1969 р. – 32743.

Економічні і соціальні процеси організаційного характеру, що набирали обертів у післявоєнні роки, і надалі відігравали значну роль у формуванні методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Реорганізація банківської сфери в частині установ довгострокових вкладень, формування нового кола завдань середньої школи на основі Закону СРСР від 25.12.1958 р. “Про зміцнення зв’язку школи з життям”, реструктуризація шкільної освіти і пов’язане з цим розширення мережі зазначених закладів, поступове накопичування у складі активів бюджетних установ запасів та необоротних активів потребували проведення подальшої методичної роботи з удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Її результати було оформлено в 1960 р. відповідними інструктивними матеріалами, які передбачали насамперед певні якісно-кількісні зміни позицій у плані рахунків бухгалтерського обліку, а саме: перегляд складу і структури поточних рахунків, виокремлення розділу “Виробництво” та введення ряду рахунків витрат відповідно до розробленої методики обліку витрат підсобних сільських господарств та виробничих майстерень, повернення до практики відкриття рахунків другого порядку в межах розділів “Основні засоби” та “Матеріали”.

Важливим суспільно-економічним чинником, який мав відповідний вплив на методичні зміни в бухгалтерському обліку бюджетних установ, слід вважати також закінчення післявоєнного етапу ліквідації наслідків

війни та відновлення зруйнованого господарства країни: як відомо, в результаті даної політики значна частина державних доходів країни направлялась на капітальні вкладення в промисловість, житловий фонд та на відновлення основних коштів бюджетних установ. Виконання зазначеного завдання давало змогу перевести в розряд відносно неактивних рахунків групу рахунків капітальних вкладень, які раніше було виокремлено у самостійні розділи і навіть рахункові плани (у плані рахунків 1937 р. розділ II “Капітальні вкладення” 1-ї і 3-ї частин рахункового плану та 2-ї частини рахункового плану, що призначалась саме для обліку капітальних робіт, у плані рахунків 1939 р. розділи II “Витрати на будівництво і капітальний ремонт”, XV “Фінансування капітальних вкладень”, у плані рахунків 1955 р. розділи XI “Капітальні вкладення”, XII “Фінансування капітальних вкладень”).

Важливим періодом щодо розвитку обліку в бюджетних установах слід вважати початок 70-х років, який відзначився першими закінченими науковими дослідженнями в однойменній галузі обліку у формі захищених дисертацій на здобуття вчених ступенів кандидата економічних наук Н.О. Масталигіною на тему “Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах” (1972 р.) та доктора економічних наук Є.П. Дедковим на тему “Проблеми удосконалення системи бюджетного обліку в СРСР” (1975 р.).

Остаточне оформлення методичних напрацювань щодо ведення обліку в бюджетних установах післявоєнного періоду, відбулося наприкінці 1973 р. за Наказом Міністерства фінансів СРСР № 323 від 27.12.1973 р. “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку (за подвійною системою) в установах і організаціях, що утримуються за рахунок Державного бюджету СРСР”, відповідно до якого було проведено впровадження удосконаленої меморіально-ордерної форми обліку та внесення структурних змін до плану рахунків бухгалтерського обліку та методики обліку окремих облікових операцій, а саме:

- вводився сталий склад меморіальних ордерів за стандартними формами у розрізі відповідних напрямів обліку, а для вищих навчальних закладів рекомендувалась журнально-ордерна форма обліку (додаток А.1);
- план рахунків набув більш чіткого й аналітичного вигляду за допомогою термінологічних удосконалень та незначного перегрупування рахунків (табл. 1.14);
- уперше адаптується категорія “знос”, яка супроводжується чіткою методикою його відображення в системі бухгалтерського обліку;

– вносяться корективи щодо обліку касових і фактичних видатків у частині їх групувальних статей відповідно до нової класифікації видатків бюджету, яка включає статті: заробітна плата; нарахування на заробітну плату; канцелярські і господарські видатки; відрядження та службові роз'їзди; видатки навчальні, на виробничу практику учнів, науково-дослідні роботи, придбання книг для бібліотек; стипендії; видатки на харчування (в лікувальних, дитячих та інших соціально-культурних закладах); придбання медикаментів і перев'язувальних засобів; придбання обладнання й інвентарю; капітальні вкладення понад державний план; придбання м'якого інвентарю і обмундирування; Державні капітальні вкладення за планом; капітальний ремонт будівель і споруд; інші видатки;

Таблиця 1.14

Схема типового плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах, прийнятого до облікового процесу з 1974 р.

<i>№</i>	<i>Розділи плану рахунків</i>	<i>№</i>	<i>Розділи плану рахунків</i>
1	Основні засоби	7	Розрахунки
2	Матеріальні запаси	8	Видатки
3	Малоцінні і швидкозношувані предмети	9	Фінансування
4	Витрати на виробництво	10	Фонди і кошти цільового призначення
5	Грошові кошти	11	Реалізація
6	Внутрішньовідомчі розрахунки з фінансування	12	Доходи
<i>Позабалансові рахунки</i>			

– здійснюється формування фондів цільового призначення як складової об'єкта обліку “Фонди”.

Оцінюючи дані зміни, важливо визначити їх головні утворювально-наслідкові моменти. Подальше зближення облікової практики багатопрофільних бюджетних установ, домінування в бюджетному секторі закладів освіти всіх рівнів призвело до відходу від орієнтації на облікову методичку наукових закладів і перегляду плану рахунків на користь усередненого уніфікованого варіанта при збереженні загальної логіки попередньої версії рахункового плану. Таке перетворення сприяло більш рівноправному позиціюванню господарської діяльності всіх бюджетних установ відносно облікового процесу.

Введення категорії “знос” в облікову практику бюджетних установ стало, по суті, визнанням правильності теорії “зносу”, яка була прийнята до практики народногосподарської системи обліку ще у 1955 р. після Пленуму ЦК КПРС, де

була засуджена як помилкова “теорія” про відсутність морального зносу техніки при соціалізмі, яка, до речі, мала значне поширення у літературі.

Адаптація зазначеної теорії щодо системи бухгалтерського обліку бюджетних установ мала надзвичайно важливі позитивні наслідки, оскільки, по-перше, визначення та аналіз показників залишкової вартості основних засобів давав змогу будувати реальні плани відтворення даної групи активів бюджетних установ з метою їх поновлення, по-друге, визначення суми зносу основних засобів сприяло поліпшенню планування відповідної частини видатків бюджетних установ, по-третє, показник зносу бюджетних установ істотно скоригував схему обчислення суспільних фондів споживання країни.

Повоєнна реформа бюджетної системи СРСР, яка почалася з прийняття 30 жовтня 1959 р. Закону “Про бюджетні права Союзу РСР та союзних республік”, супроводжувалася прийняттям у наступні роки відповідних законодавчих актів щодо формування та деталізації нового складу доходів та видатків. Зміна їх складу привела до необхідності внесення змін і в класифікаційне угруповання видатків бюджетних установ як облікової категорії. Реакцією на заходи з удосконалення господарського механізму країни, що були визначені в результаті оголошеної у 1965 р. реформи управління економікою, слід вважати виокремлення у складі фондів бюджетних установ фонду на виплату премій і надання одноразової допомоги робітникам та фонду розвитку установи. Ці фонди являли собою аналоги фондів матеріального заохочення та розвитку виробництва, які створювались на підприємствах замість існуючого до 1965 р. фонду підприємства.

Подальший соціальний, політичний та економічний розвиток країни відбувається в умовах системної кризи. На початку 80-х років починається пошук оптимальної моделі господарського механізму, в процесі якого утворюються три різні підходи до її формування: перший полягав у спробі проведення “косметичного ремонту” існуючої системи та здійснення обмеженого госпрозрахунку; другий передбачав посилення планового централізму та всеохопну централізовану регламентацію; третій відбивав позиції тодішніх реформаторів і їх прагнення поєднати так званий реальний централізм із повним господарським розрахунком. Зазначені підходи втілились у загальну концепцію прискорення економічного розвитку, офіційно озвучену на березневому пленумі ЦК КПРС у 1985 р. М. С. Горбачовим, яка передбачала тривалий характер перехідного процесу, поступове наростання ринкових відносин, створення належних відтворювальних умов, передусім загальної збалансованості господарства та широкого використання досягнень

науково-технічного прогресу і переходу до автоматизації виробничих процесів. На цей період припадає і завершальна фаза розвитку радянського обліку бюджетних установ (1987-1991 рр.), проголошені завдання якого (кінцевий перехід до подвійної системи обліку; автоматизація бухгалтерського обліку бюджетних установ; подальша централізація обліку бюджетних установ; удосконалення методики обліку витрат та розроблення методики калькулювання послуг; повний перехід на подвійну систему обліку) не були вирішені через розпад власне державного утворення Союзу Радянських Соціалістичних Республік, який настав унаслідок економічного краху радянської системи. Єдиним знаменним пунктом в методичному забезпеченні обліку бюджетних установ стала Інструкція з бухгалтерського обліку бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, затверджена наказом Міністерством фінансів СРСР № 61 від 10.03.1987 р. Зазначений нормативний акт став підсумковим щодо багаторічної діяльності радянських методологів у сфері бухгалтерського обліку в бюджетних установах і відображав цілісно весь обсяг питань методики та організації облікового процесу бюджетних установ. Зокрема, він включав:

– положення щодо організації бухгалтерського обліку, яке містило роз'яснення щодо:

– первинної організації облікового процесу (за даним напрямом закріплювалися: види організаційних форм бухгалтерського обліку – централізовані та центральні бухгалтерії; форма бухгалтерського обліку – меморіально-ордерна у складі 16 меморіальних ордерів (додаток А.2));

– організації технології облікового процесу (за цим напрямом давалися вказівки щодо організації забезпечення носіями облікової інформації, а саме у централізований спосіб, а також щодо загального порядку заповнення первинних документів та інших носіїв облікової інформації);

– організації роботи облікового підрозділу (визначалися права та обов'язки бухгалтерських служб та головного бухгалтера як їх керівника);

– розширений план рахунків бухгалтерського обліку (табл. 1.15);

– порядок обліку операцій з виконання кошторису видатків і позабюджетних коштів за визначеними напрямами обліку (що були виокремленні відповідно до розділів плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ), який відрізнявся від попередніх аналогічних нормативних документів високим рівнем деталізації інформаційного поля в межах секторів аналітичного та синтетичного обліку.

Таблиця 1.15

**Схема плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних
установах, що вводився в дію з 01.01.1988 р.**

<i>№ розділу</i>	<i>Назва розділів плану рахунків</i>
1	Основні засоби
2	Матеріальні запаси
3	Малоцінні і швидкозношувані предмети
4	Витрати на виробництво і на інші цілі
5	Грошові кошти
6	Внутрішньовідомчі розрахунки по фінансуванню
7	Розрахунки
8	Видатки
9	Фінансування
10	Фонди і кошти цільового призначення
11	Реалізація
12	Доходи
13	Короткотермінові позики з бюджету
14	Кошти передані й отримані
15	Результати виконання бюджету
	Позабалансові рахунки

Загальний аналіз змін у методиці обліку, що пропонувалися даним нормативним документом стосовно бюджетних установ, дає змогу стверджувати, що вони були незначними. Розширення ж методичного забезпечення обліку, яке мало місце, відбулось за рахунок застосування методики бухгалтерського обліку у сільських, селищних Радах та органах соціального забезпечення. Окрім того, розроблені в інструкції № 61 положення на момент вступу її в дію вже не задовольняли вимоги, які сформувався під впливом політико-економічної ситуації. Щодо бюджетних установ це проявилось у залученні їх до сфери госпрозрахункових відносин. Для забезпечення фінансово-облікових умов упровадження економічного експерименту у бюджетну сферу в наступні два роки Міністерство фінансів СРСР доопрацьовує цей нормативний документ задля необхідного доповнення методичного забезпечення обліку (на рівні плану рахунків нововпровадження проявились у введенні рахунків №№ 113 “Розрахунковий рахунок”, 157 “Розрахунки з покупцями і замовниками”, 214 “Видатки на утримання установи за умов функціонування нового господарського механізму”, 241 “Фонд оплати праці”, 249 “Матеріальні і прирівняні до них виплати”, 270 “Єдиний фонд фінансових коштів”, 271 “Централізовані фонди і фінансові резерви”).

1991 р. був ознаменований у вітчизняній історії як рік набуття Україною незалежності. Вихід України на світову політичну та економічну арену потребував значних перетворень передусім в усіх сферах економічного життя, у тому числі й у сфері бухгалтерського обліку. Отож, починається післярадянський етап розвитку бухгалтерського обліку в Україні, який в цілому слід охарактеризувати як етап гармонізації бухгалтерського обліку.

На початку 90-х років під впливом загальних економічних процесів, відбулися зміни в фінансово-економічних відносинах бюджетної сфери. Розширення меж господарської діяльності власне бюджетних установ, а водночас і джерел їх фінансування, з одного боку, та привнесення нових елементів в економічну вітчизняну модель, з іншого боку, призвели до змін у складі об'єктів обліку. Водночас у зв'язку з погіршенням стану фінансового забезпечення бюджетних установ з боку держави, а також з метою запобігання порушенням в обслуговуванні коштів зазначених організацій з боку банківських установ, яких, до речі, було виявлено у 1995 р. при перевірці комерційних банків близько 37 000 випадків, виникла потреба в удосконаленні механізмів поточного контролю за використанням бюджетних коштів. Невизначеність цих питань у межах існуючого на той час порядку обліку та внутрішнього контролю, безумовно, потребувала відповідних змін у методиці, методології та організації бухгалтерського обліку бюджетних організацій.

Зрушення, що відбулися протягом наступних 10 років в обліку бюджетних установ мали доповнювальний характер. У цілому ж зміни, яких зазнав бюджетний облік, були спрямовані на формування нової підсистеми обліку виконання бюджету в Україні з орієнтацією на посилення контрольної функції щодо зазначеного процесу. Перший вагомий результат останнього десятиріччя – введення казначейської системи виконання бюджету – має розглядатися у своїй основі як кардинальний момент реформування фінансових органів України. Крім функцій з організації виконання Державного бюджету України, управління наявними коштами Державного бюджету, фінансування видатків Державного бюджету, ведення обліку касового виконання бюджету, розподілу між бюджетами різних рівнів відрахувань від загальнодержавних податків, здійснення управління державним внутрішнім та зовнішнім боргом, які раніше виконували Управління виконання державного бюджету та Головне управління обслуговування державного зовнішнього боргу Міністерства фінансів, на Державне казначейство України було покладено функції контролю за надходженням, використанням коштів бюджетних організацій, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету в частині бюджетних асигнувань, а з 1999 р. і в частині позабюджетних коштів.

Що стосується бухгалтерського обліку бюджетних установ, то цю подію насамперед слід розглядати в розрізі виникнення нового органу його керівництва. Значні повноваження, надані органам Державного казначейства, породили побоювання у поверненні до політики жорсткої регламентації та обмеження прав розпорядників коштів. Однак остаточне впровадження казначейської системи виконання Державного бюджету свідчить про безпідставність таких побоювань. Застосовані заходи з удосконалення методики фінансування бюджетних установ через органи державного казначейства шляхом проведення ними платежів розпорядників коштів сприяли зміцненню фінансового становища бюджетних установ, а отже і подальшому їх розвитку. Оцінка діяльності Державного казначейства з погляду макроекономічних зрушень може бути виключно позитивною, оскільки поступове оздоровлення бюджету країни значною мірою є результатом удосконалення управління бюджетним процесом.

Введення казначейської системи виконання бюджету вирішило проблему забезпечення раціонального використання бюджетних коштів, однак не внесло якихось вагомих змін у методику обліку, оскільки стосувалося системи заходів організації фінансування. Водночас розширення меж господарської діяльності бюджетних установ, початок становлення їх як самостійних господарів, а отже, і надання реального статусу процесу прийняття управлінських рішень, вимагало підвищення якості аналітичної інформації. З іншого боку, за період з 1991 р. у процесі виконання бюджету виникли зміни у його складі, зокрема: з'явилися видатки, фінансування яких проводилося на зворотній основі, упроваджується консолідація щодо позабюджетних фондів, відпрацьовується система трансфертних відносин з адміністративними територіями. Загальність у відображенні чи цілковита невизначеність наведених процесів потребувала перегляду основи обліку видатків та доходів як бюджету в цілому, так і бюджетних організацій зокрема – бюджетної класифікації.

Введення з 1998 р. Постановою Верховної Ради України “Про структуру бюджетної класифікації України” від 12.07.96 за № 327/96-ВР нової бюджетної класифікації ознаменувало наступний крок у реформуванні обліку бюджетних установ. Стосовно загальних напрямів бюджетної класифікації слід відзначити, що вона складається з чотирьох частин: доходи бюджету, видатки бюджету, фінансування бюджету та державний борг. Видаткова частина бюджетної класифікації, яка безпосередньо відображає процеси, пов'язані з асигнуванням бюджетних установ, раніше розглядалась у вигляді розділів, глав та параграфів. Зараз її складовими є чотири незалежні структури видатків: функціональна, відомча, економічна і програмна.

Стосовно змін у порядку обліку бюджетних установ треба зауважити, що основні зрушення стали наслідком сформованої економічної класифікації видатків. Введена в дію первісна економічна класифікація за час апробації та опрацювання, зазнала деяких змін. Діюча система комплектації видатків являє собою багаторівневий комплекс (табл. 1.16). Перший рівень – логічне зведення видатків за відповідними єдиними економічними категоріями, а саме: поточні видатки, капітальні видатки, нерозподілені видатки. Кожне з угруповань залежно від функціональної ваги містить від одного до трьох рівнів деталізації.

Таблиця 1.16

Економічна класифікація видатків бюджету

ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ	ПОТОЧНІ ВИДАТКИ (1000)	ВИДАТКИ НА ТОВАРИ І ПОСЛУГИ (1100)	Оплата праці працівників бюджетних установ (1110)
			Нарахування на заробітну плату (1120)
			Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інше (1130)
			Видатки на відрядження (1140)
			Матеріали, інвентар, будівництво, капремонт та заходи спецпризначення (1150)
			Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (1160)
			Дослідження і розробки, державні програми (1170)
		ВИПЛАТА ПРОЦЕНТІВ (ДОХОДУ) ПО ЗОБОВ'ЯЗАННЯХ (1200)	
		СУБСИДІЇ І ПОТОЧНІ ТРАНСФЕРТИ (1300)	Субсидії та поточні трансферти підприємствам, установам, організаціям (1310)
			Трансфертні платежі органам державного управління інших рівнів (1320)
	Трансферти населенню (1340)		
	Поточні трансферти за кордон (1350)		
	КАПІТАЛЬНІ ВИДАТКИ (2000)	ПРИДБАННЯ ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ (2100)	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (2110)
			Капітальне будівництво (придбання) (2120)
			Капітальний ремонт (2130)
			Реконструкція, реставрація (2140)
		СТВОРЕННЯ ДЕРЖАВНИХ ЗАПАСІВ І РЕЗЕРВІВ (2200)	
		ПРИДБАННЯ ЗЕМЛІ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ (2300)	
		КАПІТАЛЬНІ ТРАНСФЕРТИ (2400)	Капітальні трансферти підприємствам, установам, організаціям (2410)
			Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (2420)
Капітальні трансферти населенню (2430)			
Капітальні трансферти за кордон (2440)			
Капітальні трансферти до бюджету розвитку (2450)			
НЕРОЗПОДІЛЕНІ ВИДАТКИ (3000)			

Зазначені вище заходи первісно були спрямовані насамперед на посилення контролю з боку держави за використанням бюджетних коштів.

Водночас невизначеність чи проблемність багатьох питань щодо обліку бюджетних установ (зокрема, методик обліку витрат на платні послуги, обліку необоротних активів усіх його складових, обліку витрат на формування нематеріальних активів, обліку операцій з покриття бюджетного фінансування) ускладнювали визначення кінцевої об'єктивної інформації про напрями їх діяльності на момент утворення Державного казначейства України, вимагали відповідних кроків від новоствореного керівного організаційно-методологічного центру бюджетних установ.

Деталізація окремих КЕКБ:

КЕКВБ 1110: 1111 – Заробітна плата; 1112 – Грошове утримання військовослужбовців;

КЕКВБ 1130: 1131 – Предмети, обладнання та інвентар; 1132 – Медикаменти та перев'язувальні матеріали; 1133 – Продукти харчування; 1134 – М'який інвентар та обмундирування; 1135 – Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів; 1136 – Оренда; 1137 – Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання; 1138 – Послуги зв'язку; 1139 – Оплата інших послуг та інших видатків;

КЕКВБ 1160: 1161 – Оплата теплопостачання; 1162 – Оплата водопостачання та водовідведення; 1163 – Оплата електроенергії; 1164 – Оплата природного газу; 1165 – Оплата інших комунальних послуг; 1166 – оплата інших енергоносіїв;

КЕКВБ 1340: 1341 – Виплата пенсій і допомоги; 1342 – Стипендії; 1343 – Інші поточні трансферти населенню;

КЕКВБ 1170: 1171 – Дослідження, розробки державного (регіонального) значення; 1172 – Окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм, не віднесених до заходів розвитку;

КЕКВБ 2120: 2121 – Будівництво (придбання) житла; 2122 – Будівництво (придбання) адміністративних об'єктів; 2123 – Інше будівництво (придбання);

КЕКВБ 2140: 2141 – Реконструкція житлового фонду; 2142 – реконструкція адміністративних об'єктів; 2143 – Реконструкція інших об'єктів; 2144 – Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури.

Упродовж першого п'ятиріччя роботи Державне казначейство здійснило перегляд значної кількості положень методики бухгалтерського обліку доходів загального та спеціального фондів, необоротних активів і запасів, внесені корективи і доповнення до плану рахунків бухгалтерського обліку. Центральним кроком в удосконаленні облікової практики став перехід до нового плану рахунків бюджетних установ. Введений в дію з 01.01.2000 р. План рахунків

бюджетних установ (табл. 1.17) являв собою поділ систематизованого переліку рахунків за класами, кожний з яких у чистому вигляді, без винятків, може бути віднесений за своєю економічною характеристикою до активу чи пасиву (тобто спостерігається повернення до практики минулого (рахункові плани 1938 р.)

Таблиця 1.17

**План рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах,
що вступив в дію з 01.01.2000 р.**

<i>Клас</i>	<i>Назва класу</i>	<i>Назва та код синтетичних рахунків</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Необоротні активи	10 – Основні засоби 11 – Інші необоротні матеріальні активи 12 – Нематеріальні активи 13 – Знос необоротних активів 14 – Незавершене капітальне будівництво
2	Запаси	20 – Виробничі запаси 21 – Тварини на вирощуванні та відгодівлі 22 – Малоцінні та швидкозношувані предмети 23 – Матеріали та продукти харчування 24 – Готова продукція 25 – Продукція сільськогосподарського виробництва
3	Кошти, розрахунки та інші активи	30 – Каса 31 – Рахунки в банках 32 – Рахунки в казначействі 33 – Інші кошти 34 – Короткострокові векселі одержані 35 – Розрахунки з покупцями 36 – Розрахунки з іншими кредиторами
4	Власний капітал	40 – Фонд у необоротних активах 41 – Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах 43 – Результати виконання кошторису 44 – Результати переоцінок
5	Довгострокові зобов'язання	50 – Довгострокові позики 51 – Довгострокові векселі видані 52 – Інші довгострокові зобов'язання
6	Поточні зобов'язання	60 – Короткострокові позики 61 – Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями 62 – Короткострокові векселі видані 63 – Розрахунки за виконані роботи 64 – Розрахунки із податків та платежів 65 – Розрахунки зі страхування 66 – Розрахунки з оплати праці 67 – Розрахунки за іншими операціями і кредиторами 68 – Внутрішні розрахунки

Продовження табл. 1.17

1	2	3
7	Доходи	70 – Доходи загального фонду 71 – Доходи спеціального фонду 72 – Доходи від реалізації продукції 74 – Інші доходи
8	Витрати	80 – Видатки із загального фонду 81 – Видатки спеціального фонду 82 – Виробничі витрати
	Позабалансові рахунки	

Розгляд плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ свідчить про кількісні і якісні зміни. Стосовно простої арифметики зауважимо, що при загальному скороченні класів (раніше розділів) з 15 до 8, спостерігаємо збільшення кількості синтетичних рахунків – було 31, а стало 42. Однак головна відмінність полягає в якості структурної побудови та ідентифікації рахунків відносно основних економічних категорій. Новий план рахунків має іншу економічну природу: з погляду основ економічної теорії присутність таких класів, як “Необоротні активи” та “Власний капітал”, є, по суті, декларуванням та визнанням бюджетних установ як товаровиробників.

Щодо конкретики зазначених процесів у системі бухгалтерських рахунків становище принципово не змінилось, водночас структурна побудова плану рахунків дала змогу принципового розширення в разі впровадження кількох окремих методик (відповідно до специфіки діяльності) обліку витрат.

Слід зазначити, що впроваджена система рахунків відображала загальне розширення кола об’єктів обліку. Як приклад цього, наявність таких субрахунків: 101 “Земельні ділянки”, 116 “Природні ресурси”, 121 “Авторські та суміжні з ними права”, 122 “Інші нематеріальні активи”, 133 “Знос нематеріальних активів”, 441 “Переоцінка матеріальних активів”, 442 “Інша переоцінка”, 621 “Видані короткострокові векселі”, 502 “Відстрочені довгострокові кредити банків”, 503 “Інші довгострокові кредити банків”, 511 “Видані довгострокові векселі” та інші.

Подальше удосконалення організаційних та методологічних основ бюджетного обліку привело до нововведень та структурних змін щодо зазначеного плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах, зокрема зі складу позабалансових рахунків виведено та відповідно введено до класу 1 рахунок 14 “Незавершене капітальне виробництво” в розрізі субрахунків 141 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами”, 142 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами”, 143 “Капітальні видатки за невведеними в

експлуатацію нематеріальними активами”, а рахунки з відображення операцій щодо виконання сільських та селищних бюджетів (які близько 30 років входили до складу Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторису) вилучено зі складу даного плану рахунків взагалі.

Підсумком цих років п'ятирічної методологічної роботи Державного казначейства слід вважати також оновлення інструкцій з бухгалтерського обліку в бюджетних установах як у частині організаційних моментів (удосконалення меморіально-ордерної форми обліку за рахунок перегляд складу накопичувальних відомостей, внесення змін до їх внутрішньої будови, затвердження меморіально-ордерної форми як обов'язкової до застосування в бюджетних установах; повний перехід усіх бюджетних установ з 2000 р. на подвійну систему обліку), так і загально-методичних (перманентний перегляд окремих методичних позицій щодо основних його напрямів – обліку необоротних активів, обліку запасів, обліку доходів та видатків), яке відбувалося під дією формування нових об'єктів обліку зазначених суб'єктів господарювання.

Злам тисячоліть ознаменувався для бухгалтерського обліку в бюджетних установах України постановкою нових завдань, які вимагають нових підходів та рішень у розв'язанні проблем його методології та організації.

1.4. Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах як підсистеми бюджетного обліку України початку XXI ст.

Попри вагомі кроки на теренах національної облікової системи в цілому та бюджетного обліку зокрема, що відбулися з моменту набуття Україною незалежності, кардинальні його видозміни, призначені перетворити цей комплекс на високоефективну підсистему бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, фактично було розпочато прийняттям Постанови Кабінету Міністрів № 34 від 16.01.2007 “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки” (далі – Стратегії модернізації). На меті вказаних перетворень було наближення вітчизняного бюджетного обліку до світових підходів статистики та обліку, що представлені у Керівництві за статистикою державних фінансів – 2001, Системи національних рахунків – 1993, а також Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Насамперед у зазначеному нормативним документом вперше були чітко визначені складові і суб'єкти, а також окреслені проблеми бюджетного обліку в Україні (табл. 1.18).

Таблиця 1.18

**Характеристики стану бюджетного обліку
на момент початку його модернізації**

ОБ'ЄКТИ
бухгалтерський облік виконання бюджетів, бухгалтерський облік виконання кошторисів, бухгалтерський облік у фондах загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
СУБ'ЄКТИ
органи ДКСУ, бюджетні установи, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
ПРОБЛЕМИ
законодавством чітко не ідентифіковано методи ведення бюджетного обліку – касовий та метод нарахування – в розрізі суб'єктів та об'єктів обліку
фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування застосовують різні методики ведення бухгалтерського обліку
Державна казначейська служба України складає звітність про виконання державного бюджету на підставі інформації за касовими операціями, відображеним у його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування
звітність про виконання бюджетів консолідується Казначейством і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення видатків бюджету для обробки інформації
наявність різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використання різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутність такого забезпечення
зміни, які відбулися в продовженні останніх 10 років у вартісних межах зарахування активів до складу основних засобів, а також в нормативах нарахування зносу основних засобів, призвели до невідображення справедливої вартості основних засобів у бухгалтерському обліку

Відповідно до мети Стратегії модернізації визначено завдання щодо розвитку методології, вдосконалення методики та організації, зокрема: перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності гармонізовані з міжнародними обліковими підходами, створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Кінцеве рішення зазначених завдань сприятиме вдосконаленню управління державними фінансами, системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий і довгостроковий періоди, в тому числі на основі програмно-цільового методу, а так само системи контролю за процесом виконання бюджету, що в підсумку має забезпечити створення дієвої інформаційно – аналітичної системи управління державними фінансами. Основними напрямками реалізації Стратегії модернізації виступили: вдосконалення системи бухгалтерського обліку (розподіл між

суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів і витрат; розробка та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією); вдосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів (розвиток методології складання форм звітності та їх удосконалення; розробка та впровадження нових форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів; вдосконалення методів складання та консолідації фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів з використанням сучасних інформаційних технологій); створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи (модернізація фінансово – бухгалтерських служб, забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектора; адаптація бюджетної системи, створеної на основі програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів державного казначейства за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, вдосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікація програмного забезпечення, використовуваного суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Мінфіном, органами державного казначейства і іншими суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем). За кожним з вищевказаних напрямків було намічено відповідні заходи щодо реалізації Стратегії модернізації (табл. 1.19).

Таблиця 1.19

Основні заходи з реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України

<i>Найменування заходу</i>	<i>Термін реалізації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Удосконалення системи бухгалтерського обліку</i>	
Підготовка з метою розвитку системи бухгалтерського обліку в державному секторі пропозицій щодо внесення змін до Бюджетного кодексу, Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а також в інші нормативно-правові акти	2010
Проведення досліджень у сфері розподілу повноважень щодо обліку активів, пасивів і зобов'язань між суб'єктами бухгалтерського обліку	2007-2008
Розробка національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП (С) БОДС)	2010-2012
Затвердження НП (С) БОДС і розробка концепції формування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2010-2012

Продовження табл. 1.19

1	2
<i>Удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів</i>	
Перегляд існуючих форм фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів, а також показників про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ та державних цільових фондів	2007-2008
Встановлення єдиних підходів і вимог до формування мережі розпорядників бюджетних коштів з розробкою відповідного нормативно-правового та методологічного забезпечення	2008
Розробка національних положень (стандартів) фінансової звітності в державному секторі (далі НП (С) ФОГС)	2010-2012
Затвердження НП (С) ФОГС	2010-2012
<i>Створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи</i>	
Нормативно-правове врегулювання питання функціонування фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора, у тому числі головних бухгалтерів	2010-2011
Нормативно-правове врегулювання питання повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів	2007-2009
Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів в режимі реального часу	2008–2015
Уніфікація програмного забезпечення з бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора	2008

Головними результатами реалізації Стратегії модернізації мали виступити: розроблений і впроваджений новий план рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, використання якого забезпечить прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції в державному секторі; встановлена уніфікація вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами державного казначейства та суб'єктів державного сектора; а також повинна бути досягнута: адаптація нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів шляхом впровадження НП(С)БОДС і НП(С)ФОГС в державному секторі; підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора; вдосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі; підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку. Кінцевим результатом реалізації Стратегії модернізації

має бути створена дієва інтегрована інформаційно – аналітичної система забезпечення управління державними фінансами.

Приступаючи до викладу основних результатів Стратегії модернізації, зазначимо, що 8 липня 2010 була прийнята нова редакція Бюджетного кодексу України, згідно з якою ст. 43, 56, 58 закріплюють порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами з дотриманням НП(С)БОДС, а також уточнена ст. 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” на предмет зазначеної позиції.

Центральною позицією Стратегії модернізації слід визнати розробку НП(С)БОДС, що, фактично, підтверджується окремим переліком заходів щодо їх впровадження (табл. 1.20).

Таблиця 1.20

Перелік заходів щодо впровадження НП(С)БОДС

<i>Найменування заходу</i>	<i>Термін реалізації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Введення НП (С) БОДС в облікову практику суб’єктів державного сектора	з 2015
Адаптація нормативно – правового та методологічного забезпечення щодо здійснення операцій по виконанню бюджетів з урахуванням змін у системі бухгалтерського обліку в державному секторі	2013-2014
Розробка плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2013
Розробка методичних рекомендацій щодо впровадження НП (С) БОДС	2013-2014
Розробка інструкції по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	2013
Розробка типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій бюджетних установ, фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування та операцій з виконання державного та місцевих бюджетів	2013
Розробка порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі	2014
Забезпечення співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів з перекладу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та їх оприлюднення	2013-2015
Забезпечення вдосконалення НП (С) БОДС у зв’язку зі змінами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі	2013-2014
Організація навчання працівників Мінфіну, органів Казначейства, головних розпорядників коштів державного бюджету та фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування НП (С) БОДС	2013-2014
Організація навчання працівників бюджетних установ та фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування з питань застосування НП (С) БОДС	2013-2015

Продовження табл. 1.20

1	2
Проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово – бухгалтерських служб бюджетних установ та фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування	2013-2015
Організація підвищення кваліфікації керівників фінансово – бухгалтерських служб головних розпорядників бюджетних коштів	2013-2015
Організація підвищення кваліфікації працівників фінансово – бухгалтерських служб бюджетних установ	2013-2015
Розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників фінансово – бухгалтерських служб	2013

На сьогодні наказами Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009, № 1202 від 12.10.2010, № 1629 від 24.12.2010, № 1022 від 11.08.2011, № 1798 від 29.12.2011, № 52 від 25.01.2012, № 568 від 18.05.2012 затверджено 20 НП(С)БОДС. У таблиці 1.21 представлено просте зіставлення вищевказаних НП(С)БОДС із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС), які послужили для них основою.

Таблиця 1.21

Таблиця формальної відповідності НП (С) БОДС та МСБОДС

НП(С)БОДС		МСБОДС	
№	назва	№	назва
1	2	3	4
101	“Подання фінансової звітності”	1 2 14 20 24	“Подання фінансової звітності” “Звіт про рух грошових коштів” “Події після дати звітності” “Розкриття інформації щодо зв’язаних сторін” “Надання в фінансових звітах бюджетної інформації”
102	“Консолідована фінансова звітність”	6 22	“Консолідовані та окремі фінансові звіти” “Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор”
103	“Фінансова звітність за сегментами”	18	“Звітність за сегментами”
105	“Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”	10	“Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
121	“Основні засоби”	17	“Основні засоби”
122	“Нематеріальні активи”	31	“Нематеріальні активи”
123	“Запаси”	12	“Запаси”
124	“Доходи”	9 23	“Дохід від операцій обміну” “Дохід від необмінних операцій (податки та трансфери)”

Продовження табл. 1.21

1	2	3	4
125	“Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”	3	“Облікова політика, суттєві зміни в обліковій політиці та помилки”
126	“Оренда”	13	“Оренда”
127	“Зменшення корисності активів”	21 26	“Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти” “Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти”
128	“Зобов’язання”	19	“Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”
129	“Інвестиційна нерухомість”	16	“Інвестиційна нерухомість”
130	“Вплив змін валютних курсів”	4	“Вплив змін валютних курсів”
131	“Будівельні контракти”	11	“Будівельні контракти”
132	“Виплати працівникам”	25	“Виплати працівникам”
133	“Фінансові інвестиції”	7 8	“Інвестиції в асоційовані компанії” “Участь у спільних підприємствах”
134	“Фінансові інструменти”	15	“Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації”
135	“Витрати”	5	“Витрати на позики”
136	“Біологічні активи”	27	“Сільське господарство”

Порівняльний аналіз змістовних положень зіставлених НП(С)БОДС і МСБОДС (на сьогодні таких є 38 (табл. 1.22)) вказує, що НП(С)БОДС не є повним аналогом відповідних МСБОДС, хоча останні і виступають їх прототипом.

Таблиця 1.22

Перелік МСБОДС

Назва стандарту	Які положення висвітлює і закріплює
1	2
МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів” (IPSAS 1 “Presentation of Financial Statements”)	містить загальні положення щодо подання фінансової звітності, рекомендації зі структури звітів і мінімальні вимоги до їх змісту при застосуванні в обліку методу нарахування
МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів” (IPSAS 2 “Cash Flow Statements”)	вимагає розкривати інформацію про зміни грошових коштів і еквівалентів за звітний період у розрізі операційної, інвестиційної і фінансової діяльності
МСБОДС 3 “Облікова політика, суттєві зміни в обліковій політиці та помилки” (IPSAS 3 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”)	установлює порядок обліку змін значень оцінки і облікової політики, а також виправлення фундаментальних помилок. Стандарт дає визначення статей надзвичайних обставин і вимагає розкриття інформації про окремі показники фінансової звітності

Продовження табл. 1.22.

1	2
МСБОДС 4 “Вплив змін валютних курсів” (IPSAS 4 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”)	викладає порядок визначення валютного курсу, що використовується при відображенні окремих господарських операцій і показників, а також пояснюється, яким чином визнавати і відображати у фінансовій звітності фінансові наслідки змін валютних курсів
МСБОДС 5 “Витрати на позиках” (IPSAS 5 “Borrowing Costs”)	установлює порядок обліку витрат за позиками, які можливо відносити одразу на видатки або, відповідно до припустимого альтернативного порядку обліку, капіталізувати ті витрати, що пов’язані безпосередньо з придбанням, будівництвом чи виробництвом відповідного активу
МСБОДС 6 “Консолідовані та окремі фінансові звіти” (IPSAS 6 “Consolidated and Separated Financial Statements”)	встановлює порядок, за яким усі контролюючі суб’єкти зобов’язані скласти зведену фінансову звітність, у якій послідовно здійснюється зведення показників усіх контрольованих суб’єктів. Стандарт містить докладний опис концепції контролю стосовно до державного сектору і рекомендації відносно порядку визначення реальної наявності такого контролю з метою складання фінансової звітності
МСБОДС 7 “Інвестиції в асоційовані компанії” (IPSAS 7 “Investments in Associates”)	встановлює, що всі інвестиції в асоційовані компанії необхідно відображати в зведеній фінансовій звітності, використовуючи метод обліку за пайовою участю, за винятком тих випадків, коли інвестиції здійснюються винятково з метою їх перепродажу в найближчому майбутньому, при яких варто застосовувати метод обліку за собівартістю
МСБОДС 8 “Участь у спільних підприємствах” (IPSAS 8 “Interests in Joint Ventures”)	приписує суб’єктам державного сектору застосовувати метод пропорційного зведення як основний порядок обліку такої спільної діяльності; водночас як припустимий альтернативний порядок обліку даний стандарт дозволяє використовувати метод обліку за пайовою участю
МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну” (IPSAS 9 “Revenue from Exchange Transactions”)	установлює порядок обліку доходів від операцій обміну і розглядається проблема його визнання
МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” (IPSAS 10 “Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”)	викладає вимоги до складання фінансової звітності в умовах гіперінфляції
МСБОДС 11 “Будівельні контракти” (IPSAS 11 “Construction Contracts”)	висвітлює порядок обліку доходів і витрат, пов’язаних з договорами на будівництво

Продовження табл. 1.22.

1	2
МСБОДС 12 “Запаси” (IPSAS 12 “Inventories”)	закріплює порядок обліку запасів у рамках системи обліку за первісною вартістю придбання
МСБОДС 13 “Оренда” (IPSAS 13 “Leases”)	закріплює положення про наслідування орендодавцями і орендарями належної політики фінансової звітності
МСБОДС 14 “Події після дати звітності” (IPSAS 14 “Events after the Reporting Date”)	містить указівки, у яких випадках суб’єкт економічної діяльності повинен коригувати фінансову звітність відповідно до подій, що відбулися після звітної дати, а також щодо підлягаючої розкриттю інформації, що стосується подій що відбулися після звітної дати і які не коригуються
МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” (IPSAS 15 “Financial Instruments: Disclosure and Presentation”)	містить вказівки класифікації фінансових інструментів, а також визначає, яка інформація підлягає розкриттю у фінансовій звітності загального призначення
МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість” (IPSAS 16 “Investment Property”)	містить вимоги до звітності про інвестовану власність і розкриття інформації щодо такої власності державою і державними установами
МСБОДС 17 “Основні засоби” (IPSAS 17 “Property, Plant and Equipment”)	установлює вимоги щодо первісної оцінки власності, підприємства й устаткування, а також до наступної оцінки, амортизації і розкриттю інформації про вищевказані активи
МСБОДС 18 “Звітність за сегментами” (IPSAS 18 “Segment Reporting”)	визначає вимоги до розкриття інформації щодо її окремих сегментів: сегменти, які застосовуються при складанні фінансової звітності для зовнішніх користувачів, повинні відповідати сегментам, що використані при підготовці внутрішньої звітності для керівників вищої ланки
МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи” (IPSAS 19 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”)	надає визначення понять “забезпечення”, “умовні пасиви” і “умовні активи”; критерії для визнання і розкриття запасів; правила їх виміру; встановлює порядок визнання резервів і обтяжних контрактів, а також вимоги до розкриття інформації про вказані об’єкти
МСБОДС 20 “Розкриття інформації щодо зв’язаних сторін” (IPSAS 20 “Related Party Disclosures”)	зобов’язує підприємства розкривати існуючі відносини з асоційованими об’єктами й інформацію про угоди між підприємством і асоційованими сторонами поза звичайними відносинами постачальника і клієнта/одержувача; наголошує на розкритті угод з провідними керівними працівниками, їх близькими і членами їхніх родин

Продовження табл. 1.22.

1	2
МСБОДС 21 “Зменшення корисності активів, які не генерують гроші активів” (IPSAS 20 “Impairment of non-cash-generating assets”)	описує принцип, відповідно до якого установа має визначити: чи відбулося знецінення негеруючого готівкові гроші активу і чи слід визнавати збитки. Є ключовим у запобіганні обліку за надлишковою вартістю основних засобів довгострокового використання і деяких інших активи суспільного сектора
МСБОДС 22 “Розкриття фінансової інформації про основний сегмент державного сектору” (IPSAS 22 “Disclosure of Financial Information about the General Government Sector”)	встановлює вимоги до урядів, які розкривають інформацію про державний сектор. Стандарт дозволяє урядам дезагрегувати свою консолідовану звітність за секторами у відповідності до встановленої статистичної звітності.
МСБОДС 23 “Доходи від необмінних операцій (податки та трансфери)” (IPSAS 23 “Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)”)	присвячений колу питань, що відносяться до фінансової звітності доходів від податків, у тому числі визнання та оцінку податків. Він також розглядає інші необмінні джерела доходів організацій державного сектору – трансфери, у тому числі гранти від інших держав та міжнародних організацій, подарунки, благодійні внески тощо. Стандарт встановлює вимоги до умов та обмежень у використанні трансфертних коштів, які мають бути відображені в фінансовій звітності.
МСБОДС 24 “Надання в фінансових звітах бюджетної інформації” (IPSAS 24 “Presentation of Budget Information in Financial Statements”)	розглядає порядок, побудову та особливості подання бюджетної інформації в фінансовій звітності
МСБОДС 25 “Винагорода працівників” (IPSAS 25 “Employee Benefits”)	визначає порядок “короткострокової” винагороди працівників (заробітна плата, відрахування по соціальному страхуванню тощо), винагороду після припинення трудової діяльності (пенсію), “довгострокові” винагороди працівників, винагороду працівникам після їх звільнення
МСБОДС 26 “Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти” (IPSAS 26 “Impairment of Cash-Generating Assets”)	встановлює вимоги, у відповідності до яких установи та організації здійснюють оцінку втрати активами, що генерують готівкові грошові кошти, їх здібності приносити економічних вигоду в майбутньому і відображення цієї втрати в фінансовій звітності

Продовження табл. 1.22.

1	2
МСБОДС 27 “Сільське господарство” (IPSAS 27 “Agriculture”)	передбачає порядок обліку та розкриття інформації, пов’язані із сільськогосподарською діяльністю, питання, не охоплені в інших стандартах. Сільськогосподарська діяльність суб’єктів державного сектору пов’язана з управлінням біологічним перетворенням живих тварин чи рослин (біологічних активів) на продаж, або для розповсюдження на безоплатній основі, або за символічну плату, або для перетворення у сільськогосподарській продукції, або в додаткові біологічні активи.
МСБОДС 28 “Фінансові інструменти: подання інформації” (IPSAS 28 “Financial Instruments: Presentation”)	доповнює МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” і має використовуватись в межах річних звітних періодів з 1 січня 2013 року. Застосовується комплексно з МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” та МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”
МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” (IPSAS 29 “Financial Instruments: Recognition and Measurement”)	доповнює МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” шляхом визначення принципів визнання та оцінки фінансових інструментів. Застосовується комплексно з МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” та МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”
МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації” (IPSAS 30 “Financial Instruments: Disclosures”)	доповнює МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” та встановлює вимоги до розкриття інформації про фінансові інструменти. Застосовується комплексно з МСБОДС 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” та МСБОДС 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”
МСБОДС 31 “Нематеріальні активи” (IPSAS 31 “Intangible Assets”)	установлює вимоги щодо первісної оцінки нематеріальних активів, а також до наступної оцінки, амортизації і розкриття інформації про вищевказані активи
МСБОДС 32 “Концесійні угоди” (IPSAS 32 “Service Concession Arrangements: Grantor”)	визначає порядок обліку об’єктів концесійних угод та пов’язаних з ним фінансувань, а саме: визнання та оцінки об’єктів концесійних угод, подання інформації в звітності
МСБОДС 33 “Перше застосування методу нарахування” (IPSAS 33 “First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs”)	закріплює порядок переходу в бухгалтерському обліку до методу нарахування та необхідні інструменти щодо визнання та оцінки активів і зобов’язань суб’єкту державного сектору

Продовження табл. 1.22.

1	2
МСБОДС 34 “Окрема звітність” (IPSAS 34 “Separate Financial Statements”)	уточнює та деталізує вимоги до індивідуальної фінансової звітності суб’єктів державного сектору, викладені в МСБОДС 6, зокрема фінансової звітності, представленої контролюючим суб’єктом, інвестором в асоційованих організаціях або учасником спільної діяльності в спільно контрольованій організації, облік інвестицій у який ведеться на основі прямої частки участі у чистих активах / капіталі, а не на основі представлених результатів та чистих активів об’єктів інвестицій
МСБОДС 35 “Консолідовна звітність” (IPSAS 35 “Consolidated Financial Statements”)	змінює вимоги до МСБОДС 6 в частині фінансової звітності групи організацій, представленої в такий спосіб, якби вона була підготовлена однією організацією, а також ідентифікації інвестиційних одиниць, виміру інвестицій інвестиційним суб’єктом тощо
МСБОДС 36 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства” (IPSAS 36 “Investments in Associates and Joint Ventures”)	пояснює застосування методу обліку за справедливою вартістю для обліку інвестицій в асоційовані компанії та спільні підприємства
МСБОДС 37 “Спільні підприємництво” (IPSAS 37 “Joint Arrangements”)	встановлює вимоги щодо класифікації видів спільного підприємництва в розрізі спільних операцій та спільних підприємств, їх обліку, а також активів і зобов’язань в межах спільного підприємництва
МСБОДС 38 “Розкриття інформації про участь у інших суб’єктах господарювання” (IPSAS 38 “Disclosure of Interests in other Entities”)	узагальнює інформацію, представлену в МСБОДС 6-8 та вводить нові вимоги щодо розкриття інформації, у тому числі щодо структурованих суб’єктів, які не є консолідованими та наділеними контрольними частками, придбаними з метою розпорядження
МСБОДС “Складання фінансової звітності за касовим методом обліку” (Cash Basis IPSAS: Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting)	встановлює вимоги до складання і подання звіту про рух грошових коштів і роз’яснень до облікової політики, в основі якої лежить касовий метод. У стандарті також містяться вимоги до порядку ідентифікації суб’єкта, що звітується, структури і змісту звіту про рух коштів

Втім, перерахованими НП(С)БОДС закріплено принципово нові методологічні та методичні підходи бухгалтерського обліку в секторі державного управління, які максимально наближені до світових облікових підходів. З іншого боку, позиції НП(С)БОДС базуються на існуючій вітчизняній практиці господарської діяльності суб’єктів сектору загального

державного управління, нормативно закріпленої бюджетним та іншим законодавством України (табл. 1.23).

Важливим напрямком Стратегії модернізації стало створення Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Проектуванню останнього передували досить глибокі дослідження в сфері вітчизняної бюджетної класифікації з метою наближення останньої до позицій світової статистики державних фінансів, зокрема в частині сформованої МВФ, гармонізованої з СНР ООН та закріпленої Керівництвом зі статистики державних фінансів 2001 бюджетної класифікації. Саме остання була призвана стати одночасно орієнтиром у інформаційних запитах та формотворчим вектором до сегментарної структури Плану рахунків. Результатом спільної співпраці вчених та практиків в сфері фінансів та бухгалтерського обліку стала оновлена бюджетна класифікація України, затверджена Наказом МФУ №11 від 14.01.11 “Про бюджетну класифікацію”.

Таблиця 1.23

Результат проведеного аналізу НП (С) БОДС на предмет їх відповідності МСБОДС та чинному бюджетному законодавству України

<i>Перелік НП(С)БОДС</i>		<i>Змістовні позиції НП(С)БОДС</i>	
<i>№</i>	<i>назва</i>	<i>відображення існуючої практики господарської та економічної діяльності, а також бухгалтерського обліку суб'єктів сектору загального державного управління</i>	<i>новації з метою гармонізації облікової практики суб'єктів сектору загального державного управління з МСБОДС</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
101	“Подання фінансової звітності”	принципи складання фінансової звітності, закріплені раніше Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”; частково тезаурус елементи якого перегукуються з вищезазначеним Законом, а також з Бюджетним кодексом України	термінологія; склад, елементи, структура, статті фінансової звітності; розкриття інформації щодо пов'язаних сторін; положення облікова політики
102	“Консолідована фінансова звітність”	концепція контрольованих та контролюючих суб'єктів базуються на поняттях “розпорядника бюджетних коштів” і “головного розпорядника бюджетних коштів”, механізм взаємодії яких прописаний у Бюджетному кодексі України	термінологія; порядок складання консолідованої звітності за допомогою визначення обов'язків, повноважень і функцій контрольованих та контролюючих суб'єктів

Продовження табл. 1.23

1	2	3	4
103	“Фінансова звітність за сегментами”	поняття сегмента в цілому пов’язано з бюджетною класифікацією, закріпленої Бюджетним кодексом України; частково поняття географічного сегмента базується на характеристиці бюджетної системи України та її устрою, закріпленої Бюджетним кодексом України; частково поняття сегмента діяльності ув’язано з закріпленими бюджетним законодавством України поняттями видів діяльності, у тому числі видами платних послуг	термінологія; характеристика географічного сегмента, сегмента діяльності, звітного сегмента і порядок їх визначення; порядок визначення активів, зобов’язань, доходів і витрат у розрізі різних за видами (географічний і діяльності) і значущості (основних і додаткових) звітних сегментів
105	“Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”		термінологія; методика коригування показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал; порядок консолідації відкоригованих звітів; розкриття інформації про вплив інфляції в примітках до фінансової звітності
121	“Основні засоби”	класифікаційні підгрупи основних засобів закріплення чинним бюджетним законодавством України	термінологія; основні групи; визнання і первинна оцінка основних засобів; оцінка після первинного визнання та переоцінка основних засобів; амортизація; знецінення основних засобів; розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності; розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

Продовження табл. 1.23

1	2	3	4
122	“Нематеріальні активи”	класифікаційні підгрупи нематеріальних активів, закріплені чинним бюджетним законодавством України	термінологія; основні класифікаційні групи; визнання і первинна оцінка нематеріальних активів; оцінка після первинного визнання і переоцінка нематеріальних активів; амортизація; знецінення нематеріальних активів; розкриття інформації про нематеріальні активи у примітках до фінансової звітності
123	“Запаси”	класифікаційні підгрупи запасів, закріплені чинним бюджетним законодавством України	термінологія; основні класифікаційні групи; первинна оцінка запасів; оцінка запасів на дату балансу; оцінка вибуття запасів; розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності
124	“Доходи”	класифікаційні підгрупи доходів, закріплені Бюджетним кодексом України	термінологія; основні класифікаційні групи; визнання доходів; оцінка доходів; розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності;
125	“Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”		термінологія; порядок відображення в обліку зміни облікових оцінок та облікової політики, виправлення суттєвих помилок, розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
126	“Оренда”	частково понятійний механізм закріплений бюджетним законодавством	задіяний апарат оренди, чинним
127	“Зменшення корисності активів”		термінологія; визнання та оцінка знецінення активів; порядок відображення в обліку відновлення корисності та знецінення активів в розрізі видів по відношення до процесу генерування грошових коштів; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності

Продовження табл. 1.23

1	2	3	4
128	“Зобов’язання”		термінологія; визнання, оцінка зобов’язань; розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності
129	“Інвестиційна нерухомість”		термінологія; визнання та оцінка інвестиційної нерухомості; відображення в обліку зміни статусу інвестиційну нерухомість та її вибуття; розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності
130	“Вплив змін валютних курсів”		термінологія; відображення в обліку монетарних і немонетарних статей на дату балансу; розкриття інформації про зміни валютних курсів у примітках до фінансової звітності
131	“Будівельні контракти”		термінологія; порядок визнання доходів і витрат у продовженні виконання будівельного контракту; оцінка доходів і витрат за будівельними контрактами; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
132	“Виплати працівникам”		термінологія; класифікаційні групи винагород працівників; порядок визнання зобов’язань з винагород працівників; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
133	“Фінансові інвестиції”		термінологія; класифікаційні групи винагород працівникам; порядок визнання зобов’язань з винагороди працівників; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності

Продовження табл. 1.23

1	2	3	4
134	“Фінансові інструменти”		термінологія; класифікація фінансових інструментів; їх визнання та оцінка, хеджування; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності
135	“Витрати”		термінологія; класифікація витрат в розрізі обмінних і необмінних операцій; визнання та оцінка витрат; порядок визначення вартості продукції послуг, робіт; розкриття інформації в примітках до фінансової звітності;
136	“Біологічні активи”		термінологія; основні класифікаційні групи; визнання біологічних активів; оцінка біологічних активів; визнання доходів та витрат на сільськогосподарську діяльність; розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності;

З урахуванням змін до вказаного нормативного документу та положень, закріплених Наказом МФУ №333 від 12.03.12 “Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету”, економічна класифікація видатків бюджету набула такого вигляду (табл. 1.24).

Втім, розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі вимагала врахування усього спектру фундаментальних положень побудови плану рахунків у контексті досягнень теорії бухгалтерського обліку та певних факторів сучасної економіки, до яких слід віднести: відображення операцій за принципом подвійного запису; облік принципових методологічних позицій максимально наближено до МСБОДС (відображати операції за методом нарахування); як вище зазначалось, відповідність структури класифікації статистики державних фінансів – 2001; безпосередній зв’язок з НП(С)БОДС; комплексне об’єднання в його межах всіх об’єктів бухгалтерського обліку виконання бюджетів, кошторисів та державних цільових соціальних фондів. З урахуванням вищевказаного, методологами Державної казначейської служби України та Міністерства фінансів України було розроблено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; останній було затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 (табл. 1.25).

Таблиця 1.24

Економічна класифікація видатків бюджету

ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ	2000 – ПОТОЧНІ ВИДАТКИ	2100 – оплата праці і нарахування на заробітну плату	2110- оплата праці
			2120 – нарахування на оплату праці
		2200 – використання товарів і послуг	2210 – предмети, матеріали, обладнання та інвентар
			2220 – медикаменти та перев'язувальні засоби
			2230 – продукти харчування
			2240 – оплата послуг
			2250 – видатки на відрядження
			2260 – видатки на заходи спеціального призначення
			2270 – оплата комунальних послуг та енергоносіїв
		2280 – дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	
	2400 – обслуговування боргових зобов'язань	2410 – обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	
		2420 – обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	
	2600 – поточні трансфери	2610 – субсидії і поточні трансфери підприємствам (установам, організаціям)	
		2620 – поточні трансфери органам державного управління інших рівнів	
		2630 – поточні трансфери урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	
	2700 – соціальне забезпечення	2710 – виплати пенсій і допомоги	
		2720 – стипендії	
		2730 – інші виплати населенню	
	3000 – КАПІТАЛЬНІ ВИДАТКИ	2800 – інші поточні видатки	
		3100 – придбання основного капіталу	3110 – придбання обладнання і предметів довгострокового користування
3120 – капітальне будівництво			
3130 – капітальний ремонт			
3140 – реконструкція та реставрація			
3150 – створення державних запасів та резервів			
3160 – придбання землі та нематеріальних активів			
3200 – капітальні трансфери		3210 – капітальні трансфери підприємствам (установам, організаціям)	
		3220 – капітальні трансфери органам державного управління інших рівнів	
		3230 – капітальні поточні трансфери урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	
	3240 – капітальні трансфери населенню		

Таблиця 1.25

**План рахунків бухгалтерського обліку
в державному секторі України**

№ класу	Назва класу	Сфера застосування*		
		Бюджетні установи	Державні цільові фонди	Бюджети
Клас 1	Нефінансові активи	+	+	-
Клас 2	Фінансові активи	+	+	+
Клас 3	Кошти бюджетів и розпорядників бюджетних коштів	-	-	+
Клас 4	Розрахунки	-	-	+
Клас 5	Капітал та фінансовий результат	+	+	+
Клас 6	Зобов'язання	+	+	+
Клас 7	Доходи	+	+	+
Клас 8	Витрати	+	+	+
Клас 9	Позабалансові рахунки бюджетів та державних цільових фондів	-	+	+
Клас 0	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	+	+	-

* (+ Клас застосовується в бухгалтерському обліку відповідного економічного суб'єкту;

– Клас не застосовується в бухгалтерському обліку відповідного економічного суб'єкту).

В цілому план рахунків складається з двох розділів: розділ I “Балансові рахунки” (класи 1-8); розділ II “Позабалансові рахунки” (клас 9 і клас 0). Кожен з класів включає певну кількість синтетичних рахунків, які поділяються на субрахунки 1-го і 2-го рівня відповідно. Характерною особливістю структури плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є те, що синтетичні рахунки використовуватимуться окремо в обліковому процесі бюджетних установ, органів Державного казначейства України, державних цільових соціальних фондів вибірково; цей підхід закріплено через механізм спеціального кодування рахунків в межах загальної десятичної системи. Так, якщо перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, то третя цифра виступає ідентифікатором суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів, 2 – державні цільові фонди 3 – державний бюджет, 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 і класу 0). Така побудова

Плану рахунків забезпечує: транспарентність облікових процесів і достовірну консолідацію інформації в рамках бюджетної системи України, повноту охоплення всіх економічних операцій суб'єктів бюджетного обліку в сучасних умовах їх функціонування, порівнянність показників системи державних фінансів України на мегаекономічному рівні.

Вагомою складовою першого напрямку Стратегії модернізації виступає також завдання по визначенню повноважень органів Державного казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів, при цьому вивчення бюджетного законодавства свідчить про повне виконання зазначеного завдання. Так, у статті 112 Бюджетного кодексу України зазначено, що до повноважень Державного казначейства України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за: веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат державного бюджету та місцевих бюджетів, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів встановленим бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням. Подальша розшифровка позицій з контролю бюджетних повноважень Державного казначейства при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань та проведенні платежів реалізується через такі нормативні акти: Порядок казначейського обслуговування за доходами та іншими надходженнями державного бюджету (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.01.2013 № 43), Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938), Порядок повернення платниками помилково або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 03.09.2013 № 787), Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309), Порядок обслуговування державного бюджету за витратами (затверджений наказом

Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407), а також спільним наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 21.12.2010 № 974/1597/499 “Про взаємодію органів Державної податкової служби України, фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення помилково та / або надміру сплачених податків, зборів”. Проведені кроки за цим напрямком свідчать не тільки про посилення технічного контролю з боку Державної казначейської служби за використанням бюджетних коштів, а й про подальший розвиток контрольної функції власне оновленого бюджетного обліку.

Не менш важливим напрямком Стратегії модернізації є створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи, яке має бути забезпечено шляхом введення єдиних підходів до організації бухгалтерських служб бюджетних установ, посилення контролю Державної казначейської служби України за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, створення уніфікованого програмного продукту для використання суб'єктами бухгалтерського обліку сектору державного управління. Для виконання цих завдань оновленим Бюджетним кодексом України (ст.56) та Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст.8) закріплені права Кабінету міністрів України щодо встановлення завдань та функціональних обов'язків бухгалтерських служб, повноважень керівників бухгалтерської служби у бюджетних установах та вимоги щодо їх професійно-кваліфікаційного рівня. Ці положення отримали подальший розвиток і були реалізовані в Постанові Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011 “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи”, а також наказом Міністерства фінансів України № 214 від 21.02.2011 “Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи “ та № 1537 від 01.12.2011 “Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень”. Аналіз позицій цих нормативних документів дозволяє стверджувати про позитивні зрушення у сфері організації праці облікових працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які востаннє були проведені більше 30 років тому в рамках єдиної радянської підсистеми бухгалтерського обліку виконання кошторису шляхом введення в дію нормативних актів Ради міністрів і Міністерства фінансів СРСР відповідно,

які стосувалися питань регламентації роботи головних бухгалтерів, централізованих бухгалтерій при виконавчих органах влади та галузевих міністерств, що обслуговували відповідні установи.

Описані основні результати реалізації напрямів Стратегії модернізації надають можливість стверджувати про значну методологічної, методичної та організаційної роботу, проведenu українськими фахівцями в області бюджетного обліку. Сформовані оновлені положення останнього, спрямовані на значне наближення теорії і практики зазначеної підсистеми українського бухгалтерського обліку до світових облікових позицій суб'єктів сектору загального державного управління. Їх остаточне впровадження в практику уможливить формуванню дієвої інформаційно-аналітичної підсистеми забезпечення управління сектору загального державного управління, системи управління державними фінансами, а отже сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір. Втім, в умовах постійного розвитку економічного середовища бюджетної сфери, активного залучення бюджетних установ до ринкові процесів, вимоги бюджетного законодавства щодо визначення результативності виконання бюджетних програм їх виконавцями як учасниками бюджетного процесу, закономірного, в процесі прийняття та впровадження НП(С)БОДС, формування підсистеми фінансового обліку, вимагають рішення питання побудови науково-обґрунтованих підсистем: управлінського обліку в цілому та обліку витрат на надані послуги зазначеними суб'єктами господарювання зокрема.

РОЗДІЛ 2. ЗАГАЛЬНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ.

2.1. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

2.2. Базовий інструментарій бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

2.3. Екзогенна та ендогенна природа бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– *характеристику та особливості діяльності бюджетних установ в контексті предметного поля бухгалтерського обліку виконання кошторису;*

– *об'єктний склад бухгалтерського обліку в бюджетних установах України;*

– *поняття, мету, функції та завдання бухгалтерського обліку виконання кошторису;*

– *принципи та елементи методу бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*

– *загальну структуру плану рахунків бухгалтерського обліку та бухгалтерського балансу в бюджетних установах;*

– *характеристику меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку;*

– *розгорнуту характеристику бухгалтерського обліку виконання кошторису з акцентуванням на його місті та ролі в сучасній економічній системі;*

– *складові елементи бухгалтерського обліку в бюджетних установах – фінансовий та управлінський облік – та їх основну та порівняльну характеристики;*

а також уміти:

– *визначати місце бюджетних установ в бюджетному процесі;*

– *розрізняти розпорядників бюджетних коштів за їх правами та обов'язками;*

– *ідентифікувати предмет, мету, функції, завдання та власне поняття бухгалтерського обліку виконання кошторису;*

– *опрацьовувати принципи та елементи методу бухгалтерського обліку виконання кошторису;*

– *ідентифікувати місце і ролі бухгалтерського обліку бюджетних установ в сучасному економічному світі;*

– *виявляти причинно-наслідковий зв'язок між планом рахунків, формою бухгалтерського обліку та балансом бюджетних установ;*

– *виокремлювати складові бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*

– *орієнтуватись у питаннях особливостей фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах;*

– *проводити порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах.*

2.1. Предметна сфера та об'єктний склад бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Бухгалтерський облік в бюджетних установах як невід'ємна складова системи-процесу управління вказаними суб'єктами господарювання виконує в межах останнього важливу та незамінну роль через математично-грошову інтерпретацію явищ та процесів їх господарського життя. Вочевидь, суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах виступають власне бюджетні установи, які, відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України являють собою органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету.

Формально, згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та в контексті положень Бюджетного кодексу України, бухгалтерський облік в бюджетних установах являє собою процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність бюджетних установ із виконання кошторису – їх основного фінансового планового документу - зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень; до внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації бухгалтерського обліку бюджетних установ відносяться органи Державної казначейської служби, головні розпорядники бюджетних коштів, фонди державного соціального страхування, органи Державної фіскальної служби, адміністрація бюджетних установ та управлінці різних рівнів, працівники бюджетних установ, підприємства, організації та установи, що виступають дебіторами або кредиторами вказаних суб'єктів господарювання, а також фізичні та юридичні особи – споживачі послуг бюджетних установ.

Таке визначення дозволяє стверджувати, що метою бухгалтерського обліку в бюджетних установах виступає власне забезпечення виконання кошторису, а також надання повної, достовірної, неупередженої інформації про: фінансовий стан, результати виконання кошторису зокрема та діяльності в цілому, рух грошових коштів. Отже, предметна область бухгалтерського обліку в бюджетних установах або синонімічного бухгалтерського обліку виконання кошторису окреслюється діяльністю бюджетних установ в процесі останнього, а саме фінансово-бюджетною і господарською діяльністю.

Фінансово-бюджетна діяльність бюджетних установ являє собою сукупність дій в сфері фінансів щодо цільового покриття видатків/витрат відповідними доходами в процесі виконання закріплених державою за ними функцій. Механізм фінансового забезпечення реалізації завдань бюджетних

установ згідно їх функціонального призначення та досягнення запланованих результатів передбачає участь останніх в бюджетному процесі (згідно ст.2 Бюджетного кодексу України регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства), в межах якого вказаним суб'єктам, перш за все, встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до бюджетних призначень.

Тезаурус Бюджетного кодексу вказує, що:

– бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження;

– бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому;

– бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування;

В якості учасників бюджетного процесу (ст.19 Бюджетного кодексу України), бюджетні установи вступають у зовнішні фінансово-бюджетні відносини з іншими його суб'єктами, які сукупно ідентифікуються як розпорядники бюджетних коштів. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів відповідно до ст.22 Бюджетного кодексу України поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головні розпорядники бюджетних коштів - бюджетні установи в особі їх керівників, отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень. Згідно з положеннями ст.22 Бюджетного кодексу України головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно:

– за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, - установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, Конституційний Суд України, Верховний Суд України, вищі спеціалізовані суди та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією,

в особі їх керівників, а також 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. Зазначені головні розпорядники коштів Державного бюджету затверджуються законом про Державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень;

– за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, - уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників. Вказані головні розпорядниками коштів встановлюються рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим;

– за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), головні управління, управління, відділи та інші самостійні структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників. Перераховані головні розпорядниками коштів встановлюються рішеннями про місцеві бюджети відповідно;

Головний розпорядник бюджетних коштів:

– розробляє плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних програм (проектів));

– організовує та забезпечує на підставі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подає їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

– отримує бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

– приймає рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє та доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань;

– затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;

– розробляє проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами;

– розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їх виконання, здійснює аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);

– здійснює управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

– здійснює контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;

– здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

– забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством;

– забезпечує доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства та Бюджетного кодексу України.

Розпорядник бюджетних коштів - це бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету. Розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів (суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи) на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти бюджету (на безповоротній чи поворотній основі) в межах відповідних бюджетних асигнувань. Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі цього розпорядника бюджетних коштів.

Як учасники бюджетного процесу бюджетні установи здійснюють, згідно їх субординаційного статусу, певні визначені бюджетним законодавством кроки на всіх стадіях бюджетного процесу, а саме:

1) складання проектів бюджетів (через планування фінансово-бюджетної та господарської діяльності та формалізацію його результатів у вигляді планово-фінансової документації);

2) розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) (шляхом обґрунтування показників планово-фінансової документації);

3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) (виконанням кошторисів бюджетних установ, як складових бюджетів відповідного рівня);

4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього (веденням бухгалтерського обліку, заключним етапом якого виступає підготовка та подання бухгалтерської звітності бюджетних установ).

В контексті вищевказаного, процес управління фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ як розпорядників коштів набуває такого вигляду (рис. 2.1).

Як учасники бюджетного процесу бюджетні установи включені в бюджетну систему України (відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права), яка побудована за такими принципами (рис. 2.2). Вочевидь, вказані принципи мають вплив на формування власне загального механізму фінансово-господарської діяльності бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів виступаючи, фактично, її базовими основами. Розглянемо іншу складову такого механізму, а саме: господарську діяльність бюджетних установ.

Термін господарської діяльності однозначно тлумачиться Господарським кодексом, ст. 3 якого закріплює ідентифікацію господарської діяльності як діяльності суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, що спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність, а також розподіл її на підприємницьку (з метою одержання прибутку) та некомерційну (без мети одержання прибутку). Таке визначення дещо применшує роль бюджетних установ в процесі суспільного виробництва, оскільки традиційно вказані суб'єкти господарювання відносились до невиробничої сфери. Втім, за всіма ознаками бюджетні установи є виробниками специфічного

нематеріального продукту у вигляді послуг та робіт, що, безумовно, мають вартісний вимір, який модифікується як у певний обсяг фінансового забезпечення з відповідного бюджету, так і у ціну продукту. Отже, бюджетні установи є повноправними суб'єктами господарської діяльності в сфері нематеріального виробництва, діяльність яких носить некомерційний характер.



Рис. 2.1. Схема управління фінансово-господарською діяльністю розпорядників коштів за бюджетною субординацією

Поняття господарської діяльності деталізується також через сукупність господарські відносини, які, загалом, можуть бути розподілені на:

– господарсько-виробничі (майнові та інші відносини, що виникають між суб'єктами господарювання при безпосередньому здійсненні господарської діяльності);

– організаційно-господарські (відносини, що складаються між суб'єктами господарювання та суб'єктами організаційно-господарських повноважень у процесі управління господарською діяльністю);

– внутрішньогосподарські (відносини, що складаються між структурними підрозділами суб'єкта господарювання, та відносини суб'єкта господарювання з його структурними підрозділам).

Важливим положенням вітчизняного законодавства в сфері господарювання виступає закріплене формальне усунення держави, органів державної влади, органів місцевого самоврядування від безпосередньої участі в господарській діяльності. Так, згідно ст. 8 Господарського кодексу України держава, органи державної влади та органи місцевого самоврядування не є суб'єктами господарювання. Їх рішення з фінансово-бюджетних питань, що виникають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів, а також з адміністративних та інших відносин управління, крім організаційно-господарських, в яких орган державної влади або орган місцевого самоврядування є суб'єктом, наділеним господарською компетенцією, приймаються від імені цього органу і в межах його владних повноважень. Господарська компетенція органів державної влади та органів місцевого самоврядування реалізується від імені відповідної державної чи комунальної установи. Безпосередня участь держави, органів державної влади та органів місцевого самоврядування у господарській діяльності може здійснюватися лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України та її законами.

Вивчення сукупності складових господарського життя бюджетних установ дозволяє сформулювати такі особливості господарської діяльності останніх, які проявляються як на макро-, так і мікрорівні:

1) вона є різноплановою (на сьогодні в Україні налічується близько 55 тис. бюджетних установ сфера функціональної діяльності яких досить різноманітна; до складу бюджетних установ входять такі органи влади та установи як міністерства, відомства, управління, тобто апарат органів державного та господарського управління, громадських та інших організацій; фінансові органи, органи казначейства, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури тощо, а також установи освіти всіх рівнів,

медичні заклади, дитячі виховні заклади, дитячі музичні школи, музеї, бібліотеки, наукові організації, установи фізкультури і спорту, соціальні фонди і служби та інші бюджетні установи);

2) її слід розглядати не стільки в економічному, а перед усім в соціально-політичному аспекті (оскільки бюджетні установи покликані виконувати державні функції: захисту суверенітету і територіальної цілісності (ст. 17 Конституції України), забезпечення правового порядку (ст. 19 Конституції України), захисту життя людини (ст. 27 Конституції України), соціального захисту громадян (ст. 46 Конституції України), охорону здоров'я (ст. 49 Конституції України), освіти (ст. 53 Конституції України), забезпечення літературної, художньої, наукової та технічної творчості (ст. 54 Конституції України), здійснення правової допомоги (ст. 59 Конституції України) і, нарешті, усього комплексу функцій держави через систему законодавчої, виконавчої та судової влади (ст. 6 Конституції України);

3) вона полягає у наданні послуг відповідного галузевого спрямування (як специфічний результат її здійснення, що за своєю економічною сутністю являє собою особливу споживну вартість, корисну як конкретну діяльність, покликану задовольнити суспільні та особисті потреби, послуги бюджетних установ мають такі ознаки і такий вплив на весь економічний механізм даних суб'єктів господарювання: послуги є продуктом нематеріального виробництва, а отже мають нематеріальну природу формопрояву; послуги мають адресний характер і є невіддільними від джерела надання – людини; послуги мають індивідуальний (не серійний) характер, що має схильність до зміни; послуги неможливо: робити “про запас”, транспортувати (транспортування послуги можливе лише як зміна місця перебування виконавця), споживати в більшій, аніж потрібно, кількості (ця особливість продукту сфери нематеріального виробництва визначає необхідність попереднього індивідуального чи суспільного попиту на певні види діяльності));

4) оскільки господарська діяльність бюджетних установ реалізується у сфері нематеріального виробництва, в її межах найчастіше відбувається збіг двох фаз руху та реалізації кінцевого продукту - послуги, тобто традиційна схема “виробництво – розподіл – обмін – споживання” набуває скороченого вигляду, а саме: “виробництво – споживання”; це, в свою чергу, спричиняє необхідність прямого адресного контакту “виробника” та “споживача” послуг;

5) в її полі фактично відсутнє поняття “брак” у традиційному його розумінні, а отже і оцінка від'ємного результату (оскільки послуга є нематеріальним результатом, важко оцінити вартість неякісної послуги; в науковій сфері взагалі негативний результат не класифікується як неякісно виконана робота, розробка, тому що в науці негативний результат є теж результатом);

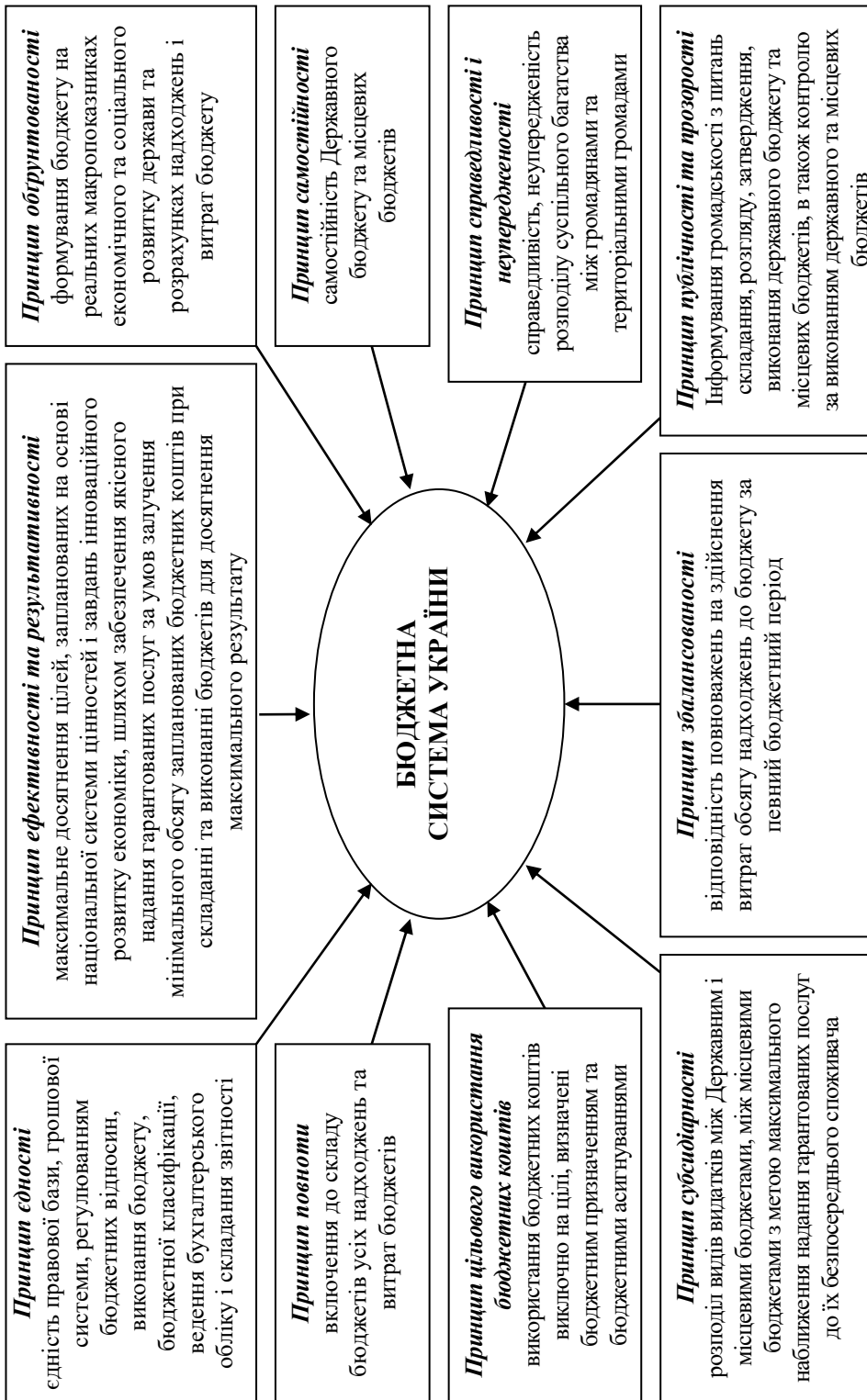


Рис. 2.2. Бюджетна система України і принципи її побудови

б) вона будується на засадах неприбутковості (п. 12 ст. 2 Бюджетного кодексу України), оскільки вказані суб'єкти господарювання повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів (згідно ст. 14.1.121 Податкового кодексу України неприбуткові підприємства, установи та організації – неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств, оскільки одночасно відповідають таким вимогам ст. 133.4 Податкового кодексу України: вони утворені та зареєстровані в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації; їх установчі документи (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону), крім бюджетних установ, містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб; установчі документи яких (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону), крім бюджетних установ, передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення); доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами);

7) вона здійснюється за допомогою використання майна, яке знаходиться в бюджетних установах на правах оперативного управління (ст. 22, 24 Господарського кодексу України) (згідно ст. 137 Господарського кодексу України правом оперативного управління визнається речове право суб'єкта господарювання, який володіє, користується і розпоряджається майном, закріпленим за ним власником (уповноваженим ним органом) для здійснення некомерційної господарської діяльності, у межах, встановлених Господарським кодексом, іншими законами, а також власником майна (уповноваженим ним органом), при цьому останній здійснює контроль за використанням і збереженням переданого в оперативне управління майна безпосередньо або через уповноважений ним орган і має право вилучати у суб'єкта господарювання надлишкове майно, а також майно, що не використовується, та майно, що використовується ним не за призначенням;

8) в цілому, її фінансові показники регламентуються кошторисом - їх основним планово фінансовим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень (п. 30 ст. 2 Бюджетного кодексу України).

9) її некомерційний характер робить неможливим, відповідно до ст. 209 Господарського кодексу України, визнання бюджетних установ в якості суб'єктів банкрутства, а тому щодо вказаних суб'єктів господарювання автоматично не діє механізм банкрутства (банкрутством вважається нездатність боржника відновити свою платоспроможність та задовольнити визнані судом вимоги кредиторів інакше як через застосування визначеної судом ліквідаційної процедури, яка передбачає, згідно ст. 212 послідовність таких процедур: розпорядження майном боржника; мирова угода; санація (відновлення платоспроможності) боржника; ліквідація банкрута);

Наведені ознаки та особливості фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ визначають загальні завдання бухгалтерського обліку виконання кошторису, які полягають у забезпеченні:

- контролю за виконання кошторису бюджетних установ;
- повноти і достовірності відображення всіх їх господарських операцій;
- збереження та ефективності використання майна бюджетних установ;
- цільового використання бюджетних коштів;
- дотримання суворого режиму економії та досягнення максимального результату при використанні бюджетних коштів;

Предметна область бухгалтерського обліку бюджетних установ деталізується через його об'єкти, які поділяються з точки зору (рис. 2.3):

- економічної теорії на: господарські засоби, джерела їх утворення та фінансово-бюджетні та господарські процеси;
- загальної теорії бухгалтерського обліку на: майно установ, зобов'язання установ та операції, що вони здійснюють в процесі своєї фінансово-бюджетної та господарської діяльності;
- балансової поелементної структури бухгалтерського обліку на: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, факти фінансово-бюджетної та господарської діяльності;

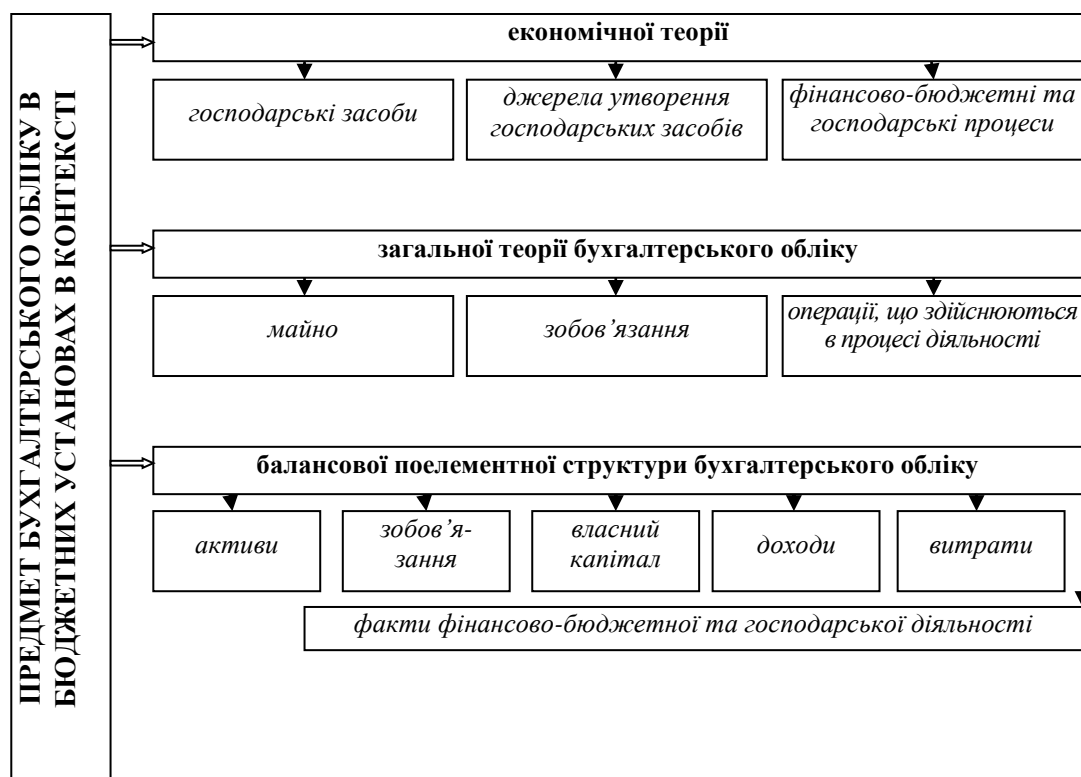


Рис. 2.3. Площини предметної області бухгалтерського обліку бюджетних установ з пооб'єктною деталізацією

Об'єкти бухгалтерського обліку бюджетних установ з позиції економічної теорії: Господарські засоби бюджетних установ являють собою сукупність засобів праці, предметів праці, інших фінансових та матеріальних ресурсів, що утворюються за допомогою відповідних джерел із загального та спеціального фондів установи, необхідні для здійснення відповідної функціональної діяльності. Зважаючи на їх складну структуру, господарські засоби бюджетних установ мають розгалужену класифікацію, яка передбачає виокремлення наступних груп (рис. 2.4): за напрямом розміщення і використання – засоби нематеріального виробництва, засоби обігу, засоби інфраструктурної сфери; за видами діяльності – засоби, що використовуються в господарському процесі – необоротні та оборотні засоби; за ступенем ліквідності – ліквідні, малоліквідні, неліквідні засоби; за бюджетним джерелом утворення – за рахунок коштів загального або спеціального фондів.

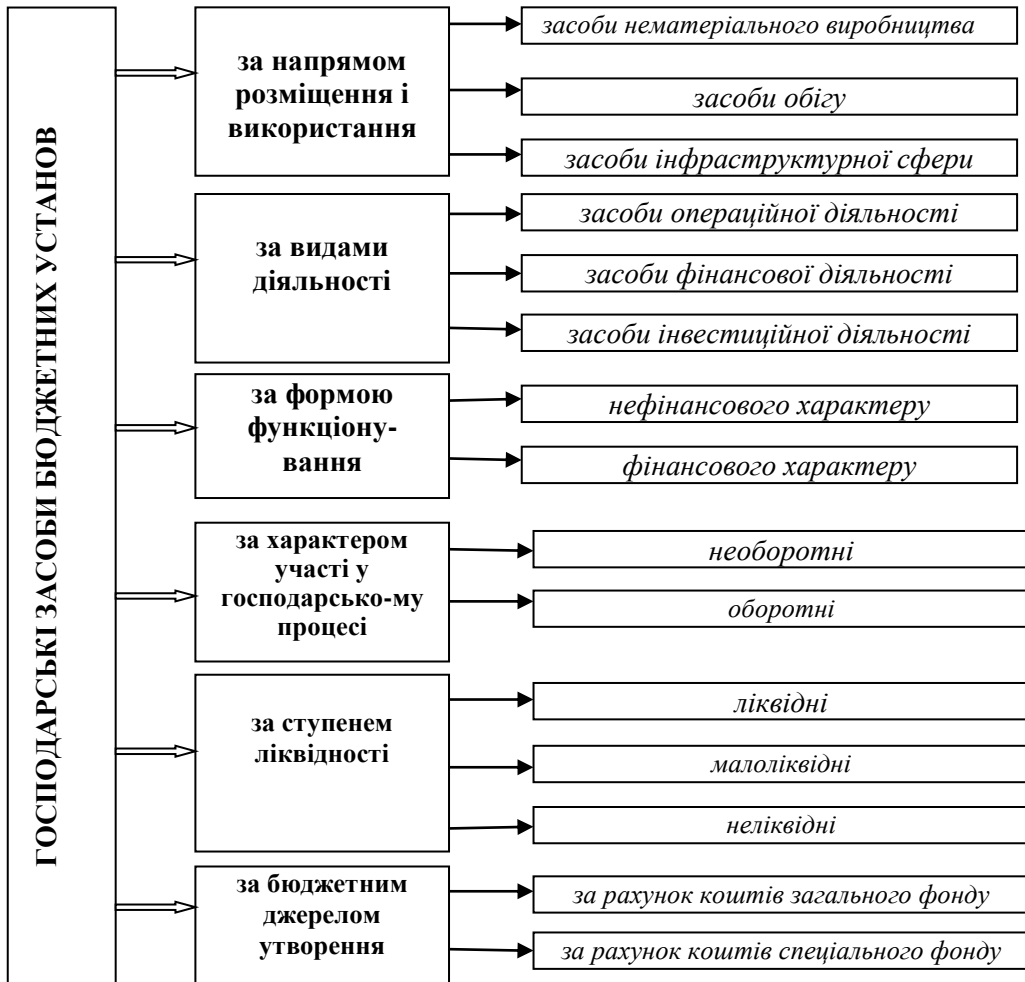


Рис. 2.4. Класифікація господарських засобів бюджетних установ

Засоби нематеріального виробництва складаються з усіх засобів, що безпосередньо приймають участь власне у процесі надання послуг або виконання робіт; традиційно вони поділяють на засоби праці та предмети праці. Засоби праці бюджетних установ являють собою речі або їх комплекси, за допомогою суб'єктної дії яких, в межах діяльності вказаних суб'єктів господарювання, створюється кінцевий продукт – послуга або робота. Ознаками засобів праці є: їх довгострокове використання в процесі нематеріального виробництва, умовні або прямі дії на предмети праці в процесі нематеріального виробництва, перенесення вартості на новостворений продукт. До них відносяться: земля, будівлі та споруди

основного функціонального призначення, дороги, транспортні засоби, устаткування, знаряддя, машини та механізми, інструмент тощо. Предмети праці є речами, через об'єктну видозміну яких здійснюється створення кінцевого продукту нематеріального виробництва. Ознаками предметів праці виступають такі характеристики: одноразове використання та споживання в процесі виробничого циклу нематеріального виробництва, умовна малоцінність, видозміна під впливом праці за допомогою засобів праці. До них відносяться: матеріали, сировина, інші запаси. Засоби обігу являють собою ресурси, які приймають участь та обслуговують сферу обігу нематеріального виробництва, видозмінюючи свою форму з товарної на грошову і навпаки. До них відносяться: кінцевий продукт діяльності – послуга або робота, грошові кошти, кошти в розрахунках та інші засоби обігу. Засоби інфраструктурної сфери являють собою засоби, що не приймають активної участі в нематеріальному виробництві або обігу, але є необхідними для створення та забезпечення оптимальних умов життєдіяльності, праці та відпочинку працівників бюджетної сфери. До засобів інфраструктурної сфери варто віднести житлові будинки, гуртожитки, готелі, будинки відпочинку, спортивні комплекси, бібліотеки, дитячі садки тощо.

В контексті розподілу діяльності бюджетних установ, згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”, на відповідні види, а саме:

– інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;

– фінансова діяльність - діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань;

– операційна діяльність - основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

господарські засоби в залежності від сфери використання поділяються на засоби операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

За формою функціонування господарські засоби варто поділяти на фінансові та нефінансові засоби. Нефінансові засоби являють собою об'єкти господарських засобів бюджетних установ матеріальної та нематеріальної природи, що приносять їм реальні або потенційні економічні вигоди протягом певного періоду в результаті їх використання або зберігання. До них відносяться: основні засоби, нематеріальні активи, запаси тощо. Фінансові засоби - це об'єкти господарських засобів бюджетних установ, яким протистоять фінансові

зобов'язання з боку фізичних та юридичних осіб. До складу фінансових засобів відносять гроші, розрахунки, цінні папери, інші фінансові інструменти тощо.

За характером участі у господарському процесі засоби поділяються на оборотні – фінансові та нефінансові засоби/ресурси установи, що споживаються або активно використовуються в процесі нематеріального виробництва впродовж одного операційного циклу - та необоротні – нефінансові засоби установи, що використовуються в процесі фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ впродовж тривалого часу. До перших відносяться: грошові кошти та їх еквіваленти, запаси, кінцевий продукт діяльності, дебіторська заборгованість тощо; до других: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, капітальне будівництво, довгострокові фінансові інвестиції тощо.

За ступенем ліквідності господарські засоби поділяються на ліквідні, малоліквідні та неліквідні засоби. Перші являють собою такі засоби бюджетних установ, що можуть бути швидко перетворені у грошову форму без істотних втрат своєї поточної (балансової) вартості для своєчасного забезпечення платежів за поточними фінансовими зобов'язаннями; до них відносять: грошові кошти, цінні папери, поточні фінансові вкладення, поточна дебіторська заборгованість тощо. Малоліквідні господарські засоби можуть бути конвертовані у засіб платежу без втрат своєї поточної ринкової вартості лише після закінчення значного періоду часу (від півроку і більше); до їх складу входять: запаси сировини і матеріалів; запаси малоцінних і швидкозношувальних предметів; активи у формі незавершеного виробництва; основні засоби; незавершені капітальні вкладення; устаткування, що призначене для монтажу; нематеріальні активи; довгострокові фінансові вкладення. Неліквідні засоби характеризуються низькою можливістю та ймовірністю їх перетворення на засіб платежу, як то: безнадійна дебіторська заборгованість, витрити майбутніх періодів, дефіцит виконання кошторису минулих років тощо.

За бюджетним джерелом утворення господарські засоби поділяються на ті, що сформовані за допомогою коштів загального та спеціального фондів бюджетів. Згідно ст. 13 Бюджетного кодексу України до складу вказаних фондів входять відповідно:

– загального фонду:

1) всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету;

2) всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету;

3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету);

4) фінансування загального фонду бюджету.

– спеціального фонду:

1) доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування;

2) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ);

3) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету);

4) фінансування спеціального фонду бюджету.

Джерела утворення господарських засобів традиційно представлені власними та залученими джерелами коштів. Втім, в бюджетних установах перша група має умовну власну належність, оскільки все майно бюджетних установ, як зазначалось раніше, перебуває у них на правах оперативного управління. З огляду на вищевказане, джерела утворення господарських засобів в бюджетних установах мають бути розподілені на власно-бюджетні та залучені кошти, при цьому до перших варто віднести внесений капітал, цільове фінансування, фінансові результати та доходи; до других – кредити, інші позичкові кошти, інші зобов'язання та розрахунки. В контексті перерахованих складових джерел утворення господарських засобів бюджетних установ доречно визначити їх короткі характеристики, а саме:

– внесений капітал - капітал бюджетних установ, сформованих за відповідними рішеннями їх органів управління;

– цільове фінансування - фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо;

– фінансовий результат – результат виконання кошторису;

– доходи – доходи за обмінними та необмінними операціями бюджетних установ;

– кредити – позики у грошовій формі на умовах повернення, що надають банки бюджетним установам;

– інші позичкові кошти – інші позики, одержані бюджетними установами відповідно до законодавства, а також кошти, отримані від випуску та розповсюдження цінних паперів;

– інші зобов'язання та розрахунки – фактично кредиторська заборгованість бюджетних установ, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої призведе до зменшення ресурсів бюджетної установи.

Фінансово-бюджетні та господарські процеси бюджетних установ, в контексті ідентифікації бюджетних установ як розпорядників бюджетних коштів в межах загального бюджетного процесу країни, логічно взаємопов'язані, а саме: другі є похідними від перших. Саме реалізація первинних фінансово-бюджетних процесів - підготовка до відкриття та відкриття бюджетних асигнувань бюджетних установ - дозволяє розпочати власне господарські процеси. Фінансово-бюджетний процес являє собою комплекс взаємопов'язаних фінансово-планових операцій, спрямованих на забезпечення бюджетних установ доходами з метою покриття відповідних видатків в процесі виконання вказаними суб'єктами своїх функціональних завдань. Розглянемо первинний механізм фінансово-бюджетного процесу бюджетних установ більш детально в розрізі 4 основних етапів (згідно положень Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом МФУ від 24.12.2012 № 1407 та Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом МФУ від 23.08.2012 № 938).

1. Формування єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

Головні розпорядники до початку бюджетного періоду визначають мережу за територіями (обласний рівень) із зазначенням статусу кожної установи (розпорядник бюджетних коштів або одержувач бюджетних коштів), яка обслуговується у відповідному органі Казначейства (згідно Наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами” мережа розпорядника коштів державного бюджету - згрупована відповідно до законодавства головним розпорядником коштів державного бюджету (розпорядником коштів державного бюджету нижчого рівня, що має власну мережу) інформація щодо розпорядників нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику та/або

діяльність яких координується ним, а також отримують від нього бюджетні асигнування, та одержувачів коштів державного бюджету). Відповідальні виконавці бюджетних програм визначають мережу і подають головному розпоряднику для зведення мережі по головному розпоряднику коштів (відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджетна програма - сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій). До мережі включаються головний розпорядник, розпорядники нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику та/або діяльність яких координується через нього, та одержувачі бюджетних коштів, які уповноважені головним розпорядником на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримують на їх виконання кошти з державного бюджету.

Розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів включаються до мережі головних розпорядників або розпорядників нижчого рівня, якщо вони отримують бюджетні асигнування безпосередньо від них. При цьому: розпорядник (одержувач) бюджетних коштів не може бути включений одночасно до мережі головного розпорядника та розпорядника нижчого рівня за однією бюджетною програмою; установа не може бути одночасно розпорядником бюджетних коштів та одержувачем бюджетних коштів; одержувач бюджетних коштів не може бути одночасно замовником і виконавцем робіт (надавачем послуг, постачальником товарів) при виконанні бюджетної програми за рахунок коштів державного бюджету; виконавці робіт, які відповідно до укладених договорів виконують для бюджетної установи або одержувача відповідні роботи (надають послуги, поставляють товари), не включаються до мережі. До мережі включаються розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів, внесені до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, у встановленому законодавством порядку. До мережі розпорядника бюджетних коштів можуть бути включені відокремлені структурні підрозділи розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів), які не є юридичними особами, відомості щодо яких внесені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у порядку, визначеному законодавством. До відокремлених структурних підрозділів розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) застосовуються положення, визначені для розпорядника

бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів).

Головний розпорядник (розпорядник нижчого рівня) включає до мережі установи, які на кінець попереднього бюджетного періоду перебували у його мережі і мали бюджетну заборгованість, та здійснює заходи щодо впорядкування бюджетної заборгованості минулих років відповідно до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду.

У разі якщо до 1 березня поточного бюджетного періоду головним розпорядником (розпорядником нижчого рівня) не включені до мережі поточного бюджетного періоду вищеназвані установи, для яких у кошторисах (планах використання бюджетних коштів) не передбачені бюджетні асигнування для погашення такої заборгованості, головний розпорядник (розпорядник нижчого рівня) несе відповідальність згідно з законом.

Головні розпорядники (крім Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій) подають мережу Казначейству України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації - головним управлінням Державної казначейської служби України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі (далі – Головні управління Казначейства) за формою згідно з додатком Б.1 на паперових та електронних носіях інформації не пізніше ніж за п'ятнадцять днів до початку бюджетного періоду. У разі виникнення протягом бюджетного періоду змін мережі головні розпорядники складають реєстр змін до мережі за формою згідно з додатком Б.2.

Казначейство України та Головні управління Казначейства перевіряють подану інформацію на відповідність встановленим вимогам до складання мережі, даним Єдиного реєстру (код розпорядника/одержувача бюджетних коштів за Єдиним реєстром, код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (далі - ЄДРПОУ), повне та скорочене (за наявності) найменування, статус установи (розпорядник бюджетних коштів або одержувач бюджетних коштів), код та найменування органу Казначейства) та вносить до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, про що на документі ставиться відбиток штампа за формою згідно з додатком Б.3.

Розпорядники нижчого рівня, до мережі яких належать інші розпорядники нижчого рівня та/або одержувачі бюджетних коштів, складають мережу в порядку, визначеному для головних розпорядників. Ці розпорядники (крім районних державних адміністрацій) обслуговуються у відповідних Головних управліннях Казначейства та включають до мережі розпорядників бюджетних

коштів та одержувачів бюджетних коштів, які обслуговуються в органах Казначейства відповідної адміністративно-територіальної одиниці (Автономна Республіка Крим, область, міста Київ та Севастополь). Районні державні адміністрації обслуговуються у відповідних управліннях (відділеннях) Казначейства України (далі - управління (відділення) Казначейства) та включають до мережі розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, які обслуговуються у цьому управлінні (відділенні) Казначейства.

Розпорядники нижчого рівня (обласний рівень) подають мережу у територіальному розрізі (місто, район) Головним управлінням Казначейства, районні державні адміністрації - відповідним управлінням (відділенням) Казначейства за формою згідно з додатком Б.1 на паперових та електронних носіях інформації не пізніше ніж за десять днів до початку бюджетного періоду. Головні управління Казначейства (управління (відділення) Казначейства) перевіряють подану інформацію на відповідність встановленим вимогам щодо складання мережі, даним Єдиного реєстру (код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів за Єдиним реєстром, код за ЄДРПОУ, повне та скорочене (за наявності) найменування, статус установи (розпорядник бюджетних коштів або одержувач бюджетних коштів), код та найменування органу Казначейства) та вносять до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, про що на документі ставиться відбиток штампа за формою згідно з додатком Б.3.

Складання мережі Міністерства оборони України, Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства юстиції України має особливості, відмінні від інших головних розпорядників: розпорядники нижчого рівня, які обслуговуються в одному Головному управлінні Казначейства (базовому), включають до мережі розпорядників нижчого рівня, які обслуговуються в іншому Головному управлінні Казначейства (транзитному). Базові Головні управління Казначейства - це Головні управління Казначейства, на території яких перебувають розпорядники нижчого рівня, до мережі яких включені розпорядники бюджетних коштів, що розташовані на території іншого Головного управління Казначейства (транзитного). Транзитні Головні управління Казначейства - це Головні управління Казначейства, на території яких перебувають розпорядники бюджетних коштів, включені до мережі розпорядників коштів нижчого рівня, розташованих на території іншого Головного управління Казначейства (базового). Мережа Міністерства оборони України, Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства юстиції України вноситься до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету базовими Головними

управліннями Казначейства.

Протягом бюджетного періоду можуть виникати зміни мережі у разі внесення до мережі нової установи, виключення установи з мережі, зміни інформації про розпорядника (одержувача) бюджетних коштів, наведеної в додатку Б.1. Головні розпорядники (розпорядники нижчого рівня) подають відповідному органу Казначейства реєстр змін до мережі на паперових та електронних носіях інформації за формою згідно з додатком Б.2 з відповідним обґрунтуванням. Після внесення змін до Єдиного реєстру у частині даних, які використовуються при складанні мережі, головний розпорядник (розпорядник нижчого рівня) протягом трьох робочих днів надає відповідному органу Казначейства реєстр змін до мережі. Виключення з мережі установи (підприємства, організації) у разі ліквідації, реорганізації, зміни підпорядкування проводиться лише після передавання установі (підприємству, організації), яка визначена правонаступником, або якій передано функції, або яка змінила підпорядкування, планових показників, обсягів відкритих асигнувань, показників проведених з початку бюджетного періоду касових видатків та непогашених бюджетних зобов'язань. Орган Казначейства перевіряє поданий реєстр змін до мережі на відповідність встановленим вимогам до складання мережі, даним Єдиного реєстру (код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів за Єдиним реєстром, код за ЄДРПОУ, повне та скорочене (за наявності) найменування, статус установи (розпорядник бюджетних коштів або одержувач бюджетних коштів), код та найменування органу Казначейства) та вносить інформацію до єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, про що на документі ставиться відбиток штампа за формою згідно з додатком Б.3.

Розпорядники бюджетних коштів забезпечують достовірність даних, наведених у мережі (реєстрі змін до мережі), при цьому органи Казначейства є користувачами мережі. У разі недотримання розпорядником бюджетних коштів вимог бюджетного законодавства, при складанні мережі та змін до неї, виявлення невідповідності даних мережі даним Єдиного реєстру документ протягом двох робочих днів повертається органом Казначейства на доопрацювання з відповідною відміткою в нижній частині документа: зазначаються причини та дата повернення, ставиться підпис відповідальної особи.

Казначейство України подає головним розпорядникам за їх зверненням інформацію з єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету на паперових та електронних носіях. Казначейство України щоденно надає Міністерству фінансів України (далі - Мінфін України)

інформацію з єдиної бази даних мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету відповідно до формату та регламенту обміну інформацією між Мінфіном України та Казначейством України.

2. Прийняття на облік планових показників бюджетних асигнувань бюджетних установ органами Казначейства

Казначейство України отримує від Мінфіну України розпис державного бюджету та доводить до головних розпорядників (крім державних адміністрацій) витяги з нього за формами згідно з додатками Б.4-8. Головні розпорядники (крім державних адміністрацій) протягом трьох робочих днів після отримання витягів з розпису державного бюджету надають Казначейству України розподіл показників зведених кошторисів, розподіл показників зведених планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), розподіл показників зведених планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, розподіл показників зведених планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду в розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів за територіями відповідно до мережі та отриманого витягу на паперових і електронних носіях за формами згідно з додатками Б.9-12. Головні розпорядники, в мережі яких є вищі навчальні заклади I-IV рівнів акредитації та наукові установи, що утримуються за рахунок бюджетних коштів (далі - вищі навчальні заклади та наукові установи), також надають Казначейству України розподіли показників зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів на паперових та електронних носіях за формами згідно з додатками Б.13, 14. Відповідальність за достовірність поданих даних несуть головні розпорядники згідно із законом. У разі невідповідності даним мережі, показникам розпису державного бюджету, обсягам відкритих з початку року асигнувань, неправильного застосування економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету зазначені документи повертаються головному розпоряднику на доопрацювання з відповідною відміткою в нижній частині документа: зазначаються причини та дата повернення, ставиться підпис відповідальної особи.

Головні управління Казначейства та управління (відділення) Казначейства протягом трьох робочих днів доводять витяги з розпису державного бюджету до державних адміністрацій, розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, що в них

обслуговуються, за формами згідно додаткам Б.4-8.

Розпорядники нижчого рівня, які мають власну мережу та обслуговуються в Головному управлінні Казначейства, а також державні адміністрації протягом трьох робочих днів після отримання витягів з розпису державного бюджету надають відповідному Головному управлінню Казначейства (управлінню (відділенню) Казначейства) на паперових та електронних носіях розподіл показників зведених кошторисів, розподіл показників зведених планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), розподіл показників зведених планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, розподіл показників зведених планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду в розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів (додатки Б.9-12). Розпорядники нижчого рівня, в мережі яких є вищі навчальні заклади та наукові установи, надають органам Казначейства розподіли показників зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів на паперових та електронних носіях за формами згідно з додатками Б.13 і 14.

Розпорядники нижчого рівня несуть відповідальність за достовірність поданих даних згідно із законом. У разі невідповідності даним мережі, показникам розпису державного бюджету за територіями, обсягам відкритих з початку року асигнувань, неправильного застосування економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету зазначені документи повертаються відповідному розпоряднику на доопрацювання з відповідною відміткою в нижній частині документа: зазначаються причини та дата повернення, ставиться підпис відповідальної особи.

Розпорядники бюджетних коштів надають відповідним органам Казначейства на паперових та електронних носіях протягом п'яти робочих днів після затвердження кошториси, плани асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), плани надання кредитів із загального фонду державного бюджету, плани спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду кошторису. Вищі навчальні заклади та наукові установи подають також затверджені плани використання бюджетних коштів і помісячні плани використання бюджетних коштів. Одержувачі бюджетних коштів надають відповідним органам

Казначейства на паперових та електронних носіях плани використання бюджетних коштів.

Бюджетні асигнування, які передбачаються розпорядником бюджетних коштів для одержувачів бюджетних коштів, повинні бути враховані в показниках зведеного кошторису, зведеного плану асигнувань загального фонду та зведеного плану спеціального фонду цього розпорядника.

У разі невідповідності даних у зазначених документах даним бухгалтерського обліку орган Казначейства повертає зазначені документи на доопрацювання розпорядникам бюджетних коштів та одержувачам бюджетних коштів. Розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів приводять зазначені документи у відповідність із даними розпису. Оригінали документів повертаються розпорядникам бюджетних коштів, а копії, завірені в установленому порядку, залишаються в органах Казначейства.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для взяття розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів бюджетних зобов'язань.

У період до затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів видатки бюджетних установ (організацій) та одержувачів бюджетних коштів здійснюються відповідно до законодавства.

Видатки, здійснені у період до затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів, в обов'язковому порядку повинні бути враховані у кошторисі, плані асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), плані надання кредитів із загального фонду державного бюджету, плані спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведенні показників спеціального фонду кошторису, плані використання бюджетних коштів та

помісячному плані використання бюджетних коштів, довідці про зміни до кошторису за власними надходженнями у визначених законодавством випадках, а також у всіх зведених планових показниках.

У разі невідповідності показників у зазначених документах проведеним видаткам здійснення видатків тимчасово призупиняється, а документи повертаються на доопрацювання. Надалі органи Казначейства здійснюють оплату рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у встановленому законодавством порядку відповідно до затверджених та взятих на облік кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів.

3. Відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету

Відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету за видатками, не віднесеними до захищених видатків, та наданням кредитів здійснюється на підставі пропозицій щодо відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету та для надання кредитів із загального фонду державного бюджету, складених Казначейством України та затверджених Мінфіном України за формами згідно з додатками Б.15, 16 (згідно вищевказаного наказу МФУ № 1407 відкриті асигнування - право, надане головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, щодо розподілу виділених асигнувань загального та спеціального фондів державного бюджету підвідомчим установам (одержувачам бюджетних коштів) та використання бюджетних асигнувань з урахуванням узятих на облік бюджетних зобов'язань; відкриті асигнування забезпечуються ресурсами єдиного казначейського рахунка).

Пропозиції складаються в розрізі головних розпорядників з урахуванням ресурсної забезпеченості загального фонду державного бюджету, тобто очікуваних надходжень до бюджету та обсягів відкритих невикористаних асигнувань, а також наявних та прогнозних залишків коштів єдиного казначейського рахунка. При внесенні змін до Пропозицій складається довідка за формою Пропозицій. Відкриття асигнувань за захищеними видатками здійснюється на підставі помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) в

перший робочий день місяця.

На підставі розпорядчого документа Казначейства України суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядником. Якщо при відкритті асигнувань визначається конкретний напрям їх використання, то цей напрям зазначається у примітці. Зміни до сум відкритих асигнувань вносяться на підставі довідки про зміни Пропозицій або довідки про зміни до помісячного розпису асигнувань (у частині захищених видатків). Зведена виписка з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками загального фонду Державного бюджету України (з обов'язковим урахуванням примітки щодо напрямку використання відкритих асигнувань) надається Казначейством України головному розпоряднику (крім Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій) за формою згідно з додатком Б.17 наступного робочого дня після зарахування асигнувань.

Головні розпорядники протягом наступного робочого дня після отримання зведеної виписки з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками загального фонду Державного бюджету України надають Казначейству України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету та за територіями у розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів на паперових та електронних носіях за формою згідно з додатком Б.18. Розподіли відкритих асигнувань готуються з урахуванням наявних бюджетних фінансових зобов'язань. За правильність складання розподілу відкритих асигнувань та своєчасність подання до Казначейства України відповідають головні розпорядники. Розподіли подаються за підписом керівника та головного бухгалтера установи або осіб, яким відповідно до законодавства та установчих документів надано право підписання меморіальних, у тому числі розпорядчих та розрахункових, документів. У разі невідповідності вказаних у розподілі сум залишкам на відповідних рахунках, передбачених для обліку відкритих асигнувань, наданій мережі, напряму цільового спрямування відкритих асигнувань, розподілу показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду розподіл повертається головному розпоряднику на доопрацювання. На розподілах, в яких не виявлено помилок, ставиться відбиток штампа за формою згідно з додатком Б.3.

За умови прийняття головним розпорядником рішення про

перерозподіл раніше відкритих (невикористаних) асигнувань або у разі помилково здійснених операцій головним розпорядником до Казначейства України подається лист з обґрунтуванням необхідності здійснення перерозподілу відкритих асигнувань та коригувальний розподіл на паперових та електронних носіях, у якому зазначаються реквізити підвідомчих установ та суми, на які проводиться коригування.

У разі відсутності на рахунках розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів), стосовно якого прийняте рішення про зменшення відкритих асигнувань, залишків невикористаних відкритих асигнувань, необхідних для проведення коригування відповідно до листа та коригувального розподілу головного розпорядника, або наявності в обліку зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань (крім інших випадків, передбачених законодавством) Казначейство України направляє головному розпоряднику лист з обґрунтуванням причин повернення коригувального розподілу без виконання.

У разі внесення змін до мережі та/або розпису державного бюджету при реорганізації (злитті, приєднанні, поділі, перетворенні, виділенні) розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів) (крім зміни найменування установи без зміни коду за ЄДРПОУ та зміни коду органу Казначейства у зв'язку з переходом на обслуговування до іншого органу Казначейства) відповідні головні розпорядники приймають рішення про коригування відкритих з початку року асигнувань. Для коригування відкритих асигнувань, за якими проведені касові видатки, та залишків невикористаних відкритих асигнувань головний розпорядник подає до Казначейства України окремі коригувальні розподіли відкритих асигнувань.

У разі зміни найменування установи без зміни коду за ЄДРПОУ та зміни коду органу Казначейства у зв'язку з переходом на обслуговування до іншого органу Казначейства перенесення показників відкритих з початку року асигнувань відповідного розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) здійснюється на підставі реєстру змін до мережі, наданого головним розпорядником.

Органи Казначейства надають розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів виписку з рахунка (додаток Б.19) за результатами попереднього операційного дня. Розподіл відкритих асигнувань у розрізі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, складений на підставі виписки з рахунка та наданий розпорядниками нижчого рівня до органу Казначейства на паперових і електронних носіях, проводиться з урахуванням вищевказаних норм. Суми

відкритих асигнувань Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям зараховуються на рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства за місцем обслуговування. Відповідні Головні управління Казначейства надають зведену виписку з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками загального фонду Державного бюджету України цим головним розпорядникам наступного робочого дня після зарахування асигнувань за відповідною формою.

4. Відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету

Згідно бюджетного законодавства, кошти спеціального фонду державного бюджету, які є джерелом для здійснення головними розпорядниками цільових видатків державного бюджету, в регламентованому режимі акумулюються на відповідних рахунках з урахуванням вимог, встановлених законом про Державний бюджет України.

Відкриття асигнувань за коштами спеціального фонду державного бюджету, які надійшли в іноземній валюті на рахунки Казначейства України, відкриті в установах банків, здійснюється за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України, відповідно до законодавства.

Відкриття асигнувань за рахунок інших надходжень спеціального фонду державного бюджету здійснюється на підставі виписки з вищезазначених рахунків, помісячного розпису спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) у розрізі головних розпорядників та видів надходжень. Пропозиції щодо відкриття асигнувань із спеціального фонду державного бюджету не складаються.

На підставі розпорядчого документа Казначейства України суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, відкриті головним розпорядникам для обліку відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету. Якщо при відкритті асигнувань визначається конкретний напрям їх використання, то цей напрям зазначається у примітці.

Зведена виписка з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду Державного бюджету України (з обов'язковим урахуванням примітки щодо напрямку використання відкритих асигнувань) надається головному розпоряднику (крім Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій) за формою згідно з додатком Б.17, наступного робочого дня після зарахування асигнувань.

Головні розпорядники протягом наступного робочого дня після

отримання зведеної виписки з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду Державного бюджету України подають Казначейству України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків і класифікації кредитування бюджету та за територіями у розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів на паперових та електронних носіях за формою згідно з додатком Б.18. Усі інші дії з розподілу відкритих асигнувань проводяться відповідно до вищевказаних норм.

Інформація про залишки коштів спеціального фонду державного бюджету на кінець бюджетного періоду з метою врахування її при формуванні планових показників на відповідний бюджетний період доводиться до головного розпорядника протягом п'яти робочих днів після завершення бюджетного періоду.

Механізм підготовки до відкриття та відкриття бюджетних асигнувань за місцевим бюджетами є спрощеним варіантом вищенаведеного механізму підготовки до відкриття та відкриття бюджетних асигнувань за державним бюджетом, а тому розглядати окремо виявляється недоцільним.

Господарський процес являє собою сукупність взаємопов'язаних в загальному круговороті господарських засобів процедур, що мають назву господарських операцій. За аналогією в виробничій діяльності з урахуванням особливостей функціонування бюджетних установ, в цілому їх господарській процес можна поділити на три стадії: постачання, нематеріального виробництва, реалізації. Процес постачання передбачає видозміну окремих господарських засобів, в межах якої грошові кошти перетворюються на матеріальні, нематеріальні та трудові ресурси. Процес нематеріального виробництва являє собою процедуру створення кінцевого продукту діяльності бюджетних установ – послуги або роботи – шляхом поєднання засобів нематеріального виробництва та трудових ресурсів. Процес реалізації передбачає перетворення вказаних видів кінцевого продукту діяльності бюджетних установ на грошові кошти, виступаючи завершальним етапом в кругообігу капіталу.

Об'єкти бухгалтерського обліку бюджетних установ з точки зору загальної теорії бухгалтерського обліку

Згідно розділу III, главі 14 Господарського кодексу України майном в цілому та бюджетних установ зокрема визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення,

виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання, відображаються в їх балансі, враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів. Залежно від економічної форми, якої набуває майно у процесі здійснення господарської діяльності, майнові цінності належать до: основних фондів, оборотних засобів, коштів, товарів. Основними фондами бюджетних установ є будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів. Оборотними засобами бюджетних установ виступає сировина, паливо, матеріали, малоцінні предмети та предмети, що швидко зношуються, інше майно виробничого і невиробничого призначення, що віднесено законодавством до оборотних засобів. Коштами у складі майна бюджетних установ є гроші у національній та іноземній валюті, призначені для здійснення товарних відносин цих суб'єктів з іншими суб'єктами, а також фінансових відносин відповідно до законодавства. Товарами у складі майна бюджетних установ визнаються виконані роботи та послуги, вироблена продукція (товарні запаси). Особливим видом майна бюджетних установ є цінні папери.

З урахуванням позицій ст.77, 140 Господарського кодексу України, положень Бюджетного кодексу України та бюджетного законодавства джерелами формування майна бюджетних установ виступають: державне та комунальне майно, передане бюджетним установам на правах оперативного управління; цільові кошти, виділені з Державного та місцевих бюджетів України; асигнування з Державного та місцевих бюджетів; доходи від реалізації робіт, послуг; безоплатні та благодійні внески, пожертвування організацій і громадян; доходи від цінних паперів; надходження від продажу (здачі в оренду) майнових об'єктів (комплексів), що належать їм, придбання майна інших суб'єктів; капітальні вкладення і дотації з бюджетів; кредити банків та інших кредиторів, інші джерела, не заборонені законом.

Зобов'язання в цілому та бюджетних установ зокрема являють собою заборгованість вказаних суб'єктів господарювання, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення їх ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди - потенційній можливості отримання бюджетною установою грошових коштів від використання активів (ст.1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність"). Зобов'язання первісно, згідно терміну їх погашення, поділяються на довгострокові та короткострокові; кожна з цих підгруп має

розгалужену структуру, детально представлену поелементною структурою в розрізі статей балансу.

Операції, що здійснюють бюджетні установи в процесі своєї фінансово-бюджетної та господарської діяльності слід передусім поділяти власне за двома основними видами вищевказаної діяльності. Операціями фінансово-бюджетної діяльності слід вважати процедури в межах виконання кошторису установи, а отже і відповідного бюджету, спрямовані на забезпечення отримання доходів для цільового покриття видатків/витрат бюджетних установ в процесі виконання закріплених державою за ними функцій. Господарські операції бюджетних установ згідно ст.1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” являють собою дію або подію, яка викликає зміни в структурі активів та зобов’язань, власному капіталі бюджетної установи. Отже, з урахуванням вищенаведених визначень, всі операції фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ можливо поділити на ті, що викликають збільшення та зменшення доходів, витрат, активів, зобов’язань, власного капіталу.

Об’єкти бухгалтерського обліку з точки зору його балансової поелементної структури

Відповідно до Наказу МФУ №1541 від 28.12. 2009 “Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”” та Наказу МФУ №1202 від 12.10.2010 “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” основним структурним об’єктам бухгалтерського обліку в бюджетних установах в цьому підручнику надано такі визначення:

– активи – ресурси, контрольовані бюджетними установами у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому, та/або матимуть потенціал корисності;

– зобов’язання – заборгованість бюджетних установ, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів бюджетних установ, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності;

– власний капітал – частина в активах бюджетних установ, що залишається після вирахування зобов’язань;

– доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника);

– витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником);

Враховуючи існуючі в сучасній обліковій практиці та науці трактування поняття факти господарського життя, пропонується під фактами фінансово-бюджетного та господарського життя бюджетних установ розуміти угоду, подію, операцію, які впливають або мають здатність вплинути на фінансове стан, фінансовий результат та/або рух грошових коштів вказаних суб'єктів господарювання, а отже можуть змінити або змінюють їх цілісний економічний комплекс. Факти фінансово-бюджетного та господарського життя вважаються елементарною складовою відповідних однойменних процесів, у наслідок яких змінюється або підтверджується склад засобів суб'єкта господарювання або їх джерел, або засобів та джерел одночасно. До їх первинного складу відносяться факти, пов'язані із: надходженням, використанням, вибуттям активів; прийняття та погашення зобов'язань; розширенням і збільшенням та скороченням власного капіталу; отриманням та використанням, списанням доходів; понесенням та відновленням, списанням витрат.

Представлена характеристика об'єктного складу розширена в частині першої класифікаційної ознаки і більш скорочена в розрізі двох наступних, через автоматичну їх змістовно-структурну деталізацію у наступних розділах.

2.2. Базовий інструментарій бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Бухгалтерський облік бюджетних установ як складна інформаційна система базується на традиційному теоретико-методологічному підґрунті, яке має власний своєрідний формопрояр. Розглядаючи його структурну будову, слід виокремлювати як основоположне підґрунтя базово-теоретичний апарат, первинним компонентом якого виступають принципи бухгалтерського обліку та методологічний інструментарій, до складу якого

варто включити правила розкриття та реалізації загальних елементів методу бухгалтерського обліку у відповідній підсистемі.

Загалом, під принципом бухгалтерського обліку розуміють правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Задекларовані ст. 4 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” принципи бухгалтерського обліку мають загальну характеристику при досить значному полі регламентованого покриття. Зокрема, ст. 2 Закону передбачає, що його дія “...поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб’єктів господарської діяльності..., які зобов’язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством”.

Відповідно до ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” бухгалтерський облік в бюджетних установах України базується на таких принципах:

– обачності, який вимагає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів бюджетних установ;

– повноти висвітлення за яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

– автономності згідно з яким кожна бюджетна установа розглядається як юридична особа, відокремлена від її власника - держави, у зв’язку з чим інше майно власника (крім переданого на правах операційного управління бюджетним установам) не повинно відображатися у фінансовій звітності бюджетних установ;

– послідовності який передбачає постійне (із року в рік) застосування бюджетною установою обраної облікової політики, зміна якої можлива лише у випадках, передбачених НП(С)БОДС, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

– безперервності за яким оцінка активів та зобов’язань бюджетної установи здійснюється виходячи з припущення, що її діяльність буде тривати далі;

– нарахування та відповідність доходів і витрат який передбачає для визначення фінансового результату звітного періоду порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, при цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському

обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

– превалювання сутності над формою який зазначає, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

– історичної (фактичної) собівартості за яким пріоритетною є оцінка активів бюджетної установи, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

– єдиного грошового вимірника згідно з яким вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій бюджетної установи у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

– періодичності, що передбачає можливість розподілу діяльності бюджетної установи на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Розглянемо представлену сукупність облікових принципів в контексті особливостей діяльності бюджетних установ в цілому та їх бухгалтерського обліку зокрема. Систематизація представлених принципів дала змогу представити їх поєднанням трьох груп фундаментальних уявлень про функціонування бухгалтерського обліку (рис. 2.5):

– по-перше, це умови функціонування облікової системи, що визначаються господарським оточенням суб'єкта господарювання;

– по-друге, це рекомендації, що являють надбудову умов облікового процесу;

– по-третє, обмеження щодо раніше наведених рекомендацій.

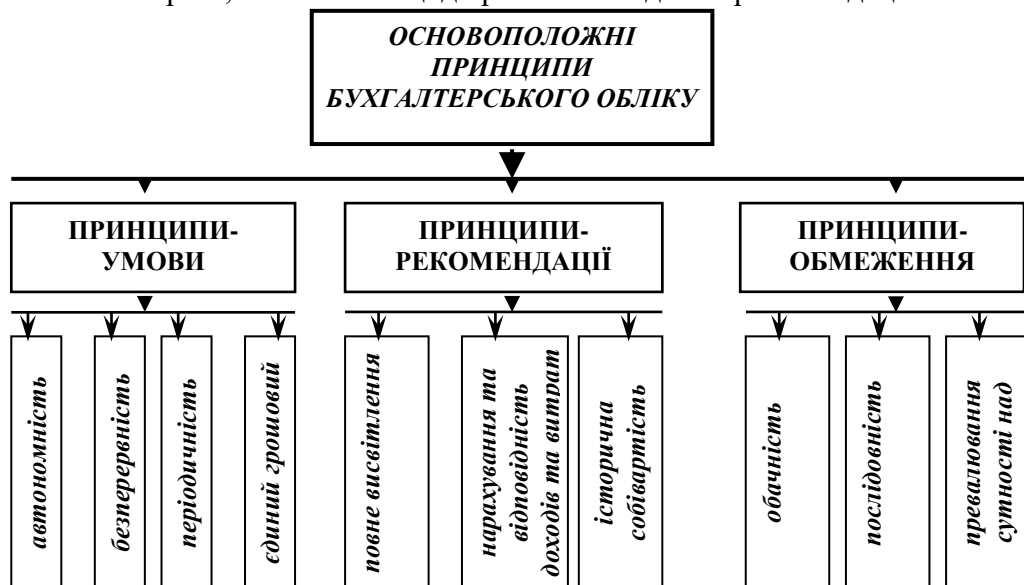


Рис. 2.5. Система принципів бухгалтерського обліку України

Принцип автономності полягає у відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи чи організації як самостійної одиниці від особистих аналогічних об'єктів власності керівників, працівників та інших організацій. Звідси випливає, що фінансово-майновий стан апарату керівництва установи не може змінюватись у разі несанкціонованих змін активів установи. Отож, зазначений принцип є не тільки умовою бухгалтерського обліку, а й забезпеченням дотримання фінансової дисципліни та зберігання засобів господарювання.

Цей принцип частково підтверджено ст. 2 Бюджетного кодексу України. Відповідно до зазначеного документа керівникам міністерств, відомств та установ, що є, за термінологічним словником бюджетного процесу, розпорядниками коштів, надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями, виділеними на відповідні заходи установи. Зазначимо, що довгий час функціонувала схема фінансового забезпечення бюджетних установ за відомчою структурою, за якою головні розпорядники коштів (надалі ГРК) – міністри і керівники інших центральних органів виконавчої влади, керівники відділів обласних, міських, районних державних адміністрацій, голови сільських та селищних Рад – безпосередньо отримували грошові кошти як на потреби зазначених установ, так і для переказування розпорядникам нижчого рівня. Далі грошові потоки переміщуються від розпорядника коштів другого рівня (котрий, до речі, отримує кошти як у вигляді асигнувань власної установи, так і для переказування підвідомчим установам), розпорядникові коштів третього рівня – кінцевого ланцюга руху асигнувань.

На перший погляд, така схема руху коштів суперечила сутності принципу автономності, оскільки триетапне переміщення асигнувань створює уявлення про його неконкретний характер, а отже, дає підстави стверджувати про утворення області перетину множин активів різних установ, права власності на які чітко не визначені. Насправді операції з переказування асигнувань розпорядникам коштів нижчого рівня мали характер доручення (Міністерство фінансів давало доручення головним розпорядникам коштів перевести асигнування розпорядникам коштів нижчих рівнів, а головні розпорядники коштів доручали розпорядникам коштів другого рівня довести асигнування до розпорядників коштів третього рівня), що повністю регламентувалося кошторисом доходів і видатків.

Таким чином, застосування описаного методу фінансування – за відомчою структурою – давало уявлення про обсяги асигнувань, наданих і

отриманих усіма установами відповідного галузевого Міністерства головному розпорядникові коштів безпосередньо, з дотриманням принципу самостійності господарської одиниці. Метод фінансового забезпечення через органи Державного казначейства взагалі повністю відповідає припущенню автономності, оскільки рух коштів здійснюється не за вертикальним ланцюгом (рис. 2.6), а горизонтально – через територіальні органи державного казначейства до відповідних розпорядників коштів, а отже, і питання про самостійність господарської одиниці відсутнє.



Рис. 2.6. Схема фінансового забезпечення бюджетних установ і організацій через органи державної казначейської служби

Втім, закріплений Господарським кодексом України механізм управління державним або комунальним майном бюджетними установами на правах оперативного управління робить дію цього принципу дещо обмеженою, оскільки фактичний власник – держава або комунальна громада – не відмовляється від права власності на відповідне майно. Обмеження зазначеного принципу щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ також виражається в елементі незахищеності бюджетних установ, що пов'язано з можливістю припинення чи відкликання асигнувань за певних умов.

Наступний з групи принципів-умов – принцип безперервності чи, інакше, принцип діяльності, що триває, впливає з реальності продовження діяльності установи впродовж розумного періоду, якщо відсутнє свідчення про протилежне, а також немає передумов для її ліквідації найближчим часом. Оскільки право власності щодо активів бюджетних організацій у загальноекономічному розумінні цілковито належить державі в особі центральних органів влади, відповідно до зазначеного принципу вважається, що названі головні розпорядники коштів не мають на меті ліквідувати установу чи організацію. Цей принцип є основою для включення в баланс статей необоротних активів та товарно-матеріальних цінностей за їх фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною (при реалізації) активів та

зобов'язань чи залишковою вартістю необоротних активів (у разі безоплатного передання в межах міністерства, відомства, управління) при ліквідації. Принцип безперервності є умовою для відтворення принципу-рекомендації історичної собівартості.

Принцип періодичності передбачає, що господарська діяльність бюджетної установи чи організації умовно може бути поділена на періоди з метою складання фінансової звітності. Щодо бюджетних установ, як і інших суб'єктів господарювання, головним звітним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди визначаються кварталами і місяцями. При цьому звітність за ними складається наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про виконання кошторису. Такий розподіл на періоди вимагає визначення механізму його реалізації на первинному та поточному етапах бухгалтерського обліку, а отже, і рекомендацій у вигляді принципу нарахування та відповідності доходів і видатків.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає, що національна грошова одиниця є головним вимірником у системі первинного і підсумкового обліку та єдиним на заключному етапі – складанні звітності. Тобто саме національна грошова одиниця є відповідною базою для оцінювання й аналізу в бухгалтерському обліку. Цей принцип не тільки на вказує на умову валюти бухгалтерського обліку, а й наголошує на превалюванні грошового вимірника над трудовим, що використовується в обліку виробітку і робочого часу працівників бюджетних установ, та натуральним, який застосовується для отримання показників товарно-матеріальних цінностей бюджетних установ у натуральному виразі (вага, міра, обсяг, кількість і т. п.). І справді, якщо об'єкт не дістав грошового вираження, він, по-перше не може бути включений до облікової сукупності; по-друге, і це впливає з першого, об'єктом бухгалтерського обліку, таким чином, стає вартісний, а не натуральний рух цінностей, що особливо важливо в обліку необоротних активів, запасів, матеріалів, медикаментів, продуктів харчування та інших товарно-матеріальних цінностей бюджетних організацій.

До групи принципів-рекомендацій належить принцип історичної собівартості, відповідно до якого бюджетні установи відображають свої активи за фактичною собівартістю. Дію зазначеного принципу закріплено НП(С)БОДС, за якими необоротні активи та інші товарно-матеріальні цінності бюджетних організацій обліковуються за своєю первісною вартістю – вартістю придбання, спорудження та виготовлення. Світова наукова облікова думка наголошує на тому, що принцип собівартості має бути

визнаний як єдино правильний і пояснює це твердження низкою таких обставин: 1) оцінка господарських засобів ґрунтується виключно на інформації, що містять первинні документи, за якими за відповідний об'єкт оцінки було виплачено чи має бути виплачено певну суму коштів; 2) відповідно до балансового рівняння факти господарської діяльності мають бути зареєстровані в обліку в момент їх здійснення, а отже, за тією вартісною оцінкою, за якою вони реально відбуваються; 3) за умов безперервності діяльності установи чи організації активи використовуються в поточній діяльності і забезпечують нормальне функціонування суб'єкта господарювання, отож потреби в їх реалізації немає, а тому і питання оцінки за ринковою вартістю відпадає як недоречне;

Однак, незважаючи на наведені аргументи на користь зазначеного принципу, його дія на практиці припиняється в певний момент. Це явище відоме в бухгалтерському обліку бюджетних установ зокрема та в цілому в обліковій практиці України як дооцінювання. Оскільки в основі даного принципу лежить припущення відносної стабільності грошової одиниці, використовуваної в обліку, можна стверджувати, що значні її коливання ставлять під сумнів реалізацію принципу собівартості. Втім штучне завищення первісної вартості як однієї сторони балансового рівняння – активів, так і другої – капіталу і зобов'язань не тільки не поліпшує фінансового становища установ і організацій, а й вносить елемент фальсифікації.

Наступний принцип з групи рекомендацій – принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, по-перше, визначає момент здійснення трансакцій, тобто доходи записуються тоді, коли вони нараховані, а не за умови наявності грошових коштів, а видатки – тоді, коли вони здійснені, при цьому грошові кошти можуть бути ще не сплачені, по-друге, визначає вибір періоду для реєстрації видатків, тобто у звітному періоді відбиваються видатки, які сприяли отриманню доходів звітного періоду. Щодо першої частини, важливим моментом є те, що методологічно облік видатків бюджетних установах поділено на дві частини: облік касових видатків і облік фактичних видатків (під касовими видатками розуміють вибірку грошових коштів з поточних, реєстраційних та спеціальних рахунків установи; фактичні видатки визначають як дійсні видатки установи з виконання кошторису, підтвержені відповідними документами).

В основу описаних облікових категорій покладено касовий метод і метод нарахувань відповідно. Таке безпрецедентне поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачанні коштів бюджетними установами, а звідси суцільним контролем на основі зіставлення касових і

фактичних видатків. Часткова відповідність принципу нарахування має місце і в методиці обліку доходів: так, доходи за загальним фондом є реальними в момент отримання коштів на реєстраційні, поточні рахунки, тоді як доходами спеціального фонду вважаються насамперед нараховані суми до отримання. Стосовно другої частини – відповідності доходів і витрат – слід зазначити, що рекомендації щодо розмежування та узгодження доходів і витрат ураховані порядком складання кошторису, тобто планом асигнувань, який є невід’ємною частиною кошторису. Разом з тим коректніше було б застосовувати поняття відповідності виключно в частині спеціального фонду, тобто власних доходів бюджетних установ. Це пояснюється передовсім послідовністю економічного зв’язку витрат та доходів, з одного боку, та видатків і доходів, з іншого. Так, якщо витрати в частині надання платних послуг, виконання робіт тощо зумовлюють отримання доходів за спеціальним фондом, здійснення видатків на загальну діяльність установи за рахунок бюджетних коштів не має на меті отримання доходів за загальним фондом, а навпаки: кошти бюджету виділяються для здійснення зазначених видатків. Утім і в частині власних доходів існує відносно узгодження, вірогідність якого визначається специфікою “виробничого” процесу.

Останній з принципів зазначеної групи – принцип повноти висвітлення – є рекомендаційним безпосередньо в частині фінансової звітності. Ідеться про інформаційну повноту стосовно фактичних та потенційних наслідків господарських операцій, тобто суцільне висвітлення господарської діяльності установ і організацій. Цей принцип реалізується, по-перше, у завершеному характері фінансової звітності бюджетних організацій і, по-друге, у достатності інформаційного супроводу до звітності, який формалізується у розшифруваннях до показників фінансової звітності.

Завершальними в системі принципів бухгалтерського обліку є принципи- обмеження, які виступають деякою мірою гарантими фінансової стійкості та раціоналізації процесу бухгалтерського обліку.

Принцип обачності (обережності) полягає в тому, що доходи враховуються тоді, коли можливість їх отримання стає досить реальною, а видатки тоді, коли можливість їх здійснення є досить імовірною подією. Це проявляється, зокрема, в тому, що фактичні, чи “нараховані”, видатки мають випереджувальний характер відносно касових видатків за такими статтями економічної класифікації видатків бюджету, як 2110 “Оплата праці”, 2120 “Нарахування на оплату праці”, 2270 “Оплата комунальних послуг та енергоносіїв”, 2720 “Стипендії”. Ще одним виявом дії даного принципу в системі обліку бюджетних установ є факт віднесення на фактичні видатки вартості придбаних бюджетними установами

необоротних активів. Отже, обережність – це уникнення переоцінки доходів та недооцінки видатків. Завдяки цьому зменшується ризик управлінських рішень, що приймаються. Принцип обережності доповнює принцип історичної собівартості, оскільки для його застосування необхідно зберегти в поточному бухгалтерському обліку оцінку майна за собівартістю.

Принцип превалювання сутності над формою означає, що в бухгалтерському обліку можна опустити незначні обставини, ураховуючи при цьому все суттєве. Поділ операцій на суттєві і несуттєві є суб'єктивним, однак до суттєвих, як правило, відносять операції, у результаті яких змінюється фінансовий стан суб'єкта господарювання. Оскільки облік бюджетних установ повністю регулюється з боку держави, вибір критерію визначення суттєвості є формальним і зводиться до дотримання нормативів та обмежень, установлених відповідними інструктивними матеріалами. Прикладами урахування зазначеного принципу в обліковій методиці є: 1) нижня вартісна межа основних засобів – 6000 грн (без ПДВ); 2) обмеження щодо нарахування зносу на необоротні активи – зі списку даних об'єктів обліку, на які нараховується знос, вилучені такі відносно малоцінні необоротні активи: сценічно-постановочні засоби, білизна, постільні речі, одяг, взуття, фільмофонди, макети, моделі, наочні посібники та інші малоцінні необоротні матеріальні активи, а також бібліотечні фонди, термін використання яких невизначений, а завдання установ полягає у продовженні цього терміну до максимального можливого, та документація з типового проектування, доречність виключення якої не викликає сумніву. Відсутність нарахування зносу на бібліотечні фонди, пов'язана з іншим принципом-обмеженням, який використовується в міжнародній практиці, – принципом вартості – економічного зиску.

Важливим у методологічному плані є принцип постійності, суть якого полягає в незмінності облікової політики, а отже принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відображення господарських операцій. Зміни можливі лише за умов, передбачених відповідними положеннями, регулюючими діяльність бюджетних установ, а їх вплив на методику обліку має бути розкритий у відповідних розшифруваннях та поясненнях. Наочним прикладом таких змін є перехід бюджетних установ упродовж 2016 р. до нового плану рахунків бухгалтерського обліку.

Методом бухгалтерського обліку бюджетних установ є способи пізнання та відображення предмету – фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ - власне в бухгалтерському обліку. В межах бухгалтерського обліку бюджетних установ, як складової національної системи бухгалтерського обліку виділяють такі елементи методу:

документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки і подвійний запис, баланс і бухгалтерська звітність.

Документування виступає базовим елементом методу бухгалтерського обліку виконання кошторису, оскільки кожна господарська операція має бути первинно оформлена в бухгалтерському обліку документально. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” дає чіткі роз’яснення з цього приводу (ст.9): підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинний обліковий документ – це документ (складаний на паперових або машинних носіях), який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні облікові документи мають юридичну силу, а тому повинні бути належним чином оформлені і мати такі обов’язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву установи, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Документування господарських операцій в бухгалтерському обліку дозволяє забезпечити суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими процесами.

Інвентаризація, як засіб виявлення фактичного стану об’єктів, виступає не тільки інструментом контролю, а й способом реєстрації фактів, які, за різних обставин, не були враховані в процесі первинної реєстрації фактів господарської діяльності. Під час проведення інвентаризації здійснюється не тільки перевірка активів і зобов’язань, а також документальне підтвердження їх наявності, стану і оцінки. Метою інвентаризації є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна. Відповідно до ст.10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а також ст.145 Господарського кодексу України всі бюджетні установи зобов’язані проводити інвентаризацію своїх активів та зобов’язань. В бюджетних установах інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов’язань. Основними завданнями інвентаризації в бюджетних установах є: виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворой звітності,

грошових коштів у касах, на реєстраційних, спеціальних реєстраційних, валютних та поточних рахунках; дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей; перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі - щодо якої термін позовної давності минув, та інших статей балансу; виявлення товарно-матеріальних цінностей, які застарілі, частково втратили свою споживчу властивість або не використовуються в установі; визначення розмірів природних збитків матеріальних запасів; встановлення фактів понаднормового використання матеріальних цінностей та інших відхилень від норм. Суб'єкти господарювання зобов'язані на основі даних бухгалтерського обліку складати фінансову звітність за формами, передбаченими законодавством, проводити інвентаризацію належного їм майна для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності, надавати фінансову звітність відповідно до вимог закону та їх установчих документів.

Оцінка являє собою спосіб вимірювання в грошовому виразі майна бюджетної установи та джерел його утворення, в межах якого натуральні та трудові показники трансформуються за допомогою цін, тарифів, посадових окладів тощо у грошові показники. Правильність оцінки безпосередньо впливає на достовірність даних бухгалтерського обліку виконання кошторису. У процесі господарювання бюджетних установ застосовуються такі підходи до оцінювання господарських фактів: за первісною вартістю, балансовою вартістю, відновлювальною вартістю, справедливою вартістю. В окремих випадках оцінка може бути здійснена тільки після відображення всіх затрат, пов'язаних з певним господарським процесом: фактичну собівартість готового продукту можна визначити тільки після відображення в обліку всіх витрат, пов'язаних з процесом його виробництва.

Собівартість наданих послуг, виконаних робіт, виготовленої продукції бюджетними установами визначається за допомогою калькулювання - спосіб визначення розміру витрат у грошовій формі як за окремими видами діяльності, процесами, структурними підрозділами, так і в цілому по бюджетній установі на одиницю продукту за допомогою сукупності розрахунково-вартісних методик бухгалтерського обліку. Метою калькулювання є забезпечення обґрунтування грошової оцінки вказаних результатів діяльності бюджетних установ, забезпечення обчислення рентабельності діяльності з надання послуг, виконання робіт, виготовлення продукції, а також аналізу витрат, визначення економічної ефективності різних організаційно-технічних заходів, формування планових (нормативних) калькуляцій. Результати калькулювання

формалізуються у калькуляції – форма внутрішнього документу облікового оформлення. В бюджетних установах, як правило, складають (обчислюють) планові та фактичні калькуляції. Перші обчислюють за плановими нормами витрат, другі - за їх фактичним рівнем.

Рахунки і подвійний запис являють собою в бухгалтерському обліку виконання кошторису відповідно: спосіб групування і узагальнення інформації про об'єкти обліку і контролю за ними у процесі господарської діяльності вказаних суб'єктів господарювання; тотожне відображення господарських операцій двічі: у дебеті та кредиті одного чи кількох рахунків. Відповідно до ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” вся інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Баланс виступає методом групування і відображення активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ в грошовому виразі на певну дату. Бухгалтерська звітність – система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників господарської діяльності бюджетної установи за певний період, які її всебічно характеризують і забезпечують інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів. Дані елементи методу уособлюють в балансі та інших звітних формах бюджетних установ. Згідно зі ст. 28, 58 Бюджетного кодексу України та ст. 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” форми фінансової звітності бюджетних установ устанавлюються Міністерством фінансів України.

Важливими інструментами реалізації елементів методу бухгалтерського обліку виступають план рахунків та баланс бюджетних установ.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі є систематизованим переліком рахунків бухгалтерського обліку однойменних суб'єктів, який забезпечує групування необхідної інформації про виконання бюджетів та кошторисів. Він виступає: інструментом формалізації сукупної дії двох елементів методу бухгалтерського обліку – рахунків та подвійного запису; унікальною обліковою моделлю відображення операцій суб'єктів сектору загального державного управління; засобом інформаційного забезпечення управління державними фінансами як на мікро-, так і на макро-рівні (рис. 2.7).

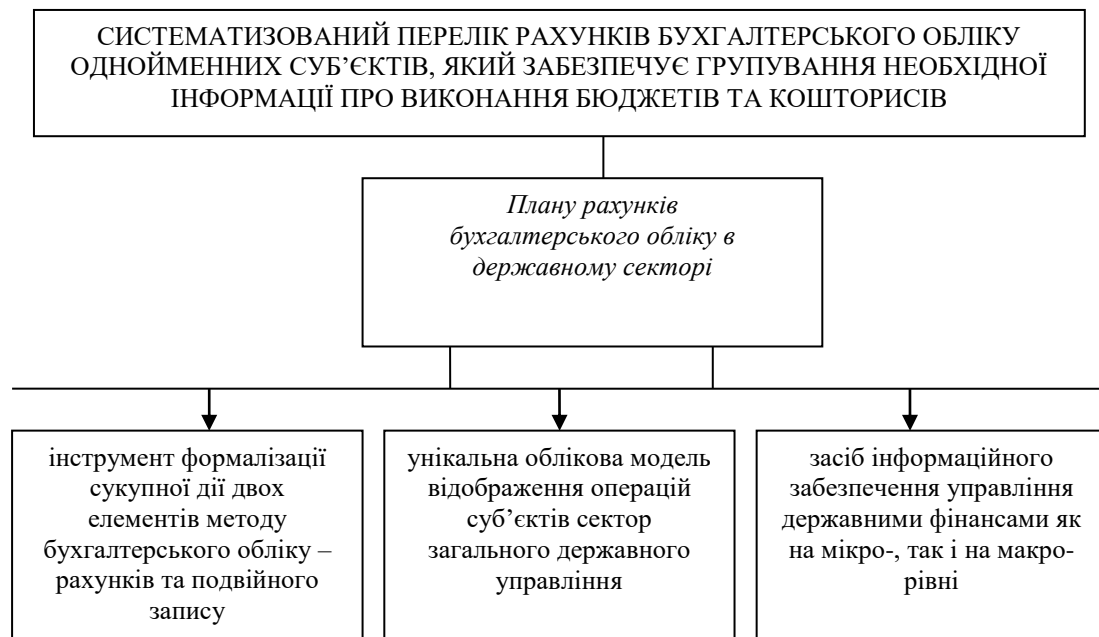


Рис. 2.7. Характеристика Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Оскільки План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі являє собою складний та багатопрофільний елемент теоретико-методологічного інструментарію бюджетного обліку в цілому розглянемо детермінанти такої інформаційної та конструктивної багато-рівневості та –векторності.

Перш за все зауважимо, що завдання зі створення плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі посіло чільне місце в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, як важливий елемент вказаної підсистеми обліку, мав відповідати тим вимогам, які пред'являються власне і до підсистеми. Нагадаймо, що інтеграція України до світового співтовариства, вимагає виконання зобов'язань, що виникають у зв'язку з вступом до міжнародних організацій (СОТ, МВФ, МБРР), які є передумовою вступу до міжнародних організацій (ЄС, НАТО), викликані залученням позичкових коштів (МБРР, МВФ), а саме:

– вступ до СОТ: регуляторні положення з реалізації легітимізованих угод СОТ потребують чіткої послідовної державної політики та стабільної системи державних фінансів;

– перспективи вступу до НАТО: економічне підґрунтя Плану дій з членства у НАТО передбачає забезпечення Україною продовження економічних реформ, виділення достатнього обсягу бюджетних коштів на виконання зобов'язань, що стоять перед альянсом, надання Україною інформації про стан економіки (головні маркоеконімічні та бюджетні дані), а також відповідні результати розвитку економічної політики. Вирішення цих завдань потребує перегляд та оптимізації ефективності системи державних фінансів;

– перспективи приєднання України до ЄС: відповідно до положень “Плану дій Україна – ЄС” вітчизняною стороною має бути забезпечено: ефективність боротьби з корупцією через посилення прозорості та підзвітності органів державного управління, зокрема, шляхом реформування інституту державної служби на основі європейських стандартів, імплементація стратегії адаптації законодавства в пріоритетних сферах, у тому числі в бухгалтерському обліку, запровадження ефективних заходів щодо підвищення ефективності соціальної політики з метою зменшення кількості населення, що перебуває за межею бідності. Зазначені заходи ідентифікуються в межах системи управління державними фінансами.

– членство у МБРР та МВФ: приєднання до цих міжнародних організацій вимагає продовження економічних реформ, у тому числу запровадження методологій формування звітності у державному секторі з урахуванням загальних міжнародних підходів в узагальненні економічної інформації: МСБОДС та КСДФ 2001.

– залучення позичкових коштів МБРР: угоди про позику між Україною та міжнародним банком реконструкції та розвитку передбачають у тому числі модернізацію державних фінансів через перебудову системи бухгалтерського обліку в державному секторі на основі МСБОДС (IPSAS) та КСДФ 2001 (GFSM 2001);

Узагальнення факторів та умов, що впливають на формування Плану рахунків бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління представлено на рис. 2.8.

На побудову будь-якого плану рахунків бухгалтерського обліку суттєво впливають форми звітності, які визначають обсяг інформаційного запиту різних користувачів інформацією. Отже, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі повинен був забезпечувати: побудову форм фінансової звітності (передусім балансу та звіту про фінансові результати); складання форм бюджетної звітності; достатню деталізацію для формування індивідуальних пакетів управлінської звітності розпорядників бюджетних коштів та встановленого пакету управлінської звітності органів Державного казначейства.



Рис. 2.8. Передумови застосування МСБОДС та КСДФ 2001 в бухгалтерському обліку сектору загального державного управління

Відповідно до НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” баланс суб’єктів державного сектору являє собою звіт про фінансовий стан суб’єкта державного сектору, який відображає на певну дату обсяг активів, зобов’язань і власного капіталу; загальна структур балансу представлена у табл.2.1.

Таблиця 2.1

Загальна структура балансу

№ розділу	АКТИВ	№ розділу	ПАСИВ
I	Нефінансові активи	I	Власний капітал та фінансовий результат
II	Фінансові активи	II	Зобов’язання
III	Витрати майбутніх періодів	III	Забезпечення
		IV	Доходи майбутніх періодів

Відповідно до НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” звіт про фінансові результати - звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб’єкта державного сектору. Він має структуру, наведену у

табл. 2.2. За I та II розділами відображається інформація щодо фінансових результатів діяльності, а також видатків бюджету (кошторису) у розрізі функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету; за розділом III – власне виконання бюджету (кошторису) в розрізі загального та спеціального фондів за плановими та фактичними показниками.

Зауважимо, що представлені форми звітності суб'єктів сектору загального державного управління розроблені на основі МСБОДС та КСДФУ 2001.

Таблиця 2.2

Загальна структура звіту про фінансові результати

<i>№ розділу</i>	<i>Назва розділу</i>
I	Фінансовий результат діяльності
II	Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету
III	Виконання бюджету (кошторису)

Узагальнюючі вищенаведені вимоги, зазначимо, що План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі мав: охоплювати весь спектр об'єктів бюджетного обліку; відповідати КСДФ 2001 та МСБОДС; відбивати операції за методом нарахування; відображати операції за принципом подвійного запису; забезпечувати складання бухгалтерської звітності суб'єктів.

Розробка Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі потребувала також і технічного визначення внутрішньої його структури в контексті існуючих класифікацій Планів рахунків (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Класифікація планів рахунків бухгалтерського обліку

<i>Ознака</i>	<i>Види планів рахунків</i>
Характер визначення фінансового результату	План рахунків формального монізму План рахунків формального дуалізму План рахунків формального плюралізму
Субординація та кодування рахунків	Лінійний, десятковий ієрархічний, фасетний, матричний
Принцип загального розміщення синтетичних рахунків	В порядку ліквідності активів та часу погашення зобов'язань Залежно від кругообігу капіталу.
Розмежування рахунків за цілями різних видів бухгалтерської звітності	Однокруговий план рахунків Двокруговий план рахунків.

Так, перша класифікаційна ознака виділяє три види рахунків: перший був характерним для початку ХХ ст. і ґрунтувався на теорії кругообігу капіталу;

другий – панував з другої третини ХХ ст. і базувався на принципах фінансової звітності; третій є характерним для сучасних розвинутих облікових систем, які спрямовані на забезпечення комерційної таємниці та подальший розвиток положень фінансового та управлінського обліку. За другою ознакою лінійний план рахунків являє собою просту порядкову номенклатуру рахунків (використовувався в бюджетній сфері з 1924 по 1938 р.р.), десятковий ієрархічний передбачає розподіл усіх рахунків на 10 груп, далі 10 підгруп тощо, фасетний план рахунків є найбільш інформативний, оскільки ієрархія рахунків має шифри за певними ознаками, що надає можливість утворювати групування за будь-якою вибіркою ознак, матричний передбачає розподіл усієї сукупності рахунків на 10-12 класів, групи всередині класів (рівні або кратні кількості гру) тощо. Відповідно до третьої ознаки, плани рахунків, як правило, будуються у порядку зростання або спадання ліквідності активів та часу погашення зобов'язань, кругообігу капіталу. І нарешті за четвертою ознакою плани рахунків в залежності від способу отримання інформації для різних видів звітності поділяються на однокругові та двокругові.

Зважаючи на сучасні підходи та тенденції у формуванні планів рахунків, досвід ЄС (США вирізняються відсутністю єдиних галузевих планів рахунків) вітчизняними методологами було доречно обрано внутрішню технічну будову Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за ознаками формального плюралізму, фасетної моделі, в порядку зменшення нарощування ліквідності активів та зобов'язань, з двокруговою системою рахунків.

З урахуванням цього, методологами Державною казначейською службою України та Міністерства фінансів України розроблено План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, що затверджено наказом МФУ від 31.12.13 №1203 (Додаток Б.20). Останній являє собою систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні рахунки, субрахунки і позабалансові рахунки. Так, на сьогодні план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ складається з 10 класів (8 класів балансових рахунків та 2 класи позабалансових рахунків) (табл. 2.4): 62 синтетичні рахунки, 157 субрахунків 1-го рівня, 568 субрахунків 2-го рівня – в межах розділу I, а також 19 синтетичних рахунки, 66 субрахунків 1-го рівня, 174 субрахунків 2-го рівня.

Таблиця 2.4

**Кількісна структура плану рахунків бухгалтерського обліку
в державному секторі**

Клас	Кількість синтетичних рахунків	Кількість субрахунків 1-го рівня	Кількість субрахунків 2-го рівня
1	2	3	4
Розділ I. Балансові рахунки			
Клас 1. Нефінансові активи	9	16	106
Клас 2. Фінансові активи	10	32	151
Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів	7	9	51
Клас 4. Розрахунки	6	14	26
Клас 5. Капітал та фінансовий результат	6	13	23
Клас 6. Зобов'язання	10	27	128
Клас 7. Доходи	7	24	35
Клас 8. Витрати	7	22	49
Усього	62	157	568
Розділ II. Позабалансові рахунки			
Клас 9. Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів	10	42	174
Клас 0. Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	9	24	-
Усього	19	66	174

Запропоноване методологами МФУ та ДКСУ кодування рахунків передбачає таку комбінацію цифр: перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків; друга – номер синтетичного рахунку; третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства); четверта – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219, характеристика класів рахунків вищевказаного Плану рахунків набуває такого вигляду:

– Клас 1. Нефінансові активи містить дев'ять синтетичних рахунків, які призначені для накопичення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів,

біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів тощо.

– Клас 2. Фінансові активи складається з десяти синтетичних рахунків, що використовуються для відображення інформації про наявність і рух фінансових активів, зокрема коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державної казначейської служби України, у розрахунках з дебіторами, довгострокові і поточні фінансові інвестиції, довгострокові і короткострокові векселі одержані та інші фінансові активи.

– Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів включає сім синтетичні рахунки, на яких відбивається інформація щодо фактів фінансово-бюджетної діяльності органів Державної казначейської служби України в частині всіх надходжень до державного та місцевих бюджетів, у тому числі коштів бюджету, які підлягають розподілу, а також коштів, що виділені відповідно до бюджетних призначень розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів тощо.

– Клас 4. Розрахунки налічує шість синтетичних рахунків, на яких узагальнюється інформація щодо фактів фінансово-бюджетної діяльності органів Державної казначейської служби України в частині фінансових інвестицій та фінансових активів, за операціями з відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного бюджету (місцевих бюджетів), розрахунки за коштами, які підлягають розподілу тощо.

– Клас 5. Капітал та фінансовий результат, представлений в кількості шести синтетичних рахунків, застосовується для обліку даних про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату.

– Клас 6. Зобов'язання складається з десяти синтетичних рахунків, на яких відбувається облік даних та узагальнення інформації про довгострокові та поточні зобов'язання суб'єкта державного сектору з такою деталізацією останніх: довгострокові та поточні зобов'язання за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунки з постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунки з податків і платежів, розрахунки за страхуванням, розрахунки з оплати праці, зобов'язання за внутрішніми розрахунками, забезпечення майбутніх витрат і платежів, зобов'язання за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів.

– Клас 7. Доходи має сім синтетичних рахунки на яких відбивається інформація щодо доходів за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів,

фінансові доходи тощо) та необхідними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо).

– Клас 8. Витрати включає сім синтетичних рахунків, що призначені для акумулювання інформації про витрати за обмінними та необхідними операціями.

– Клас 9. Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів налічує десять синтетичних рахунків, на яких органи ДКСУ здійснюють відображення інформації про пропозиції та відкриті асигнування, ліміти органів ДКСУ для здійснення платежів за витратами, показники розпису державного та місцевих бюджетів, бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також нараховані доходи, резерви, витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінних паперів тощо.

– Клас 0. Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів складається з дев'ять синтетичних рахунків, на яких формуються дані про матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать вказаним суб'єктам або перебувають у їх тимчасовому розпорядженні.

Як зазначалось раніше, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі являє собою складну багатопрофільну та багатовекторну інформаційну модель, а тому представлена його загальна характеристика не дає уяви про рахунки, призначені для бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Вирішенню цього питання та дослідженню економічної природи таких рахунків сприятиме розгорнута класифікаційна система на основі таких ознак (рис. 2.9):

- за участю в утворенні балансу;
- за місцезнаходженням початкового і кінцевого сальдо;
- за напрямом використання щодо діяльності установи;
- за економічним змістом;
- за призначенням і структурою.

За участю в утворенні балансу бухгалтерські рахунки поділяються на балансові та позабалансові. На балансових рахунках відображаються показники, які безпосередньо утворюють баланс чи беруть участь у його формуванні – в даному разі це рахунки, що утворюють класи 1–2, 5–8 вище охарактеризованого плану рахунків. Позабалансові рахунки традиційно призначені для відображення трансакцій, що стосуються цінностей, які не належать бюджетній установі.

За місцезнаходженням початкового і кінцевого сальдо рахунки поділяються на активні, активно-пасивні, пасивні. До активних рахунків

бухгалтерського обліку виконання кошторису відносять рахунки 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 13 “Капітальні інвестиції”, 15 “Виробничі запаси”, 16 “Виробництво”, 17 “Біологічні активи”, 18 “Інші нефінансові активи”, 20 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, 21 “Поточна дебіторська заборгованість”, 22 “Готівкові кошти та їх еквіваленти”, 23 “Грошові кошти на рахунках”, 25 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 26 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 27 “Дебіторська заборгованість внутрішніми розрахунками”, 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету”, 29 “Витрати майбутніх періодів”, 80 “Витрати на виконання бюджетних програм”, 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”, 82 “Витрати з продажу активів”, 83 “Фінансові витрати”, 84 “Інші витрати за обмінними операціями”, 85 “Витрати за необмінними операціями”.

За місцезнаходженням початкового і кінцевого сальдо рахунки поділяються на активні, активно-пасивні, пасивні. До активних рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторису відносять рахунки 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 13 “Капітальні інвестиції”, 15 “Виробничі запаси”, 16 “Виробництво”, 17 “Біологічні активи”, 18 “Інші нефінансові активи”, 20 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, 21 “Поточна дебіторська заборгованість”, 22 “Готівкові кошти та їх еквіваленти”, 23 “Грошові кошти на рахунках”, 25 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 26 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 27 “Дебіторська заборгованість внутрішніми розрахунками”, 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету”, 29 “Витрати майбутніх періодів”, 80 “Витрати на виконання бюджетних програм”, 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”, 82 “Витрати з продажу активів”, 83 “Фінансові витрати”, 84 “Інші витрати за обмінними операціями”, 85 “Витрати за необмінними операціями”.

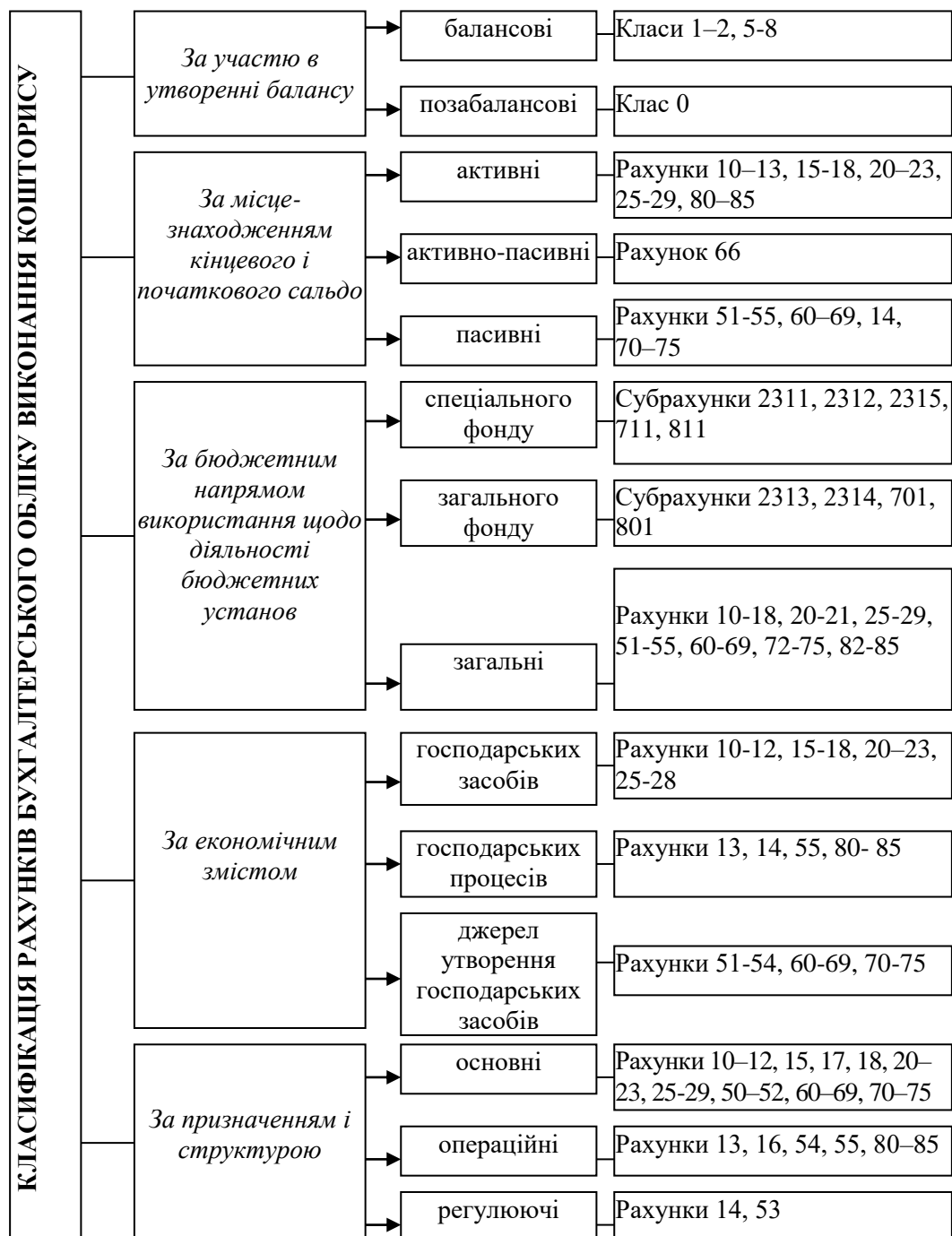


Рис. 2.9. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах*

*при вказівці в класифікації синтетичних рахунків, йдеться про їх субрахунки, призначені для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах з ідентифікаційним ключем ХХІХ

До складу пасивних рахунків плану рахунків бюджетних установ входять рахунки: 14 “Знос” (фактично контраktivний), 51 “Внесений капітал”, 52 “Капітал у підприємствах”, 53 “Капітал у дооцінках”, 54 “Цільове фінансування”, 55 “Фінансовий результат”, 60 “Довгострокові зобов’язання”, 61 “Поточна заборгованість за кредитами та позиками”, 62 “Розрахунки за товари, роботи, послуги”, 63 “Розрахунки за податками і зборами”, 64 “Інші поточні зобов’язання”, 65 “Розрахунки з оплати праці”, 67 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету”, 69 “Доходи майбутніх періодів”, 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”, 71 “Доходи від реалізації товарів (послуг, робіт)”, 72 “Доходи від продажу активів”, 73 “Фінансові доходи”, 74 “Інші доходи за обмінними операціями”, 75 “Доходи за необмінними операціями”. Субрахунки рахунків 66 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками” належать до активно-пасивних.

Наступна ознака – за бюджетним напрямом використання щодо діяльності установи – має незвичне формулювання, а тому потребує деталізації і пояснення. Виокремлення зазначеного класифікаційного напрямку пов’язане передусім з різними джерелами фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ, а саме: за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів або за рахунок власних надходжень, які отримані від юридичних та фізичних осіб. Зазначена особливість діяльності бюджетних установ досить чітко прописана Бюджетним кодексом України, а тому має право на існування у вигляді самостійної класифікаційної ознаки. Відповідно до цього рахунки поділяються на рахунки загального фонду (вони відбивають інформацію за операціями з використання коштів загального фонду), рахунки спеціального фонду (відбивають інформацію за операціями з використання коштів спеціального фонду) та загальні рахунки.

До рахунків загального фонду відносять рахунки 23 в частині субрахунків 2313 “Реєстраційні рахунки”, 2314 “Інші рахунки в Казначействі”, 70 в частині субрахунків 701 “Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів”, 80 в частині субрахунків 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм”.

Рахунки спеціального фонду відповідно включають субрахунки 2311 “Поточні рахунки в банках”, 2312 “Інші поточні рахунки в банках”, субрахунок 711 “Доходи від реалізації продукції (послуг, робіт)”, субрахунок 811 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”.

Загальні рахунки використовуються в процесі господарської діяльності в цілому, незалежно від видів та джерел покриття видатків щодо цієї діяльності. Дана група є найбільшою за кількістю рахунків, що до неї входять, і вона включає рахунки: 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 13 “Капітальні інвестиції”, 14 “Знос”, 15 “Виробничі запаси”, 16 “Виробництво”, 17 “Біологічні активи”, 18 “Інші нефінансові активи”, 20 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, 21 “Поточна дебіторська заборгованість”, 22 “Тотівкові кошти та їх еквіваленти”, 25 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 26 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 27 “Дебіторська заборгованість внутрішніми розрахунками”, 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету”, 29 “Витрати майбутніх періодів”, 51 “Внесений капітал”, 52 “Капітал у підприємствах”, 53 “Капітал у дооцінках”, 54 “Цільове фінансування”, 55 “Фінансовий результат”, 60 “Довгострокові зобов’язання”, 61 “Поточна заборгованість за кредитами та позиками”, 62 “Розрахунки за товари, роботи, послуги”, 63 “Розрахунки за податками і зборами”, 64 “Інші поточні зобов’язання”, 65 “Розрахунки з оплати праці”, 66 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками”, 67 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету”, 69 “Доходи майбутніх періодів”, 72 “Доходи від продажу активів”, 73 “Фінансові доходи”, 74 “Інші доходи за обмінними операціями”, 75 “Доходи за необмінними операціями”, 82 “Витрати з продажу активів”, 83 “Фінансові витрати”, 84 “Інші витрати за обмінними операціями”, 85 “Витрати за необмінними операціями”.

Четвертий напрям класифікації – за економічним змістом – покликаний визначити загальну природу об’єктів обліку через систему рахунків. Як відомо, об’єктами будь-якої підсистеми бухгалтерського обліку є господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси. Отже, відповідно до видів об’єктів обліку виділяємо складові даного угруповання, чи підгрупи рахунків.

Розглядаючи в розрізі виділеного напрямку класифікації дану попередньо характеристику плану рахунків бюджетних організацій, можна зробити висновок, що класи 1, 2 в цілому характеризують господарські засоби з погляду їх складу і розміщення. Інформація, що відображається на відповідних рахунках класів 5, 6, 7, стосується джерел утворення зазначених господарських засобів. Клас 8 та вибіркові рахунки інших класів містять інформацію щодо господарських процесів. Деталізуючи наведені дані отримуємо такий розподіл рахунків за економічним змістом:

– рахунки господарських засобів – 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 15 “Виробничі запаси”, 16 “Виробництво”, 17 “Біологічні активи”, 18 “Інші нефінансові активи”, 20 “Довгострокова дебіторська заборгованість”, 21 “Поточна дебіторська заборгованість”, 22 “Готівкові кошти та їх еквіваленти”, 23 “Грошові кошти на рахунках”, 25 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 26 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, 27 “Дебіторська заборгованість внутрішніми розрахунками”, 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету”, 29 “Витрати майбутніх періодів”;

– рахунки господарських процесів – 13 “Капітальні інвестиції”, 14 “Знос”, 55 “Фінансовий результат”, 80 “Витрати на виконання бюджетних програм”, 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”, 82 “Витрати з продажу активів”, 83 “Фінансові витрати”, 84 “Інші витрати за обмінними операціями”, 85 “Витрати за необмінними операціями”;

– рахунки джерел утворення господарських засобів – 51 “Внесений капітал”, 52 “Капітал у підприємствах”, 53 “Капітал у дооцінках”, 54 “Цільове фінансування”, 60 “Довгострокові зобов’язання”, 61 “Поточна заборгованість за кредитами та позиками”, 62 “Розрахунки за товари, роботи, послуги”, 63 “Розрахунки за податками і зборами”, 64 “Інші поточні зобов’язання”, 65 “Розрахунки з оплати праці”, 66 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками”, 67 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету”, 69 “Доходи майбутніх періодів”, 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”, 71 “Доходи від реалізації товарів (послуг, робіт)”, 72 “Доходи від продажу активів”, 73 “Фінансові доходи”, 74 “Інші доходи за обмінними операціями”, 75 “Доходи за необмінними операціями”;

Останнє угруповання визначає природу рахунків за внутрішньою структурою і призначенням, указуючи, таким чином, на їхнє місце в процесі господарювання. У межах даної класифікації слід виділити три основні групи бухгалтерських рахунків: основні, операційні, регулюючі. Основні рахунки характеризують головні показники господарських процесів поточного характеру. Операційні рахунки, як і основні, є носіями базової інформації, однак на відміну від основних їх інформація має кінцевий характер. Підгрупа регулюючих рахунків виконує уточнювальну роль відносно основної групи рахунків. Зазначені групи рахунків поділяються, у свою чергу, на підгрупи:

– основні:

○ майново-грошові (10-12, 15, 17, 18, 20-23, 25-28)

○ рахунки капіталу (50-52, 54);

- рахунки фінансового забезпечення (70–75);
- рахунки в розрахунках (27- 29, 60-68);
- операційні:
 - рахунки бюджетних витрат (80)
 - калькуляційні рахунки (16, 81);
 - розподільні рахунки (13, 29);
 - витрат діяльності (82, 83, 84, 85)
 - фінансово-результативні (55);
- регулюючі (14, 53).

Запропонована класифікаційна схема висвітлює основні моменти характеру бухгалтерських рахунків обліку бюджетних установ в його різноманітності.

Визначення терміну “баланс” (звіт про фінансовий стан суб’єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов’язання і власний капітал), загальний вигляд, структуру та змістове навантаження балансу суб’єктів державного сектору закріплено Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року N 1541.

Відповідно до вказаного нормативного документу на сьогодні прийнята така структура змісту бухгалтерського балансу (рис. 2.10).

Баланс бюджетних установ складається за загальною формою за виключенням статей, які не відображають їх об’єкти бухгалтерського обліку.

Відповідно до теоретичного обґрунтування елементів методу бухгалтерського обліку під бухгалтерським балансом бюджетних установ слід розуміти метод узагальнення та відображення коштів та засобів бюджетних установ за видами або розташуванням і використанням, а також за джерелами їх утворення та цільовим призначенням у грошовій оцінці на певну дату. Розглядаючи баланс бюджетних установ як однойменний результат реалізації зазначеного елементу методу бухгалтерського обліку, що формалізується у вигляді відповідного носія облікової інформації, доречно використовувати таку дефініцію: баланс бюджетних установ являє собою звіт, який в узагальненому грошовому виразі дає уявлення про фінансовий стан зазначених суб’єктів господарювання на певну дату.

Нефінансові активи	<div style="border: 1px dashed black; border-radius: 50%; width: 150px; height: 150px; margin: 0 auto; display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <p><i>Виконання умови рівності активу та пасиву</i></p> </div> <p style="text-align: center;">⋮</p> <p style="text-align: center;">∇</p>	Власний капітал та фінансовий результат	
(основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, МШП, готова продукція, інші нефінансові активи)		(внесений капітал, фонд дооцінки, фінансовий результат, капітал у підприємствах, резерви)	
+		+	
Фінансові активи		Зобов'язання	
(довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові фінансові інвестиції, поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти бюджетних установ та державних цільових фондів, кошти бюджетів та інших клієнтів, інші фінансові активи)		(довгострокові зобов'язання, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, поточні зобов'язання)	
+		+	
Витрати майбутніх періодів		Забезпечення	
+		+	
АКТИВ		=	ПАСИВ

Рис. 2.10. Схема змістовної структури балансу суб'єктів державного сектору

Внутрішня побудова балансу є унаочненням реалізації теорії подвійності бухгалтерського обліку, що впливає з об'єктивних реалій процесу господарювання як єдності продуктивних сил і виробничих правових відносин та характеру кругообігу засобів господарювання і джерел їх утворення у їх двоїстості. На рівні балансу бюджетної установи ця теорія формалізується у вигляді порівняльної таблиці двох величин - сукупності засобів господарювання, які групуються за їх функціональною роллю у господарстві (необоротні та оборотні активи, витрати) і сукупності джерел утворення зазначених засобів, згрупованих за ознаками їх належності (власний капітал, зобов'язання та доходи). Зазначені складові активу і

пасиву балансу є розділами відповідної звітної форми, а їх внутрішнє наповнення утворює такий її групувальний елемент, яким є стаття балансу.

Важливе питання теорії бухгалтерського балансу – формування системи принципів-вимоги щодо даної облікової категорії. Відповідно до світової практики в основу побудови балансу бюджетних установ покладено умови відтворення таких принципів: грошового виразу, автономності або відокремлення майна, безперервності діяльності, обліку за собівартістю та подвійності. З іншого боку, середовище балансу обмежується відповідними вимогами, до яких слід віднести достовірність або правдивість, об'єктивність, реальність, єдність, логічний зв'язок, наступність, ясність.

Проведення аналітичного вивчення бухгалтерського балансу бюджетних установ неможливе без висвітлення питання класифікації бухгалтерських балансів у цілому та проектування дослідження на зазначене поле. Так, на сьогодні облікова наукова думка напрацювала таку класифікаційну номенклатуру бухгалтерських балансів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Класифікація бухгалтерських балансів

Класифікаційна ознака	Класифікаційні групи
1	2
1. Щодо джерел отримання даних для побудови балансу	Інвентарні (готуються на підставі описів коштів та засобів, складених за результатами проведення інвентаризації); Книжкові (складаються на підставі виключно книжкових записів, без попередньої перевірки їх шляхом інвентаризації); Генеральні (складаються на підставі облікових записів та даних інвентаризації); Актуарні (складаються на підставі статистичних даних)
2. Щодо етапів і фаз господарського діяльності суб'єкта господарювання	Вступні (складаються вперше на момент утворення суб'єкта господарювання); Поточні (складаються періодично протягом усього періоду господарської діяльності суб'єкта господарювання. До їх складу відносять початковий, періодичні та заключний (річний) баланси); Розподільні (складаються в момент поділу великих підприємств, організацій та установ на кілька дрібних, або при передаванні організацією, підприємством або установою однієї чи кількох структурних одиниць іншій); Об'єднувальні (складаються при об'єднанні кількох організацій, підприємств, установ або при приєднанні до основного суб'єкта господарювання інших структурних одиниць); Сановані (складаються у випадках загрози банкрутства суб'єкта господарювання з метою аналізу абсолютних показників фінансової стабільності та оцінювання реального фінансового стану); Ліквідаційні (формується у разі ліквідації установи, підприємства або організації)

Продовження табл. 2.5.

1	2
3. За обсягом інформаційного поля, що охоплює	Самостійні (баланси відповідних підприємств, установ, організацій – самостійних юридичних осіб); Окремі (баланси суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність усередині господарського поля певної юридичної особи); Зведені (узагальнюючі баланси, що утворюються шляхом агрегації даних самостійних балансів у розрізі окремих видів витрат, ресурсів, джерел доходів та видатків); Консолідовані (баланси, що будують на основі зведення даних материнської та дочірніх установ, підприємств та організацій)
4. За наявністю регулюючих статей (рахунків) або за повнотою	Баланс-брутто (баланс, що враховує регулюючі статті); Баланс-нетто (баланс, що не враховує регулюючих статей)
5. По відношенню до реформації балансу	Реформований (баланс, у якому окремою статтею не показується прибуток, оскільки вона вже розподілена); Нереформований (баланс, в якому прибуток, отриманий у звітному періоді ще не розподілено і він показується в балансі окремою статтею);
6. За змістовим навантаженням	Спробний (баланс, що будується з метою перевірки сум дебетових та кредитових залишків рахунків головної бухгалтерської книги); Оборотний (баланс, що утворюється шляхом фіксації як сальдо, так і оборотів на відповідних рахунках); Сальдовий (баланс, що містить інформації щодо залишків на рахунках бухгалтерського обліку на певну дату)
7. За формою подання	Двосторонній (баланс, побудований за формою: актив – зліва (справа), пасив – справа (зліва)); Односторонній (баланс, побудований за формою: перша позиція – актив, друга позиція (поспідовно за першою) – пасив); Окремий (баланс, який має таку форму: по центру відображаються назви статей, а зліва та справа відносно них вказуються числові значення активу та пасиву); Зведений (баланс, який має таку форму: в колонці зліва відображаються назви статей балансу, а справа в першій колонці відбиваються суми, що відносяться до активу, в другій – ті, що відносяться до пасиву); Шаховий (баланс, що має формат матриці, за рядками (колонками) якої перелічені статті активу, а за колонками (рядками) – статті пасиву);
8. За метою побудови	Провізорний (баланс, який складається для розрахунку очікуваного балансу на звітну дату на основі фактичних та планових даних); Перспективний (баланс, побудований на підставі показників, що отримані в результаті застосування статистичних методів); Директивний (баланс, що включає значення показників директив-но заданих та тих, що підлягають виконанню)

Продовження табл. 2.5.

1	2
9. За формою власності	Баланси державних, кооперативних, колективних, приватних, змішаних, спільних, суспільних та інших підприємств, організацій, установ
10. За характером діяльності	Баланс основної діяльності (баланс, що складається для відображення результатів основної діяльності суб'єкта господарювання, напрями якої відображено в статуті останнього); Баланс з окремих видів (неосновної) діяльності (баланс, в якому відображається стан активів та пасивів, що обслуговують неосновні види діяльності суб'єкта господарювання)

Зазначені класифікаційні характеристики можна поділити стосовно балансу бухгалтерського обліку бюджетних установ на контрпозиційні ознаки (ті, що взаємовиключаються при виборі однієї з них) та суміжні ознаки (ті, що можуть виконуватись паралельно).

Так, стосовно бухгалтерського балансу бюджетних установ суміжними ознаками є позиції, виокремленні в табл. 2.5 під номерами 1–3, 6, 8, 10, оскільки в практичній діяльності ці суб'єкти господарювання складають усі види балансів, що визначені відповідними класифікаційними групами. При цьому найхарактернішими для даної сфери є:

- за першою ознакою – генеральні, книжкові;
- за другою ознакою – вступні, поточні, об'єднувальні, ліквідаційні;
- за третьою ознакою – самостійні, зведені, консолідовані;
- за шостою – сальдові;
- за десятою — основної та окремих видів діяльності;

Більшість з інших класифікаційних ознак мають характер контрпозиційних через низку різнорідних чинників, зокрема:

– ознака повноти вимагає чіткого вибору при формуванні балансу між способами його “очищення”. Бухгалтерський баланс бюджетних установ відповідає характеристикам “балансу-нетто”, оскільки регулюючі статті, до яких передусім відноситься стаття “Знос”, відображається в активній частині балансу виключно для визначення залишкової вартості необоротних активів, за якою вони і включаються до підсумку балансу;

– вибір класифікаційної групи за ознакою форми подання перебуває в прямій залежності від чіткої регулятивної методики укладання бухгалтерського балансу бюджетних установ як за змістом, так і за формою, що існує в межах поля регламентації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Відповідно

до цієї регламентації бухгалтерський баланс бюджетних установ має форму таблиці, в якій зліва розташовані статті активу, а справа – статті пасиву. Таким чином, за формою подання бухгалтерський баланс бюджетних установ є двостороннім;

– класифікація за ознакою форми власності реалізується в межах нормативно-правового поля, що регулює порядок фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Мова йде про Бюджетний кодекс України, відповідно до якого бюджетна установа – орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена в установленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевих бюджетів. Отже, бухгалтерський баланс бюджетних установ є балансом суб'єкта господарювання державної форми власності.

Серед описаних класифікаційних ознак існує ознака відношення до реформації балансу, процес здійснення якої полягає в обнулінні в кінці або на початку звітного періоду рахунків “Прибутки та збитки” та “Використання прибутку”. У межах даної ознаки баланс бюджетних установ не класифікується в цілому, оскільки відповідно до ст. 2 п. 6 бюджетні установи є неприбутковими, а тому категорії “прибуток” та “збитки” взагалі не ідентифікується в межах економічного поля бюджетних установ, а отже, як наслідок, маємо відсутність однойменних до зазначених категорій рахунків бухгалтерського обліку. Виявлена існуюча обмеженість вибору класифікаційних груп за ознакою етапів та фаз господарської діяльності суб'єкта господарювання пов'язана з тим, що група санованих балансів не може бути об'єктом вибору через цивільно-процесуальне поле регулювання діяльності установ та організацій державної або комунальної форми власності, відповідно до якого останні не можуть ставати банкрутами. Класифікаційні групи щодо ознаки мети побудови взагалі не позиціонуються як вид бухгалтерського балансу бюджетних установ, оскільки відповідають вимогам розвинутої управлінської системи суб'єкта господарювання, яка, на жаль, фактично відсутня в бюджетних установах України.

Важливим моментом характеристики балансу як елемента методу бухгалтерського обліку в бюджетних установах є його методологічний зв'язок з іншими елементами, а саме:

– документуванням та інвентаризацією – через реалізацію вимоги достовірності завдяки повній відповідності даних бухгалтерського балансу

записам, здійсненим у документах про факти господарської діяльності, бухгалтерським розрахункам та показникам, обґрунтованим інвентаризацією;

– оцінкою і калькуляцією – через реалізацію принципу обліку за собівартістю, відповідно до якого активи мають відображатись в балансі за первісною вартістю придбання або виготовлення, а не за поточними ринковими цінами;

– рахунками та подвійним записом – через кінцеве узагальнення інформації представленої на рахунках бухгалтерського обліку завдяки подвійному запису (рис. 2.11);

– звітністю – через реалізацію вимоги логічного зв'язку щодо пакету звітності суб'єкта господарювання. Щодо бюджетних установ математично-економічний зв'язок проявляється у формі схеми звірки окремих показників балансу та всіх звітних форм;

І нарешті, баланс як елемент методу бухгалтерського обліку завершує процедуру обробки бухгалтерських даних шляхом їх узагальнення в інформаційну модель фінансового стану бюджетної установи, вагомість якої – як джерела оцінки та аналізу функціонування відповідного суб'єкта – у процесі управління важко переоцінити.

Розглянуті позиції дають змогу зробити висновки про позиційне превальювання балансу в методології бухгалтерського обліку бюджетних установ, яке впливає із логічних елементарних зв'язків складових методу бухгалтерського обліку та їх вагомості, та про складність зазначеної категорії, обумовленої сформованими розвинутою класифікаційно-структурною схемою і середовищем балансу.

Взаємозв'язок рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах в межах Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з основними формами фінансової звітності наочно демонструє схема (рис. 2.11).

Важливим інструментом бухгалтерського обліку бюджетних установ виступає форма бухгалтерського обліку, під якою відповідно до ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” розуміють систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них. З метою забезпечення єдності ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами зокрема та суб'єктами державного сектору в цілому Міністерство фінансів України Наказом від 08.09.2017 № 755 “Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання” закріпило єдину до використання меморіально-ордерну форму обліку, а саме її різновид “Журнал-Головна”. Вона

складається з головного реєстру синтетичного обліку – книги “Журнал-Головна” і 16 іменних меморіальних ордерів (далі М-О), а саме (додаток Б.21):

- М-О № 1 – Накопичувальна відомість за касовими операціями;
- М-О № 2 – Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках);
- М-О № 3 – Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціалізованого фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках);
- М-О № 4 – Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами;
- М-О № 5 – Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій;
- М-О № 6 – Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторями;
- М-О № 7 – Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів;
- М-О № 8 – Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами;
- М-О № 9 – Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів;
- М-О № 10 – Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення МШП;
- М-О № 11 – Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування;
- М-О № 12 – Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування;
- М-О № 13 – Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів;
- М-О № 14 – Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ;
- М-О № 15 – Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей;
- М-О № 16 – Накопичувальна відомість позабалансового обліку.

Для операцій, що не фіксуються в зазначених меморіальних ордерах та за якими не потрібно складати накопичувальні відомості та зведення, застосовується меморіальний ордер №17. Кожен із зазначених М-О має аналог у вигляді автоматизованої форми, що застосовується при автоматизованій формі ведення бухгалтерського обліку.



Рис. 2.11. Схема взаємозв'язку бухгалтерського балансу, звіту про фінансовий результат та рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному сектору

В основу меморіально-ордерної системи покладено принцип хронологічного запису. Цей принцип визначає порядок групування первинних документів – за датою. Технологія процесу нагромадження інформації в межах меморіально-ордерної форми набуває такого вигляду (рис. 2.12).

Згідно зі схемою документи первинного обліку (платіжні доручення, платіжні вимоги, доручення, касові ордери зі звітами касирів, рахунки-фактури, таблиці використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування чи звільнення працівників, рахунки, авансові звіти та документи до них, акти на списання необоротних активів та прийняття / передачі, акти про приймання матеріалів, накладні (вимоги), меню-вимоги, забірні картки і т. ін.), оформлені у встановленому порядку, надходячи до бухгалтерії, перевіряються за формою

(повнота і правильність оформлення, заповнення реквізитів) задокументованих операцій та за змістом (законність задокументованих операцій, логічне узгодження окремих показників). Після зазначеної процедури інформація фіксується в реєстрах аналітичного обліку. Первинні документи формуються за датою їх здійснення, після чого при потребі (за документами витрачання матеріальних запасів) складаються накопичувальні чи групувальні відомості. На підставі даних первинних документів, угрупованої інформації накопичувальних відомостей, звітів касира та виписок з реєстраційних (особових, поточних) рахунків здійснюються записи в меморіальні ордери.

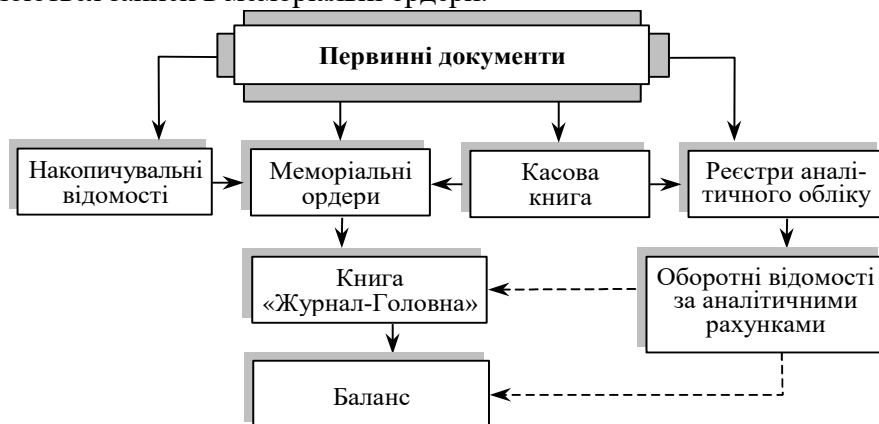


Рис. 2.12. Схема бухгалтерського обліку за формою “Журнал-Головна”

В установах, які за обсягом операцій не потребують складання накопичувальних відомостей – меморіальних ордерів, кореспонденція рахунків виконується на окремих меморіальних ордерах №17 чи на відбитках штампа, що проставляються безпосередньо на первинних документах з присвоєнням відповідного до нумерації меморіальних ордерів номера. При цьому штамп має містити всі необхідні реквізити меморіального ордера №17.

Меморіальні ордери складаються як на підставі окремих документів (М-О № 4, 6, 7, 8), так і на основі інформації, що її містить група однорідних документів (М-О № 5, 9, 10), у міру здійснення господарських операцій, але не пізніш як наступного дня після отримання документів. Кореспонденція субрахунків у меморіальних ордерах записується залежно від характеру операцій – за формулою подвійного відбиття:

- за дебетом одного субрахунку і кредитом одного чи кількох із решти;
- за кредитом одного субрахунку та дебетом одного чи кількох із решти субрахунків.

У кінці місяця за меморіальними ордерами підбиваються підсумки, при цьому остаточні дані визначаються індивідуально щодо певних груп меморіальних ордерів. Через наявність елементів дублювання щодо операцій з руху готівкових коштів, розрахунків із дебіторами та кредиторами під час визначення позиції “Сума оборотів за меморіальним ордером” для перенесення у книгу “Журнал-Головна” вираховуються:

– обороти за надходженням готівкових коштів із реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунків до каси установи, внесення готівкових коштів з каси на реєстраційні (спеціальні реєстраційні, поточні) рахунки під час перенесення підсумків руху коштів у касі з М-О № 1;

– сум операцій за реєстраційними (спеціальними реєстраційними, поточними) рахунками установи та за нарахованими доходами установи з М-О № 4, 6;

– суми операцій за реєстраційними (спеціальними реєстраційними, поточними) рахунками установи за отримані установою продукти харчування з М-О № 7;

– суми операцій з руху коштів у касі установи з М-О № 8.

Після процедури заповнення та остаточного оформлення меморіальні ордери реєструються у книзі “Журнал-Головна”. Цю книгу починають (відкривають) щорічно (на початку звітнього року), переносячи суми залишків за рахунками відповідного порядку на кінець минулого року книги “Журнал-Головна” та балансу виконання кошторису, і далі фіксуючи їх у книзі “Журнал-Головна” за звітний період як залишки на початок року.

Записи в систематичний реєстр синтетичного обліку здійснюються за субрахунками, однак згідно з рішенням головного бухгалтера облік може вестися і за рахунками третього, четвертого та іншого порядку. На початку кожного місяця до зазначеної книги заносяться залишки на субрахунках на початок місяця. Реєстрація меморіальних ордерів у книзі “Журнал-Головна” починається внесенням інформації до графи “Сума оборотів за меморіальним ордером”, після чого здійснюється відображення даних меморіальних ордерів за дебетом та кредитом відповідних кореспондентських субрахунків. Перевірним рівнянням за такої форми реєстрації є таке: Сума оборотів за всіма рахунками як за дебетом, так і за кредитом = Підсумок графи “Сума оборотів за меморіальним ордером”.

З метою контролю точності записів за синтетичними та аналітичними рахунками на підставі даних реєстрів аналітичного обліку складаються обігові відомості. Обігові відомості за необоротними активами та МШП складаються щоквартально, а за іншими об’єктами

обліку – щомісячно. Перевірною формулою, якою подається зв'язок аналітичного та синтетичного обліку, набуває такого вигляду:

1) Сума оборотів субрахунку за обіговою відомістю = Сума оборотів у субрахунку за книгою “Журнал-Головна”;

2) Сума залишку за субрахунком обігової відомості = Сума залишку за субрахунком книги “Журнал-Головна”.

Наступним кроком у технології реєстрації облікових даних за меморіально-ордерної форми є формування на підставі даних книги “Журнал-Головна” обігової відомості за синтетичними рахунками, згідно з результатами якої і складається баланс.

2.3. Екзогенна та ендогенна природа бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Бухгалтерський облік бюджетних установ як складна інформаційна модель фінансово-бюджетного та господарського життя вказаних економічних суб'єктів має досить розвинуту багаторівневу екзогенну (зовнішню) та ендогенну (внутрішню) природу, при цьому: перша характеризується змістовно-функціональною значущістю бухгалтерського обліку бюджетних установ в сучасному економічному світі, друга – його внутрішньою функціональною структуризацією.

Екзогенна природа бухгалтерського обліку в бюджетних установах проявляється через ідентифікацію його місця і ролі, функцій і завдань оточуваному середовищі. Вивчення економічних, соціальних та політичних процесів сьогодення потребує розгляду бухгалтерського обліку бюджетних установ як (рис. 2.13):

1) частини вітчизняної системи бухгалтерського обліку;

2) компоненту загального інструментарію виконання бюджету країни;

3) засобу захисту прав держави як правовласника бюджетних установ;

4) складової міжнародного утворення “Бухгалтерський облік у державному секторі”;

5) вагомого елемента загального механізму управління бюджетними установами;

6) засобу захисту інтересів різних суб'єктів фінансово-економічних відносин бюджетних установ.

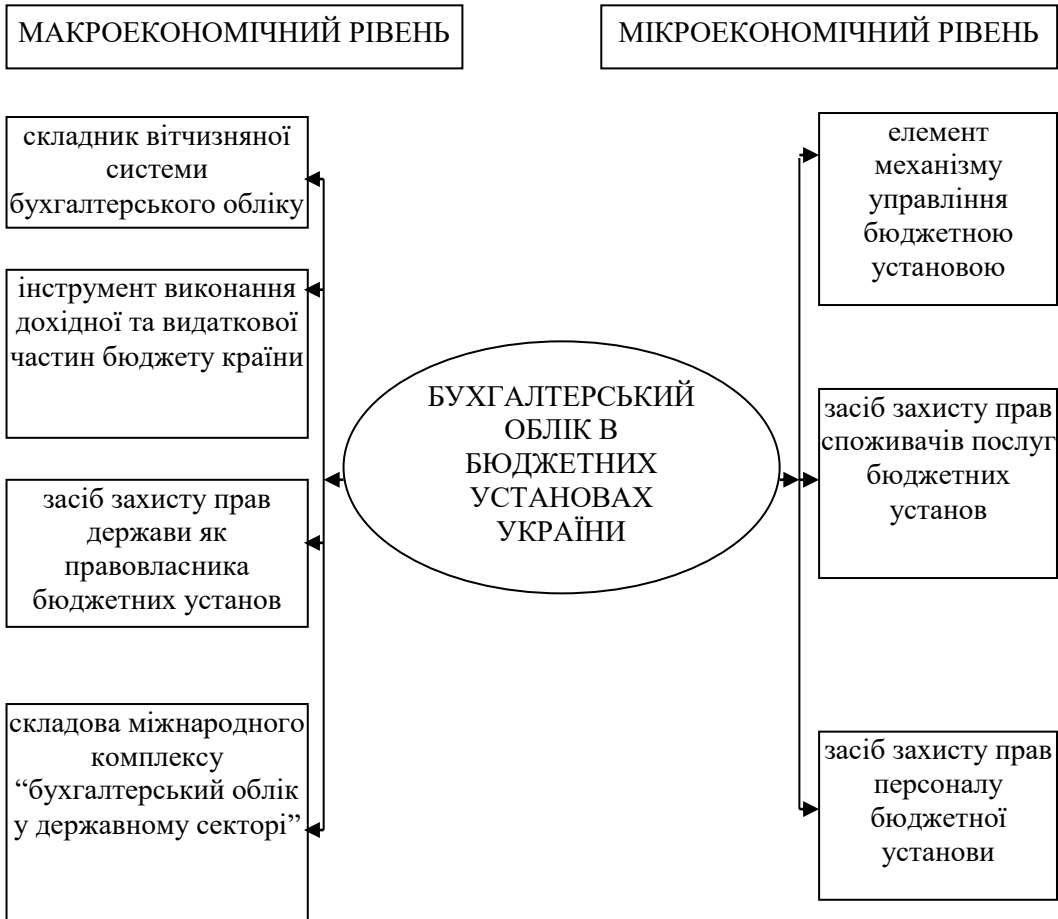


Рис. 2.13. Місце і роль обліку виконання кошторису України на нинішньому етапі його розвитку

З погляду складової комплексу національного бухгалтерського обліку облік виконання кошторису має відображати його характерні особливості, сформовані під впливом "історичної традиції", та відповідати нормативно-правовому полю його загальної регламентації (рис. 2.14).

Елементами національної системи обліку за галузевими ознаками економічного комплексу України виступають існуючі види бухгалтерського обліку в Україні, а саме: бухгалтерський облік підприємств і організацій, бухгалтерський облік кредитних установ, бюджетний облік. Механізм єдності полягає в досить значній методологічній схожості, у вироблених єдиних теоретичних основах, історичному єднанні рушійних сил розвитку видів обліку, виконанні функції щодо забезпечення системи національних

рахунків відповідною інформацією для формування загальнодержавних показників. Отже, бухгалтерський облік бюджетних установ ідентифікується як складова вітчизняної системи бухгалтерського обліку.

Дослідження наступної з виокремлених позиційно-якісних характеристик бухгалтерського обліку в бюджетних установах потребує насамперед чіткого визначення поняття “бюджетний облік”. Бюджетний облік являє собою складний обліковий комплекс, покликаний відображати діяльність держави з виконання її функцій і гарантій, наданих їй громадянам, і полягає в спостереженні, відображенні, узагальненні та контролі за діяльністю установ і організацій, що мають делеговані державою повноваження щодо реалізації її законодавчих, виконавчих, контрольних, правових, охоронних й інших функцій та декларованих соціальних гарантій. За своєю внутрішньою структурою бюджетний облік поділяється на бухгалтерський облік в органах Державної казначейської служби України, бухгалтерський облік в бюджетних установах, бухгалтерський облік в державних цільових фондах.

Правильність другої частини даного визначення, що потребує ідентифікації бухгалтерського обліку бюджетних установ як складової бюджетного обліку, підтверджується роллю бюджетних установ у процесі виконання бюджету. З одного боку, бюджетні установи є рівноправними суб'єктами господарювання у процесі наповнення дохідної частини державного і місцевих бюджетів через отримання власних доходів, що входять до складу доходів відповідного рівня бюджету, та передання частини фінансово-грошових ресурсів як обов'язкових платежів і зборів до відповідних бюджетів. З іншого боку, бюджетні установи беруть участь у виконанні видаткової частини бюджетів як розпорядники коштів через установлений механізм отримання коштів відповідних бюджетів та їх використання згідно з показниками основного фінансового планового документа бюджетних установ – кошторису. Тому і бухгалтерський облік виконання кошторису як засіб інформаційного забезпечення щодо обсягів надходжень до зазначеної частини доходів та здійснених видатків, безумовно, відіграє належну роль у процесі управління фінансовими ресурсами держави, а отже, і в процесі виконання бюджету країни в цілому.

Виокремленням наступної позиції наголошено на особливій значущості бухгалтерського обліку виконання кошторису в загальному механізмі процесу управління бюджетними установами. За умов багатопрофільності останніх, він являє собою складну агрегативну організаційну систему, спрямовану на збереження органічної структури відповідних суб'єктів, що має забезпечувати оптимальний режим функціонування цих суб'єктів та реалізацію програм їхньої діяльності.

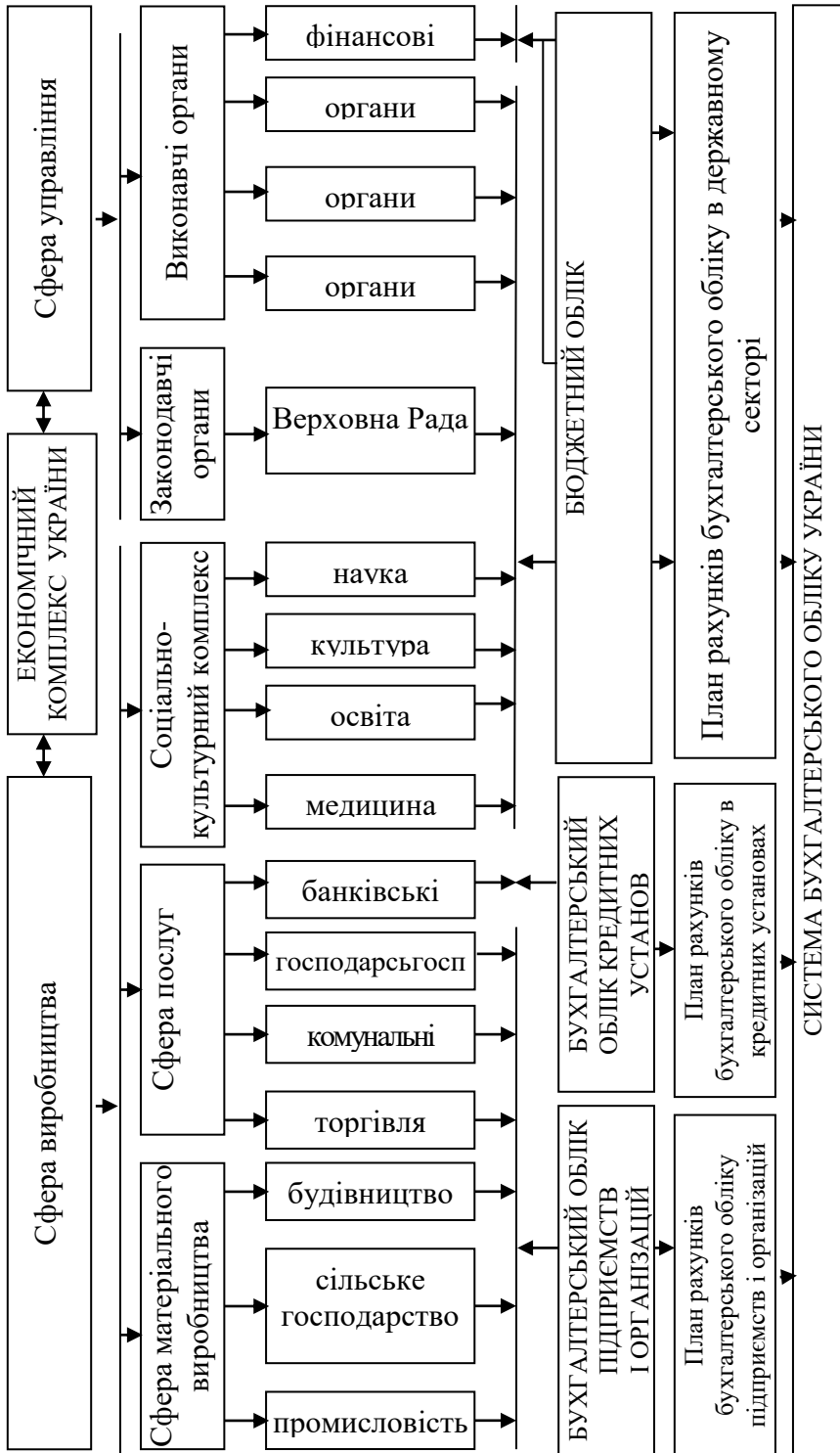


Рис.2.14 Схема зв'язку внутрішньої структури економічного комплексу та системи бухгалтерського обліку в Україні

Серед функціональних складових системи управління бюджетних установ слід виділяти стратегічне, адміністративне, соціальне управління, управління персоналом, а також фінансове управління, яке займає одну із центральних позицій у загальній системі управління, оскільки саме воно виконує завдання щодо забезпечення фінансової стійкості установи чи організації. До елементів фінансового управління бюджетних установ належать: стратегічне та тактичне планування доходів та видатків бюджетної установи з формалізацією результату даного процесу у вигляді кошторису доходів та видатків, плану асигнувань та внутрішніх фінансово-планових документів; мобілізація та розподіл фінансових ресурсів установи відповідно до документів внутрішнього та зовнішнього рівня регламентації; бухгалтерський облік виконання кошторису; внутрішній контроль господарської діяльності бюджетної установи щодо виконання її фінансово-планових документів; фінансовий аналіз діяльності бюджетних установ щодо виконання планових фінансових завдань.

Зазначені складові у своїй сукупності становлять логічно-послідовну схему, при цьому бухгалтерський облік у ній виконує роль сполучної ланки (рис. 2.15).

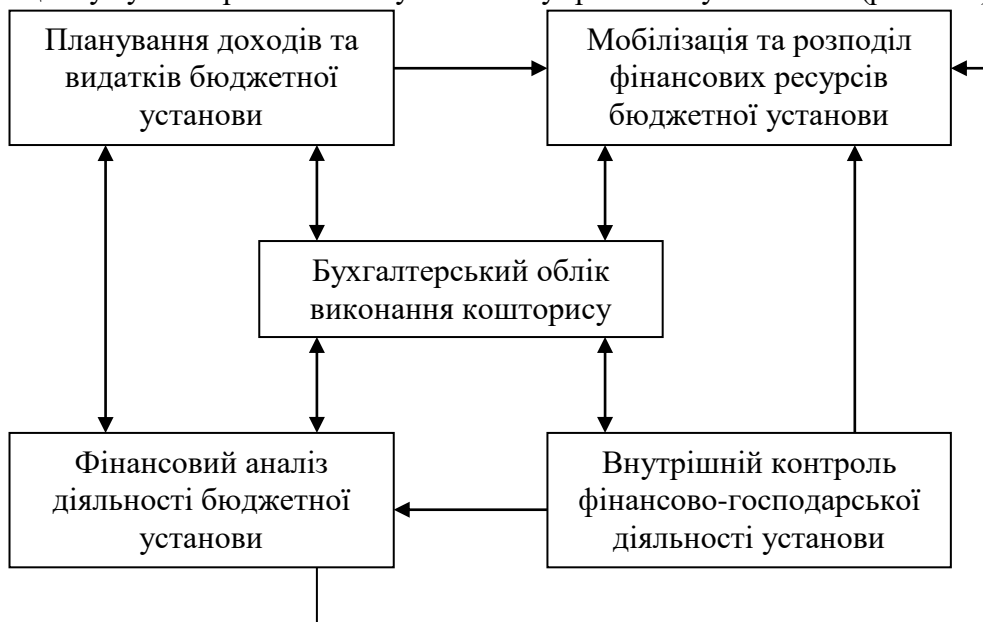


Рис. 2.15. Модель фінансового управління бюджетної установи

Таке становище пояснюється принципом суцільного охоплення діяльності суб'єкта господарювання системою бухгалтерського обліку та її функціональним наповненням щодо управлінського аспекту, що проявляється у таких формах:

інформаційно-утворювальній (формування для апарату управління за повною ієрархічною структурою відповідного інформаційного поля у вигляді сукупності інформаційних блоків) та обґрунтовувальному (пов'язування мети управлінського впливу з чинниками та умовами її реалізації). Так, підготовка основного фінансово-планового документа бюджетних установ – кошторису, а також плану асигнувань із загального фонду – потребує аналізу облікових показників минулих років щодо діяльності бюджетної установи. Водночас показники кошторису є базовими показниками при складанні на підсумковому етапі бухгалтерського обліку відповідної форми звітності – Звіту про фінансові результати (ф. 2).

Наступне завдання щодо мобілізації та розподілу фінансових ресурсів вирішується на основі сукупності планових показників установи і фактичних, що знайшли своє відображення в системі бухгалтерського обліку. Прийняття відповідних рішень провадиться на підставі аналізу облікових даних. Базою інформаційного забезпечення внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності є також показники, отримані в результаті збирання та обробки інформації в системі бухгалтерського обліку; зворотний зв'язок зазначених вище складових фінансового менеджменту бюджетних установ проявляється у необхідності відображення виявлених під час контрольних заходів фактів відхилень у системі бухгалтерського обліку. І нарешті, процес фінансового аналізу ґрунтується на проведенні відповідних процедур щодо узагальнених за різними ознаками та рівнями показників бухгалтерського обліку; у свою чергу, результати проведених аналітичних процедур використовуються при складанні пояснювальної записки до річного звіту бюджетних установ. Таким чином, доказовість значущості бухгалтерського обліку в системі фінансового управління зокрема і в загальному механізмі управлінні бюджетними установами в цілому є очевидною.

Наступні з досліджуваних елементів характеристики бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачають виконання завдання щодо захисту інтересів різних суб'єктів фінансово-економічних відносин бюджетних установ, серед яких слід виокремити державу, споживачів соціальних послуг та персонал бюджетних установ. Відповідно до мотиваційного середовища кожного з цих суб'єктів бухгалтерський облік має забезпечувати: стосовно держави як правовласника – захист державної форми власності, у статусі якої перебувають бюджетні установи, та реалізацію принципу дотримання суворої фінансової дисципліни; стосовно споживачів соціальних послуг – якість цих послуг та чітку конкретизацію й адресність здійснених видатків і затрат на надання послуг;

стосовно персоналу установи – ефективне використання фінансових ресурсів установи для забезпечення її фінансової стійкості та формування резервів з метою матеріального стимулювання праці персоналу.

Реальна оцінка економічного та політичного впливу України на міжнародному просторі зумовила прийняття нею концепції гармонізації економічної системи країни з міжнародною практикою світового господарства. Зокрема, визнання бухгалтерського обліку виконання кошторису складовою міжнародного утворення “Бухгалтерський облік в державному секторі” потребувала ідентифікації в його межах загальноприйнятої практики бухгалтерського обліку, формалізованої у вигляді міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору.

Наведені положення, з подальшою їх конкретизацією, у своїй сукупності є елементами комплексної функціональної моделі детермінації вітчизняного бухгалтерського обліку виконання кошторису. Ця модель не може бути повною без формування апарату функцій та завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах України, оскільки саме повнота його складу визначатиме ступінь її вичерпності і ґрунтовності.

Від часів Стародавнього Єгипту до сучасності будь-яку облікову систему з погляду побудови загального механізму можна сприймати як своєрідний “конструктор”, ядром якого є сукупність функцій і завдань. Ці основоположні складові системи бухгалтерського обліку не є сталими, а зміна їх змістового навантаження завжди приводила до створення нових алгоритмів реалізації системи. При цьому змістовно нова модель системи завжди залежала від об’єктивних обставин, що диктувалися економічними, політичними, соціальними та іншими вимогами суспільства, якісно – від суб’єктивних обставин, а саме – ступеня розуміння та повноти врахування цих обставин при формуванні зазначених вище функцій та завдань безпосередніми їх виконавцями – обліковцями.

Визначення складу функцій і завдань бухгалтерського обліку бюджетних установ, потребує врахування чинників впливу навколишнього середовища досліджуваної підсистеми бухгалтерського обліку та власне суб’єкта господарювання - бюджетної установи. Проведене дослідження історичного матеріалу з питань розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ, вивчення в контексті наведеного усіх орієнтирів щодо формування завдань та функцій бухгалтерського обліку в бюджетних установах України дало змогу дійти висновку про те, що серед складу основних чинників впливу слід виокремлювати насамперед державотворчий чинник, який у даному разі проявляється у

формуванні стратегії розвитку державного управління бюджетною сферою, зокрема галузями соціально-культурного комплексу (установи та заклади якого складають лівову частку бюджетних установ України). Для формування уявлення про загальний стан та перспективи її розвитку, доцільно передусім визначити основні результати у сфері державного управління.

При визначенні ключових моментів удосконалення механізму управління слід урахувувати функціональні та організаційні характеристики бюджетних установ як юридичних осіб. Як зазначалось, у межах бюджетних установ як безпосередніх учасників бюджетного процесу чинне законодавство залежно від бюджетних повноважень (що складаються з відповідних прав та обов'язків), виділяє розпорядників коштів різних рівнів, а саме: головних розпорядників коштів та розпорядників бюджетних коштів. Вивчення законодавчо - правових основ діяльності бюджетних установ в частині зазначених повноважень дає змогу визначити склад таких прав та обов'язків даних суб'єктів процесу виконання бюджету (табл. 2.6) і зробити висновки про існуюче лімітування фінансової свободи як на стадії планування фінансово-господарської діяльності, так і її реалізації цими суб'єктами господарювання, яке, у свою чергу, залежно від рівня розпорядника коштів має різні ступені обмежень.

Існуюча багаторівнева система фінансового управління установами бюджетної сфери відповідає основним принципам побудови бюджетної системи України в цілому (ст. 7 БкУ).

Утім властиві зазначеному механізму багаторівневості та централізація є необхідними умовами здійснення оперативного контролю, а отже, і ефективного управління бюджетними установами. Головною проблемою, що стає на заваді реалізації цих завдань, і надалі виступає недостатній рівень фінансового забезпечення бюджетних установ. Значний дефіцит фінансового забезпечення в частині коштів загального фонду компенсується за рахунок надходжень до спеціального фонду бюджетних установ, однак їх обсяги не вирішують остаточно питання повного та достатнього забезпечення фінансовими ресурсами бюджетних установ. В умовах досить значного відставання бюджетних установ України від середніх світових показників за рівнем матеріально-технічного забезпечення та заробітної плати працівників, а також відсутності реальної можливості в межах бюджету країни повністю задовольнити потреби бюджетних установ у необхідних фінансових ресурсах, головними завданнями, що постають в контексті зазначеного вище є: удосконалення системи управління (в частині ефективного використання коштів загального і спеціального фондів) та

системи фінансового забезпечення бюджетних установ (щодо перегляду системи бюджетних нормативів). Вирішенню цих завдань має сприяти оптимізація управління фінансовими ресурсами бюджетних установ, яка, у свою чергу, може підтримуватись за допомогою різних важелів і інструментів процесу фінансового управління, у тому числі і засобами бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах управління бюджетними установами одними з головних факторів впливу на формування завдань бухгалтерського обліку є такі позиції: посилення ролі бюджетних установ у процесі виконання Державних та місцевих бюджетів, недостатній рівень фінансового забезпечення бюджетних установ із загального фонду Державного та місцевих бюджетів, зростання питомої ваги коштів спеціального фонду в загальній структурі коштів бюджетних установ.

Таблиця 2.6

Права та обов'язки розпорядників коштів різних рівнів

Повноваження розпорядників коштів	Рівень розпорядника коштів	
	Головний розпорядник коштів	Розпорядники бюджетних коштів
1	2	3
Права розпорядників коштів (РК)	Отримання бюджетних призначень через затвердження у законі про Державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет	Отримання бюджетних асигнувань для здійснення запланованих програм і заходів
	Одержання звітів про використання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня	Прийняття бюджетних зобов'язань у межах отриманих асигнувань
	Отримання в ролі розпорядника коштів бюджетних асигнувань для здійснення програм і заходів, що мають бути про-ведені за рахунок коштів бюджету	Здійснення видатків бюджету відповідно до визначених у кошторисі установи обсягів та напрямів
	Прийняття бюджетних зобов'язань у межах отриманих асигнувань	–
	Здійснення видатків бюджету відповідно до визначених у кошторисі установи обсягів та напрямів	–
Обмеження прав РК	Заборона здійснення позик або позички юридичним та фізичним особам (крім випадків, передбачених законом про Державний бюджет)	

Продовження табл. 2.6.

1	2	3
Обов'язки розпорядників коштів	Доведення у встановленому порядку до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня обсягів асигнувань	Розроблення плану своєї діяльності відповідно до завдань та функцій установи
	Розроблення плану діяльності відповідно до завдань та функцій, визначених нормативно-правовими актами, виходячи з необхідності досягнення певних результатів за рахунок бюджетних коштів	Розроблення на підставі плану діяльності проекту кошторису та плану асигнувань і передання їх вищестоящому розпоряднику коштів
	Розроблення проекту кошторису та бюджетних запитів, їх подання Міністерству фінансів України / фіноргану	Дотримання суворої фінансової дисципліни та режиму економії фінансових коштів
	Затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду та планів спеціального фонду бюджетів розпорядників коштів нижчого рівня	Використання фінансових коштів виключно відповідно до цільового призначення
	Здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня і витрачанням ними коштів	Використання товарів, робіт та послуг на виконання бюджетних програм
	Проведення на підставі звітів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів аналізу ефективності використання бюджетних коштів	Забезпечення управління бюджетними асигнуваннями, здійснення контролю за виконанням процедур та вимог, визначених Бюджетним кодексом України
	Управління бюджетними асигнуваннями	—
	Дотримання фінансової дисципліни та режиму економії фінансових коштів	—
	Використання фінансових коштів відповідно до цільового призначення	—
Використання товарів, робіт та послуг на виконання бюджетних програм	—	

Перелічені фактори формують відповідні загальні завдання:

– підвищення ефективності використання бюджетних коштів (вирішується шляхом утворення раціонального оперативного механізму інформаційного забезпечення вищестоящих розпорядників коштів та органів Державного казначейства);

– подальше залучення додаткових джерел фінансового забезпечення (вирішується через формування оптимальних інформаційних потоків відносно споживачів наданих послуг у частині адресності використання отриманих коштів);

– розвиток та стимулювання впровадження раціональних методів управління установою на засадах самостійності (вирішується створенням ефективної моделі інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на основі зовнішнього регулювання та внутрішньої регламентації).

За умови постановки зазначених завдань вимогами щодо облікової інформації, яка формується в межах бюджетних установ, є насамперед точність, достовірність, аналітичність, оперативність, своєчасність подання, повнота, доцільність. Оскільки склад суб'єктів, що перебувають у стані фінансово-господарських відносин з бюджетними установами, не обмежується державними і урядовими органами, система управління бюджетними установами має враховувати вимоги широкого кола користувачів облікової інформації (рис. 2.16), які, у свою чергу, встановлюють межі процесу обробки облікової інформації в цілому та в розрізі кожного з етапів бухгалтерського обліку.

До складу таких користувачів слід віднести: органи виконавчої влади та організації, що є представниками інтересів держави як правовласника бюджетних установ – органи державного казначейства, розпорядників коштів вищого рівня; основні суб'єкти фінансово-господарських відносин бюджетних установ – цільові державні позабюджетні фонди, банківські установи, споживачі платних послуг, працівники бюджетних установ, замовники, підрядчики, постачальники та інші суб'єкти фінансово-господарських відносин.

Проведене дослідження історичного матеріалу щодо розвитку обліку в бюджетних установах та досвід світової практики бухгалтерського обліку свідчить також про наявність інших чинників впливу на формування системи бухгалтерського обліку в цілому, передусім її функцій і завдань: геополітичних, економічних, соціальних, юридично-правових, історико-культурних.

Геополітичний чинник, який визначається передусім географічним положенням України в Європі, передбачає активне включення нашої держави у політичні процеси, що відбуваються у світі. Насамперед ідеться про подальше поглиблення курсу на глобалізацію світового суспільства, а звідси і необхідність

уніфікації основних сторін політичного, економічного, соціального життя. У цьому зв'язку при розробленні нової концепції розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах необхідно детально опрацювати і врахувати основні функціонально-цільові положення світової теорії і практики бухгалтерського обліку в неприбуткових і державних установах та переглянути послідовність функціональних позицій за їх вагомістю в оновленому бухгалтерському обліку виконання кошторису.



Рис. 2.16. Вимоги, що висуваються споживачами до облікової інформації бюджетних установ

Економічний чинник передбачає врахування реалій економічного життя нашого суспільства та основних економічних тенденцій, що намітилися в Україні. У цьому контексті вивчається наявність таких процесів у зазначеному секторі вітчизняної економіки: подальше скорочення надходжень із Державного та місцевих бюджетів для забезпечення діяльності бюджетних установ; закріплення ролі зазначених суб'єктів господарювання у процесі виконання бюджету країни як безпосередніх учасників виконання дохідної його частини через включення до її складу доходів спеціального фонду бюджетних установ; невпинне зростання частки спеціального фонду бюджетних установ у загальному обсязі їх доходів; подальше розширення меж фінансової самостійності бюджетних установ.

У розрізі соціального чинника бухгалтерський облік у бюджетних установах слід розглядати як складову науки про бухгалтерський облік, який базується на відповідній теоретико-методологічній основі. Юридично-правовий чинник передбачає забезпечення захисту фінансово-майнових інтересів власника в особі держави, зовнішніх інвесторів (у разі їх присутності), споживачів послуг установ соціально-культурного комплексу, що отримують їх як на платній основі, так і “безоплатно” – за рахунок коштів загального фонду бюджетних установ. І нарешті, історико-культурний чинник має формувати загально-концептуальний підхід до формування функціонально-цільового апарату бухгалтерського обліку бюджетних установ, а саме щодо визнання пріоритетності функцій, характерних для економічного менталітету нашої країни.

Усе викладене дає змогу надати функціонально-цільовому апарату вітчизняної теорії бухгалтерського обліку в бюджетних установах якісно-нового звучання, виокремивши такі функції і завдання в їх межах:

– інформаційна функція полягає у накопиченні, групуванні, переробці та наданні інформації в системі бухгалтерського обліку. Вона є головною і виконує щодо інших функцій роль першоджерела. Це пояснюється тим, що саме надання облікової інформації є першим підготовчим етапом процесу управління, регулювання, планування і контролю, а той факт, що частка облікової інформації становить біля 70 % від обсягу економічної інформації, підтверджує першість зазначеної функції. У межах цієї функції слід виділяти завдання з формування повної і достовірної інформації щодо господарської діяльності бюджетних організацій (їх фінансового та майнового стану) на основі нормативно-правової бази;

– функція управління вимагає забезпечення суб'єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінювання, аналізу, контролю та інших складових процесу управління як бюджетною

установою так і бюджетним процесом у цілому. У межах даної функції доречно виділяти завдання щодо вчасного забезпечення необхідною інформацією внутрішніх (апарат управління установ, керівники структурних підрозділів) і зовнішніх (галузеві Міністерства і відомства, органи державного казначейства, податкові органи, споживачі послуг) користувачів у достатньому обсязі для прийняття відповідних управлінських рішень як у частині коштів загального, так і спеціального фондів;

– функція контролю потребує постійного, суцільного контролю, що здійснюється на всіх стадіях проведення господарських операцій: попередній – до моменту здійснення операції, поточний – на етапі здійснення операції і наступний – після здійснення операції як на методичному рівні, так і технологічному. Завданнями, що мають виконуватись у межах цієї функції, є: систематичний контроль за додержанням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, виконанням кошторису доходів та видатків, що є основним фінансово-плановим документом бюджетних установ, ефективним використанням та збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей, для своєчасного попереджування та запобігання негативним крокам у діяльності бюджетних установ;

– функція захисту, яка формує вимогу до бухгалтерського обліку в бюджетних установах бути здатним адекватно відображати факти неправомірної і злочинної діяльності щодо фінансово-економічних відносин даних суб'єктів господарювання і вчасно та адекватно реагувати на них з метою захисту прав держави, споживачів послуг та інших зацікавлених осіб. Ця функція має бути реалізована у вигляді завдань щодо виявлення в інформаційному середовищі бухгалтерського обліку в бюджетних установах ознак порушень та зловживань, здатності контрольної підсистеми бухгалтерського обліку своєчасно виявляти та якісно використовувати облікову інформацію щодо фактів порушень та зловживань; попередження здійснення правопорушень і зловживань за умови якісного виконання попередніх завдань функції захисту через формування на підставі цього комплексу стримування протиправних дій, сильнішого за мотивацію останніх;

– науково-пізнавальна функція полягає у подальшому розвитку методології бухгалтерського обліку в бюджетних установах як складової вітчизняної, світової облікових систем та науки про бухгалтерський облік. Відповідним завдання щодо даної функції є вимога отримання, накопичення, аналізу нових знань у зазначеній сфері для подальшого розвитку та оптимізації підсистеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Представлена в цьому розділі характеристика теоретико-методологічного інструментарію бухгалтерського обліку в бюджетних установах дозволяє сформулювати його розгорнуте визначення, а саме:

– “Бухгалтерський облік в бюджетних установах або бухгалтерський облік виконання кошторису є специфічною впорядкованою системою формування (збирання, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання) та передання інформації про діяльність бюджетних установ зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. За своєю участю у процесах макро- та мікроекономічного характеру він являє собою складну суміжну категорію, яка ідентифікується як: частина вітчизняної системи бухгалтерського обліку; компонент інструментарію щодо виконання бюджету країни; вагомий елемент загального механізму управління бюджетними установами; засіб захисту прав держави як правовласника бюджетних установ та інтересів різних суб’єктів фінансово-економічних відносин бюджетних установ; складова міжнародного утворення “Бухгалтерський облік в державному секторі”; напрям науки про бухгалтерський облік”.

Розгляд ендогенної природи бухгалтерського обліку бюджетних установ презентує його внутрішню структуру в контексті складових, а тому став доцільним за умов становлення та початку формування таких давно відомих в інших облікових підсистемах напрямів як: фінансового обліку (у тому числі податкових розрахунків) та управлінського обліку. Генезис бухгалтерського обліку в бюджетних установах вказує на нерозривний його зв’язок з державними фінансами, які, фактично, виступили основою у формуванні власне вищевказаної облікової підсистеми. Опрацювання історичного розвитку державних фінансів в контексті облікового аспекту через онтогенез державного рахунковедення встановлено, що останні є взаємопов’язаними складовими єдиного механізму управління державою. Отже, логічним є вивчення питання зародження та становлення фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах України в контексті як розвитку системи державних фінансів та її сучасних та перспективних запитів, так і розвитку власне бухгалтерського обліку бюджетних установ як складової національної системи бухгалтерського обліку.

Дослідження історичного взаємозв’язку бюджетного обліку та державних фінансів України не виявило свідчень про наміри та фактичну потребу у виокремлення фінансового та управлінського обліку в межах цілісної систем як бюджетного обліку, так і бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема в минулому. Зважаючи на викладений раніше історичний шлях формування, становлення та еволюції фінансового та управлінського обліку логічним є припущення про можливість такого розподілу в межах бухгалтерського обліку

бюджетних установ в розвинутих країнах світу. Вивчення літературних джерел свідчить на користь такого припущення: процес формування та становлення методології, методики та організації фінансового та управлінського обліку бюджетних установ слід ідентифікувати в межах другої половини ХХ ст.. Вітчизняний бюджетний облік в цілому та бухгалтерський облік зокрема в цей період вирізнявся завидною відкритістю та достовірністю, що було цілком зрозумілим і виправданим в умовах функціонування народногосподарського комплексу економіки, панування державної власності над іншими її формами, надзвичайно розвинутої бюджетної сфери. Відсутність як такої конкуренції між однопрофільними бюджетними установами в умовах соціалістичної економіки з одного боку та значні обсяги їх фінансування шляхом відкриття кредитів з державного та місцевих бюджетів фактично зводила потребу у фінансовому та управлінському обліку нанівець.

Зміна економічної моделі нашої країни на засадах ринкових відносин поступово призвела до розвитку досить жорсткої конкуренції, яка, передусім, спостерігається в сфері освіти та охорони здоров'я. Нові умови господарювання вимагають модернізації механізмів управління бюджетною сферою, серед основного інструментарію якого, як і раніше, чільне місце посідає бухгалтерський облік. З іншого боку, перебудова економіки України призвела до необхідності модернізації державних фінансів в цілому та системи їх управління зокрема. Отже, нинішній етап розвитку бюджетного обліку в цілому та бухгалтерського обліку в бюджетних установах зокрема свідчить про формування реальних передумов та наявність, на користь останніх, переконливих аргументів щодо виокремлення в межах цілісної облікової системи підсистем фінансового та управлінського обліку. Конкретизуємо останні. До них слід віднести:

1) застосування програмно-цільового методу у плануванні та виконанні бюджетів. Нагадаймо, що згідно Бюджетного кодексу України "...програмно-цільовий метод у бюджетному процесі - метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу". Реалізація підходів програмно-цільового методу в бюджетному процесі спричинила необхідність формування головними розпорядниками бюджетних коштів паспортів бюджетних програм, а в їх межах результативних показників діяльності вказаних суб'єктів господарювання, які мають бути досягнуті відповідальними виконавцями таких бюджетних програм – головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів (бюджетними установами). Як зазначається в наказі МФУ від 29.12.2002 №1098 "Про паспорти бюджетних програм" "... результативні показники

бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники повинні підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку”. Зауважимо, що за своїм складом такі показники поділяються на показники: витрат, продукту, ефективності, якості. Вочевидь, достовірність таких показників пов’язана з ефективно побудованим та організованим внутрішньогосподарським або управлінським обліком, який призначений забезпечувати процес управління оперативною інформацією про використання відповідних ресурси та здійснення витрат як у вартісних, так і натуральних показниках з метою ефективного управління останніми;

2) необхідність оптимізації бюджетних ресурсів в умовах жорсткого бюджетного дефіциту. Зазначимо, що доходи загального фонду бюджетних установ, які, фактично виступають видатками Державного та місцевих бюджетів, мають тенденцію до стійкого перманентного скорочення. Логічним є те, що вимоги щодо ефективного, цільового використання бюджетних коштів, а також суворого режиму економії з кожним роком посилюються. Багаторічна світова практика управління витратами досить переконливо довела безумовну потребу у запровадженні саме підсистеми управлінського обліку, який виступає безальтернативним інформаційно-аналітичним базисом усього процесу управління витратами;

3) ідентифікація - формальна з боку держави і фактична з боку споживачів кінцевого продукту - бюджетних установ в якості товаровиробника, де товаром виступає специфічний результат їх діяльності – послуга. Це, в свою чергу, сприяло повноцінному включенню вказаних суб’єктів господарювання до процесів виробництва і, як наслідок, конкурентної боротьби, за умовами якої метою кожного економічного суб’єкту стає максимально ефективно використання факторів виробництва за для набуття конкурентних переваг на ринку. Досягнення найвигідніших умов виробництва, збуту товару та отримання доходів потребує розбудови підсистеми управлінського обліку, яка і призначена через задоволення перманентних різновекторних інформаційних запитів внутрішнього керівного персоналу забезпечити ефективне функціонування економічного суб’єкту;

4) запровадження НП(С)БОДС в межах бюджетного обліку, які, фактично, уособлюють собою підходи загальноновизнаних в світі позицій фінансового обліку.

Нагадаймо, що методологічні та методичні підходи, заявлені в НП(С)БОДС, кінцево спрямовані на формування певної сукупності показників фінансової та бюджетної звітності відповідного формату, що є максимально наближеними до загальноприйнятих за Керівництвом зі статистики державних фінансів. Вочевидь, означені перетворення забезпечать не тільки доступність сприйняття вищевказаних видів звітності широким колом зовнішніх користувачів інформації щодо державних фінансів України, що є надзвичайно важливим фактором в умовах сьогодення, так їх прозорість. За таких обставин, умовне виокремлення підсистеми фінансового обліку де-юре відбулось, що, в свою чергу, потребує фактичної постановки завдання із запровадження такої підсистеми на практиці;

Сформуємо основні загальна теоретичні положення фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах. Так, під фінансовим обліком у бюджетних установах пропонується розуміти підсистему бухгалтерського обліку, яка передбачає комплексний облік активів, зобов'язань та капіталу суб'єктів зазначеного сектору через суцільне, повне й безперервне відображення господарських операцій та процесів за звітний період, на меті якої є формування та надання інформації про фінансово-господарську діяльність вказаних суб'єктів господарювання зовнішнім користувачам. Податкові розрахунки являють собою складову фінансового обліку, в якій відповідно до нормативно-правового податкового поля України здійснюється облік нарахування та сплати податків до Державного та місцевих бюджетів, а також надання інформації про це відповідним державним органам та органам місцевого самоврядування. Управлінський облік в бюджетних установах виступає підсистемою бухгалтерського обліку в межах якої здійснюється деталізований за вибірковими критеріями облік (збирання, обробка, накопичення) і цільовий аналіз доходів, витрат та результатів виконання кошторису, а також передача інформації апарату управління вищестоящих розпорядників бюджетних коштів та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Сучасний управлінський облік в цілому відзначається тенденціями до подальшої інтеграції з елементами системи управління. В межах підсистеми управління витратами вже сформовані запити щодо калькулювання життєвого циклу, цільового калькулювання, порівняння з еталоном та формування інших підходів та методів управлінського обліку. Фінансовий облік в межах світової інтеграції тяжіє до стандартизації, результатом якої стали МСБО та МСФЗ, МСБОДС тощо.

Пристаюючи до характеристики фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах нагадаймо, що серед основних характерних особливостей діяльності бюджетних установ слід виокремлювати такі: в межах бюджетної

системи останні є розпорядниками бюджетних коштів, що автоматично включає їх до складу субординаційної вертикалі “головні розпорядники бюджетних коштів – розпорядники бюджетних коштів”, а також надає їм статус неприбутковості; майно бюджетних установ перебуває в них на правах оперативного управління, оскільки, фактично, такі активи є власністю держави (територіальної громади); основний продукт діяльності вказаних суб’єктів господарювання – послуги, на надання яких спрямовуються кошти загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів.

Вказані особливості нівелюють декілька традиційних уявлень щодо особливостей фінансового та управлінського обліку, зокрема в частині конфіденційності інформації, оскільки за вказаних вище умов важливо уявити закритість будь-якої інформації бюджетної установи по відношенню до органів державної та місцевої влади, у тому числі вищестоящих та головного розпорядника бюджетних коштів. Також, за умов суворої регламентації бюджетного обліку (що є абсолютно виправданим в умовах його функціонування), різногалузевої спрямованості діяльності бюджетних установ, доречим буде формування головними розпорядниками бюджетних коштів – міністерствами та відомствами - методичних рекомендацій з ведення управлінського обліку в бюджетних установах відповідної галузевої належності; як за умов наявності, так і відсутності таких рекомендацій доцільним також буде створення внутрішнього положення з методики та організації управлінського обліку в кожній бюджетній установі. Отже, тезис про нерегламентованість управлінського обліку в бюджетних установах також втрачає свою актуальність. Спірною позицією щодо бюджетних установ виступає також припущення щодо виключної ролі управлінського обліку в механізмі управління, оскільки довгий час і на сьогодні управління бюджетними установами фактично здійснюється виключно на підставі бюджетної та фінансової звітності. Крім того, не слід забувати, що діяльність бюджетних установ носить як соціальне, так і економічне значення, оскільки власне через систему бюджетних установ держава реалізовує свої повноваження, що є похідними конституційних прав та гарантій народу України, на виконання широкого спектру її функцій. За цих умов представники громадськості (у тому числі і працівники бюджетних установ) стають потенційними користувачами облікової інформації будь-якої бюджетної установи, що підлягає оприлюдненню, публічна презентація якої, в свою чергу, дозволяє їм приймати відповідні економічні рішення.

Проведене узагальнення характеристик сучасних підсистем фінансового та управлінського обліку дозволило визначити такі їх відмінності щодо бюджетних установ (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Відмінності фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах за основними ознаками

<i>Ознака відмінності</i>	<i>Фінансовий облік</i>	<i>Управлінський облік</i>
споживачі інформації	зовнішні та внутрішні	переважно внутрішні та апарат управління вищих РБК
види систем бухгалтерського обліку	система подвійного запису	не обмежується подвійним записом
свобода вибору	обов'язкове слідування нормативно закріпленим положенням та методикам	норми та обмеження можуть носити як внутрішній, так і зовнішній характер
вимірювачі, що використовуються	грошова одиниця вимірювання	грошова, натуральна, умовно-натуральна одиниці вимірювання
групування витрат	за бюджетною класифікацією та елементами	за статтями
загальна мета обліку	забезпечення інформацією про діяльність зовнішніх та внутрішніх користувачів	забезпечення інформацією внутрішнє керівництво бюджетної установи
предмет обліку	фінансово-бюджетна та господарська діяльність суб'єкту в цілому	діяльність структурних підрозділів
головні об'єкти обліку	активи, зобов'язання, капітал бюджетної установи	витрати, доходи, результати діяльності бюджетної установи та структурних підрозділів
періодичність складання звітності	періодично на регулярній основі згідно бюджетного законодавства	виходячи з потреб управління
ступінь надійності інформації	потребує об'єктивності і достовірності	може бути як приблизною, так і фактично точною
обов'язковість ведення	обов'язковий	не обов'язковий
ступінь конфіденційності	відкрита інформація	умовно конфіденційна інформація

Наведені передумови та фактори переконливо свідчать про необхідність розбудови підсистем фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах України. За цих умов, опрацювання та наукове обґрунтування теоретичних, методологічних, методичних та організаційних положень фінансового та управлінського обліку в бюджетних установах України є вкрай актуальним і необхідним. Реалізація вказаних завдань сприятиме посиленню фінансової стійкості бюджетних установ, їх конкурентоздатності, підвищенню ефективності їх господарювання, а отже і використання бюджетних коштів на макро-, мезо-, мікро- рівнях, що, в свою чергу, забезпечить оптимізацію системи управління державними фінансами України.

ЧАСТИНА II. ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ

РОЗДІЛ 3. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ

- 3.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку нефінансових активів.
- 3.2. Облік основних засобів.
- 3.3. Облік нематеріальних активів.
- 3.4. Облік запасів.
- 3.5. Облік біологічних активів.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

- визначення, характеристики та структуру нефінансових активів бюджетних установ;*
- тезаурус Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентують облік нефінансових активів;*
- склад нормативно-правових документів з обліку нефінансових активів;*
- класифікацію нефінансових активів в розрізі елементів;*
- алгоритм визнання та оцінки нефінансових активів;*
- порядок нарахування амортизації на необоротні активи;*
- механізм відображення в обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію, будівництво необоротних активів;*
- методичку обліку орендних операцій;*
- склад, характеристику рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з нефінансовими активами та кореспонденцію за ними;*
- а також уміти:*
- надавати визначення поняттю нефінансових активів та складових елементів останнього комплексного об'єкту обліку;*
- надавати тлумачення термінології відповідних НП(С)БОДС;*
- визначати склад нормативно-правових документів з обліку нефінансових активів бюджетних установ;*
- ідентифікувати об'єкти у складі нефінансових активів бюджетних установ;*
- проводити оцінку нефінансових активів бюджетних установ;*
- здійснювати нарахування амортизації на необоротні активи бюджетних установ;*
- відображати в обліку витрати на ремонт, модернізацію, реконструкцію, будівництво необоротних активів;*
- опрацьовувати в межах системи бухгалтерського обліку операції з нефінансовими активами за допомогою рахунків бухгалтерського обліку.*

3.1. Гезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку нефінансових активів

Поняття “нефінансові активи” є новим для облікової термінології бюджетних установ: його введення в ужиток вже відбулося на теоретичному рівні в межах наукових публікацій останніх 10 років, а з 2015 року розпочато застосування й на практичному рівні. Йдеться про набуття статусу чинного регламенту нормативно-правового поля бухгалтерського обліку в державному секторі Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. Саме в зазначеному нормативному документі вперше було представлено структуру нефінансових активів суб’єктів державного сектора через фрагмент активної частини балансу. З огляду на опрацьовані загальноекономічну інформацію та положення вказаного НП(С)БОДС пропонується під нефінансовими активами бюджетних установ розуміти економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані вказаним суб’єктом бухгалтерського обліку в державному секторі в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Зазначений укрупнений об’єкт обліку носить комплексний характер, оскільки до його складу входять такі самостійні вагомні об’єкти обліку як: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готова продукція, незавершені капітальні інвестиції, біологічні активи, інші нефінансові активи.

Звернімося до визначення основних з цих понять. Відповідно до НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, НП(С)БОДС 123 “Запаси”, затвердженими Наказом МФУ від 12.10.2010 р. № 1202 “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” та НП(С)БОДС 136 “Біологічні активи”, затвердженого Наказом МФУ від 15.11.17 № 943 “Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 “Біологічні активи””:

– основні засоби являють собою матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб’єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року;

– інші необоротні матеріальні активи являють собою необоротні активи, що мають матеріальну форму і не ввійшли до переліку базових основних засобів;

– під нематеріальними активами розуміють немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований;

– незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи являють собою капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося;

– запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого спо-живання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для викори-стання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досяг-нення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору;

– біологічні активи – це тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяють економічним вигодам;

Наведені поняття не є вичерпними щодо фінансового обліку нефінансових активів бюджетних установ; вищевказаними Наказами МФУ №1202 та 943 зак-ріплено такий тезаурус відносно даного комплексного об'єкту обліку (табл. 3.1-3.4)

Таблиця 3.1

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Активи	ресурси, контрольовані суб'єктом державного сектору у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому, та/або матимуть потенціал корисності
Активний ринок	ринок, якому притаманні такі умови: – предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; – у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; – інформація про ринкові ціни є загальнодоступною
Амортизація	систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
Вартість, яка амортизується	первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Група основних засобів	сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів

Продовження табл. 3.1.

1	2
Залишкова вартість	різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу
Зменшення корисності	втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування
Знос основних засобів	сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання
Ліквідаційна вартість	сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Первісна вартість	історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів
Переоцінена вартість	вартість активів після їх переоцінки
Подібні об'єкти	об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість
Потенціал корисності активів	наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб
Справедлива вартість	сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Строк корисного використання (експлуатації)	очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі обсяг продукції (робіт, послуг)
Суб'єкти державного сектору	розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування
Сума очікуваного відшкодування необоротного активу	найбільша з двох оцінок: – чиста вартість реалізації або – теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість;
Чиста вартість реалізації необоротного активу	справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Таблиця 3.2

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Група нематеріальних активів	сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів
Дослідження	заплановані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань
Накопичена амортизація нематеріальних активів	сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання
Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося
Немонетарні активи	усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей
Розробка	застосування суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу

Таблиця 3.3

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 123 “Запаси”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Балансова вартість активу	вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу
Відновлювальна вартість	сучасна собівартість придбання
Операційний цикл	проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошових коштів від продажу виробленої з них продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або їх споживанням чи безоплатним розподілом (передачею) для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору
Чиста вартість реалізації запасів	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію

Таблиця 3.4

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 136 “Біологічні активи”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Біологічні перетворення	процес якісних і кількісних змін біологічних активів
Витрати на місці продажу	витрати, пов'язані із продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, сплачувані під час реалізації продукції
Група біологічних активів	сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин
Довгострокові біологічні активи	усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами
Додаткові біологічні активи	біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень
Плодоносні рослини	довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи
Поточні біологічні активи	біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, сприяти в інший спосіб економічним вигодам протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі
Сільськогосподарська діяльність	процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів
Сільськогосподарська продукція	актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання

Нефінансові активи в процесі господарської діяльності проходять всі стадії руху, характерних для засобів виробництва, а саме: надходження, використання, вибуття. Первинний етап в бухгалтерському обліку реалізується через визнання, класифікацію, первинну оцінку нефінансових активів; етап використання реалізується в бухгалтерському обліку через оцінку після первісного визнання, переоцінку, амортизацію, зменшення корисності основних засобів та нематеріальних активів, а також оцінку запасів на дату балансу; заключний етап проявляється у визначенні вартості списання об'єктів нефінансових активів та розміру втрат або доходів від такого списання. На кожному з вищевказаних

етапів руху нефінансових активів відбувається відбиття відповідної інформації в носіях облікової інформації та на рахунках бухгалтерського обліку.

Переходячи до завдань фінансового обліку нефінансових активів зауважимо, що урахування умов діяльності бюджетних установ, складових облікового процесу та його напрямів, загальних завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, дозволило виокремити наступні завдання фінансового обліку нефінансових активів:

- вірне визнання, точна класифікації та коректна вивірена оцінка нефінансових активів;

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах надходження нефінансових активів, їх внутрішнього руху та вибуття;

- правильне обчислення та відображення в обліку суми зносу (амортизації) необоротних активів та витрат, пов'язаних із їхнім ремонтом;

- точне визначення результатів ліквідації об'єктів необоротних активів;

- контроль за збереженням, рухом та ефективним і раціональним використанням (з отриманням відповідних норм) кожного з об'єктів нефінансових активів на складах та в експлуатації;

- забезпечення всіх рівнів управління інформацією про наявність, рух і вибуття нефінансових активів;

- надання зовнішнім користувачам достовірної та релевантної інформації щодо вказаного комплексного об'єкту обліку у формі фінансової звітності;

Фінансовий облік нефінансових активів в бюджетних установах здійснюється відповідно до таких нормативно-правових актів:

- Бюджетний кодекс України від 8.07.10 р. № 2456-VI;

- Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV;

- Податковий кодекс України від 2.12.10 р. №2755-VI;

- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV;

- Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22.10.99р. № 1192-XIV;

- Про публічні закупівлі: Закон від 25.12.15 № 922-VIII;

- Про управління об'єктами державної власності: Законом України від 21.09.06р. N 185-V;

- Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992р. № 2269-XII;

- Про проведення індексації балансової вартості об'єктів житлового фонду: Постанова Кабінету міністрів України від 9.03.95 р. № 163;

- Порядок списання об'єктів державної власності: Постанова Кабінету міністрів України від 08.11.2007 р. № 1314;
- Порядок відчуження об'єктів державної власності: Постанова Кабінету міністрів України від 06.06.2007 р. № 803;
- Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.09.98 р. № 1482;
- Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995р. № 786;
- Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202;
- Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 “Біологічні активи”: Наказ МФУ від 15.11.17 № 943;
- Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.15 №11;
- Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, суб'єктами державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від від 13.09.16 № 818;
- Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732;
- Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання: Наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130;
- Про затвердження Інструкції з обліку продуктів харчування в лікувально-профілактичних і інших установах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 05.05.83 № 530;
- Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 09.09.14 № 635;
- Про затвердження Порядку дооцінки матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів бюджетних установ: Наказ Державного казначейства України та Міністерства економіки України 02.12.1997 № 127/138;

- Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від від 02.09.14 № 879;
- Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755;
- Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.13 №1203;
- Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219;

3.2. Облік основних засобів

Первинне формування складу основних засобів бюджетних установ здійснює держава за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Надалі для забезпечення успішного здійснення господарської діяльності та якісного надання профільних послуг їх склад періодично поповнюється й оновлюється через придбання, капітальне будівництва, отримання гуманітарної допомоги, безоплатне надходження тощо. Перераховані процеси ідентифікуються як надходження основних засобів.

Згідно НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”, затвердженого Наказом МФУ “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” від 12.10.2010 № 1202 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених Наказом МФУ від 23.01.15 №11 “Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору” об'єкт основних засобів визнається активом, коли існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства, а вартість об'єкта основних засобів може бути визначена. Одиницею обліку основних засобів вважається об'єкт основних засобів, який ідентифікується як: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних

самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору. У разі, якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в фінансовому обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Визнаний об'єкт основних засобів потребує класифікації. Відповідно до вищевказаних нормативних актів основні засоби класифікуються за такими групами (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Склад та групування основних засобів

<i>Основні засоби</i>	<i>Інші необоротні матеріальні активи</i>
Земельні ділянки	Музейні фонди
Капітальні витрати на поліпшення земель	Бібліотечні фонди
Будинки, споруди та передавальні пристрої	Малоцінні необоротні матеріальні активи
Машини та обладнання	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
Транспортні засоби	Природні ресурси
Інструменти, прилади, інвентар	Інвентарна тара
Тварини та багаторічні насадження	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
Інші основні засоби	

Розглянемо детальніше склад кожної з двох блоків груп:

1. Основні засоби:

– земельні ділянки (у цій групі обліковуються земельні ділянки, отримані суб'єктом державного сектору згідно з законодавством);

– капітальні витрати на поліпшення земель (до складу цієї групи відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водою тощо);

– будинки, споруди та передавальні пристрої (в межах цієї групи виокремлюються такі підгрупи: 1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі навчальних закладів, лікарень, поліклінік і амбулаторій, будинків-інтернатів для старих та інвалідів, дитячих закладів, бібліотек, клубів, музеїв, науково-дослідних інститутів, лабораторій тощо) та іншими установами; 2) будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; 3) водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо; 4) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку тощо; 5) гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди);

– машини та обладнання (за цією групою виділено такі підгрупи: 1) силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову та електричну енергію, і машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію (енергію води, вітру, теплову, електричну енергію тощо) в механічну; 2) робочі машини та обладнання, машини, апарати та їх обладнання, що призначені для механічного, термічного та хімічного впливу на предмет праці в процесі створення продукту чи послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини та тварин; 3) вимірні прилади (дозатори, барометри, водоміри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, спеціальні ваги, мірники, касові апарати тощо); 4) регулюючі прилади та пристрої (киснево-дихальні прилади, регулюючі, електричні, пневматичні та гідравлічні пристрої, пульти автоматичного управління, апаратура централізації та блокування, лінійні пристрої диспетчерського контролю тощо); 5) лабораторне обладнання (пірметри, регулятори, калориметри, прилади для визначення вологи, перегінні куби, лабораторні копри, прилади для випробування на газонепроникність, прилади для випробування міцності зразків на розрив, мікроскопи, термостати, стабілізатори, витяжні шафи тощо); 6) комп'ютерна техніка і її комплектуючі (комп'ютери, монітори, периферійне і мережеве обладнання комп'ютера, що за вартістю за одиницю чи комплект відноситься до основних засобів) та електронні засоби обробки інформації (електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини, цифрові обчислювальні машини та пристрої тощо); 7) медичне обладнання (медичне обладнання (зуболікувальні крісла, операційні столи, ліжка зі спеціальним обладнанням тощо), спеціальне дезінфекційне та дезінсекційне

обладнання, обладнання молочних кухонь та молочних станцій, станцій переливання крові тощо); 8) інші машини та обладнання – машини, апарати та інше обладнання, які не включені до вищезазначених підгруп (наприклад, обладнання стадіонів, спортмайданчиків та спортивних приміщень (у тому числі спортивні снаряди), обладнання кабінетів та майстерень у навчальних закладах, кіноапаратура, освітлювальна апаратура, обладнання сцен, музичні інструменти, телевізори, радіоапаратура, спеціальне обладнання науково-дослідних та інших установ, які займаються науковою працею, обладнання АТС, телефони, факси, копіювальна техніка, пожежні машини, пожежні автоцистерни, механічні пожежні драбини, пральні та швейні машини, холодильники тощо));

– транспортні засоби (за цією групою обліковуються усі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів, незалежно від вартості в розрізі таких підгруп: 1) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту (електровози, тепловози, паровози, мотовози, мотодрезини, вагони, платформи, цистерни, теплоходи, пароплави, дизель-електроходи, буксири, баржі та барки, човни та судна службово-допоміжні, рятувальні, пристані плавучі, парусні судна, автомобілі вантажні та легкові, причепи, автосамоскиди, автоцистерни, автобуси, трактори-тягачі тощо); 2) рухомий склад повітряного транспорту (літаки, вертольоти); 3) гужовий транспорт (вози тощо); 4) виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди, візки тощо); 5) усі види спортивного транспорту);

– інструменти, прилади, інвентар (в межах цієї групи виокремлено такі підгрупи: 1) інструменти – механічні та немеханічні знаряддя праці загального значення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів (наприклад, різальні, ударні, натискувальні та ущільнюючі знаряддя ручної праці, включаючи ручні механічні знаряддя, що працюють на електроенергії, енергії стисненого повітря тощо (електродрилі, фарбопульти, електровібратори, гайковерти тощо), а також різного роду пристрої для обробки матеріалів, здійснення монтажних робіт тощо (лещата, патрони, ділильні головки, пристрої для встановлення двигунів та для прокручування карданного вала на автомобілях тощо) тощо); 2) виробничий інвентар та приладдя – предмети виробничого значення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи (робочі столи, верстаки, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні рами тощо); 3) господарський інвентар (предмети конторського та господарського облаштування, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок з спеціальним обладнанням), килими, порт'єри

та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення – гідропульти, стендери, драбини ручні тощо (крім насосів пожежних на автомобільному чи кінному ходу та механічних пожежних драбин, врахованих на субрахунку “Машини та обладнання”);

– тварини та багаторічні насадження (за цією групою передбачено наступний розподіл підгруп: 1) робоча худоба – коні, воли, осли та інші робочі тварини (включаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин); 2) продуктивна та племінна худоба – корови, бики-плідники, бугаї, буйволи та яки (крім робочих), жеребці-плідники та племінні кобили (неробочі), кобили, переведені на табунне утримання, кнурі та свиноматки, вівцематки, кози, барани тощо; 3) службові собаки; 4) декоративні тварини; 5) піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки тощо); 6) багаторічні насадження – штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку; насадження всіх видів (дерева та кущі), озеленювальні та декоративні насадження на вулицях, площах, в парках, садах, скверах, на території установ, у дворах житлових будинків, живі огорожі, снігозахисні та полезахисні смуги, насадження для укріплення пісків і берегів річок, яро-балочні насадження тощо; штучні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ та навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження. Багаторічні насадження збільшуються на суму капітальних вкладень. Молоді насадження усіх видів враховуються окремо від насаджень, що досягли повного розвитку, тобто віку початку плодоношення, зімкнення крон тощо);

– інші основні засоби (до складу цієї групи зараховуються всі інші активи у вигляді основних засобів, які не включені до вищезазначених груп основних засобів, а також сценічно-постановочні засоби (декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки тощо); навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети; тощо).

2. Інші необоротні матеріальні активи включають:

– музейні фонди;

– бібліотечні фонди;

– малоцінні необоротні матеріальні активи (до складу цієї групи входять: знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо), бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву; спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень); предмети виробничого значення вартістю до 6000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість – робочі столи, верстаки, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (світлокопіювальні

рами тощо); предмети, призначені для видачі напрокат; господарський інвентар вартістю до 6000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість; інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 6000 гривень включно без податку на додану вартість, – сценічно-постановочні засоби, телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники тощо;

– білизну, постільні речі, одяг та взуття (бюджетні установи, які систематично отримують значний обсяг білизни, постільних речей, одягу та взуття для здійснення своєї діяльності, до цієї групи зараховують: 1) білизну (сорочки, халати); 2) постільні речі (матраци, подушки, ковдри, простирадла, підодіяльники, наволочки, покривала, мішки спальні тощо); 3) одяг і обмундирування, включаючи спецодяг (костюми, пальта, плащі, кожухи, плаття, кофти, спідниці, куртки, штани тощо); 4) взуття, включаючи спеціальне (черевики, чоботи, сандалі, валянки тощо); 5) спортивний одяг і взуття (костюми, черевики тощо); інші суб'єкти державного сектору ведуть облік білизни, постільних речей, одягу та взуття у складі інших необоротних матеріальних активів);

– природні ресурси;

– інвентарну тару;

– необоротні матеріальні активи спеціального призначення;

– інші необоротні матеріальні активи (до складу цієї групи входять інші необоротні матеріальні активи, які не знайшли відображення у інших групах вказаного об'єкту обліку).

Прийняття об'єкту основних засобів на баланс відбувається на підставі належним чином оформлених документів.

Оновлений обліковий механізм суб'єктів державного сектору в цілому та бюджетних установ зокрема передбачає, що витрати на будівництво, виготовлення, придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями.

Усі вищевказані витрати згідно нормативні бази групуються за такими напрямками робіт (витрат): проектно-вишукувальні роботи; будівельні роботи; роботи з монтажу устаткування; придбання устаткування, що потребує монтажу; придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструментів та інвентарю; інші капітальні роботи і витрати. Аналітичний облік незавершених капітальних інвестицій ведеться у розрізі витрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об'єктом.

Якщо за умовами договору на будівництво забезпечення будівництва устаткуванням здійснюється підрядником, то забудовником вартість устаткування з витратами на монтаж відображається у складі капітальних інвестицій згідно з рахунками підрядника. Вартість устаткування, яке не потребує монтажу, та інших необоротних матеріальних активів, які надходять до бюджетних установ через операції купівлі, відображається у складі незавершених капітальних інвестицій після надходження таких цінностей на місце призначення. Витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів основних засобів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося, відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій у основні засоби. Зарахування об'єктів капітальних інвестицій на підставі первинних документів до складу основних засобів відображається з відповідним зменшенням капітальних інвестицій; одночасно відображається збільшення внесеного капіталу та зменшення цільового фінансування.

Капітальні витрати на поліпшення земель включаються у вартість основних засобів щорічно в сумі витрат, які відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт. Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведеться шляхом розподілу на такі заходи: планування земельних ділянок, викорчовування площ під оранку, очищення водойм, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників із зазначенням займаної площі й вартості виконаних робіт за кожним заходом.

Капітальні вкладення в багаторічні насадження вводяться в склад основних засобів щорічно у сумі витрат на прийняті в експлуатацію площі незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Для відображення придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), будівництва (придбання), модернізації, реконструкції, реставрації та капітального ремонту будівель, споруд та об'єктів і супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, видатків з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель, призначено Картку аналітичного обліку капітальних видатків. Картка ведеться щомісяця в розрізі кодів економічної класифікації видатків, які відносяться до категорії "Капітальні видатки", за загальним та спеціальним фондами.

Для оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів, які придбані, створені (виготовлені), а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих основних засобів застосовується Акт введення в експлуатацію основних засобів.

Для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі основних засобів (крім безоплатної передачі основних засобів, які є об'єктами права державної та комунальної власності, оформлення якої здійснюється в порядку, визначеному постановою Кабінету Міністрів України від 21 вересня 1998 року № 1482 “Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності”), а також для передачі основних засобів покупцю у разі їх відчуження застосовується Акт приймання-передачі основних засобів.

Акти можуть застосовуватися для оформлення введення в експлуатацію групи основних засобів, які мають одне і те саме призначення, однакові технічні характеристики та вартість, при цьому такі основні засоби вносяться до актів із зазначенням кількості.

Комісія, призначена розпорядженням (наказом) керівника бюджетної установи, складає Акт введення в експлуатацію складається в одному примірнику та Акт приймання-передачі – у двох примірниках (у разі отриманні основних засобів як гуманітарної допомоги, дарунка, безповоротної допомоги тощо акт може складати комісія, яка приймає основні засоби, у одному примірнику), після чого останні затверджується керівником бюджетної установи. Після оформлення Акти разом з технічною документацією, що стосується основних засобів, передається до бухгалтерської служби, де вони за формою та змістом, після чого працівник бухгалтерської служби відбиває відповідну інформацію у облікових регістрах, про що робиться відмітка.

Оцінка основних засобів виступає центральною позицією фінансового обліку вказаного об'єкту. Так, об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати:

- 1) вартість придбання у разі придбання за плату. До неї входять:
 - суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
 - реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
 - суми ввізного мита;
 - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються бюджетній установі);
 - витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
 - витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
 - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою (витрати

на позики не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БОДС “Витрати на позики”));

2) собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення). Вона складається з витрат, понесених бюджетною установою на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;

3) справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб’єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;

4) первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб’єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, яка дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1, з наведенням нарахованої суми зносу;

5) справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента у разі отримання у результаті обміну або часткового обміну на інший актив. Об’єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або часткового обміну на інший актив. Вартість отриманого об’єкта оцінюється за його справедливою вартістю, скоригованою на величину переданого активу чи його еквівалента. Різниця між залишковою і справедливою вартістю переданого об’єкта основних засобів включається до складу витрат звітного періоду;

6) умовна вартість у разі відсутності активного ринку. Даний вид вартості застосовується до активів (за відсутності активного ринку у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам’ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо). У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди.

Після оформлення та прийняття вищевказаних Актів бухгалтерією здійснюється фіксація інформації в реєстрах аналітичного обліку, що формалізується у вигляді відкриття інвентарних карток обліку основних засобів, а саме:

– для обліку основних засобів – інвентарна карта обліку об'єктів основних засобів (відкривається на об'єкт основних засобів бухгалтерською службою в одному примірнику та заповнюється на підставі акту введення в експлуатацію основних засобів, акту приймання-передачі основних засобів, технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів);

– для групового обліку однорідних об'єктів основних засобів, які мають одне і те саме призначення, однакову технічну характеристику і вартість, як то: бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу, взуття, інвентарної тари, необоротних матеріальних активів спеціального призначення (на які нараховується амортизація у розмірі 50 відсотків від їх первісної вартості) та інших необоротних матеріальних активів – інвентарна картка групового обліку основних засобів (відкривається бухгалтерською службою в одному примірнику);

– для індивідуального обліку тварин і багаторічних насаджень – картка обліку тварин і багаторічних насаджень (відкривається бухгалтерською службою в одному примірнику);

Подальше внутрішнє переміщення об'єкту основних засобів супроводжується оформленням Акту внутрішнього переміщення, який складається матеріально відповідальною особою, що передає цінності, у трьох примірниках та підписується матеріально відповідальними особами, яка передає та яка приймає основні засоби, та головним бухгалтером. Перший примірник акту передається до бухгалтерської служби, два інших, по одному примірнику для кожного, – залишаються у матеріально відповідальних осіб.

В процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ, як повноцінні засоби нематеріального виробництва, амортизують свою вартість протягом терміну своєї експлуатації. Згідно нормативній базі вартість, яка амортизується, складається з первісної або переоціненої вартості основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку бюджетна установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією); вона може дорівнювати нулю, якщо бюджетна установа не може достовірно визначити суму, яка очікується від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації). Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи, при введенні об'єкта в експлуатацію або у разі, коли залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, але об'єкт ще придатний до експлуатації).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів з моменту визнання цього об'єкта активом, отже при зарахуванні на баланс (додаток В.1). Остання призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації (припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію; поновлюється, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації), а також припиняється щодо об'єктів основних засобів, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції. Нарахування амортизації поновлюється після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів і здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації)), при визначенні якого враховуються такі фактори:

– очікуване використання об'єкта основних засобів бюджетною установою (його оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів);

– очікуваний фізичний знос (залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування);

– моральний знос (виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів);

– правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів.

Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щокварталу діленням річної суми амортизації на 4 або, за рішенням керівника бюджетної установи, закріпленому у наказі про облікову політику, нарахування амортизації може відбуватись на річну дату балансу. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію. При вибутті об'єкта основних засобів бюджетна установа нараховує амортизацію в місяці його вибуття, при цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

В фінансовому обліку бюджетних установ амортизацію основних засобів бюджетні установи нараховують:

– на базові основні засоби – із застосуванням прямолінійного методу, при якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

– на необоротні матеріальні активи (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення) – із застосування методу 50/50, а саме: амортизація нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу);

Розрахунок амортизаційних відрахувань прикладається до регістрів бухгалтерського обліку. Суму нарахованої амортизації відображається збільшенням суми зносу основних засобів та витрат. При цьому, амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта основних засобів, за об'єктом, що придатний для подальшої експлуатації, не є підставою для його списання.

Згідно нормативної бази не підлягають амортизації:

- земельні ділянки,
- музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України,
- унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України “Про Національний архівний фонд та архівні установи”,
- рідкісні та особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання України, тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання),
- піддослідні тварини,
- багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, природні ресурси,
- незавершені капітальні інвестиції.

В межах фінансового обліку основних засобів бюджетних установ згідно НП(С)БОДС 121 “Основні засоби” після первісного визнання та оцінки виникає необхідність перегляду останньої за умов:

- поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкція (реставрація), модернізація, добудова, дообладнання, як то: модифікація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; заміна окремих частин устаткування для підвищення якості робіт, послуг; впровадження ефективнішого технологічного

процесу, що дасть змогу зменшити витрати; добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання), що може призвести до виникнення ймовірності отримання бюджетною установою майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта; понесені у наслідок такого поліпшення витрати відносяться до збільшення первісної вартості об'єкту протягом усього строку використання;

– якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (порогом суттєвості виступає величина, дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості) за рішенням бюджетної установи такий об'єкт може бути переоцінений.

Зауважимо, що витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання бюджетною установою майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

У разі проведення переоцінки певного об'єкту, разом з ним підлягають переоцінці всі об'єкти основних засобів цієї групи. Відмітимо, що переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на річну дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методом 50/50.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки (останній визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість). Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта, при цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Господарські операції з передачі/прийняття основних засобів до/з ремонту супроводжуються оформленням Акту передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів, Акту приймання відремонтованих,

реконструйованих та модернізованих основних засобів. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів бюджетною установою зараховується до капіталу у дооцінках, а сума уцінки – до складу витрат звітного періоду, крім випадків якщо: 1) до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами бюджетної установи у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу у дооцінках звітного року; 2) у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу у дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду;

Як, зазначає НП(С)БОДС 121 “Основні засоби” можливе зменшення корисності основних засобів оцінюється бюджетною установою самостійно на дату річного балансу. Якщо об'єкт основних засобів відображається в бухгалтерському обліку за переоціненою вартістю, то сума вигід від відновлення корисності відображається у порядку, описаному п.1 попередньому абзацу, а сума втрат від зменшення корисності – у порядку, представленому у п.2 попереднього абзацу. У разі, якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності нематеріального активу перестали існувати, то бюджетна установа визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності. Сума вигід від відновлення корисності об'єкта основних засобів відображається визнанням доходу бюджетної установи з одночасним зменшенням суми зносу (амортизації) нематеріального активу. Сума втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів відображається збільшенням суми зносу (амортизації) основних засобів та витрат.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів щорічно у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках, а при вибутті об'єкта основних засобів – на всю суму залишку перевищення сум попередніх дооцінок цього об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок.

Для визначення суми дооцінки та уцінки об'єктів основних засобів застосовується Акт переоцінки основних засобів.

Аспектний розгляд переоцінки основних засобів в контексті підходу до зменшення корисності вказаного об'єкту обліку потребує акцентування на такому понятті, що є новітнім для вітчизняного обліку бюджетної сфери. Методологічні

та методичні підходи щодо відображення в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів і її розкриття у фінансовій звітності визначені НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів” дія якого не поширюється на: запаси; активи, які оцінюються за справедливою вартістю; активи, які виникають від виплат працівникам; інші активи, стосовно яких облікові вимоги щодо зменшення корисності визначаються іншими НП(С)БОДС.

Таблиця 3.6

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Активи, які забезпечують надходження грошових коштів	активи, основною метою утримання яких є отримання доходу;
Активи, які не забезпечують надходження грошових коштів	активи, основна мета утримання яких є інша, ніж отримання доходу;
Вигоди від відновлення корисності	величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість;
Втрати від зменшення корисності активу	сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності;
Група активів, яка забезпечує надходження грошових коштів	мінімальна група активів, яку можна ідентифікувати, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (групи активів);
Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності	найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість потенціалу корисності активу, який не забезпечує надходження грошових коштів.

Оскільки механізм зменшення корисності активів торкається передусім основних засобів, а також нематеріальних активів розглянемо детальніше його положення. Відповідно до НП(С)БОДС 127 наявність ознаки зменшення корисності активу бюджетної установи визначається на дату річної фінансової звітності, при цьому, про зменшення корисності активу можуть свідчити такі ознаки: зниження ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося; відсутність потреби в послугах, надання яких

пов'язане з використанням активу; суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє бюджетна установа, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом; застаріння, фізичне пошкодження активу; рішення припинити будівництво активу до його завершення або доведення до робочого стану; інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно нижчою, ніж очікувалось. Наявність ознак зменшення корисності активу потребує визначення суми очікуваного відшкодування.

Згідно НП(С)БОДС 127 чиста вартість реалізації активу визначається на підставі цін активного ринку, за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію, тобто витрат, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат. За відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації визначається на підставі наявної інформації про суму, яку бюджетна установа може отримати за актив на дату річної фінансової звітності в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію.

Відповідно до НП(С)БОДС 127 теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається із застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з призначення та існуючого порядку використання активу. Якщо бюджетна установа має намір змінити призначення або спосіб використання активу, оцінка майбутніх грошових потоків від активу визначається на підставі відповідного прогнозного розрахунку, який має охоплювати період не більше п'яти років, з урахуванням призначення та існуючого порядку використання активу. В окремих випадках, за наявності досвіду у бюджетної установи щодо визначення суми очікуваного відшкодування активу та фактичних розрахунків, які виступають підтвердженням достовірності оцінки майбутніх грошових потоків, така оцінка може визначатись на підставі прогнозних розрахунків, що перевищують період в п'ять років. Грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено прогнозний розрахунок, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без урахування впливу інфляції) не перевищує величини грошових потоків останнього року, на який складено прогнозний розрахунок.

НП(С)БОДС 127 рекомендовано при визначенні майбутніх грошових потоків від активу рекомендовано не враховують очікувані надходження або

вибуття грошових коштів унаслідок: майбутньої реструктуризації, щодо якої бюджетною установою не визнано зобов'язань; майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу; майбутніх грошових потоків від фінансової діяльності. Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці терміну його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації.

Зауважимо, що ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податків і зборів), що використовується в операціях з аналогічними активами; при визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості. Після визнання втрат від зменшення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

Якщо на дату річної фінансової звітності ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то бюджетна установа визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності. Про відновлення корисності активу можуть свідчити, зокрема, такі ознаки: суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду; суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт, що відбулися протягом звітного періоду; зниження протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу; суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта; інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось. Якщо ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС, з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості.

Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється, виходячи з нової балансової (залишкової) вартості

активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації). Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансову (залишкову) вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

За підходами НП(С)БОДС 127 сума очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів, визначається за такими методами: залишкової вартості заміщення (за цим методом сума очікуваного відшкодування обчислюється як вартість заміщення (відтворення) активу, за вирахуванням зносу); витрат на відновлення (за цим методом сума очікуваного відшкодування визначається у сумі витрат на відновлення потенціалу корисності активу до його первісного рівня).

Важливим положенням порядку відображення в бухгалтерському обліку зменшення корисності активів, представленим у НП(С)БОДС 127, є механізм облікового супроводу зменшення та відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів. Так, за неможливості визначення суми очікуваного відшкодування певного активу, визначається сума очікуваного відшкодування групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів і до якої належить цей актив. Слід урахувувати, що суму очікуваного відшкодування активу неможливо визначити, якщо теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від цього активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації та якщо актив самостійно не забезпечує надходження грошових коштів від його використання.

Сума очікуваного відшкодування групи активів, що забезпечує надходження грошових коштів, визначається у описаному раніше порядку. Зауважимо, що до балансової вартості групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів: включається балансова вартість лише тих активів, які можна прямо віднести до такої групи, або вона визначається шляхом розподілу балансової вартості активів на обґрунтованій та послідовній основі; не включаються суми зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування такої групи можна визначити без урахування цього зобов'язання.

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи менша за її балансову вартість. Балансова вартість окремих активів групи зменшується на відповідну частину зазначених втрат, визначену шляхом розподілу загальної суми втрат пропорційно балансовій вартості кожного активу групи. Якщо чисту вартість реалізації окремого активу

групи або теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень для окремого активу групи можна визначити, то балансова вартість такого активу не може бути меншою за чисту вартість реалізації активу або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від цього активу. Сума втрат від зменшення корисності групи активів, яка залишається не розподіленою, розподіляється на інші активи групи пропорційно їх балансовій вартості. Втрати від зменшення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються для кожного активу групи у вищенаведеному порядку.

Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи перевищує її балансову вартість. Балансова вартість окремого активу групи збільшується на відповідну частину такого перевищення, визначену шляхом розподілу суми вигід пропорційно балансовій вартості кожного активу групи. Балансова вартість групи активів після відновлення корисності не повинна перевищувати її балансової вартості, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення корисності. Якщо можливо визначити суму очікуваного відшкодування окремого активу групи, то при розподілі суми вигід від відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, між активами цієї групи балансова вартість окремого активу визначається за найменшою вартістю: за сумою його очікуваного відшкодування або за його балансовою вартістю, визначеною на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності. У такому разі сума вигід від відновлення корисності групи активів, яка залишилась не розподіленою, розподіляється на інші активи цієї групи пропорційно їх балансовій вартості. Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються для кожного активу групи у наведеному вище порядку.

В процесі використання основних засобів настає момент або обставини (як то: повний фізичний або моральний знос, нестача, знищення під час аварії або стихійного лиха тощо), коли керівництво бюджетної установи приймає рішення про їх списання. Вибуття таких основних засобів здійснюється шляхом ліквідації, продажу, безоплатної передачі з припиненням визнання такого об'єкту основних засобів в якості активу бюджетної установи.

Відповідно до порядку оцінки об'єкту основних засобів при вибутті з балансу списуються його первісна вартість та сума накопиченого зносу. Надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються

доходами бюджетної установи, крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Вибуття основних засобів здійснюється у порядку, визначеному законодавством, при цьому:

– усі вузли, деталі, матеріали та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, придатні для ремонту іншого обладнання чи для подальшого використання, а також матеріали, отримані в результаті списання основних засобів, оприбутковуються з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку запасів; їх оцінка проводиться за чистою вартістю реалізації або за оцінкою можливого їх використання, яка може бути визначена, виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі бюджетної установи з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації;

– отримані в результаті списання основні засоби оприбутковуються з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку основних засобів;

– непридатні для використання вузли, деталі, матеріали та агрегати оприбутковуються як вторинна сировина (металобрухт тощо);

Сума оприбуткованих активів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи, визнається доходом спеціального фонду вказаного суб'єкта.

Оформлення списання об'єктів основних засобів відбувається за допомогою таких носіїв облікової інформації в розрізі видів операцій:

– з вибуття основних засобів (крім транспортних засобів та документів бібліотечного фонду) у разі повної ліквідації або вибуття частини об'єкта основних засобів при частковій ліквідації) – Акту списання основних засобів (часткової ліквідації);

– з вибуття транспортних засобів внаслідок їх зношення, знищення в результаті аварій, стихійного лиха тощо – Акту списання транспортних засобів;

– зі списання вилучених з бібліотечного фонду документів, які морально застарілі, фізично зношені, непрофільні, дублетні та втрачені користувачами – Акту списання вилучених документів з бібліотечного фонду;

Згідно вітчизняного законодавства бюджетні установи можуть вступати в відносини оренди, що передбачають собою засноване на договорі термінове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення господарської діяльності. Отже, вказані суб'єкти господарювання можуть бути

як орендарями, так і орендодавцями. Розглянемо порядок набуття та передачі основних засобів в оренду з боку бюджетних установ.

НП(С)БОДС 126 “Оренда”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” 24.12.2010 № 1629, передбачає такий тезаурус щодо обліку оренди бюджетних установ (табл.3.7).

Таблиця 3.7

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 126 “Оренда”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Гарантована ліквідаційна вартість:	– для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов’язаною з ним стороною; – для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією;
Мінімальні орендні платежі	платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: – для орендаря – суму його гарантованої ліквідаційної вартості; – для орендодавця – суму гарантованої ліквідаційної вартості. За можливості та наміру орендаря придбати об’єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об’єкта оренди;
Невідомна оренда	договір оренди, за яким орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, що дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірваний тільки: – з дозволу орендодавця; – настання непередбаченої події; – у разі укладання орендарем нового договору про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем; – сплати орендарем додаткової суми, яка свідчить про прийнятність продовження строку оренди;

Продовження табл. 3.7

1	2
Негарантована ліквідаційна вартість	частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною;
Непередбачена орендна плата	частина орендної плати, не зафіксована конкретною сумою розраховується із застосуванням інших, ніж строк оренди показників (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо);
Оренда	договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку;
Операційна оренда	оренда інша, ніж фінансова;
Орендна ставка відсотка	ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди;
Початок строку оренди	дата, яка настає раніше: дата підписання договору оренди чи дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень договору про оренду;
Ставка відсотка на можливі позики орендаря	ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди;
Строк оренди	період дії невідмовного договору оренди, а також період продовження цього договору, обумовлений на початку строку оренди;
Суборенда	договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі, що не може перевищувати строку дії договору оренди;
Теперішня вартість	дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання;
Фінансова оренда	оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: – орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; – орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; – строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

Продовження табл. 3.7

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> – теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди; – орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; – орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; – оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди; – доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

НП(С)БОДС 126 “Оренда” описує порядок обліку оренди як на балансі орендаря, так і орендавця. Відповідно до нього, отримані бюджетною установою у фінансову оренду основні засоби, якій законодавством надане відповідне право, відбиваються в бухгалтерському обліку як активи та зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна на початку оренди або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є витратами фінансової діяльності орендаря і фіксується у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду та розподіляється на пропорційній основі. Якщо в договорі про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу витрат фінансової діяльності орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря. Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції. Втрати від зменшення корисності об'єктів фінансової оренди визнаються орендарем у встановленому НП(С)БОДС порядку. Згідно з НП(С)БОДС 126 амортизація об'єктів фінансової оренди здійснюється у порядку, передбаченому для аналогічних необоротних активів орендаря, з урахуванням періоду очікуваного використання. Нарахування амортизації на орендовані активи проводиться відповідно до норм, визначених у НП(С)БОДС 121 “Основні

засоби” та описаних вище. Періодом очікуваного використання об’єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо договором передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об’єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об’єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Отримані в операційну оренду основні засоби бюджетною установою (орендарем) відображаються за позабалансом за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. Витрати орендаря на поліпшення об’єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від його використання, відбиваються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів. Зауважимо, що згідно НП(С)БОДС 126 орендні платежі за договором про операційну оренду визнаються витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов’язаних із використанням об’єкта операційної оренди.

На відміну від орендаря, бюджетна установа (орендодавець), якому законодавством надане відповідне право, фіксує в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду актив як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості, за вирахуванням доходу від фінансової діяльності. Водночас визнається дохід від реалізації необоротних активів, а з балансу орендодавця включається залишкова вартість об’єкта фінансової оренди з відображенням у складі витрат (собівартості реалізованих необоротних активів), якщо це передбачено законодавством та умовами договору фінансової оренди. Орендні платежі, що підлягають отриманню за фінансовою орендою, відображаються як погашення дебіторської заборгованості та отримання доходу. Розподіл доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

За операційною орендою бюджетна установа (орендодавець) відбиває вартість і нараховує амортизацію об’єкта операційної оренди відповідно до вимог, визначених у НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”. Орендні платежі, що підлягають отриманню за операційною орендою і в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються як збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу. Дохід від операційної оренди орендодавець визнає доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди

або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. Витрати з укладання договору про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо) визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце яким.

Ще одним з нових об'єктів обліку для бюджетних установ в розрізі комплексного об'єкту нефінансових активів виступає інвестиційна нерухомість, під якою розуміють земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. Методологічні та методичні положення бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості регулюються НП(С)БОДС 129 "Інвестиційна нерухомість", затвердженим Наказом Міністерства фінансів №1629 від 24.12.2010, яким закріплено такий тезаурус (табл.3.8)

Таблиця 3.8

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 129 "Інвестиційна нерухомість"

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Балансова вартість активу	вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу;
Інвестиційна нерухомість	земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;
Операційна нерухомість	закріплені за суб'єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

Відповідно до НП(С)БОДС 129 не вважається інвестиційною така нерухомість:

- операційна, а також та, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість.
- що утримується з метою продажу за умов звичайної діяльності.
- що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання її у майбутньому як інвестиційної нерухомості.
- що утримується для надання соціальних послуг, яка також забезпечує надходження грошових коштів.
- що утримується у спеціальних цілях.

В НП(С)БОДС 129 зазначено, що у разі якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути відчужені окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути відчужені окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу. За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, суб'єкт розробляє критерії щодо їх розмежування.

Зауважимо, що у випадку якщо бюджетна установа контролює інвестиційну нерухомість, надану в оренду контролюючому суб'єкту державного сектору або контролюваному суб'єкту державного сектору для використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору, то об'єкт основних засобів при складанні консолідованої фінансової звітності цієї економічної групи вказаного суб'єкту господарювання вважається операційною нерухомістю.

Відповідно до представленого у НП(С)БОДС 129 порядку визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, вона визнається активом, якщо існує ймовірність того, що бюджетна установа отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс бюджетної установи за первісною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності забезпечують надходження грошових коштів. Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості включає такі витрати:

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються суб'єкту);
- юридичні послуг, комісійних винагороди, пов'язаних з придбанням інвестиційної нерухомості;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до придатного для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної бюджетною установою, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення. Зауважимо, що первісна вартість інвестиційної нерухомості, одержаної у фінансову оренду, визначається відповідно до НП(С)БОДС 126 “Оренда”.

При придбанні інвестиційної нерухомості на умовах відстрочки платежу, її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається витратами звітного періоду.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості. Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду. Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, переоцінці не підлягає.

Отримана безоплатно або за умовною вартістю інвестиційна нерухомість зараховується на баланс бюджетної установи за її справедливою вартістю на дату отримання.

Бюджетна установа на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, що визнаються відповідними НП(С)БОДС.

За певних умов нерухомість може бути переведена до інвестиційної нерухомості або виведена зі складу інвестиційної нерухомості; це можливе за умови зміни характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- 1) початком використання її як операційної нерухомості;
- 2) початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- 3) підготовкою операційної нерухомості для використання як інвестиційної нерухомості;

- 4) наданням її в операційну оренду іншій стороні;
- 5) переведенням її із запасів або операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості;
- 6) завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у процесі зміни способу використання цього активу, що підтверджується початком підготовки до продажу. За реалізації інвестиційної нерухомості без попередньої підготовки, до складу запасів вона не підлягає. Якщо ж бюджетна установа здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію тощо) існуючої інвестиційної нерухомості для продовження її використання в майбутньому як інвестиційної нерухомості, то такий об'єкт нерухомості залишається у складі інвестиційної нерухомості. Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у порядку, передбаченому для основних засобів.

Визнання інвестиційної нерухомості припиняється у разі вибуття об'єкта внаслідок продажу, ліквідації, вилучення, невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, переведення з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припинення її використання через неочікування отримання будь-яких економічних вигід або потенціалу корисності від її вибуття. Фінансовий результат від вибуття інвестиційної нерухомості визначається вирахуванням з отриманого доходу від вибуття її балансової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям інвестиційної нерухомості. Доходи і витрати від продажу інвестиційної нерухомості з її подальшою орендою визначаються відповідно до НП(С)БОДС 126 "Оренда".

Синтетичний та аналітичний облік основних засобів бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл.3.9).

Таблиця 3.9

**Склад рахунків з бухгалтерського обліку основних засобів
бюджетних установ**

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
10	Основні засоби	
	101	Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів
	1010	Інвестиційна нерухомість
	1011	Земельні ділянки
	1012	Капітальні витрати на поліпшення земель

Продовження табл. 3.9

1	2	3
	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	Інші необоротні матеріальні активи	
	111	Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів
	1111	Музейні фонди
	1112	Бібліотечні фонди
	1113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
	1114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
	1115	Інвентарна тара
	1116	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
	1117	Природні ресурси
	1118	Інші необоротні матеріальні активи
13	Капітальні інвестиції	
	131	Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів
	1311	Капітальні інвестиції в основні засоби
	1312	Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
14	Знос (амортизація) необоротних активів	
	141	Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів
	1411	Знос основних засобів
	1412	Знос інших необоротних матеріальних активів
	1414	Знос інвестиційної нерухомості

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 10 “Основні засоби” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які контролюються бюджетними установами, а також об’єктів інвестиційної нерухомості. За дебетом рахунку відображається оприбуткування об’єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об’єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об’єкта основних засобів. За кредитом рахунку відображається вибуття основних засобів внаслідок безоплатної передачі, продажу, або невідповідності критеріям визнання

активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів або його уцінки.

Рахунок 10 “Основні засоби” в межах субрахунку 101 “Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів” має відповідні субрахунки 2-го рівня, наведені в табл.3.8, при цьому на них:

– 1010 “Інвестиційна нерухомість” ведеться облік об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема земельних ділянок, будівель, споруд, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

– 1011 “Земельні ділянки” ведеться облік земельних ділянок, отриманих бюджетними установами згідно з законодавством, зокрема на праві постійного користування.

– 1012 “Капітальні витрати на поліпшення земель” ведеться облік капітальних витрат на поліпшення земель. До них відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм тощо).

– 1013 “Будівлі, споруди та передавальні пристрої” ведеться облік будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, житлових будівель.

– 1014 “Машини та обладнання” ведеться облік машин та обладнання.

– 1015 “Транспортні засоби” ведеться облік всіх видів засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів, незалежно від вартості.

– 1016 “Інструменти, прилади, інвентар” ведеться облік інструментів, виробничого інвентарю та приладдя, господарського інвентарю, які відносяться до складу основних засобів.

– 1017 “Тварини та багаторічні насадження” ведеться облік довгострокових біологічних активів, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

– 1018 “Інші основні засоби” ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 “Основні засоби”.

Рахунок 11 “Інші необоротні матеріальні активи” призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунок 10 “Основні засоби”. За дебетом рахунку відображається оприбуткування об'єктів інших необоротних матеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, реконструкція

тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об'єкта. За кредитом рахунку відображається вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок безоплатної передачі, продажу, або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта або його уцінки.

Рахунок 11 “Інші необоротні матеріальні активи” за субрахунком 111 “Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів” також має відповідні субрахунки, як то:

– 1111 “Музейні фонди, що призначений для обліку: 1) музейних цінностей (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються у порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях; 2) експонатів тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості;

– 1112 “Бібліотечні фонди”, призначений для обліку бібліотечних фондів незалежно від вартості окремих примірників книг (до його складу входить наукова, художня і навчальна література, спеціальні види літератури та інші видання);

– 1113 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, що використовується в обліку необоротних матеріальних активів, термін експлуатації яких перевищує один рік, але які за вартісними ознаками не включено до основних засобів;

– 1114 “Білизна, постільні речі, одяг та взуття”, на якому ведеться облік білизни, постільних речей, одягу та взуття бюджетними установами, що регулярно отримують данні предмети у значному обсягу (інші бюджетні установи такі предмети обліковують на субрахунку 1118);

– 1115 “Інвентарна тара”, який використовується для обліку інвентарної тари для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах чи для здійснення технологічних процесів, сховищ для зберігання рідких та сипучих речовин (баки, скрині, чани, засіки тощо); шаф торговельних та стелажів; іншої інвентарної тари.

– 1116 “Необоротні матеріальні активи спеціального призначення”, через який здійснюється облік необоротних матеріальних активів, що мають специфічне призначення і обмежене застосування в окремих галузях.

– 1117 “Природні ресурси”, на якому ведеться облік мінеральних копалин, нафтових свердловин, родовищ корисних копалин внутрішніх вод, смут будівельного лісу тощо, які згідно із законодавством контролюються суб'єктом.

– 1118 “Інші необоротні матеріальні активи” за для обліку наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, а саме: матеріалів, одержаних зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-

дослідних інститутів, вищих навчальних закладів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріалів, що є об'єктами наукових досліджень.

Рахунок 13 “Капітальні інвестиції” призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів. За дебетом рахунку відображається збільшення витрат суб'єкта на придбання або створення необоротних активів, зокрема суми, сплачені за придбання, виконання будівельно-монтажних робіт, реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, суми ввізного мита, суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові), витрати зі страхування ризиків доставки, витрати на транспортування, установку, монтаж налагодження тощо, витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) та суми витрат, пов'язаних із удосконаленням нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання. За кредитом рахунку відображається зменшення витрат на придбання або створення необоротних активів (введення в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).

Рахунок 13 “Капітальні інвестиції”, в межах субрахунку 131 “Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня призначені для обліку:

– 1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби” – витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами та поліпшення основних засобів, а також витрат за незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації основних засобів.

– 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи” – витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами інших необоротних матеріальних активів.

Рахунок 14 “Знос (амортизація) необоротних активів” призначено для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. За кредитом рахунку відображається нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці необоротних активів та визнання втрати від зменшення корисності необоротних активів. За дебетом рахунку відображається зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигід від відновлення корисності необоротних активів.

Рахунок 14 “Знос (амортизація) необоротних активів” має такі субрахунки 2-го рівня в розрізі субрахунку 141 “Знос (амортизація) необоротних активів” розпорядників бюджетних коштів:

– 1411 “Знос основних засобів” – призначений для обліку зносу об’єктів основних засобів, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби”, крім інвестиційної нерухомості.

– 1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів” – призначений для обліку зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

– 1414 “Знос інвестиційної нерухомості” – призначений для обліку зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 1010 “Інвестиційна нерухомість”.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.15 №1219, типову кореспонденцію з обліку основних засобів наведено в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Типова кореспонденція рахунків з обліку основних засобів бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання бюджетною установою цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення	2311 “Поточні рахунки в банках”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	54 “Цільове фінансування”
2	Придбання бюджетною установою устаткування, що потребує монтажу	1513 “Будівельні матеріали”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення бюджетною установою суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
3	Передача устаткування у монтаж	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”, 1324 “Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення”	1513 “Будівельні матеріали”
4	Відображення бюджетною установою витрат на придбання, створення (виготовлення), капітальне будівництво об’єктів основних засобів	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”, 1324 “Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
5	Відображення бюджетною установою витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за розрахунками з підрядниками і проектними організаціями	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”,	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення бюджетною установою суми податку на додану вартість за розрахунками з підрядниками і проектними організаціями, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
6	Відображення бюджетною установою сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо, що включається до вартості основних засобів (придбаних та безоплатно отриманих) відповідно до НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення бюджетною установою суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
7	Відображення бюджетною установою витрат на реконструкцію і модернізацію об'єкта оренди (будівлі)	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення суми бюджетною установою податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
8	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"	70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями", 7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)", 7211 "Дохід від реалізації активів", 7311 "Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів"	54 "Цільове фінансування"

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
9	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів бюджетної установи після введення в експлуатацію	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи", 51 "Внесений капітал"
	Водночас проведення другого запису	54 "Цільове фінансування"	51 "Внесений капітал"
10	Зарахування до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів бюджетних установ витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи", 1324 "Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення"
	Водночас проведення другого запису	54 "Цільове фінансування"	51 "Внесений капітал"
11	Відображення вартості безоплатно отриманих бюджетною установою основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	2117 "Інша поточна дебіторська заборгованість", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	Водночас відображається:		
	дохід від безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"	7511 "Доходи за необмінними операціями"
	збільшення внесеного капіталу на суму безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	7511 "Доходи за необмінними операціями"	51 "Внесений капітал"
12	Відображення вартості безоплатно отриманих бюджетною установою основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	51 "Внесений капітал"

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
	Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби, що отримані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	8014, 8114, "Амортизація", 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"
13	Відображення вартості безоплатно переданих бюджетною установою основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	51 "Внесений капітал"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
	Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби, що безоплатно передані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"	8014, 8114, "Амортизація", 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
14	Оприбуткування бюджетною установою раніше не врахованих на балансі основних засобів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"
	Водночас проведення другого запису	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"	51 "Внесений капітал"
15	Оприбуткування бюджетною установою основних засобів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"
	Водночас проведення другого запису	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"	51 "Внесений капітал"

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
16	Нарахована амортизація основних засобів бюджетної установи	8014, 8114 “Амортизація”	1411 “Знос основних засобів”, 1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів”, 1414 “Знос інвестиційної нерухомості”
17	Нарахована амортизація безоплатно отриманих бюджетною установою основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності)	8014, 8114 “Амортизація”	1411 “Знос основних засобів”, 1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів”, 1414 “Знос інвестиційної нерухомості”
	Водночас проведення другого запису	51 “Внесений капітал”	7511 “Доходи за необмінними операціями”
18	Відображено бюджетною установою витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об’єктів основних засобів	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення бюджетною установою суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
19	Зарахування бюджетною установою витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”
	Водночас проведення другого запису	54 “Цільове фінансування”	51 “Внесений капітал”

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
20	Відображення бюджетною установою результатів дооцінки основних засобів на суму:		
	дооцінки первісної вартості	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"
	коригування суми зносу	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"	1411 "Знос основних засобів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"
21	Відображення бюджетною установою результатів уцінки основних засобів, раніше не дооцінюваних, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 "Знос основних засобів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
	різниці залишкової вартості	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
22	Відображення бюджетною установою результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 "Знос основних засобів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
23	Відображення бюджетною установою результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених:		
	коригування суми зносу основних засобів	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	1411 "Знос основних засобів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
24	Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"
25	Відновлення корисності об'єктів основних засобів бюджетної установи після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
26	Списання об'єктів інших необоротних матеріальних активів бюджетних установ (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення):		
	амортизація у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)	8014, 8114 "Амортизація"	1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів"
	вартість об'єкта	1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів"	11 "Інші необоротні матеріальні активи"
27	Вибуття об'єктів основних засобів бюджетних установ у випадках, передбачених законодавством, та списання унаслідок нестачі, установлені при інвентаризації:		
	сума зносу об'єкта основних засобів	1411 "Знос основних засобів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"	10 "Основні засоби", 1116 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення"
	залишкова вартість об'єкта основних засобів	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	10 "Основні засоби", 1116 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення"
	Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів бюджетної установи при їх вибутті (на дату вибуття об'єкта субрахунок 5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів" має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну балансової вартості основних засобів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів)	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"	5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
28	Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів, які були придбані або безоплатно отримані бюджетною установою за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 "Внесений капітал"	5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
29	Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	2115 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків"	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)"
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків"	6312 "Інші розрахунки з бюджетом"
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 проводиться запис про відображення сум нестач основних засобів		
30	Збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів бюджетної установи, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	51 "Внесений капітал"

Рух основних засобів відображається у М-О № 4, 6, 7, 9 у встановленому порядку.

3.3. Облік нематеріальних активів.

В сучасних умовах розвитку економічного простору нематеріальні активи виступають важливою складовою нефінансових активів. Вказаний об'єкт обліку має такі ж стадії руху, джерела надходження/ напрями вибуття та відповідні послідовні облікові процедури як і основні засоби.

Відповідно до НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, затвердженого Наказом МФУ “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” від 12.10.2010 № 1202 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджених Наказом МФУ від 23.01.15 №11 “Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору” об'єкт нематеріальних активів визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання бюджетною установою майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена. Нематеріальний актив, що виникає в результаті розробок (чи на етапі розробок внутрішнього проекту), визнається активом за умов, якщо бюджетна установа має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на: дослідження; підготовку і перепідготовку кадрів; створення, реорганізацію та переміщення бюджетної установи або його частини.

Визнаний об'єкт нематеріальних активів потребує ідентифікації в межах закріпленої НП(С)БОДС 122 класифікації (табл.3.11).

Прийняття нематеріальних активів здійснюється відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 “Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” оформленням Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів ф.№ НА-1, який заповнюється в одному примірнику на основі технічної, науково-

технічної та іншої документації. Нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому чинним законодавством України. На облік у складі нематеріальних активів приймаються придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості. Придбаний об'єкт авторського права на умовах користування ним, без передання прав на володіння або розпорядження, не обліковується у складі нематеріальних активів. Витрати, пов'язані з придбанням (створенням) таких об'єктів, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Таблиця 3.11

Склад та групування нематеріальних активів

Поняття	Визначення
авторські та суміжні з ним права	<i>право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо</i>
права користування природними ресурсами	<i>право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо</i>
права на знаки для товарів і послуг	<i>товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо</i>
права користування майном	<i>право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо</i>
права на об'єкти промислової власності	<i>право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо</i>
незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	
інші нематеріальні активи	<i>право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо</i>

Витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося, відображаються у складі капітальних інвестицій в нематеріальні активи.

Зарахування об'єктів капітальних інвестицій на підставі первинних документів до складу нематеріальних активів відображається з відповідним

зменшенням капітальних інвестицій. Одночасно відображається збільшення внесеного капіталу та зменшення цільового фінансування.

Оцінка нематеріальних обіймає чільне місце в фінансовому обліку вказаного об'єкту. НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, не містить тлумачень нових видів вартості щодо необоротних активів за вичерпністю інформації НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”. Втім, положення первісної оцінки, оцінки після первісного визнання та переоцінки, оцінки вибуття представлені досить детально, не зважаючи на певні аналогії з НП(С)БОДС 121.

Отже, при первісній оцінці нематеріальних активів, об'єкт оцінюється за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати:

1) вартість придбання у разі придбання за плату. Вона включає:

– ціну (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок),

– суму мита,

– суму непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню,

– суму інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та

доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. (витрати на позики не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БОДС “Витрати на позики”).

2) собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення).

Вона складається з витрат, які можна прямо віднести на створення (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу) та підготовку нематеріального активу до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб;

3) справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору) на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з приведенням нематеріального активу до використання за призначенням та з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1.

4) первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, яка дорівнює первісній (переоціненій) вартості нематеріальних активів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1, з наведенням суми накопиченої амортизації.

5) справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента, у разі отримання у результаті обміну або часткового обміну на

інший актив. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу; якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачена загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

Після оформлення та прийняття вищевказаного Акту бухгалтерією здійснюється фіксація інформації в реєстрі аналітичного обліку, призначено для обліку об'єктів прав інтелектуальної власності та аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі – інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів ф.№ НА-2.

В процесі використання нематеріальні активи бюджетних установ, як елемент засобів нематеріального виробництва, амортизують свою вартість протягом терміну експлуатації. Згідно нормативній базі вартість, яка амортизується, складається з первісної або переоціненої вартості нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (ліквідаційна вартість дорівнюється нулю, окрім випадків існування невідомого зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання або якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта. Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи).

Зауважимо, що нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання (експлуатації) (додаток В.2); натомість об'єкти нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизуються.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта нематеріальних активів з моменту визнання цього об'єкта активом, отже при зарахуванні на баланс. Остання припиняється

щодо об'єктів нематеріальних активів, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції. Отже, нарахування амортизації вимагає визначення строку корисного використання об'єкту нематеріальних активів, який залежить від:

- морального зносу (амортизації);
- залежність терміну корисного використання нематеріального активу від термінів використання інших активів бюджетної установ;
- очікуване використання об'єкта нематеріальних активів бюджетною установою з урахування морального зносу (амортизації);
- правові або інші обмеження на використання об'єкта нематеріальних активів.

Вартість об'єкта нематеріальних активів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щокварталу діленням річної суми амортизації на 4 або, за рішенням керівника бюджетної установи, закріпленому у наказі про облікову політику, нарахування амортизації може відбуватись на річну дату балансу. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем уведення об'єкта нематеріальних активів у експлуатацію і припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття цього об'єкта. При вибутті об'єкта бюджетна установа нараховує амортизацію в місяці його вибуття, при цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12. Сума нарахованої амортизації відображається збільшенням суми витрат і збільшенням суми накопиченої амортизації нематеріальних активів.

В фінансовому обліку бюджетних установ амортизацію нематеріальних активів бюджетні установи нараховують із застосуванням прямолінійного методу, при якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта нематеріальних.

Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів переглядається в кінці звітного року, якщо в наступному звітному році очікуються зміни строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод від його використання. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак бюджетною установою встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів. Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Після визнання втрат від зменшення корисності або після відновлення корисності об'єкта нематеріального активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості такого об'єкта і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання. Балансова (залишкова) вартість об'єкта нематеріальних активів, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансової (залишкової) вартості такого об'єкта, визначеної на дату відновлення корисності, без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Оцінка після первісного визнання та переоцінка нематеріальних активів за НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи” передбачає: збільшення первісної вартості нематеріальних активів за умов удосконалення нематеріальних активів і підвищення їх можливостей та продовження строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід на суму пов'язаних з цим удосконаленням витрат; здійснення переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок, при цьому, у разі переоцінки окремого об'єкта нематеріальних активів переоцінюються всі інші об'єкти групи, до якої належить такий об'єкт нематеріальних активів (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Зауважимо, що витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів в придатному для використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання або потенціалу корисності, пов'язаних з цим активом, до первісно оціненого рівня, включаються до складу витрат звітного періоду (річний збір за підтримання чинності патенту на винахід, корисну модель, промисловий зразок, за продовження строку дії свідоцтва на знаки для товарів і послуг тощо).

Порогом суттєвості для проведення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості нематеріальних активів від їх справедливої вартості.

Переоцінка об'єктів нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі проводиться з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на річну дату балансу суттєво не відрізнялась від їх справедливої вартості. Якщо окремих об'єктів нематеріальних активів у складі групи переоцінених об'єктів нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), такий об'єкт відображається за його первісною вартістю за вирахуванням суми накопиченої амортизації та накопичених втрат від зменшення його корисності.

Переоцінена первісна вартість і накопичена амортизація об'єкта нематеріальних активів визначаються як добуток відповідно первісної вартості

або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до інвентарної картки обліку об'єкта нематеріальних активів.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів зараховується до капіталу в дооцінках, а сума уцінки – до витрат звітного періоду, крім випадків якщо до проведення: 1) дооцінок відбулася уцінка об'єкта нематеріальних активів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта в сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року; 2) уцінки відбулася дооцінка об'єкта нематеріальних активів, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

Можливе зменшення корисності нематеріального активу оцінюється бюджетною установою самостійно на дату річного балансу. Якщо об'єкт нематеріальних активів відображається в бухгалтерському обліку за переоціненою вартістю, то сума вигід від відновлення корисності віюбивається у порядку, передбаченому п.1 попереднього абзацу, а сума втрат від зменшення корисності відображається у порядку, передбаченому п.2 попереднього абзацу. Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності нематеріального активу перестали існувати, то бюджетна установа визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності. Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріального активу відображається визнанням доходу бюджетної установи з одночасним зменшенням суми зносу (амортизації) нематеріального активу. Сума втрат від зменшення корисності об'єкта нематеріального активу відображається збільшенням суми зносу (амортизації) нематеріального активу та витрат.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта нематеріальних активів щорічно у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках, а при вибутті об'єкта нематеріальних активів –

на всю суму залишку перевищення сум попередніх дооцінок цього об'єкта нематеріальних активів над сумою попередніх уцінок.

Процес використання нематеріальних неминує призводить до їх списання унаслідок повного морального зносу, нестачі, знищення під час аварії або стихійного лиха тощо, яке здійснюється за рішення керівництва бюджетної установи. Вибуття таких нематеріальних активів здійснюється шляхом ліквідації, продажу, безоплатної передачі з припиненням визнання такого об'єкту нематеріальних активів в якості активу бюджетної установи.

Відповідно до порядку оцінки об'єкту нематеріальних активів при вибутті з балансу списуються його первісна (переоцінена), балансова вартість та сума накопиченої амортизації. Надходження, отримані в результаті продажу нематеріальних активів, вважаються доходами бюджетної установи згідно бюджетного законодавства.

Оформлення списання об'єктів нематеріальних активів відбувається за допомогою Акту вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів на кожний окремий об'єкт, що складається у двох примірниках.

Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл.3.12).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 12 “Нематеріальні активи” призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів, які контролюються бюджетними установами. За дебетом рахунку відображається оприбуткування нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом рахунку відображається вибуття внаслідок безоплатної передачі об'єктів нематеріальних активів або неможливості отримання бюджетною установою надалі економічних вигод від їх використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 “Нематеріальні активи” в розрізі субрахунку 121 “Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня (наведені в табл.3.11), на яких обліковуються:

– 1211 “Авторське та суміжні з ним права” – авторські права та суміжні з ними права бюджетних установ (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

Таблиця 3.12

**Склад рахунків з бухгалтерського обліку нематеріальних активів
бюджетних установ**

№	№	Назва	
12	Нематеріальні активи		
	121	Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1211	Авторське та суміжні з ним права
		1212	Права користування природними ресурсами
		1213	Права на знаки для товарів і послуг
		1214	Права користування майном
		1215	Права на об'єкти промислової власності
	1216	Інші нематеріальні активи	
13	Капітальні інвестиції		
	131	Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів	
		1313	Капітальні інвестиції в нематеріальні активи
14	Знос (амортизація) необоротних активів		
	141	Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів	
			1413	Накопичена амортизація нематеріальних активів

– 1212 “Права користування природними ресурсами” – об'єкти права користування ресурсами природного середовища, до яких належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.

– 1213 “Права на знаки для товарів і послуг” – права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

– 1214 “Права користування майном” – права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

– 1215 “Права на об'єкти промислової власності” – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

– 1216 “Інші нематеріальні активи” – інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Рахунок 13 “Капітальні інвестиції” призначено для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів. Вказаний рахунок в межах субрахунку 131 має такий субрахунок для обліку нематеріальних активів:

– 1313 “Капітальні інвестиції в нематеріальні активи”, на якому ведеться облік витрат на придбання (розробку) нематеріальних активів, а також витрат за

незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами з виготовлення (створення) та модернізації нематеріальних активів.

Рахунок 14 “Знос (амортизація) необоротних активів” призначено для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Вказаний рахунок в межах субрахунку 141 має такий субрахунок для обліку нематеріальних активів:

– 1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”, на якому ведеться облік накопиченої амортизації нематеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.15 №1219, типову кореспонденцію з обліку нематеріальних активів бюджетних установ наведено в таблиці 3.13.

Таблиця 3.13

**Типова кореспонденція рахунків з обліку нематеріальних активів
бюджетних установ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання бюджетною установою цільового фінансування для придбання нематеріальних активів та/або їх поліпшення	2311 “Поточні рахунки в банках”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	54 “Цільове фінансування”
2	Відображення бюджетною установою витрат на придбання, виготовлення (створення), удосконалення, підвищення можливостей об'єктів нематеріальних активів та продовження строку використання	1313 “Капітальні інвестиції в нематеріальні активи”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення бюджетною установою сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4
3	Відображення бюджетною установою сум витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням та безоплатним отриманням нематеріального активу, та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"	1313 "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	Відображення бюджетною установою суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
4	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"	70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями", 7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)", 7211 "Дохід від реалізації активів", 7311 "Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів"	54 "Цільове фінансування"
5	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу нематеріальних активів бюджетних установ	12 "Нематеріальні активи"	1313 "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи"
	Водночас проведення другого запису	54 "Цільове фінансування"	51 "Внесений капітал"

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4
6	Відображення вартості безоплатно отриманих бюджетною установою нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	12 "Нематеріальні активи"	2117 "Інша поточна дебіторська заборгованість", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
Водночас відображаються:			
дохід від безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)		2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Рєєстраційні рахунки"	7511 "Доходи за необмінними операціями", 7523 "Інші надходження"
збільшення капіталу на суму безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)		7511 "Доходи за необмінними операціями", 7523 "Інші надходження"	51 "Внесений капітал"
7	Відображення бюджетною установою вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	12 "Нематеріальні активи"	51 "Внесений капітал"
Відображення бюджетною установою нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що отримані безоплатно від суб'єктів державного сектору		8014, 8114 "Амортизація", 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4
8	Відображення вартості безоплатно переданих бюджетною установою нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	51 "Внесений капітал"	12 "Нематеріальні активи"
	Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що безоплатно передані суб'єктам державного сектору	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	8014, 8114 "Амортизація", 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
9	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі бюджетної установи нематеріальних активів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи	12 "Нематеріальні активи"	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"
	Водночас проведення другого запису	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"	51 "Внесений капітал"
10	Нарахована бюджетною установою амортизація нематеріальних активів	8014, 8114 "Амортизація"	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
11	Нарахована бюджетною установою амортизація безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	8014, 8114 "Амортизація"	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
	Водночас проведення другого запису	51 "Внесений капітал"	7511 "Доходи за необмінними операціями"
12	Відображення результатів дооцінки раніше не переоцінених нематеріальних активів бюджетних установ на суму:		
	дооцінки первісної вартості	12 "Нематеріальні актив"	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"
	коригування суми накопиченої амортизації	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4
13	Відображення результатів уцінки нематеріальних активів бюджетних установ, раніше не дооцінених, на суму: коригування суми накопиченої амортизації	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	12 “Нематеріальні активи”
	різниці залишкової вартості	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	12 “Нематеріальні активи”
14	Відображення результатів уцінки нематеріальних активів бюджетних установ, раніше дооцінених, на суму: коригування суми накопиченої амортизації	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	12 “Нематеріальні активи”
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”	12 “Нематеріальні активи”
	перевищення уцінки залишкової вартості об’єкта над попередніми дооцінками цього об’єкта	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	12 “Нематеріальні активи”
15	Відображення результатів дооцінки нематеріальних активів бюджетних установ, раніше уцінених: на суму дооцінки накопиченої амортизації	12 “Нематеріальні активи”	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	12 “Нематеріальні активи”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	12 “Нематеріальні активи”	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”
16	Відображення втрат від зменшення корисності нематеріальних активів бюджетних установ:		
а)	якщо втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4
б)	якщо сума попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією, наведеною у підпункті “а” цього пункту)	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”
17	Відображення вигід від відновлення корисності нематеріальних активів бюджетних установ		
	якщо сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
	якщо сума визнаних попередніх втрат від зменшення корисності відображалася за рахунок зменшення капіталу у дооцінках	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”
18	Списання об’єктів нематеріальних активів бюджетних установ:		
	накопичена амортизація об’єктів нематеріальних активів	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	12 “Нематеріальні активи”
	залишкова вартість об’єктів нематеріальних активів	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	12 “Нематеріальні активи”
	Відображення сум дооцінки об’єкта нематеріальних активів бюджетних установ при їх вибутті (на дату вибуття об’єкта субрахунок 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів” має кредитове сальдо за конкретним об’єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об’єкта про зміну балансової вартості нематеріальних активів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об’єктів нематеріальних активів)	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”

Продовження табл. 3.13

1	2	3	4
19	Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості нематеріальних активів бюджетних установ, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 "Внесений капітал"	5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
20	Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	2115 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків"	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)"
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків"	6312 "Інші розрахунки з бюджетом"
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 проводиться запис про відображення сум нестач нематеріальних активів		

Рух нематеріальних активів відображається у М-О № 4, 6, 7, 9 у встановленому порядку.

3.4. Облік запасів

Запаси бюджетних установ являють собою значну на функціональним призначенням та за обсягом в натуральному та грошовому вимірі складову нефінансових активів. Для забезпечення оптимізації господарської діяльності та якісного надання послуг їхній склад постійно поповнюється й оновлюється через придбання, отримання гуманітарної допомоги, безоплатне надходження тощо. Усі зазначені процеси характеризуються як надходження запасів.

Згідно НП(С)БОДС 123 “Запаси”, затвердженого Наказом МФУ “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” від 12.10.2010 № 1202 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб’єктів державного сектору, затверджених Наказом МФУ від 23.01.15 №11 “Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб’єктів державного сектору” запаси визнаються активом, якщо можливо достовірно визначити їх вартість, існує ймовірність отримання бюджетною установою майбутніх економічних вигід, пов’язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

Для упорядкування обліку запасів останні підлягають класифікації в межах груп, закріплених нормативними документами (табл.3.14).

Таблиця 3.14

Склад та групування запасів

сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі;
готова продукція або незавершене виробництво, суб’єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, що виконують роботи та надають послуги (складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу);
матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб’єктом бухгалтерського обліку в державному секторі з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;
активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);
малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;
поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БОДС 123, а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання.

Прийняття запасів на баланс відбувається на підставі належним чином оформлених документів.

Запаси надходять до бюджетних установ унаслідок закупівлі, безоплатної передачі, отримання гуманітарної допомоги, надходження у вигляді готової продукції виробництва, а також в результаті демонтажу необоротних активів. Факт отримання запасів супроводжується документуванням інформації щодо зазначеної операції. Для фіксування цієї інформації передбачено документи, склад і порядок заповнення яких визначається Інструкцією про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затвердженою Наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 р. № 130.

У разі виявлення невідповідності за кількісними та якісними характеристиками матеріальних цінностей їх подальше приймання здійснює утворена наказом керівника приймальна комісія за Актом про приймання матеріалів ф. № 3-1. Акт складається в двох примірниках у присутності завідувача складу та представника відправника (постачальника), а в разі неявки останнього або якщо виклик відправника (постачальника) не є обов'язковим, – представника незацікавленої організації. Після приймання запасів акти з доданими до них документами (рахунки-фактури, накладні тощо) передають зі складу до бухгалтерії. Один примірник акта використовують для обліку прийнятих матеріальних запасів, а другий – для висунення претензії постачальників.

За відсутності розбіжностей матеріальні цінності оприбутковують на склад виписуванням у день прийняття предметів завідувачем складу чи комірником прибуткового ордеру в одному примірнику. Прийняття матеріальних цінностей за відсутності відхилень може супроводжуватися розпискою на документах постачальника про факт оприбуткування без виписування прибуткового ордеру.

Запаси, що надійшли до бюджетної установи як гуманітарна допомога, приймаються створеною наказом керівника установи комісією за обов'язкової участі представника бухгалтерії та організації вищого рівня. Приймання цінностей відбувається в присутності матеріально відповідальних осіб, які отримують ці цінності для зберігання. Факт приймання підтверджується складанням акту, який підписується членами комісії й передається на склад разом із матеріальними цінностями.

Оцінка запасів, як і інших нефінансових активів, виступає центральною позицією фінансового обліку вказаного об'єкту. При первісній оцінці після визнання запаси оцінюються за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати:

1) собівартість запасів у разі їх придбання. Вона складається з таких фактичних витрат:

– суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам;

– транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

2) виробнича собівартість у разі самостійного виготовлення. Вона складається з витрат сировини і матеріалів, витрачених безпосередньо на виготовлення запасів, із витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих виготовленням цих запасів, з відповідними відрахуваннями на соціальні заходи, змінних виробничих накладних витрат та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх виготовленням; (виробнича собівартість запасів зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується суб'єктом. Якщо витрати на переробку основного та супутнього продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються пропорційно придбання вартості кожного продукту. Віднесення постійних виробничих накладних витрат до витрат на переробку залежить від нормальної потужності виробничого устаткування. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він наближається до нормальної потужності. Нерозподілені накладні витрати визнаються як витрати того періоду, в якому вони здійснені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробленого продукту).

3) справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі) на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;

4) балансова вартість запасів установи, що їх передає, у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 1;

5) балансова вартість переданих запасів, придбаних шляхом обміну на подібні запаси. Якщо балансова вартість переданих запасів значно відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

б) справедлива вартість отриманих запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси.

Існує окремий підхід до оцінки специфічних запасів та за певних умов утримання/визнання останніх. Так, запаси: на створення та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо, відображаються за первісною вартістю (вартістю їх виготовлення, друкування, чекання тощо); що утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються на дату балансу за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю; за якими, на момент оприбуткування неможливо достовірно визначити їх вартість, можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості.

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормові втрати і нестачі запасів; фінансові витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях; витрати на збут.

Відповідно до НП(С)БОДС 123, процедура оцінки запасів на дату балансу передбачає відображення запасів в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок:

– первісною вартістю (включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях)

або,

– чистою вартістю реалізації за умов зниження ціни на них або через втрату первісно очікуваної економічної вигоди на дату балансу через їх псування, старіння тощо (визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут).

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує їх чисту вартість реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

За умов збільшення чистої вартості реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається дохід із збільшенням вартості цих запасів.

Якщо майбутні економічні вигоди або потенціал корисності запасів, які розподіляються, передаються безоплатно, не пов'язані безпосередньо зі спроможністю цих запасів генерувати чисті надходження грошових коштів, такі запаси відображаються за сумою, яку бюджетній установі необхідно сплатити для придбання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта; в іншому разі необхідна попередня оцінка відновлювальної вартості.

У разі продажу (розподілу, перелачі) запасів (крім придбаних (виготовлених) у минулих роках), балансова вартість таких запасів відноситься до складу витрат періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід; у разі продажу запасів, придбаних (виготовлених) у минулих роках, на балансову вартість таких запасів зменшується накопичений фінансовий результат виконання кошторису.

Якщо вибуття запасів (розподілення, передача, за винятком внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів у межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності не пов'язано з отриманням доходу, балансову вартість таких запасів у періоді їх вибуття слід відносити на витрати. У разі якщо запаси безоплатно передано (отримано) в межах уповноваженого органу, то балансова вартість таких запасів до їх використання відображається у бухгалтерському обліку як збільшення дебіторської заборгованості (зобов'язань) за розрахунками з внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів.

Списання використаних запасів, отриманих безоплатно в межах уповноваженого органу, відображається в бухгалтерському обліку як зменшення балансової вартості цих запасів та зобов'язань за розрахунками з їх внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі). У бухгалтерському обліку суб'єкта, що передав ці запаси, таке списання відображається як збільшення витрат та зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів на підставі акта списання, отриманого від суб'єкта, що їх використав.

Суму будь-якого часткового списання вартості запасів та всі втрати запасів слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається часткове списання вартості або виявлені втрати. Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання вартості запасів слід визнавати як зменшення суми, визнаної витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування.

Запаси, використані для створення інших активів власними силами, визнаються витратами на створення цього активу.

Порядок оцінки вибуття запасів передбачає застосування таких методів:

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (для запасів, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проєктів, а також запаси, які не замінюють один одного);

– середньозваженої собівартості (застосовується щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів; оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції);

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) (застосовується за умовного припущення, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів).

Важливим питанням оцінки запасів при вибутті є розподіл суми транспортно-заготівельних витрат. Так, сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць; сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-

заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів; середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Запаси зі складу передаються до структурних підрозділів для використання їх в основній діяльності, на господарські потреби, а також відпускаються для реалізації. Відпуск запасів здійснюється комірником винятково посадовим особам, які, відповідно до затвердженого наказом керівника установи переліку, мають право на отримання матеріальних цінностей. Перелік зазначених матеріально відповідальних осіб та зразки їхніх підписів передаються для роботи до складу. Оформлення відпуску запасів зі складу супроводжується виписуванням відповідних документів, при цьому з огляду на різноманітність номенклатури запасів бюджетних установ склад документів також неоднорідний. Зокрема, видача запасів зі складу оформлюється:

– накладною (вимогою) (ф. № 3-3), що являє собою уніфіковану форму для звичайного та понадлімітного відпуску запасів зі складу, оформлення надходження на склад та внутрішнього переміщення. Зазначений документ складають у двох примірниках у бухгалтерії для отримання матеріальних цінностей зі складу та обліку їх за місцем використання. Затверджує його керівник установи;

– меню-вимогою на видачу продуктів (ф. № 3-4, № 3-4а), яка застосовується для відпуску однойменного виду запасів зі складу (комори) до харчоблоку. Цей документ складається щоденно на підставі норм розкладу продуктів харчування та оперативних даних щодо кількості осіб, які одержують харчування;

– забірною карткою (ф. № 3-5), яка призначена для оформлення систематичного відпуску матеріальних запасів упродовж місяця та контролю за дотриманням установлених лімітів. Зазначений первинний документ виписують у двох примірниках (для складу й отримувача) для кожного конкретного отримувача на кілька найменувань запасів, що належать до одного коду економічної класифікації видатків. Картка має обмежений час використання: 15 днів — у разі щоденного відпуску, місяць — періодичного. Факт відпуску запасів зі складу підтверджується підписами отримувачів та матеріально відповідальних осіб, які здійснюють відпуск матеріальних цінностей.

Запаси з балансу установи списуються на підставі Акту списання (ф. № 3-2), який у двох примірниках складає комісія зі списання товарно-матеріальних цінностей, створена наказом керівника установи. Акт затверджується

керівником, а далі передається матеріально відповідальній особі та до бухгалтерії. Ремонтно-будівельні матеріали списують відповідно до актів про їх витрачання з урахуванням норм витрат та здійснених обсягів робіт. Залишки зазначених матеріалів повертають на склад і оприбутковують там у встановленому порядку.

Списання паливно-мастильних матеріалів здійснюється на підставі шляхових листків (типові форми № 2, 3) за фактичними витратами пального, але не більше за встановлені норми витрат щодо кожної окремої марки автотранспорту.

Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів бюджетних установ в частині першої класифікаційної групи за НП(С)БОДС 123 “Запаси” ведеться за допомогою таких рахунків (табл.3.15).

Таблиця 3.15

**Склад рахунків з бухгалтерського обліку виробничих запасів
бюджетних установ**

№	№	Назва
15	Виробничі запаси	
	151	Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів
	1511	Продукти харчування
	1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
	1513	Будівельні матеріали
	1514	Пально-мастильні матеріали
	1515	Запасні частини
	1516	Тара
	1517	Сировина і матеріали
	1518	Інші виробничі запаси

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 15 “Виробничі запаси” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів та інших матеріальних цінностей, призначених для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта. За дебетом рахунку відображаються надходження запасів з урахуванням витрат на їх придбання, зокрема суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єкту, транспортно-заготівельні витрати, витрати, які пов'язані із доведенням придбаних та безоплатно отриманих запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БОДС. За кредитом рахунку відображається вибуття запасів внаслідок продажу, безоплатної

передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом надалі економічних вигод від їх використання тощо.

Рахунок 15 “Виробничі запаси” в межах субрахунку 151 “Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 1511 “Продукти харчування” – призначений для обліку продуктів харчування.

– 1512 “Медикаменти та перев'язувальні засоби” – виокремлений для фіксації інформації щодо медикаментів, компонентів, бактерицидних препаратів, дезінфекційних засобів, сироватки, вакцини, крові, плівки для рентгенівських знімків, матеріалів для проведення аналізів та перев'язувальних засобів, дрібного медичного інвентарю (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо, а також допоміжних та аптекарських матеріалів у закладах охорони здоров'я, які мають свої аптеки.

– 1513 “Будівельні матеріали” – узагальнює дані про будівельні матеріали, що використовуються в процесі будівельних та монтажних робіт, а саме: силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); будівельний метал (залізо, жерсть, сталь, цинк листовий тощо); металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби тощо); санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники тощо); електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори тощо); хімічно-москательні (фарба, оліфа, толь тощо) та інші аналогічні матеріали. Також на цьому субрахунку ведеться облік будівельних конструкцій і деталей (металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд); збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем (опалювальні котли, радіатори тощо), обладнання, яке потребує монтажу, а також комплекти запасних частин до такого обладнання, вітчизняне та імпордне обладнання, що потребує монтажу і призначене для встановлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, яке потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію тільки після зібрання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин до такого обладнання. До складу обладнання включається і контрольно-вимірювальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу в складі встановленого обладнання.

– 1514 “Пально-мастильні матеріали” – призначений для обліку всіх видів палива, що придбавається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. На цих субрахунках також

обліковуються нафтопродукти, газ, закуплені і передані на зберігання та які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками.

– 1515 “Запасні частини” – фіксує дані щодо облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (моторів), інструментів, а також автомобільних шин (включаючи покришки, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обороті незалежно від їх вартості. На цих субрахунках відображається обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо.

– 1516 “Тара” – за яким обліковується поворотня та обмінні тара (бочок, бідонів, ящиків, банок скляних, пляшок тощо) як порожньої, так і тієї, що вміщує матеріальні цінності.

– 1517 “Сировина і матеріали” – на якому ведеться облік сировини та основних і допоміжних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; матеріалів сільськогосподарського призначення, зокрема мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин, матеріалів короткотермінового використання для науково-дослідних робіт. Тут також ведеться облік саджанців, насіння й кормів (покупних й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин.

– 1518 “Інші виробничі запаси” – в межах якого ведеться облік спецобладнання, яке придбане для виконання науково-дослідних робіт, відходів виробництва, невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Всі інші групи запасів згідно класифікації запасів за НП(С)БОДС 123 “Запаси”, проєктуються в Плані рахунків бухгалтерського обліку у вигляді складного об’єкту обліку, що має назву “Інші нефінансові активи”. До складу цієї групи належить: готова продукція; МШП; державні матеріальні резерви та запаси; активи для розподілу, передачі, продажу; інші нефінансові активи.

Синтетичний та аналітичний облік інших нефінансових активів бюджетних установ, які згідно НП(С)БОДС 123 “Запаси” віднесені до загальної класифікації запасів, ведеться за допомогою таких рахунків (табл.3.16).

Таблиця 3.16

**Склад рахунків з бухгалтерського обліку інших
нефінансових активів бюджетних установ**

№	№	Назва	
18	Інші нефінансові активи		
	181	Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
		1811	Готова продукція
		1812	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		1814	Державні матеріальні резерви та запаси
		1815	Активи для розподілу, передачі, продажу
		1816	Інші нефінансові активи

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 18 “Інші нефінансові активи” призначено для обліку й узагальнення інформації про інші нефінансові активи, які не відображені на інших рахунках класу 1 “Нефінансові активи”. За дебетом рахунку відображаються надходження інших нефінансових активів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення придбаних та безоплатно отриманих інших нефінансових активів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БОДС 123 “Запаси”. За кредитом рахунку відображається вибуття інших нефінансових активів внаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб’єктом надалі економічних вигод від їх використання тощо.

Рахунок 18 “Інші нефінансові активи” в межах субрахунку 181 “Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 1811 “Готова продукція”, на якому ведеться облік готової продукції (готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, готової друкованої продукції тощо), що включає продукцію, одержану від власного виробництва, яка призначена для продажу та споживання (видачі й продажу працівникам, передачі, наприклад у дошкільні навчальні заклади, їдальні тощо).

– 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, що використовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів на складі, в тому числі малоцінних та швидкозношуваних предметів спеціального призначення, що мають специфічне призначення і обмежене короткотермінове застосування в окремих галузях. До їх складу належать

предмети, що використовуються протягом не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема:

- знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо);
- пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень;
- предмети виробничого призначення, обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів;
- господарський інвентар – предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення;
- господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо);
- канцелярське приладдя (папір, олівці тощо);
- інші предмети, зокрема смарт-картки.

– 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси” ведеться облік активів, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо).

– 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, на якому ведеться облік активів, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо.

– 1816 “Інші нефінансові активи”, на якому ведеться облік інших нефінансових активів, що не ввійшли до складу об'єктів обліку за попередніми субрахунками рахунку 18, як то: бланки документів суворої звітності (за вартістю придбання), реактиви і хімікати, скло і хімпосуд, метали, електроматеріали, радіоматеріали радіоламп, фотоприладдя, папір, призначеного для видання навчальних програм, посібники та наукові роботи, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування тощо.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.15 №1219, типову кореспонденцію з обліку запасів бюджетних установ наведено в таблиці 3.17.

Таблиця 3.17

Типова кореспонденція рахунків з обліку запасів бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Оприбуткування придбаних бюджетною установою виробничих запасів та інших нефінансових активів	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту бюджетної установи	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
2	Отримання бюджетною установою виробничих запасів та інших нефінансових активів за операціями з внутрішньої передачі запасів	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”	6611 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів”
3	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми переданих бюджетною устаовою виробничих запасів та інших нефінансових активів	2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”
4	Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів бюджетною установою, що отримав їх за операціями з внутрішньої передачі запасів	6611 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”

Продовження табл. 3.17

1	2	3	4
5	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено списання бюджетною установою виробничих запасів та інших нефінансових активів	8013 “Матеріальні витрати”	2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”
6	Оприбуткування бюджетною установою запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунком, безповоротна допомога	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші нефінансові активи”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”
7	Зарахування бюджетною установою до складу первісної вартості витрат, передбачених НП(С)БОДС “Запаси”	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальниками, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
8	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі бюджетної установи, а також надлишків запасів, виявлених при інвентаризації, які будуть використовуватись для потреб установи	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”	7112 “Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі”
9	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі бюджетної установи, а також отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які передбачається реалізувати	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”	7211 “Дохід від реалізації активів”

Продовження табл. 3.17

1	2	3	4
10	Оприбуткування бюджетною установою матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	1513 “Будівельні матеріали”, 1514 “Пально-мастильні матеріали”, 1515 “Запасні частини”, 1516 “Тара”, 1517 “Сировина і матеріали”, 1518 “Інші виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші нефінансові активи”	7112 “Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі”
11	Списання бюджетною установою суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”
12	Збільшення чистої вартості реалізації запасів бюджетної установи, що раніше були уцінені, але не більше суми попереднього зменшення	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
13	Вибуття запасів бюджетної установи у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрішньої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 8511 “Витрати за необмінними операціями”, 8521 “Витрати на утримання апарату фонду”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”
14	Списання запасів бюджетної установи, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”

Продовження табл. 3.17

1	2	3	4
15	Списання запасів використаних для створення інших активів власними силами бюджетної установи	8013, 8113 “Матеріальні витрати”	1511 “Продукти харчування”, 1513 “Будівельні матеріали”, 1514 “Пально-мастильні матеріали”, 1515 “Запасні частини”, 1516 “Тара”, 1517 “Інші виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші нефінансові активи”
16	Списання запасів бюджетної установи внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”, 2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”
17	Якщо встановлено винних осіб, проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	6312 “Інші розрахунки з бюджетом”
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей		
18	Списання бюджетною установою за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 “Запаси”	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”, 2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”

Рух запасів відображається у М-О № 11, 12, 13 у встановленому порядку.

3.5. Облік біологічних активів

Різногалузевий склад вітчизняних бюджетних установ визначає широкий спектр об'єктів бухгалтерського обліку, певна сукупність з яких носить обмежений характер використання. Таким прикладом виступають біологічні активи, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку бюджетними установами, що здійснюють сільськогосподарську діяльність. Порядок бухгалтерського обліку біологічних активів закріплений НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи», затвердженим Наказом МФУ від 15.11.17 № 943 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»». Зауважимо, що даний НП(С)БОДС набуває чинності з 01.01.18; втім, для повноти викладення загального матеріалу автори вважають за доцільне представити змістовні позиції НП(С)БОДС 136 в цьому підручнику.

Традиційно одним з первісних етапів фінансового обліку виступає визнання (в даному разі активів), яке, згідно вказаного НП(С)БОДС, відбувається якщо біологічні активи та сільськогосподарська продукція контролюються суб'єктом державного сектору у результаті минулих подій, існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Одиницею обліку біологічних активів є окремі види біологічних активів або їх група.

Надалі визнаний об'єкт біологічних активів потребує класифікації. Відповідно до НП(С)БОДС 136 біологічні активи класифікуються за такими групами (табл.3.18).

Таблиця 3.18

Склад та групування біологічних активів

<i>Довгострокові біологічні активи</i>	<i>Поточні біологічні активи</i>
Робоча худоба Продуктивна худоба Багаторічні насадження Інші довгострокові біологічні активи	Тварини на вирощуванні та відгодівлі Біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі) Інші поточні біологічні активи

Оцінка біологічних активів здійснюється за первісною вартістю, в якості якої можуть виступати:

- вартість придбання, у разі придбання біологічних активів за плату (її склад визначається НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 123 «Запаси» і представлений в п.3.2 та п.3.4);

- справедлива вартість, у разі безоплатного отримання біологічних активів від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), за вирахуванням витрат на продаж;

- балансова вартість суб'єкту що їх передає, у разі безоплатного отримання біологічних активів від суб'єктів державного сектору, за вирахуванням витрат на продаж;

- справедлива вартість (на дату надходження), у разі безоплатного отримання біологічних активів від суб'єктів державного сектору, якщо достовірна інформація щодо первісної вартості біологічних активів відсутня;

Важливим напрямом первісної оцінки вказаних об'єктів обліку виступає ідентифікація вартості додаткових біологічних активів. Слід зауважити, що результати здійснення первісного визнання додаткових біологічних активів відображається в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу, а власне додаткові біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Сільськогосподарська продукція, як фактична похідна від біологічного активу, також потребує первісного визнання, яке здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж і відображається у тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу (надалі сільськогосподарська продукція оцінюється та відображається згідно НП(С)БОДС 123).

Оцінка біологічних активів на дату балансу здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Втім, за умов відсутності можливості достовірного визначення справедливої вартості щодо:

- довгострокових біологічних активів, останні рекомендовано визнавати та відображати за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності (оцінка й амортизація вказаних довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 121, 127;

- поточних біологічних активів та додаткових біологічних активів, вказані об'єкта варто визнавати та відображати за виробничою собівартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво (оцінка вищевказаних поточних біологічних активів здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 123);

Активне застосування справедливої вартості в оцінюванні біологічних активів потребує додаткового тлумачення підходів до її визначення. Так, згідно НП(С)БОДС 136 визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку, при цьому:

- за наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції до уваги приймаються дані того ринку, на якому установа передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську

продукцію;

- за відсутності активного ринку при визначенні справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції керуються: останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє установа); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, що характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Для біологічних активів рослинного походження оцінених на активному ринку з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, визначення справедливої вартості логічно здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

В процесі здійснення сільськогосподарської діяльності біологічні активи набувають перетворень, які спричиняють витрати та сприяють отриманню доходів. Витрати, пов'язані з такими перетвореннями визначаються витратами звітнього періоду, а різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених при первісному визнанні, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, визнається доходами (витратами) звітнього періоду від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, отриманими внаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітнього періоду. Власен збільшення (зменшення) на дату балансу вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на продаж, відображається у складі інших доходів (витрат) за обмінними операціями.

Синтетичний та аналітичний облік біологічних активів бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл.3.19).

Таблиця 3.19

**Склад рахунків з бухгалтерського обліку біологічних активів
бюджетних установ**

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>
17	Біологічні активи	
	171	Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів
	1711	Довгострокові біологічні активи рослинництва
	1712	Довгострокові біологічні активи тваринництва
	1713	Поточні біологічні активи рослинництва
	1714	Поточні біологічні активи тваринництва

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 17 «Біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових та поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, крім плодоносних рослин, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби». За дебетом рахунку відображається оприбуткування довгострокових та поточних біологічних активів. За кредитом рахунку відбивається вибуття довгострокових та поточних біологічних активів унаслідок передачі, продажу тощо.

Рахунок 17 «Біологічні активи» в межах субрахунку 171 «Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів» має такі субрахунки:

– 1711 «Довгострокові біологічні активи рослинництва» - призначений для обліку наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він більше дванадцяти місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік (аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва).

– 1712 «Довгострокові біологічні активи тваринництва» - виокремлений для фіксації інформації щодо наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він перевищує дванадцять місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі (аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів тваринництва).

– 1713 «Поточні біологічні активи рослинництва» - застосовується задля обліку наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, зокрема зернових, технічних, овочевих та інших культур (аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо))

– 1714 «Поточні біологічні активи тваринництва» - запроваджений з метою обліку наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва (аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо)).

Кореспонденція рахунків з обліку біологічних активів здійснюється згідно Наказу МФУ «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.15 №1219.

РОЗДІЛ 4. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ФІНАНСОВИХ АКТИВІВ

4.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку фінансових активів.

4.2. Облік дебіторської заборгованості.

4.3. Облік грошових коштів.

4.4. Облік фінансових інвестицій.

4.5. Облік інших фінансових активів.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– визначення, характеристики та структуру фінансових активів бюджетних установ;

– тезаурус Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентують облік фінансових активів;

– склад нормативно-правових документів з обліку фінансових активів;

– класифікацію фінансових активів в розрізі елементів;

– алгоритм визнання та оцінки фінансових активів;

– методика обліку фінансових активів;

– склад, характеристику рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з нефінансовими активами та кореспонденцію за ними;

а також уміти:

– надавати визначення поняттю фінансових активів та складових елементів останнього комплексного об'єкту обліку;

– надавати тлумачення термінології відповідних НП(С)БОДС;

– визначати склад нормативно-правових документів з обліку фінансових активів бюджетних установ;

– ідентифікувати об'єкти у складі фінансових активів бюджетних установ;

– проводити оцінку фінансових активів бюджетних установ;

– здійснювати облік фінансових активів;

– опрацьовувати в межах системи бухгалтерського обліку операції з фінансовими активами за допомогою рахунків бухгалтерського обліку.

4.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку фінансових активів

Поняття “фінансові активи” є широкоживаним в сфері економіки, фінансів, економічної статистики, обліку підприємницької діяльності та новаційним щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ України. Звернення до тезаурусу НП(С)БОДС свідчить про відсутність чіткого визначення даного поняття, за виключенням дещо спрощеного констативного терміну, наявного у НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти”, що затверджене Наказом МФУ “Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” № 568 від 18.05.12, а саме: фінансовий актив – це: а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив; в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах; г) інструмент власного капіталу суб’єкта господарювання.

На основні опрацювання загальноекономічних та облікових теоретичних підходів пропонується під фінансовими активами бюджетних установ розуміти економічні ресурси фінансового характеру, які виступають засобом обігу, платежу, накопичення власне для суб’єкту або джерелом виникнення фінансових зобов’язань для інших економічних суб’єктів, використання яких призводить або, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Відповідно до НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти”, НП(С)БОДС 101 та НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”, затвердженого Наказом МФУ “Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” №568 від 18.05.12, до складу фінансових активів входять:

– грошові кошти та їх еквіваленти – готівка, кошти на рахунках в органах Державної казначейської служби України, у банках та депозити до запитання, грошові документи, грошові кошти в дорозі;

– дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, – дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу;

– фінансові інвестиції – активи, які утримуються (контролюються) суб’єктом державного сектору з метою отримання економічних вигід від їх володіння;

– фінансовий актив, призначений для перепродажу, – фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника;

– інші фінансові активи – фінансові активи, що не ввійшли в попередні групи.

Крім вищевказаних понять, НП(С)БОДС надають тлумачення іншим термінам в сфері фінансових активів, до яких апелює нова методологія та методика бюджетного обліку (табл. 4.1-4.2).

Таблиця 4.1

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Амортизована собівартість фінансової інвестиції	Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії);
Ефективна ставка відсотка	Ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці між річним відсотком та премією) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення;
Метод ефективної ставки відсотка	Метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток;
Оператор спільної діяльності	Учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік;
Спільна діяльність	Діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними;
Спільний контроль	Розподіл контролю за діяльністю відповідно до договору про ведення спільної діяльності.

Фінансові активи в процесі господарської діяльності проходять всі стадії обігу, беручі безпосередню участь в утворенні капіталу. Так, грошові кошти використовуються для придбання нефінансових та трудових економічних ресурсів, застосування яких в процесі нематеріального виробництва призводить до отримання кінцевого продукту діяльності – послуги, роботи, наслідком реалізації яких є збільшення фінансових активів в цілому та грошових коштів зокрема (а також доходів і, як наслідку, власного капіталу). Первинний етап в бухгалтерському обліку реалізується через визнання, класифікацію, оцінку фінансових активів; етап використання реалізується в бухгалтерському обліку через оцінку на дату балансу, зменшення корисності активів. На кожному з

вищевказаних етапів руху фінансових активів відбувається відбиття відповідної інформації в носіях облікової інформації та на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 4.2

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Валютний ризик	<i>Імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу;</i>
Відсотковий ризик	<i>Імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок;</i>
Інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання	<i>Контракт, який підтверджує право на частину в активах суб'єкта господарювання, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями;</i>
Інструмент хеджування	<i>Похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування;</i>
Коефіцієнт ефективності хеджування	<i>Частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструмента хеджування;</i>
Кредитний ризик	<i>Імовірність втрат однієї зі сторін - укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною;</i>
Об'єкт хеджування	<i>Актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією;</i>
Похідний фінансовий інструмент	<i>Фінансовий інструмент:</i> – <i>розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;</i> – <i>вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;</i> – <i>який не потребує початкових інвестицій;</i>
Ризик грошового потоку	<i>Імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом;</i>
Ризик ліквідності	<i>Імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю;</i>
Ринковий ризик	<i>Імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку;</i>

Продовження табл. 4.2.

1	2
Твердий контракт	<i>Контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту;</i>
Фінансова гарантія	<i>Передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань;</i>
Фінансовий інструмент	<i>Контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання);</i>
Хеджування	<i>Застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку;</i>
Хеджування вартості	<i>Хеджування змін вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит;</i>
Хеджування грошових потоків	<i>Хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит;</i>
Хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору	<i>Хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів;</i>
Ціновий ризик	<i>Імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.</i>

Опрацювання складу фінансових активів в розрізі елементів, урахування умов діяльності бюджетних установ, складових облікового процесу та його напрямів, загальних завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, дає змогу в межах вищевказаного комплексного об'єкту визначити наступні завдання фінансового обліку:

– вірне визнання, точна класифікації та коректна вивірена оцінка фінансових активів;

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах надходження фінансових активів, їх руху та вибуття;
- правильне обчислення та відображення в обліку визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка;
- контроль за збереженням, рухом та ефективним і раціональним використанням кожного з об'єктів фінансових активів;
- забезпечення всіх рівнів управління інформацією про наявність, рух і вибуття фінансових активів;
- надання зовнішнім користувачам достовірної та релевантної інформації щодо вказаного комплексного об'єкту обліку у формі фінансової звітності;

Фінансовий облік фінансових активів в бюджетних установах здійснюється відповідно до таких нормативно-правових актів:

- Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI;
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV;
- Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI;
- Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон від 05.04.2001 р. № 2346-III;
- Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII;
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV;
- Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568;
- Про затвердження НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів”: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 р. № 1022;
- Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879;
- Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755;
- Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203;

- Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219;
- Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637;
- Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки: Указ Президента України від 12.06.1995 р. № 435/95;
- Про затвердження Порядку з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. №372;
- Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22;
- Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492;
- Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України 22.06.2012 р. № 758;
- Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 24.08.2012 р. № 938;
- Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407;
- Про затвердження Правил використання готівкової іноземної валюти на території України та внесення змін до деяких нормативно-правових актів: Постанова Національного банку України від 30.05.2007 р. № 200;
- Порядок розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.08.2015 р. №657
- Про затвердження форм карток, книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604;

– Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.2014 р. № 117;

– Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116

– Про затвердження Методичних рекомендацій оцінки майна: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. №1891.

– Про затвердження Порядку отримання застрахованими особами і членами їх сімей санаторно-курортного лікування, що сплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності: Постанова правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.02.2009 р. № 12

– Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 р. №1078;

– Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. №2464 - VI;

– Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. №1170 ;

– Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР;

– Про систему валютного регулювання і валютного контролю: Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 р. № 15-93;

– Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59;

– Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 98;

– Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 р. № 786;

– Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ.

4.2. Облік дебіторської заборгованості

Згідно Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого Наказом МФУ від 02.04.2014 р. № 372 “Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ”, під дебіторською заборгованістю слід розуміти суму заборгованості дебіторів (юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували установі певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів) установі на певну дату. НП(С)БОДС 124 “Доходи”, затверджене Наказом МФУ 24.12.2010 № 1629 “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” надає таке тлумачення поняттю дебіторська заборгованість: це сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій.

Сучасна класифікація дебіторської заборгованості для цілей обліку передбачає виокремлення двох груп за ознакою терміну погашення, а саме: довгострокової та поточної дебіторської заборгованості. Поточна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Довгострокова дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Подальша класифікаційна субординація дебіторської заборгованості в межах двох вищевказаних груп представлена виділенням таких підгруп (рис. 4.1):

– Довгострокова дебіторська заборгованість: довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди; довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів (з урахуванням положень ст.16 Бюджетного кодексу України); інша довгострокова дебіторська заборгованість;

– Поточна дебіторська заборгованість: дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом; поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів; розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за

товари, роботи і послуги; розрахунки з відшкодування завданих збитків; дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами; інші поточна дебіторська заборгованість; розрахунки із спільною діяльністю.

Визнання дебіторської заборгованості виступає важливою процедурою первинного її обліку і передбачає, відповідно до нормативного поля регламенту бухгалтерського обліку бюджетних установ, визнавати останню активом, якщо існує ймовірність отримання установою майбутніх економічних вигід або досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи і може бути достовірно визначена її сума.

Відповідно до НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти” дебіторська заборгованість бюджетних установ виступає фінансовим інструментом. Отже, в межах порядку визнання фінансових інструментів, дебіторська заборгованість відображається у балансі, якщо бюджетна установа є стороною договору щодо вказаного виду фінансових інструментів. Безумовні права вимоги визнаються фінансовими активами, в тому числі дебіторською заборгованістю, якщо за умов контракту бюджетна установа має право на отримання грошей. Дебіторська заборгованість, що виникає унаслідок твердих контрактів на придбання ресурсів (робіт, послуг), відображається в балансі після виникнення права на отримання активу.

Процедура первісної оцінки та оцінки на дату балансу дебіторської заборгованості передбачає її відображення за фактичною собівартістю, яка складається із вартості активів, бюджетної установи, наданих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов’язані з надходженням вказаного фінансового інструмента.

В цілому фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання, при цьому обраний бюджетною установою метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо бюджетна установа визнає фінансовий актив та пов’язане з ним фінансове зобов’язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності. Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

У разі якщо бюджетна установа передає контроль за фінансовим активом, але завдяки отримує новий фінансовий актив, то водночас із списанням з балансу фінансового активу він зараховує на свій баланс новий фінансовий актив. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, зменшена на вартість нового фінансового активу.

Якщо вартість нового фінансового активу достовірно визначити неможливо, то:

– первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу;

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового активу, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або доходами за обмінними операціями, крім фінансових активів, які обліковуються за амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

Бюджетна установа списує фінансовий актив з балансу, якщо він втрачає контроль за цим фінансовим активом або його частиною. Ознакою втрати контролю є повне виконання контракту, закінчення терміну прав вимоги або відмови від прав за цим контрактом.

Якщо при передачі фінансового активу контроль не втрачається, то така операція відображається як позика під забезпечення, а право на викуп активу бюджетною установою, який його передав, не вважається похідним фінансовим інструментом.

Бюджетна установа, яка передала фінансовий актив, не втрачає контроль за ним і не списує його з балансу, якщо вона:

– має право викупити цей фінансовий актив, крім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює його первісній вартості;

– має право і зобов'язання викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більш ніж на 10 відсотків) відрізнятись від того, який він міг би отримати за позикою суб'єкту господарювання, що передав актив, повністю забезпеченою переданим активом;

– зберігає за собою значну частину ризиків і вигід, пов'язаних із переданим фінансовим активом, який не обертається вільно на ринку, шляхом своєї на сукупний річний дохід з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В останньому випадку утримувачем опціону є суб'єкт, який отримав актив.

Балансова вартість реалізованої частини фінансового активу розподіляється між реалізованою і нереалізованою частинами фінансового активу пропорційно вартості частин фінансового активу на дату продажу. Фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та її вартістю.

Якщо вартість нереалізованої частини фінансового активу визначити достовірно неможливо, то її балансова вартість визнається нульовою, а фінансовий результат обчислюється як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та балансовою вартістю всього активу.

З обліком дебіторської заборгованості пов'язана спільна діяльність бюджетних установ. Згідно НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції” вклади, внесені учасниками у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі довгострокової дебіторської заборгованості або поточної дебіторської заборгованості залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Важливою частиною дебіторської заборгованості бюджетних установ виступають розрахунки з оренди. Основним нормативно-правовим актом, що визначає організаційні відносини, пов'язані з переданням в оренду майна державних та комунальних підприємств, установ, організацій, а також майнові відносини між орендодавцями та орендарями щодо господарського використання державного та комунального майна виступає Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-ІІ “Про оренду державного та комунального майна”. Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу, визначено Постановою Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 р. №786. Бюджетні установи, що отримують асигнування з місцевих бюджетів, при визначенні розмірів орендної плати та порядку її розподілу між бюджетом і установою керуються методикою, розробленою й затвердженою відповідними органом місцевого самоврядування.

Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари (роботи, послуги) виникає унаслідок проведення відповідних операцій щодо реалізації кінцевого продукту нематеріального виробництва відповідного профілю кожної бюджетної установи.

Розрахунки за авансами (що являють собою для бюджетних установ формою попередньої оплати товарів (робіт, послуг), які будуть поставлені (виконані, надані) установі після отримання платежу, у разі якщо здійснення такої попередньої оплати (авансу) передбачено бюджетним законодавством), виданими постачальникам, підрядникам за товари, послуги, роботи виникають унаслідок процедури закупівлі таких товарів

(робіт, послуг). Нагадаймо, що згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 23.04.2014 р. № 117 “Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти” встановлено обмеження щодо застосування попередньої оплати в процедурі закупівлі бюджетних установ (додаток Д.1). В цілому закупівлі бюджетних установ здійснюється в межах положень, закріплених Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII “Про публічні закупівлі”.

Розрахунки з відшкодування завданих збитків виникають з приводу виявлення фактів розкрадання й нестач матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, інших збитків, що віднесені на рахунок винних осіб. Згідно Постанові КМУ № 116 від 12.01.1996 р. розмір таких збитків визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки та Методичних рекомендацій оцінки майна затверджених Постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891. Аналітичний облік розрахунків з відшкодування завданих збитків ведеться за кожною винною особою із зазначенням прізвища, імені та по батькові, займаної посади, дати виникнення нестачі та її суми.

Облік розрахунків з підзвітними особами (працівник установи, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків) ведеться за кодами бюджетної класифікації та в розрізі підзвітних осіб виданими з каси установи (зарахованими на картковий рахунок) сумами, за якими оплату видатків у безготівковій формі неможливо або недоцільно проводити. Підзвітні суми, що являє собою кошти, видані працівникові установи на витрати, пов’язані зі службовими відрядженнями, та/або на адміністративно-господарські витрати, мають цільове призначення і повинні витратитися з метою, на яку вони видані, згідно з кодами бюджетної класифікації. У разі наявності у підзвітних осіб залишку непогашеної заборгованості за попередніми сумами видача нових сум під звіт не здійснюється.

Аналітичний облік заборгованості за кредитами (фінансовою допомогою на поворотній основі), виданими з бюджету, ведеться в розрізі бюджетів, кодів бюджетної класифікації, позичальників.

Розрахунки з іншими дебіторами відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, а кредитове – у складі зобов’язань.

В умовах ускладнених різними факторами сучасних складних економічних відносин в межах діяльності бюджетних установ може виникати так явище як: прострочена дебіторська заборгованість; дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув; безнадійна дебіторська

заборгованість. Згідно бюджетного законодавства ці поняття визначаються наступним чином:

– прострочена дебіторська заборгованість – дебіторська заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату;

– дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, – дебіторська заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності;

– безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником, або дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув;

Облікові процедури бюджетних установ передбачають списання за результатами інвентаризації розрахунків на підставі рішення керівника установи дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною до стягнення, з відображенням зміни результатів виконання кошторису. Безнадійна дебіторська заборгованість обліковується на відповідному позабалансовому рахунку протягом трьох років з моменту списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів. Сума відшкодування раніше списаної безнадійної дебіторської заборгованості відображається у бухгалтерському обліку установи у такому порядку: суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Казначейства, або поточні рахунки, відкриті в установах банків (крім власних надходжень), як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, перераховуються до доходів загального фонду відповідного бюджету; на суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Казначейства, або поточні рахунки, відкриті в установах банків, як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок власних надходжень бюджетних установ коригується результат виконання кошторису з одночасним збільшенням доходів поточного періоду.

Синтетичний та аналітичний облік дебіторської заборгованості бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 4.3).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 20 “Довгострокова дебіторська заборгованість” призначено для обліку й узагальнення інформації про дебіторську заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року; на цьому рахунку узагальнюється інформація за довгостроковими кредитами, наданими з державного чи місцевого бюджету відповідно до законодавства. За дебетом рахунку відображається визнання довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Таблиця 4.3

**Склад рахунків з бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості
бюджетних установ**

№	№	Назва
20	Довгострокова дебіторська заборгованість	
	201	Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів
	2011	Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди
	2012	Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів
	2013	Інша довгострокова дебіторська заборгованість
21	Поточна дебіторська заборгованість	
	211	Поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів
	2110	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
	2111	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги
	2112	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів
	2113	Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги
	2114	Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування
	2115	Розрахунки з відшкодування завданих збитків
	2116	Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
	2117	Інша поточна дебіторська заборгованість
	2118	Розрахунки із спільної діяльності

Рахунок 20 “Довгострокова дебіторська заборгованість” в розрізі субрахунку 201 “Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня, наведені в табл. 4.1, при цьому на них:

– 2011 “Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди” ведеться облік довгострокової дебіторської заборгованості, що виникла за операціями з оренди, зокрема за переданими у лізинг активами.

– 2012 “Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів” здійснюється облік довгострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів відповідно до законодавства.

– 2013 “Інша довгострокова дебіторська заборгованість” ведеться облік довгострокової дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів, яка відповідає критеріям визнання активу та не включена до субрахунків 2011-2012 рр.

Рахунок 21 “Поточна дебіторська заборгованість” призначений для обліку й узагальнення інформації про дебіторську заборгованість, що виникає протягом звичайної діяльності і погашення якої очікується протягом дванадцяти місяців з дати балансу. За дебетом рахунку відображається визнання поточної дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Рахунок 21 “Поточна дебіторська заборгованість” в межах субрахунку 211 “Поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 2110 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом”, на якому ведеться облік дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо.

– 2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”, за яким фіксується інформація щодо розрахунків з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію.

– 2112 “Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів”, в межах якого відбиваються дані щодо короткострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів відповідно до законодавства, та їх погашення.

– 2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, за яким акумулюються дані щодо розрахунків з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати товарів, робіт, послуг.

– 2114 “Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування”, на якому ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків за нарахованими сумами допомоги у зв’язку із тимчасовою непрацездатністю тощо. Нарахування суми допомоги у зв’язку із тимчасовою непрацездатністю, що здійснюється за рахунок державних цільових фондів, відображається як збільшення дебіторської заборгованості, а надходження грошових коштів для виплати працівникам допомоги у зв’язку із тимчасовою непрацездатністю відповідно до законодавства відображається як зменшення такої заборгованості.

– 2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”, який призначено для обліку сум недостач і крадіжок грошових коштів та

матеріальних цінностей, сум збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на винних осіб.

– 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”, що використовується для розрахунків з працівниками суб’єкта за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження. Видача коштів на господарські потреби або видатки на відрядження підзвітним особам відображається як збільшення заборгованості. Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми та повернення підзвітною особою залишку авансу в касу відображаються як зменшення такої заборгованості.

– 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”, на якому ведеться облік іншої поточної дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена на субрахунках 2110-2116, 2118.

– 2118 “Розрахунки із спільної діяльності”, за допомогою якого ведеться облік розрахунків за операціями, пов’язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи), зокрема відображається заборгованість за переданими активами як вкладом у спільну діяльність та її погашення чи списання.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 р. №1219, типову кореспонденцію з обліку дебіторської заборгованості бюджетних установ наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Типова кореспонденція рахунків з обліку дебіторської заборгованості бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання устаткування, що потребує монтажу	1513 “Будівельні матеріали”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
2	Відображення витрат на придбання, створення (виготовлення), капітальне будівництво об'єктів основних засобів	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги",
3	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за розрахунками з підрядниками і проектними організаціями	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги"
	Відображення суми податку на додану вартість за розрахунками з підрядниками і проектними організаціями, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги",
4	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо, що включається до вартості основних засобів (придбаних та безоплатно отриманих)	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги",
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги"
5	Відображення витрат на реконструкцію і модернізацію об'єкта оренди (будівлі)	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги"

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
5	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги"
6	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	2117 "Інша поточна дебіторська заборгованість"
	Водночас відображається:		
	дохід від безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"	7511 "Доходи за необмінними операціями", 7523 "Інші надходження"
	збільшення внесеного капіталу на суму безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	7511 "Доходи за необмінними операціями"	51 "Внесений капітал"
7	Витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги"
8	Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	2115 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків"	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)"

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	6312 “Інші розрахунки з бюджетом”
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 проводиться запис про відображення сум нестач основних засобів		
9	Збільшення первісної вартості об’єкта основних засобів, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”	51 “Внесений капітал”
10	Відображення витрат на придбання, виготовлення (створення), удосконалення, підвищення можливостей об’єктів нематеріальних активів та продовження строку використання	1313 “Капітальні інвестиції в нематеріальні активи”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”
	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”,
11	Відображення сум витрат, безпосередньо пов’язаних з придбанням та безоплатним отриманням нематеріального активу, та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням, що включаються до первісної вартості об’єкта нематеріальних активів	1313 “Капітальні інвестиції в нематеріальні активи”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”,
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”,
12	Відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності)	12 “Нематеріальні активи”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
	<p>Водночас відображаються:</p> <p>дохід від безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)</p> <p>збільшення капіталу на суму безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)</p>	<p>2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”</p> <p>7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”</p>	<p>7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”</p> <p>51 “Внесений капітал”</p>
13	<p>Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:</p> <p>витрат на відновлення (придбання)</p> <p>перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету</p> <p>Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 (074) проводиться запис про відображення сум нестач нематеріальних активів</p>	<p>2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”</p> <p>2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”</p>	<p>7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”</p> <p>6312 “Інші розрахунки з бюджетом”</p>
14	<p>Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів</p> <p>Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту</p>	<p>15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”</p> <p>6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”</p>	<p>2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”,</p> <p>2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”</p>

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
15	Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунок, безповоротна допомога	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші нефінансові активи”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
16	Зарахування до складу первісної вартості витрат запасів	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
17	Якщо встановлено винних осіб, проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	6312 “Інші розрахунки з бюджетом”
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей		
18	Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню відповідно до законодавства бюджетною установою	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”
19	Нарахування суми надходжень від продажу фінансових інвестицій	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7211 “Доходи від реалізації активів”
20	Надходження коштів від продажу фінансових інвестицій	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Рестраційні рахунки”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
21	Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	2118 “Розрахунки із спільної діяльності”, 1411 “Знос основних засобів”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”, 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”, 51 “Внесений капітал”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 23 “Грошові кошти на рахунках”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”
22	Нарахування доходів від реалізації активів	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7211 “Дохід від реалізації активів”
23	Надходження на рахунки бюджетних установ коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів від продажу	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
24	Витрачання спонсорських та благодійних внесків	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”, 2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
25	Перерахування сум постачальникам згідно з пред’явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо:		
	шляхом попередньої оплати у випадках, передбачених законодавством	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
	після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
26	Оприбуткування грошових документів	2213 “Грошові документи у національній валюті”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	8013 “Матеріальні витрати”, 8113 “Матеріальні витрати”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”
	Для документів суворого обліку водночас проведення запису на позабалансовому рахунку 08		
27	Видача під звіт грошових документів	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	2213 “Грошові документи у національній валюті”
28	Списання грошових документів на підставі акта	8013 “Матеріальні витрати”, 8113 “Матеріальні витрати”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”
	Для документів суворого обліку водночас проведення списання з позабалансового рахунку 08		
29	Видача готівки з каси	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	2211 “Готівка у національній валюті”
	Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші не фінансові активи”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
30	Надходження сум у касу, на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки на погашення нестач, завданих збитків тощо	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”
31	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
32	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”
33	Надходження на рахунки бюджетних установ грошових коштів для виплати працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності відповідно до законодавства	2314 “Інші рахунки в Казначействі”	2114 “Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування”
34	Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
35	Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
36	Нарахування плати за оренду майна	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
37	Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	8013, 8113 “Матеріальні витрати”
38	Здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах	2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”

Операції з дебіторською заборгованість відбиваються в М-О№4, 7, 8.

4.3. Облік грошових коштів

Відповідно до Закону України “Про платіжні системи та переказ грошей в Україні” від 05.04.2001 р. № 2346-III кошти існують у готівковій формі (формі грошових знаків) або у безготівковій формі (формі записів на рахунках у банках).

Готівкові кошти бюджетних установ включають до свого складу готівку, грошові документи, грошові кошти в дорозі у національній та іноземній валюті. Готівка являє собою дійсний платіжний засіб, представлений грошовими знаками у вигляді банкнот або монет. Грошовими документами вважаються документи, що є еквівалентами грошей і знаходяться в касі установи (приміщенні або місці здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів), як то: поштові марки, сплачені проїзні документи, путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, кошти, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах тощо. Грошові кошти в дорозі – це кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні, спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, але будуть зараховані на ці рахунки в наступному місяці.

Згідно Постанови НБУ від 15.12.2004 р. № 637 “Про затвердження Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні” всі операції з готівкою установи мають назву касових операцій. Проведення

зазначених операцій супроводжується оформленням касових документів, які являють собою документи (касові ордери та відомості на виплату грошей, розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку (касова книга, книга обліку доходів і витрат, книга обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей або книга обліку розрахункових операцій).

Відповідно до Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого Наказом МФУ від 02.04.2014 р. № 372 облік касових операцій вказаними суб'єктами господарювання ведеться у відповідних регістрах, як то картка аналітичного обліку готівкових операцій, форму якої затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604 "Про затвердження форм карток, книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання". Картка відкривається щомісяця кожною бюджетною установою для відображення операцій з готівкою в касі суб'єкта в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів надходжень (окремо за загальним та спеціальним фондами й видами надходжень спеціального фонду); записи в ній здійснюються на підставі кожного звіту касира. У централізованих бухгалтеріях для бюджетних установ, що ними обслуговуються, складаються окремі картки за кожним суб'єктом в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма суб'єктами, що обслуговуються.

Аналітичний облік операцій з іншими коштами ведеться за кожним грошовим документом і кожною сумою в дорозі в розрізі видів коштів та кодів бюджетної класифікації, при цьому записи проводяться в міру здійснення операцій, але не пізніше наступного дня.

Безготівкові кошти бюджетних установ - це їх гроші на рахунках в банках та органах ДКСУ, що використовуються як засіб платежу з іншими юридичними та фізичними особами без участі готівкових грошей. Всі кошти, що фактично надходять на ім'я установи, зараховуються на особові, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, інші рахунки, відкриті в органах Казначейства, або поточні рахунки, відкриті в установах банків, і використовуються в установленому законодавством порядку. Відкриття рахунків регулюється Постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492 "Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття

рахунків у національній та іноземних валютах” та Наказ Міністерства фінансів України 22.06.2012 р. № 758 “Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України” за тезаурусом яких:

– поточні рахунки – рахунки, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України;

– вкладні рахунки – рахунки, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору;

– бюджетні рахунки для операцій з бюджетними коштами – рахунки для здійснення операцій з бюджетними асигнуваннями, передбаченими на виконання відповідних програм і заходів у державному та місцевих бюджетах, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів та одержувачам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів;

– депозитні рахунки – рахунки, які відкриваються в органах Казначейства для операцій з коштами, які з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням;

– не бюджетні рахунки – рахунки, які відкриваються органами Казначейства у випадках, передбачених законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, розпорядникам бюджетних коштів та одержувачам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів, підприємствам, установам, організаціям та фізичним особам – підприємцям за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів. До небюджетних рахунків відносяться депозитні рахунки, рахунки для зарахування коштів єдиного соціального внеску, які підлягають розподілу за видами загальнообов’язкового державного соціального страхування, рахунки державних цільових фондів, рахунки для операцій з коштами від приватизації майна, коштами фінансового резерву та інші рахунки клієнтів за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів;

– особові рахунки – рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку руху коштів, виділених із загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів для розподілу між розпорядниками та

одержувачами коштів місцевих бюджетів, а також відокремленими структурними підрозділами розпорядників коштів місцевих бюджетів;

– рахунки для обліку операцій по загальнодержавних витратах – рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних витрат;

– рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами – рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами;

– реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів;

– спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів – рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів.

Аналітичний облік наявності та руху коштів на особових, реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних та інших рахунках установи ведеться за їх видами та в розрізі бюджетів, кодів бюджетної класифікації доходів, видатків та кредитування бюджету. Аналітичний облік операцій за сумами, отриманими від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб, ведеться додатково в розрізі надавачів.

Суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, поточні рахунки, як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, перераховуються до доходів загального фонду відповідного бюджету. На суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на спеціальні реєстраційні рахунки, або поточні рахунки, як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок власних надходжень бюджетних установ коригується результат виконання кошторису з одночасним збільшенням доходів поточного періоду.

Поняття грошових коштів на рахунках установи пов'язані з досить вагомою бюджетною категорією, що має назву касових видатків. Під касовими видатками розуміють вибірку грошових коштів з рахунків бюджетних установ, здійснену у готівковій або безготівковій формі. Аналітичний облік касових видатків здійснюється згідно Наказу Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604 за допомогою картки аналітичного обліку касових видатків, яка відкривається щомісяця, ведеться розрізі кодів економічної класифікації видатків, записи в яку здійснюються щоденно на підставі виписок органу ДКСУ або банку.

Залишки коштів на рахунку у бухгалтерському обліку повинні відповідати залишкам коштів за випискою органу Казначейства та/або установи банку з відповідного реєстраційного, спеціального реєстраційного, особового, поточного рахунку, відкритого на ім'я установи.

Виклад питання фінансового обліку грошових коштів буде неповним без розгляду позицій щодо валютних операцій. Так, операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті. Зокрема, до них належать операції з:

- купівлі устаткування, товарів, сировини, робіт, послуг;
- продажу готової продукції, товарів, робіт, послуг;
- фінансових інвестицій в іноземній валюті;
- відшкодування витрат працівників на закордонні відрядження тощо.

Визнання та оцінка валютних операцій безпосередньо залежить від облікових відходів до зміни валютних курсів. Ці положення закріплені НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів”, затвердженим Наказом МФУ “Про затвердження НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів” від 11.08.2011 р. № 1022.

Таблиця 4.5

**Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 130
“Вплив змін валютних курсів”**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Валюта звітності	<i>Грошова одиниця України;</i>
Дата балансу	<i>Дата, на яку складений баланс суб'єкта державного сектору. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду;</i>
Монетарні статті	<i>Статті балансу про грошові кошти, а також такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів;</i>
Немонетарні статті	<i>Інші, ніж монетарні, статті балансу;</i>
Операція в іноземній валюті	<i>Господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.</i>

Відповідно до НП(С)БОДС 130 операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті можуть відображатися суб'єктом у валюті звітності у сумі, визначеній в документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам за розрахунками з придбання немонетарних активів (необоротних активів, запасів тощо), отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу. При здійсненні авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб за розрахунками з надання послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу та на кінець дня звітної дати. Одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та надання частинами покупцеві послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів супроводжується визнанням доходу від надання послуг (виконання робіт), активів за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

Витрати відрядженого працівника в іноземній валюті згідно із затвердженим звітом про використання коштів у сумі виданого авансу перераховуються у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати отримання авансу. Витрати працівника в іноземній валюті, що згідно із затвердженим звітом про використання коштів перевищують суму отриманого авансу, перераховуються у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати затвердження звіту про використання коштів.

Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визначається (оцінюється) згідно з нормами, визнаними НП(С)БОДС:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

б) немонетарні статті, відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Відповідно до НП(С)БОДС 130 визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей за операційною діяльністю відображаються у складі інших операційних доходів (витрат). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей за інвестиційною і фінансовою діяльністю відображаються у складі інших доходів (витрат). Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій в закордонні суб'єкти, відображаються як інші зміни в капіталі. Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми інших змін в капіталі.

Синтетичний та аналітичний облік грошових коштів бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл.4.6).

Таблиця 4.6

Склад рахунків з бухгалтерського обліку грошових коштів бюджетних установ

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>	
22	Готівкові кошти та їх еквіваленти		
	221	Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів	
		2211	Готівка у національній валюті
		2212	Готівка в іноземній валюті
		2213	Грошові документи у національній валюті
		2214	Грошові документи в іноземній валюті
		2215	Грошові кошти в дорозі у національній валюті
		2216	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
23	Грошові кошти на рахунках		
	231	Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів	
		2311	Поточні рахунки в банку
		2312	Інші поточні рахунки в банку
		2313	Реєстраційні рахунки
		2314	Інші рахунки в Казначействі
2315	Рахунки для обліку депозитних сум		

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 22 “Готівкові кошти та їх еквіваленти” призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у готівці, грошових документів (у національній та іноземній валютах), які знаходяться в касі бюджетної установи (поштових марок, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах, тощо), та про кошти в дорозі. За дебетом рахунку відображається надходження готівкових коштів, грошових документів у касу бюджетної установи та коштів в дорозі, за кредитом – виплата готівкових коштів із каси або списання нестач готівкових коштів на рахунок винних осіб, вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Рахунок 22 “Готівкові кошти та їх еквіваленти” в межах субрахунку 221 “Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів” має наступні субрахунки 2-го рівня з таким функціональним призначенням:

– 2211 “Готівка у національній валюті” – для ведення обліку готівки в національній валюті, що знаходиться в касі суб’єкта.

– 2212 “Готівка в іноземній валюті” – для здійснення обліку готівки в іноземній валюті за кожним видом валюти окремо, що знаходиться в касі суб’єкта.

– 2213 “Грошові документи у національній валюті” – для накопичення інформації щодо грошових документів в національній валюті.

– 2214 “Грошові документи в іноземній валюті” – для фіксації даних за грошовими документами в іноземній валюті.

– 2215 “Грошові кошти в дорозі у національній валюті” – для ведення обліку коштів, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

– 2216 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті” – для обліку коштів в іноземній валюті, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

Рахунок 23 “Грошові кошти на рахунках” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів, що знаходяться на рахунках в установах банків та в органах Казначейства. За дебетом рахунку відображається надходження грошових коштів на рахунки в установах банків та в органах Казначейства, за кредитом – їх використання.

Рахунок 23 “Грошові кошти на рахунках” в межах субрахунку 231 “Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 2311 “Поточні рахунки в банку”, для обліку грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій.

– 2312 “Інші поточні рахунки в банку”, для обліку грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, призначених для переказів підвідомчим установам, а також інших надходжень, не відображених на субрахунку 2311.

– 2313 “Реєстраційні рахунки”, для обліку грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства, які можуть бути використані для поточних операцій.

– 2314 “Інші рахунки в Казначействі”, для обліку інших надходжень грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства, які не відображені на субрахунках 2313, зокрема грошові кошти для виплати працівникам допомоги у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю; кошти, виділені з бюджету розпоряднику бюджетних коштів для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

– 2315 “Рахунки для обліку депозитних сум”, на якому ведеться облік коштів, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 р. № 1219, типову кореспонденцію з обліку грошових коштів бюджетних установ наведено в табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Типова кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання асигнувань на виконання бюджетною установою своїх повноважень, визначених законодавством	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”, 54 “Цільове фінансування”
2	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у звітному році	70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”, 54 “Цільове фінансування”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”

Продовження табл. 4.7.

1	2	3	4
3	Нарахування доходів від реалізації активів	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7211 “Дохід від реалізації активів”
4	Надходження на рахунки бюджетної установи коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів від продажу	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”, 6212 “Розрахунки із замовниками за роботи і послуги”, 6414 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”
5	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”
6	Витрачання спонсорських та благодійних внесків	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”

Продовження табл. 4.7.

1	2	3	4
7	<p>Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо:</p> <p> шляхом попередньої оплати у випадках, передбачених законодавством</p> <p>після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг</p>	<p>2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”</p> <p>6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”</p>	<p>2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”</p> <p>2311 “Поточні рахунки в банку”, “Реєстраційні рахунки”</p>
8	Перерахування до бюджету податків і зборів відповідно до законодавства	63 “Розрахунки за податками і зборами”	23 “Грошові кошти на рахунках”
9	<p>Оприбуткування грошових документів</p> <p>Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту</p> <p>Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту</p> <p>Для документів суворого обліку водночас проведення запису на позабалансовому рахунку 08</p>	<p>2213 “Грошові документи у національній валюті”</p> <p>8013 “Матеріальні витрати”, 8113 “Матеріальні витрати”</p> <p>6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”</p>	<p>2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”</p> <p>2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”</p> <p>2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”</p>

Продовження табл. 4.7.

1	2	3	4
10	Видача під звіт грошових документів	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	2213 “Грошові документи у національній валюті”
11	Списання грошових документів на підставі акта	8013 “Матеріальні витрати”, 8113 “Матеріальні витрати”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”
	Для документів суворого обліку водночас проведення списання з позабалансового рахунку 08		
12	Находження в касу готівки з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних та інших рахунків	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2312 “Інші поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”, 2314 “Інші рахунки в Казначействі”, 2315 “Рахунки для обліку депозитних сум”
13	Видача готівки з каси	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”, 6416 “Розрахунки за страхуванням”, 6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”, 6412 “Розрахунки з депонентами”, 6413 “Розрахунки за депозитними сумами”	2211 “Готівка у національній валюті”
	Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші не фінансові активи”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”

Продовження табл. 4.7.

1	2	3	4
14	Видано під звіт іноземну валюту	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	2212 “Готівка в іноземній валюті”
	Прийняття та затвердження звіту про використаний аванс в іноземній валюті	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”
	Повернення підзвітною особою залишку авансу в касу в іноземній валюті	2212 “Готівка в іноземній валюті”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”
	Відшкодовані перевитрати понад виданий аванс	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	2212 “Готівка в іноземній валюті”
15	Перерахування коштів установі банку для придбання іноземної валюти	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
16	Проведення розрахунків з установою банку з придбання іноземної валюти:		
	зарахована іноземна валюта	2311 “Поточні рахунки в банку”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
	списана вартість послуги за придбання валюти	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
17	Повернуто установою банку невикористаний залишок коштів, перерахованих для придбання іноземної валюти	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
18	Віднесення на рахунок винних осіб виявлених нестач грошових коштів у касі	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”
19	Надходження сум у касу, на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки на погашення нестач, завданих збитків тощо	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”

Продовження табл. 4.7.

1	2	3	4
20	Зарахування сум на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки та інші рахунки коштів, які надійшли в касу	2311 "Поточні рахунки в банку", 2312 "Інші поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки", 2314 "Інші рахунки в Казначействі", 2315 "Рахунки для обліку депозитних сум"	2211 "Готівка у національній валюті", 2212 "Готівка в іноземній валюті"
21	Нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку (у касі): при збільшенні курсу	2212 "Готівка в іноземній валюті", 2311 "Поточні рахунки в банку"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
	при зменшенні курсу	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	2212 "Готівка в іноземній валюті", 2311 "Поточні рахунки в банку"
22	Переоцінка зобов'язань, узятих в іноземній валюті: при збільшенні курсу	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	при зменшенні курсу	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"

Рух грошових коштів бюджетних установ відображається в М-О № 1,2, 3.

4.4. Облік фінансових інвестицій

Згідно НП(С)БОДС 133 фінансові інвестиції визнаються бюджетною установою в складі активів, якщо вказаний суб'єкт господарювання здійснює контроль за фінансовими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність отримання суб'єктом господарювання економічних вигід або потенціалу корисності. Відповідно до закріпленої цим НП(С)БОДС класифікацією фінансові інвестиції бюджетних установ поділяються на:

– довгострокові – фінансові інвестиції зі строком погашення на дату балансу більше дванадцяти місяців, що утримуються бюджетною установою не для продажу;

– поточні – фінансові інвестиції зі строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, які призначені до продажу і можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент.

Первісна оцінка та відображення в обліку фінансових інвестицій відбувається за собівартістю, яка складається з ціни її придбання, комісійних винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції. В разі, якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на:

– цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за балансовою вартістю переданих цінних паперів;

– грошові кошти та інші активи, у тому числі внесені до статутного капіталу підприємств, фінансові інвестиції оцінюються за балансовою вартістю переданих активів.

Дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню відповідно до законодавства бюджетною установою за фінансовими інвестиціями, відображаються у складі доходів.

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу передбачає їх подальше відображення за балансовою вартістю, при цьому балансова вартість фінансових інвестицій зменшується у разі визнання втрат від зменшення їх корисності або збільшується у разі визнання вигід від відновлення корисності. Зауважимо, що втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій, а суми вигід від відновлення корисності - у складі інших доходів з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових інвестицій. Визначення та оцінка зменшення та/або відновлення корисності фінансових інвестицій здійснюються у порядку, передбаченому НП(С)БОДС.

Фінансові інвестиції, що утримуються бюджетною установою до їх погашення, оцінюються та відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням доходу від фінансових інвестицій та відображається у складі доходів або витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно (приклад визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка наведено в додатку Д.2).

Фінансові інвестиції в підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління бюджетної установи, як правило головного розпорядника бюджетних коштів – далі ГРБК, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу підприємства, крім тих, що є результатом операцій між ГРБК та підприємством. При взятті на баланс фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління ГРБК, при першому складанні фінансової звітності за НП(С)БОДС одночасно збільшується на відповідну суму власний капітал ГРБК (у частині капіталу в підприємства). Балансова вартість фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління ГРБК:

– протягом звітного періоду збільшується на суму внеску до статутного капіталу підприємств державного, комунального секторів економіки та зменшується на суму вилучення майна у таких підприємств;

– на дату балансу збільшується (зменшується) на суму зміни власного капіталу таких підприємств, визначену на кінець звітного періоду порівняно з попереднім звітним періодом, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами та підприємством, при цьому одночасно збільшується (зменшується) власний капітал (у частині капіталу в підприємства).

При вилученні зі сфери управління ГРБК підприємств державного, комунального секторів економіки зменшуються фінансові інвестиції, пов'язані з цими підприємствами, з одночасним зменшенням власного капіталу (у частині капіталу в підприємства), що відноситься до цієї фінансової інвестиції, із віднесенням у разі виникнення суми різниці на фінансовий результат.

Зменшення балансової вартості фінансової інвестиції відображається в

бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості окремої фінансової інвестиції.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією, а фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління ГРБК, відображаються за кожним підприємством.

Згідно бюджетного законодавства до складу поточних фінансових інвестицій відносяться короткострокові векселі одержані, аналітичний облік яких ведеться у прибутково-видатковій книзі довільної форми за кожним одержаним векселем.

Синтетичний та аналітичний облік фінансових інвестицій бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 4.8).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 25 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи” призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових фінансових інвестицій (вкладень) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, обліку довгострокових векселів одержаних та інших довгострокових фінансових активів. За дебетом рахунку відображається вартість довгострокових фінансових інвестицій, за кредитом – їх вибуття (списання), погашення чи зменшення вартості.

Таблиця 4.8

**Склад рахунків з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій
бюджетних установ**

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>	
25	<i>Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи</i>		
	251	<i>Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів</i>	
		2511	Придбані акції
		2512	Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій
		2513	Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств
		2514	Довгострокові векселі одержані
	2515	Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
26	<i>Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи</i>		
	261	<i>Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів</i>	
		2611	Поточні фінансові інвестиції в цінні папери
		2612	Короткострокові векселі одержані
	2613	Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	

Рахунок 25 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи” в розрізі субрахунку 251 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 3-го рівня:

– 2511 “Придбані акції” – для обліку придбаних (отриманих) акцій, щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб’єктом управління.

– 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій” – для обліку довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери (крім акцій), щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб’єктом управління.

– 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств” – для обліку довгострокових фінансових інвестицій (крім цінних паперів) у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб’єкта.

– 2514 “Довгострокові векселі одержані” – для обліку векселів, отриманих суб’єктом згідно із законодавством і строк сплати яких перевищує дванадцять місяців з дати балансу.

– 2515 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”, на якому ведеться облік інших фінансових активів, які не відображені на субрахунках 2511–2514.

Рахунок 26 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи” призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух поточних фінансових інвестицій, короткострокових векселів та інших поточних фінансових активів.

За дебетом рахунку відображається вартість поточних фінансових інвестицій та суми заборгованості за взаємними розрахунками, за кредитом – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості та списання сум заборгованості за взаємними розрахунками.

Рахунок 26 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи” в розрізі субрахунку 261 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 2611 “Поточні фінансові інвестиції у цінні папери”, на якому ведеться облік поточних фінансових інвестицій, щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб’єктом управління.

– 2612 “Короткострокові векселі одержані”, для обліку короткострокових векселів, одержаних розпорядником бюджетних коштів, у випадках, передбачених законодавством.

– 2613 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”, для узагальнення інформації щодо інших поточних фінансових активів, які не відображені на субрахунках 2611 та 2612.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 р. №1219, типову кореспонденцію з обліку фінансових інвестицій бюджетних установ наведено в табл. 4.9

Таблиця 4.9

**Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових інвестицій
бюджетних установ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання цільового фінансування для придбання фінансових інвестицій	2311 “Поточні рахунки в банках”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	54 “Цільове фінансування”
2	Придбання фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу:		
а)	грошових коштів	2511 “Придбані акції”, 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”, 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
	Водночас проведення другого запису	54 “Цільове фінансування”	5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал в частках (паях)”
б)	необоротних активів	2511 “Придбані акції”; 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”, 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”	1013 “Будівлі, споруди та передавальні пристрої” - 1018 “Інші основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”
	Списання сум нарахованого зносу (накопиченої амортизації)	1411 “Знос основних засобів”, 1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	1013 “Будівлі, споруди та передавальні пристрої” - 1018 “Інші основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”

Продовження табл. 4.9.

1	2	3	4
	Водночас відображення змін у капіталі	51 “Внесений капітал”, 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”	5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал в частках (паях)”
3	Отримання до сфери управління суб’єкта підприємств державного, комунального сектору економіки та збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб’єкта	2511 “Придбані акції”; 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”; 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”	5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал в частках (паях)”
4	Вилучення зі сфери управління суб’єкта підприємств державного, комунального секторів економіки та зменшення розміру власного капіталу у підприємствах, які належать до сфери управління суб’єкта, у частині:		
	капіталу, інвестованого в підприємства	5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал в частках (паях)”	2511 “Придбані акції”; 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”; 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”
	суми різниць	5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”	2511 “Придбані акції”; 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”; 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”
5	Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб’єктом	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”

Продовження табл. 4.9.

1	2	3	4
6	Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2511 “Придбані акції”; 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”; 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”; 2514 “Довгострокові векселі одержані”; 2515 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”; 2611 “Поточні фінансові інвестиції в цінні папери”, 2612 “Короткострокові векселі одержані”; 2613 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”
7	Відображення суми вигід від відновлення корисності фінансових інвестицій	2511 “Придбані акції”, 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”, 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”, 2514 “Довгострокові векселі одержані”, 2515 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”, 2611 “Поточні фінансові інвестиції в цінні папери”, 2612 “Короткострокові векселі одержані”, 2613 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
8	Нарахування суми надходжень від продажу фінансових інвестицій	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7211 “Доходи від реалізації активів”

Продовження табл. 4.9.

1	2	3	4
9	Надходження коштів від продажу фінансових інвестицій	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"	2117 "Інша поточна дебіторська заборгованість"
10	Вибуття фінансових інвестицій	82 "Витрати з продажу активів"	2511 "Придбані акції", 2512 "Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій", 2513 "Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств"
11	Нарахування зобов'язань перед бюджетом згідно із законодавством за реалізацію фінансових інвестицій	5211 "Капітал у підприємствах у формі акцій"; 5212 "Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі"; 5213 "Капітал в частках (паях)"	6312 "Інші розрахунки з бюджетом"
12	Погашення зобов'язань перед бюджетом за реалізовані фінансові інвестиції	6312 "Інші розрахунки з бюджетом"	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"
13	Переведення довгострокових фінансових інвестицій до поточних	2611 "Поточні фінансові інвестиції в цінні папери"; 2612 "Короткострокові векселі одержані"; 2613 "Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів"	2511 "Придбані акції"; 2512 "Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій"; 2513 "Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств"; 2514 "Довгострокові векселі одержані"; 2515 "Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів"

4.5. Облік інших фінансових активів

Згідно нормативної бази бюджетного обліку до складу всіх інших фінансових активів бюджетних установ відносять: дебіторську заборгованість за внутрішніми розрахунками; розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету та витрати майбутніх періодів.

Бюджетна субординація, передбачена бюджетним процесом спричиняє не тільки виокремлення специфічних бюджетно-фінансових відносин в межах діяльності бюджетних установ, а і забезпечує наявність та функціонування механізму внутрішніх розрахунків між розпорядниками бюджетних коштів вищого та нижчого рівнів. Такий механізм на сьогодні, як правило, застосовується для передачі товарно-матеріальних цінностей вище стоячими розпорядниками бюджетних коштів нищестоящим. Дебіторська заборгованість за розрахунками з приводу проведення таких операцій ідентифікується як інші нефінансові активи

Відповідно до положень Бюджетного кодексу України органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, – це органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів, інших надходжень бюджету. Основним функціональним завданням таких органів виступає забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження до державного та місцевих бюджетів податків і зборів та інших доходів відповідно до законодавства, на виконання якого органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України та до місцевих фінансових органів такий пакет звітності:

– місячні звіти (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) окремо щодо зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним:

- 1) про фактичні надходження податків і зборів та інших доходів бюджету;
- 2) про податковий борг;
- 3) про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступних звітних періодах;
- 4) про бюджетне відшкодування податку на додану вартість, включаючи інформацію про заборгованість бюджету з відшкодування податку на додану вартість.

– квартальні звіти (у галузевому і територіальному розрізі та у розрізі джерел доходів і форм власності) окремо щодо зведеного бюджету України, державного бюджету та місцевих бюджетів:

1) про суми списаного податкового боргу – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

2) про розстрочені і відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

3) про суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання, – не пізніше 50 днів після закінчення кварталу і не пізніше 70 днів після закінчення року.

В процесі справляння таких податкових, неподаткових, надходжень єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування виникають розрахунки, які ідентифікуються в бухгалтерському обліку бюджетних установ як нефінансові активи.

Витрати майбутніх періодів являють собою витрати, що здійснені в поточному році, але підлягають віднесенню на витрати майбутніх періодів, як то: підготовка до виробництва в сезонних галузях виробництва, сплачені авансові орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо. Такі витрати забезпечують отримання економічних вигід впродовж кількох звітних періодів, а тому не можуть бути віднесені до собівартості кінцевого продукту діяльності бюджетних установ в даному звітному періоді і відносяться до фінансових активів бюджетних установ.

Синтетичний та аналітичний облік таких інших фінансових активів бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 4.10).

Таблиця 4.10

Склад рахунків з бухгалтерського обліку інших фінансових активів бюджетних установ

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>
27	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	
	271	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
	2711	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
28	Розрахунки за надходженнями до бюджету	
	281	Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету
	2811	Розрахунки за податковими надходженнями
	2812	Розрахунки за неподатковими надходженнями
	2813	Розрахунки за іншими надходженнями
2814	Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	
29	Витрати майбутніх періодів	
	291	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
	2911	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 27 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками” призначено для обліку й узагальнення інформації про розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищестоящими розпорядниками коштів і розпорядниками нижчого рівня. За дебетом рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками, за кредитом – її погашення чи списання.

Рахунок 27 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками” в межах субрахунку 271 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

– 2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками” ведеться облік дебіторської заборгованості, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів з внутрівідомчої передачі.

Рахунок 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету” призначено для обліку й узагальнення інформації про розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень бюджету за податковими, неподатковими та іншими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, та за надходженнями єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. За дебетом рахунку відображаються нараховані суми надходжень за податковими, неподатковими та іншими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, за кредитом – їх погашення, розподіл (перерахування), повернення.

Рахунок 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету” в межах субрахунку 281 “Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 2811 “Розрахунки за податковими надходженнями”, на якому ведеться облік розрахунків за податками і зборами (обов’язковими платежами), які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, органами, що контролюють справляння надходжень бюджету.

– 2812 “Розрахунки за неподатковими надходженнями” призначений для обліку розрахунків за адміністративними зборами та іншими неподатковими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, органами, що контролюють справляння надходжень бюджету.

– 2813 “Розрахунки за іншими надходженнями”, що використовується в обліку розрахунків за іншими надходженнями, які не відображені на субрахунках 2811–2812.

– 2814 “Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” – для ведення обліку коштів, що надійшли від сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування для подальшого розподілу (перерахування) за видами загальнообов’язкового державного соціального страхування та із настанням відповідних умов підлягають поверненню.

Рахунок 29 “Витрати майбутніх періодів” призначено для обліку й узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі тощо). За дебетом рахунку відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом – списання (розподіл) витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду.

Рахунок 29 “Витрати майбутніх періодів” в межах субрахунку 291 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки:

– 2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 р. №1219, типову кореспонденцію з обліку інших фінансових активів бюджетних установ наведено в табл. 4.11.

Таблиця 4.11

**Типова кореспонденція з обліку інших фінансових активів
бюджетних установ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми переданих виробничих запасів та інших нефінансових активів (суб’єктом, що передав)	2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”
2	Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів суб’єктом, що отримав їх за операціями з внутрішньої передачі запасів	6611 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”

Продовження табл. 4.11

1	2	3	4
3	За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (суб'єктом, що їх передав)	8013 “Матеріальні витрати”	2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”
4	Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”, 2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”
5	Якщо встановлено винних осіб, проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:	-	-
	витрат на відновлення (придбання)	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	6312 “Інші розрахунки з бюджетом”
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей		
6	Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 “Запаси”	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”, 2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”

Продовження табл. 4.11

1	2	3	4
7	Здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах	2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
8	Списання витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду	8013, 8113 “Матеріальні витрати”	2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”
9	Нарахування зобов’язань органами, що контролюють справляння надходжень бюджету за податковими, неподатковими та іншими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету	Рахунок 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету”	Рахунок 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету”
10	Погашення зобов’язань перед бюджетом за податковими, неподатковими та іншими надходженнями органами, що відповідно до законодавства контролюють їх справляння	Рахунок 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету”	Рахунок 28 “Розрахунки за надходженнями до бюджету”

РОЗДІЛ 5. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

5.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку зобов'язань.

5.2. Облік довгострокових зобов'язань і поточної заборгованості за кредитами та позиками.

5.3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги.

5.4. Облік розрахунків за податками і зборами.

5.5. Облік розрахунків з оплати праці.

5.6. Облік інших зобов'язань.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– визначення, характеристику та структуру зобов'язань бюджетних установ;

– тезаурус Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентують облік зобов'язань;

– склад нормативно-правових документів з обліку зобов'язань;

– класифікацію зобов'язань в розрізі елементів;

– алгоритм визнання та оцінки зобов'язань;

– методичку обліку зобов'язань;

– склад, характеристику рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій із зобов'язаннями та кореспонденцію за ними;

а також уміти:

– надавати визначення поняттю зобов'язання та складових елементів останнього комплексного об'єкту обліку;

– надавати тлумачення термінології відповідних НП(С)БОДС;

– визначати склад нормативно-правових документів з обліку зобов'язань бюджетних установ;

– ідентифікувати об'єкти у складі зобов'язань бюджетних установ;

– проводити оцінку зобов'язань бюджетних установ;

– здійснювати облік зобов'язань;

– опрацьовувати в межах системи бухгалтерського обліку операції із зобов'язаннями за допомогою рахунків бухгалтерського обліку;

5.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку зобов'язань

Питання зобов'язань виступає об'єктом розгляду значної кількості нормативно-правових документів, головним з яких виступає Цивільний кодекс України. Згідно ст. 509 вказаного правового акту найвищого рівня вітчизняної законодавчо-регламентаційної піраміди зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку. Підставами для виникнення зобов'язань виступають (ст. 11 Цивільного кодексу України): договори та інші правочини; створення літературних, художніх творів, винаходів та інших результатів інтелектуальної, творчої діяльності; завдання майнової (матеріальної) та моральної шкоди іншій особі; інші юридичні факти. Сторонами правовідносин щодо зобов'язання є боржник і кредитор.

Визначення зобов'язань, сформоване в межах вітчизняної облікової системи дає більш чітку уяву про останні як об'єкт бухгалтерського обліку і має, фактично, уніфікований характер щодо різних підсистем бухгалтерського обліку. Згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а також НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” та НП(С)БОДС 128 “Зобов'язання”, затвердженого Наказом МФУ “Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” від 24.12.2010 р. № 1629 з метою бухгалтерського обліку всі зобов'язання бюджетних установ поділяються на:

– довгострокові зобов'язання – зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, при цьому первісний строк погашення такого зобов'язання був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове; включаючи середньо- і довготермінові позики та кредити;

– поточні зобов'язання – короткотермінові зобов'язання з термінами погашення, як правило, менше одного року – рахунки кредиторів, короткотермінові позики, частина довготермінової позики, термін оплати якої настає в даному звітному періоді;

– непередбачені зобов'язання – це:

– зобов’язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб’єкт державного сектору не має повного контролю; *або*

– теперішнє зобов’язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов’язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов’язання не можна достовірно визначити;

– доходи майбутніх періодів.

Крім вищевказаних понять, НП(С)БОДС надають тлумачення іншим термінам щодо зобов’язань, а саме (табл. 5.1-5.3).

Таблиця 5.1

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 128 “Зобов’язання”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Непередбачений актив	<i>актив, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб’єкт державного сектору не має повного контролю;</i>
Непередбачене зобов’язання	<i>це: 1) зобов’язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб’єкт державного сектору не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов’язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов’язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов’язання не можна достовірно визначити;</i>
Сума погашення	<i>недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язання.</i>

Таблиця 5.2

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 132 “Виплати працівникам”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню	<i>Виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди;</i>

Продовження табл. 5.2.

<i>1</i>	<i>2</i>
Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню	Виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах;
Виплати при звільненні	Виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку
Поточні виплати працівнику	Виплати працівнику (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу

Таблиця 5.3

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Валютний ризик	Імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу;
Відсотковий ризик	Імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок;
Інструмент хеджування	Похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування;
Коефіцієнт ефективності хеджування	Частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструмента хеджування;
Кредитний ризик	Імовірність втрат однієї зі сторін – укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною;
Об'єкт хеджування	Актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією;
Похідний фінансовий інструмент	Фінансовий інструмент: – розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому; – вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; – який не потребує початкових інвестицій;
Ризик грошового потоку	Імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом;

Продовження табл. 5.3.

1	2
Ризик ліквідності	Імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю;
Ринковий ризик	Імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку;
Твердий контракт	Контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту;
Фінансова гарантія	Передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань;
Фінансове зобов'язання	Контрактне зобов'язання: – передати грошові кошти або інший фінансовий актив; – обмінятися фінансовими інструментами на потенційно не вигідних умовах;
Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу	Фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника;
Фінансовий інструмент	Контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання);
Хеджування	Застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку;
Хеджування вартості	Хеджування змін вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит;
Хеджування грошових потоків	Хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит;
Хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору	Хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів;
Ціновий ризик	Імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

Вивчення складу зобов'язань в розрізі їх складових в контексті особливостей діяльності бюджетних установ, складових облікового процесу та його напрямів, загальних завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, дало змогу сформулювати такі завдання фінансового обліку за вищевказаним комплексним об'єктом:

- вірне визнання, точна класифікації та коректна вивірена оцінка зобов'язань;
- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах операцій щодо виникнення та припинення зобов'язань;
- контроль за точністю і своєчасністю проведенням розрахунків з фізичними та юридичними особами, що виступають в якості кредиторів;
- забезпечення всіх рівнів управління інформацією про наявність, рух і вибуття зобов'язань;
- надання зовнішнім користувачам достовірної та релевантної інформації щодо вказаного комплексного об'єкту обліку у формі фінансової звітності;

Фінансовий облік зобов'язань в бюджетних установах здійснюється відповідно до таких нормативно-правових актів:

- Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI;
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV;
- Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI;
- Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон від 05.04.2001 р. № 2346-III;
- Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII;
- Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII;
- Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 р. №3723- XII;
- Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. №108/95-ВР;
- Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР;
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV;
- Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568;
- Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879;

– Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755;

– Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203;

– Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219;

– Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. № 1798;

– Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629;

– Про затвердження Порядку з бухгалтерського обліку окремих активів, зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372;

- Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 24.08.2012 р. № 938;

– Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407;

– Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України 02.03.2012 р. № 309;

– Про затвердження форм карток, книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604;

– Про затвердження Порядку отримання застрахованими особами і членами їх сімей санаторно-курортного лікування, що сплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності: Постанова правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.02.2009 р. № 12;

– Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним

соціалічним страхуванням: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266;

– Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення: Постанова Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 р. №1078;

– Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. №2464 - VI;

– Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. №1170;

– Про Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 р. № 786;

– Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ.

– Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабінету Міністрів від 08.02.1995 р. № 100;

– Про оплату праці на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: Постанова Кабінету Міністрів від 30.08.2002 р. №1298.

– Про ефективне використання державних коштів: Постанова Кабінету Міністрів від 11.10.2016 р. № 710;

– Постанова Кабінету Міністрів України від 13.07.2016 р. № 440: Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру;

– Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-ХІV;

– Питання стипендіального забезпечення: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.07.2004 р. №882;

– Про розміри стипендій у державних та комунальних навчальних закладах, наукових установах: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 р. № 1047;

– Деякі питання стипендіального забезпечення: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 р. № 1050.

5.2. Облік довгострокових зобов'язань і поточної заборгованості за кредитами та позиками

Згідно Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого Наказом МФУ від 02.04.2014 № 372, Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та порядку його застосування довгострокові зобов'язання бюджетних установ поділяються на: довгострокові кредити банків, відстрочені довгострокові кредити банків, інші довгострокові позики, зобов'язання довгостроковими цінними паперами, довгострокові зобов'язання за операціями з оренди, інші довгострокові фінансові зобов'язання. В свою чергу група поточної заборгованості за кредитами та позиками поділяється на такі підгрупи: поточна заборгованість за довгостроковими кредитами, поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами, поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями, короткострокові кредити банків, відстрочені короткострокові кредити банків, короткострокові позики, інші короткострокові фінансові зобов'язання.

Зауважимо, що питання запозичень бюджетних установ є досить складним та спірним. Так, ст. 16, п. 4. Бюджетного кодексу України закріплено положення, згідно якого бюджетна установа не має права здійснювати запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених цим Кодексом) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету). Отже, запозичення бюджетними установами в окремих випадках можуть бути здійснені, але виключно у разі їх закріплення Бюджетним кодексом України. На відміну від загальноекономічного підґрунтя, обліковий механізм отримання позик та кредитів бюджетними установами досить чітко сформовано НП(С)БОДС 128 “Зобов'язання” та іншим нормативними актами в сфері бюджетного обліку.

Підходи до визнання зобов'язань розкривається НП(С)БОДС 128 “Зобов'язання”, згідно якому заборгованість визнається зобов'язанням, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Заборгованість, що не відповідає критеріям визнання зобов'язання, є непередбачуваним зобов'язанням, яке не визнається бюджетною установою, а відображається на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення.

Довгострокове зобов'язання за кредитним договором (якщо договір передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якого порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення з урахуванням особливостей, визначених бюджетним законодавством. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Відповідно до НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти” частина зобов'язань бюджетних установ, а саме фінансові зобов'язання (включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання) виступають фінансовими інструментами. Отже, в межах порядку визнання фінансових інструментів, фінансові зобов'язання відображаються у балансі, якщо бюджетна установа є стороною договору щодо вказаного виду фінансових інструментів. Безумовні зобов'язання визнаються фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту бюджетна установа бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти.

Фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права зобов'язання на його передачу. Форвардний контракт визнається фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання продажу предмета контракту. Опціони визнаються фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

Первісна оцінка фінансових зобов'язань здійснюється за їх фактичною собівартістю. На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання відображаються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, зобов'язань за похідними фінансовими інструментами, фінансових зобов'язань, які є об'єктом хеджування. Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами на кожну наступну після визнання дату балансу відображаються за собівартістю.

У разі передачі бюджетною установою контролю за фінансовим активом, за умов прийняття на себе нового фінансового зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу вона зараховує на свій баланс нове

фінансове зобов'язання. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на вартість узятото фінансового зобов'язання.

Якщо вартість нового фінансового зобов'язання достовірно визначити неможливо, то:

– первісна вартість нового фінансового зобов'язання дорівнює сумі перевищення виручки над балансовою вартістю списаного активу. У випадках, передбачених законодавством, створюється забезпечення відповідно до НП(С)БОДС 128 “Зобов'язання”.

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового зобов'язання, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

На кожен наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання відображаються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, зобов'язань за похідними фінансовими інструментами, фінансових зобов'язань, які є об'єктом хеджування. Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами на кожен наступну після визнання дату балансу відображаються за собівартістю.

Бюджетна установа списує з балансу фінансове зобов'язання або його частину після його виконання, анулювання або закінчення терміну його дії.

Синтетичний та аналітичний облік довгострокових зобов'язань і поточної заборгованості за кредитами та позиками бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 5.4).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 60 “Довгострокові зобов'язання” призначено для обліку й узагальнення інформації за кредитами та позиками, одержаними суб'єктами відповідно до законодавства, зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами, за операціями з оренди, іншими довгостроковими фінансовими зобов'язаннями. За кредитом рахунку відображаються суми довгострокових зобов'язань, а також переведення короткострокових (відстрочених) тощо, за дебетом – їх погашення або переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями тощо.

Рахунок 60 “Довгострокові зобов'язання” в розрізі субрахунку 601 “Довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 6011 “Довгострокові кредити банків”, для обліку сум довгострокової заборгованості банкам за одержані відповідно до законодавства кредити у національній та іноземній валюті, строк сплати яких настане в наступні звітні періоди.

– 6012 “Відстрочені довгострокові кредити банків”, для обліку сум відстрочених довгострокових кредитів, одержаних в установах банків.

– 6013 “Інші довгострокові позики”, для обліку сум інших довгострокових позик, одержаних відповідно до законодавства.

Таблиця 5.4

Склад рахунків з бухгалтерського обліку довгострокових зобов’язань, поточної заборгованості за кредитами та позиками бюджетних установ

№	№	Назва
60	Довгострокові зобов’язання	
	601	Довгострокові зобов’язання розпорядників бюджетних коштів
	6011	Довгострокові кредити банків
	6012	Відстрочені довгострокові кредити банків
	6013	Інші довгострокові позики
	6014	Зобов’язання за довгостроковими цінними паперами
	6015	Довгострокові зобов’язання за операціями з оренди
61	Поточна заборгованість за кредитами та позиками	
	611	Поточна заборгованість розпорядників бюджетних коштів за кредитами та позиками
	6111	Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
	6112	Поточна заборгованість за зобов’язаннями за довгостроковими цінними паперами
	6113	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов’язаннями
	6114	Короткострокові кредити банків
	6115	Відстрочені короткострокові кредити банків
	6116	Короткострокові позики
	6117	Інші короткострокові фінансові зобов’язання

– 6014 “Зобов’язання за довгостроковими цінними паперами”, на якому ведеться облік зобов’язань за довгостроковими цінними паперами. На цих субрахунках ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов’язанням.

– 6015 “Довгострокові зобов’язання за операціями з оренди”, на якому ведеться облік зобов’язань за операціями оренди щодо необоротних активів,

отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства. Нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди відображається як збільшення зобов'язань за операціями оренди, погашення заборгованості орендодавцям за отримані на умовах довгострокової оренди необоротні активи, переведення її до короткострокових зобов'язань, списання відображається як зменшення таких зобов'язань. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

– На субрахунках 6016 “Інші довгострокові фінансові зобов'язання” ведеться облік випущених облігацій та інших позикових коштів (крім тих, що обліковуються на субрахунках 6011–6015, на які нараховуються відсотки.

Рахунок 61 “Поточна заборгованість за кредитами та позиками” призначений для обліку сум за короткостроковими позиками, одержаними відповідно до законодавства, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, строк погашення яких минув. На цьому рахунку узагальнюється інформація про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, у разі настання строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу. За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик) та частина довгострокових зобов'язань за довгостроковими кредитами (зобов'язаннями), яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, сума заборгованості за внутрішніми та зовнішніми зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами державного бюджету (місцевих бюджетів), яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів, списання.

Рахунок 61 “Поточна заборгованість за кредитами та позиками” в розрізі субрахунку 611 “Поточна заборгованість за кредитами та позиками розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки:

– 6111 “Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами”, на якому здійснюється облік поточної заборгованості за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

– 6112 “Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами”, на якому ведеться облік поточної заборгованості за довгостроковими цінними паперами, зокрема поточної заборгованості за довгостроковими векселями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

– 6113 “Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов’язаннями”, який призначено для обліку поточної заборгованість за іншими довгостроковими зобов’язаннями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

– 6114 “Короткострокові кредити банків”, на якому ведеться облік сум короткострокових кредитів, одержаних у банках в національній та іноземній валютах відповідно до законодавства.

– 6115 “Відстрочені короткострокові кредити банків”, який призначено для обліку сум короткострокових кредитів, одержаних в установах банків у національній та іноземній валютах, які були відстрочені.

– 6116 “Короткострокові позики”, на якому здійснюється відображення сум короткострокових позик, які були одержані з бюджету, банків чи інших юридичних осіб, у національній та іноземній валютах.

– 6117 “Інші короткострокові фінансові зобов’язання”, що призначений для обліку сум поточної заборгованості за кредитами та позиками, які не включені до субрахунків 6111–6116. На цих субрахунках ведеться облік сум прострочених позик, що були одержані з бюджету, в установах банків, від інших юридичних осіб у національній та іноземній валютах відповідно до законодавства.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.15 №1219, типову кореспонденцію з обліку довгострокових зобов’язань, поточної заборгованості за кредитами та позиками бюджетних установ наведено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Типова кореспонденція з бухгалтерського обліку довгострокових зобов’язань, поточної заборгованості за кредитами та позиками бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання довгострокового кредиту в установі банку	2312 “Інші поточні рахунки в банку”	6011 “Довгострокові кредити банків”
2	Відстрочення строку погашення довгострокового кредиту в установі банку	6011 “Довгострокові кредити банків”	6012 “Відстрочені довгострокові кредити банків”
3	Перерахування коштів з поточного рахунку на погашення довгострокових кредитів	6011 “Довгострокові кредити банків”, 6012 “Відстрочені довгострокові кредити банків”	2312 “Інші поточні рахунки в банку”

Продовження табл. 5.5.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
4	Отримання короткострокового кредиту в установі банку	2312 “Інші поточні рахунки в банку”	6114 “Короткострокові кредити банків”
5	Відстрочення строку погашення короткострокового кредиту в установі банку	6114 “Короткострокові кредити банків”	6115 “Відстрочені короткострокові кредити банків”
6	Відображення поточної заборгованості з довгострокового кредиту в установі банку	6011 “Довгострокові кредити банків”	6111 “Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами”
7	Погашення поточної заборгованості з довгострокового кредиту в установі банку	6111 “Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами”	2312 “Інші поточні рахунки в банку”

5.3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги

Розрахунки за товари, роботи і послуги обіймають левову частку розрахунків бюджетних установ. В цілому закупівлі бюджетних установ здійснюється в межах положень, закріплених Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII “Про публічні закупівлі”. Особливістю діяльності бюджетних установ є процедура реєстрації бюджетних зобов’язань в органах ДКСУ, що обов’язково передуює власне процедурі закупівлі і здійснюється відповідно до Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов’язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 02.03.2012 р. № 309. Доречним вбачається презентація термінології цього нормативного документи в частині основних понять, а саме:

– бюджетне фінансове зобов’язання – зобов’язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства;

– зобов’язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або

одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет;

– фінансове зобов'язання – будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій, здійснених розпорядником або одержувачем бюджетних коштів протягом бюджетного періоду з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет.

Згідно положень ст. 48, 49 Бюджетного кодексу України Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, узятих на облік органами Казначейства України; щодо завдань (проектів) Національної програми інформатизації - після їх погодження з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації.

Довгострокове зобов'язання за енергосервісом на підставі документального підтвердження в установленому порядку скорочення обсягів споживання комунальних послуг та енергоносіїв і видатків на їх оплату за звітний період (порівняно з такими обсягами (видатками), які були б спожиті (здійснені) за відсутності енергосервісу) набуває статусу бюджетного зобов'язання у сумі, визначеній згідно з умовами договору енергосервісу виходячи з цін (тарифів), діючих у періоді, за який здійснюється розрахунок, у межах фактичного скорочення таких видатків.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету.

За бюджетними програмами, які здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків, міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів, термін дії яких завершується у поточному бюджетному періоді, розпорядники бюджетних коштів мають право брати відповідні бюджетні зобов'язання у четвертому кварталі поточного бюджетного періоду понад фактичні надходження таких кредитів (позик) за умови наявності письмової згоди кредитора на оплату цих зобов'язань протягом першого кварталу наступного бюджетного періоду.

Розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, за якими

розпорядником бюджетних коштів взято зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, є недійсними. За такими операціями не виникають бюджетні зобов'язання та не утворюється бюджетна заборгованість.

Зобов'язання, взяті учасником бюджетного процесу без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), не вважаються бюджетними зобов'язаннями і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Взяття таких зобов'язань є порушенням бюджетного законодавства, а витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються.

Казначейство України здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання бюджету. При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснюється перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі). Порядок здійснення реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів регулюється вищевказаним Наказом МФУ від 02.03.2012 р. № 309.

Розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання приймає рішення про їх оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Казначейства України. Казначейство України здійснює платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів у разі:

- наявності відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету;
- наявності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- наявності у розпорядників бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань.

Згідно Наказу Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604 аналітичний облік взятих зобов'язань ведеться у Книзі аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань, що відкривається на рік і ведеться окремо за загальним та спеціальним фондами кошторису. У книзі реєструються кожне розміщення замовлення, укладання договору, придбання товарів (послуг, робіт), в результаті яких бюджетною установою будуть сплачені кошти за отримані

послуги, роботи та/або матеріальні цінності, в тому числі довгострокові договори, що передбачають сплату бюджетних коштів у поточному бюджетному періоді.

В умовах постійного скорочення бюджетних асигнувань, застосування режиму суворої економії бюджетних коштів, закріпленого Постановою Кабінету Міністрів від 11 жовтня 2016 р. № 710 “Про ефективне використання державних коштів” та іншими нормативними актами, питання забезпечення платоспроможності бюджетних установ вкрай болісне та актуальне. За важких умов функціонування бюджетної сфери в господарському житті бюджетних установ можуть виникати факти простроченої кредиторської заборгованості; кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув. Згідно бюджетного законодавства ці поняття визначаються наступним чином:

– кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, – прострочена кредиторська заборгованість, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу;

– прострочена кредиторська заборгованість – сума кредиторської заборгованості, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов’язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги.

Обліковий механізм щодо зобов’язань бюджетних установ передбачає списання за результатами щоквартальної інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ). Акт проведення інвентаризації складається комісією і затверджується керівником установи, а власне списання відбувається за рішенням щодо такого списання вище стоячого розпорядника бюджетних коштів (для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається установою вищого рівня, яка затверджує кошторис). Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня відображають у бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, на підставі розпорядчого документа керівника установи вищого рівня.

За власними надходженнями списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув здійснюється також щокварталу на підставі роботи тієї ж комісії, але за рішенням щодо доцільності списання керівника такої установи. Інформація про списання з обліку кредиторської заборгованості за власними надходженнями бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, доводиться до відома установи вищого рівня.

Розрахунки із замовниками робіт, послуг та за отриманими авансами здійснюються у загальному вищеописаному порядку.

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків за товари, роботи, послуги бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 5.6). Розрахунки за виконані роботи, отримані товари та послуги відображаються розгорнуто: кредитове сальдо – у складі зобов'язань, а дебетове - у складі оборотних активів.

Таблиця 5.6

Склад рахунків з бухгалтерського обліку розрахунків за товари, роботи, послуги бюджетних установ

№	№	Назва
62	Розрахунки за товари, роботи, послуги	
	621	Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів
	6211	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
	6212	Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
	6213	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
	6214	Розрахунки за одержаними авансами

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 62 “Розрахунки за товари, роботи, послуги” призначено для обліку й узагальнення інформації щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги і замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовану продукцію. За кредитом рахунку відображається виникнення заборгованості, за дебетом – її погашення, списання тощо.

Рахунок 62 “Розрахунки за товари, роботи, послуги” в розрізі субрахунку 621 “Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, на якому ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

– 6212 “Розрахунки із замовниками за роботи і послуги”, за яким відображаються розрахунки із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби. Надходження від замовників коштів на рахунки, в касу за виконані роботи, надані послуги, реалізовані їм готові вироби відображаються як збільшення заборгованості, вартість реалізованих готових

виробів, виконаних робіт або наданих послуг відображається як погашення заборгованості.

– 6213 “Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи”, що призначений для обліку розрахунків із замовниками за виконані науково-дослідні роботи.

– 6214 “Розрахунки за одержаними авансами”, на якому узагальнюється інформація щодо одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.15 №1219, типову кореспонденцію з обліку розрахунків бюджетних установ за товари, послуги, роботи наведено в табл. 5.7.

Таблиця 5.7

Типова кореспонденція з бухгалтерського обліку розрахунків за товари, роботи, послуги бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання устаткування, що потребує монтажу	1513 “Будівельні матеріали”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
2	Відображення витрат на придбання, створення (виготовлення), капітальне будівництво об’єктів основних засобів	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
3	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за розрахунками з підрядниками і проектними організаціями	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Продовження табл. 5.7.

1	2	3	4
	Відображення суми податку на додану вартість за розрахунками з підрядниками і проектними організаціями, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
4	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо, що включається до вартості основних засобів (придбаних та безоплатно отриманих)	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
5	Відображення витрат на реконструкцію і модернізацію об’єкта оренди (будівлі)	1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”, 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
6	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності)	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Водночас відображається:		
	дохід від безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності)	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”

Продовження табл. 5.7.

1	2	3	4
	збільшення внесеного капіталу на суму безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	7511 "Доходи за необмінними операціями"	51 "Внесений капітал"
7	Витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	1311 "Капітальні інвестиції в основні засоби", 1312 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
8	Збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	51 "Внесений капітал"
9	Відображення витрат на придбання, виготовлення (створення), удосконалення, підвищення можливостей об'єктів нематеріальних активів та продовження строку використання	1313 "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Продовження табл. 5.7.

1	2	3	4
10	Відображення сум витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням та безоплатним отриманням нематеріального активу, та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів	1313 "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
11	Відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	12 "Нематеріальні активи"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Водночас відображаються:		
	дохід від безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"	7511 "Доходи за необмінними операціями", 7523 "Інші надходження"
збільшення капіталу на суму безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	7511 "Доходи за необмінними операціями"	51 "Внесений капітал"	

Продовження табл. 5.7.

1	2	3	4
12	Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
13	Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунком, безповоротна допомога	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші нефінансові активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
14	Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
15	Надходження на рахунки бюджетних установ коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів від продажу	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	6212 “Розрахунки із замовниками за роботи і послуги”
16	Витрачання спонсорських та благодійних внесків	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”

Продовження табл. 5.7.

1	2	3	4
17	Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо:		
	після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"
18	Оприбуткування грошових документів	2213 "Грошові документи у національній валюті"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	8013 "Матеріальні витрати", 8113 (8123) "Матеріальні витрати"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Для документів суворого позабалансового рахунку 08	обліку водночас проведення запису на	
19	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6415 "Розрахунки з іншими кредиторами", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
20	Переоцінка зобов'язань, узятих в іноземній валюті:		
	при збільшенні курсу	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	при зменшенні курсу	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
21	Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	6212 "Розрахунки із замовниками за роботи і послуги"	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)"
22	Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"	6212 "Розрахунки із замовниками за роботи і послуги"

Операції з розрахунків бюджетних установ за товари, роботи та послуги відображаються в МО № 6.

5.4. Облік розрахунків за податками і зборами

В процесі здійснення своєї господарської діяльності бюджетні установи, через участь в певних економічних правовідносинах, набувають статусу платника податків та зборів відповідно до податкового законодавства України. Згідно ст. 3 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI податкове законодавство України складається з Конституції України, Податкового та Митного кодексів України, інших законодавчих актів з питань оподаткування, центральним з яких, безумовно виступає Податковий кодекс України.

Згідно положень Податкового кодексу України та іншого податкового законодавства бюджетні установи є платниками податків і зборів до бюджету.

Відповідно до положень Бюджетного кодексу бюджетні установи є неприбутковими; ця позиція підтримується Податковим кодексом України, п. 14.1.121 ст. 14 якого закріплює таке визначення неприбуткових підприємств, установ та організацій: це неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податком на прибуток підприємств відповідно до п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу України. Стаття 134 пунктом 4 закріплює такі положення щодо бюджетних установ:

– бюджетна установи дійсно визнається неприбутковою за виконання двох основних умов: вона має бути утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

– вона має бути внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій (зареєстровані установи та організації (новостворені), які подали в установленому порядку документи для внесення до Реєстру неприбуткових установ та організацій під час або протягом 10 днів з дня державної реєстрації та які за результатами розгляду цих документів внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, для цілей оподаткування вважаються неприбутковими організаціями з дня їх державної реєстрації).

Для збереження статусу не платника податку на прибуток бюджетна установа має використовувати свої доходи виключно для фінансування видатків на утримання бюджетної установи, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами. У разі недотримання бюджетною установою цих вимог, остання зобов'язана подати у строк, визначений для місячного податкового (звітнього) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року (або з початку визнання організації неприбутковою в установленому порядку, якщо таке визнання відбулося пізніше) по останній день місяця, в якому вчинено таке

порушення, та зазначити і сплатити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток (податкове зобов'язання розраховується виходячи із суми операції (операцій) нецільового використання активів). Далі така бюджетна установа виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій та вважається платником податку на прибуток для цілей оподаткування з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення.

Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру встановлено Постановою Кабінету Міністрів України від 13.07.16 № 440 “Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру”. Згідно вказаного нормативного документу для бюджетних установ передбачено присвоєння ознаки неприбутковості за кодом 0031.

Бюджетні установи України виступають платниками податку на додану вартість, що являє собою непрямий податок, який входить до ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент). Порядок реєстрації в якості платника податку на додану вартість передбачає:

– обов'язкову реєстрацію - у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), - така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання), (крім особи, яка є платником єдиного податку першої - третьої групи).

– добровільну реєстрацію - якщо особа, яка не є платником податку у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій відсутні або є меншими від встановленої зазначеною статтею суми, - такій особі рекомендовано добровільно зареєструватися як платник податку за її заявою;

Згідно ст.185 п.1. Податкового кодексу України об'єктом оподаткування є операції платників податку з:

– постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що

передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;

– постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

– ввезення товарів на митну територію України;

– вивезення товарів за межі митної території України;

– постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Датою виникнення таких податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

– дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Ст. 193 Податкового кодексу України визначено, що ставки податку на додану вартість встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

– 20 %;

– 7 %;

– 0 %.

Важливою щодо діяльності бюджетних установ виступає ст. 197, п. 1 вказаного нормативно-правового акту, згідно якої від оподаткування податком на додану вартість звільняються операції:

– постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

– постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх,

спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках. До таких послуг належать послуги з:

а) виховання та навчання дітей, які постачаються дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури (гра на музичних інструментах, хореографія, образотворче мистецтво, гуртки (факультативи) іноземних мов, комп'ютерного навчання);

б) утримання, виховання та навчання дітей у дошкільних навчальних закладах як у межах обсягу, установленого навчальними планами і програмами, так і понад зазначений обсяг;

в) усіх видів освітньої діяльності, які постачаються загальноосвітніми навчальними закладами I-III ступенів;

г) усіх видів освітньої діяльності, які постачаються професійно-технічними навчальними закладами;

г) усіх видів освітньої діяльності, які постачаються вищими навчальними закладами, у тому числі для здобуття іншої вищої та післядипломної освіти;

д) навчання слухачів підготовчих відділень вищих навчальних закладів;

е) повторного вивчення відрахованими студентами (курсантами) окремих дисциплін і курсів з подальшим складенням іспитів;

є) навчання аспірантів і докторантів;

ж) приймання кандидатських іспитів;

з) надання наукових консультацій для осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно;

и) довузівської підготовки;

і) проведення лекцій з питань науки і техніки, культури та мистецтва, фізичної культури і спорту, правових знань, туризму і краєзнавства;

ї) надання консультацій для учнів, вихованців, студентів, курсантів понад обсяги, встановлені навчальними планами і програмами, для аспірантів, докторантів;

й) організації літніх мовних курсів, шкіл, семінарів; групових та індивідуальних занять фізичною культурою та спортом на стадіонах, у спортивних залах і плавальних басейнах, на тенісних кортах для дітей, учнів і студентів;

Постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569 “Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість” запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ, за якою рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ відкриваються в ДКСУ автоматично на підставі реєстру платників податку, який ДФС після

присвоєння особі індивідуального податкового номера платника ПДВ надсилає ДКСУ. На електронні рахунки розпорядники бюджетних коштів самостійно зараховують кошти зі спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих на їх ім'я в ДКСУ. Перерахування коштів з електронного рахунка установи – платника ПДВ – здійснюється ДКСУ в автоматичному режимі виключно до бюджету на підставі реєстрів платників ПДВ, який автоматично формується ДФС та надсилається ДКСУ.

Платники податку на додану вартість звітують в електронному вигляді за формою декларації з податку на додану вартість, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 “Про затвердження форм та порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість”.

Згідно Податкового кодексу України, платниками земельного податку є: власники земельних ділянок, землекористувачі, орендарі земельних ділянок державної та комунальної власності.

Не зважаючи на звільнення від сплати земельного податку, що закріплено ст. 282, п. 1 Податкового кодексу України, в окремих випадках бюджетні установи виступають платниками земельного податку. Розглянемо їх як виключення в контексті головного правила. Так, вищевказаною статтею визначено, що до складу такої категорії звільнених юридичних осіб – бюджетних установ віднесено:

– санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;

– дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

– державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, а також дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких підприємств, установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

– державні та комунальні центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичного здоров'я населення, центри з розвитку фізичної культури і спорту інвалідів, дитячо-юнацькі спортивні школи, а також центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацькі спортивні школи і спортивні споруди всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, за земельні ділянки, на яких розміщені їх спортивні споруди. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій, декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Зауважимо, що у разі якщо платники податку, що користуються пільгами з цього податку, надають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі, споруди або їх частини, податок за такі земельні ділянки та земельні ділянки під такими будівлями (їх частинами) сплачується на загальних підставах з урахуванням прибудинкової території. Втім, ця норма не поширюється на бюджетні установи за умов надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування (ст. 284.3 Податкового кодексу України).

Отже, при передачі бюджетною установою в оренду приміщень остання сплачує земельний податок за передану частину ділянки, на якій розташована будівля в частині зданого в оренду приміщення, при цьому його оплата здійснюється за рахунок отриманої орендної плати. Підставою для нарахування земельного податку є дані державного земельного кадастру, базою оподаткування виступає нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації.

Відповідно до положень Податкового кодексу України екологічний податок являє собою загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року. Згідно ст. 240 Податкового кодексу України бюджетні установи, що здійснюють:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробникам понад установлені особливими умовами ліцензії строк, мають бути ідентифіковані в якості платників екологічного податку, розрахунок і порядок сплати якого регулюється VIII розділом Податкового кодексу України. У разі здійснення викидів та скидів забруднюючих речовин об'єктами та базою оподаткування є:
 - обсяги та види забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
 - обсяги та види (класи) відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання та заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і проводять статутну діяльність зі збирання й заготівлі таких відходів;
 - обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання або тимчасового зберігаються їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;
 - обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючим організаціями ядерних установок (атомних електростанцій)

Ставки екологічного податку та порядок розрахунку суми податку визначаються ст.243-249 Податкового кодексу України (обчислюються платниками податку самостійно щокварталу). Бюджетні установи складають податкову декларацію екологічного податку згідно Наказу МФУ України "Про затвердження форми податкової декларації екологічного податку" від 17.08.2015 № 715 і, відповідно до ст. 250 Податкового кодексу України, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально

відведених для цього місцях чи на об'єктах - за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;

– за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк - за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

Первинними документами для нарахування обов'язкових платежів є розрахунки з бухгалтерської служби, розрахунки ПДВ — податкові накладні.

Первинними документами щодо сплати обов'язкових платежів є виписки з реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунків органів Державної казначейської служби України.

Бюджетні установи виступають уповноваженими особами щодо утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб до бюджету, розмір якого, згідно ст. 167 Податкового кодексу України, щодо таких форм виплат, як: заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати або інші виплати і винагороди, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, – становить 18%.

Згідно статті 169, п. 1 платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги. Зауважимо, що розмір податкової соціальної пільги, згідно вищевказаної статті Податкового кодексу України, становить серед іншого:

– 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку;

– 100 відсоткам суми пільги – для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину;

– 150 відсоткам суми пільги – для такого платника податку, який: є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом тощо;

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна

плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, на утриманні якого є декілька дітей у випадку та у розмірі, передбачених визначається як добуток вищевказаної суми, та відповідної кількості дітей.

З огляду на останні зміни в податковому законодавстві, спричинені політичною ситуацією в країні, згідно ст. 16 та 162 Податкового кодексу України фізичні особи, в даному разі працівники бюджетних установ, мають сплачувати військовий збір в розмірі 1,5% від доходів, що є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Згідно Закону України від 08.07.2010 р. №2464 – VI “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” бюджетні установи, як роботодавці є платниками єдиного соціального внеску, що являє собою консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов’язкового державного соціального страхування в обов’язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов’язкового державного соціального страхування. В межах сучасного страхового механізму щодо єдиного внеску бюджетні установи виступають страхувальниками (роботодавці та інші особи, які відповідно до цього Закону зобов’язані сплачувати єдиний внесок), а працівники – застрахованими особами (в даному випадку, фізична особа, яка відповідно до законодавства підлягає загальнообов’язковому державному соціальному страхуванню і сплачувала та сплачується чи сплачувався у встановленому законом порядку єдиний внесок). Взяття на облік бюджетних установ як платників ЄСВ здійснюється органом доходів і зборів шляхом внесення відповідних відомостей до реєстру страхувальників.

Базою нарахування ЄСВ згідно ст. 7 вищевказаного Закону виступає сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України “Про оплату праці”, та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами, при цьому максимальна величина бази нарахування єдиного

внеску – максимальна сума доходу застрахованої особи на місяць, що дорівнює двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, на яку нараховується єдиний внесок. Перелік виплат, на які не нараховується ЄСВ, затверджено Постановою КМУ від 22.12.10 №1170 “Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” подано у додатку Е.1. Розмір ЄСВ становить 22% до бази його нарахування; його обчислення здійснюється на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), що виступають базою нарахування ЄСВ. Згідно ст. 8 Закону ЄСВ не входить до системи оподаткування.

Сплата ЄСВ бюджетними установами здійснюється у національній валюті не пізніше 20 числа шляхом внесення відповідних сум єдиного внеску на рахунки органів доходів і зборів, відкриті в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів для його зарахування.

Оцінка та визнання податкових зобов'язань здійснюється за НП(С)БОДС 128 “Зобов'язання”, зобов'язань з приводу ЄСВ – НП(С)БОДС 132 “Виплати працівникам”, за яким нараховані суми за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо іншими НП(С)БОДС не вимагається включення таких витрат до собівартості активу.

Розрахунки з податків і зборів, зі страхування відображаються розгорнуто: кредитове сальдо - у складі зобов'язань, а дебетове - у складі оборотних активів.

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків за податками і зборами бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Склад рахунків з бухгалтерського обліку розрахунків за податками і зборами бюджетних установ

№	№	Назва
63	Розрахунки за податками і зборами	
	631	Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів
	6311	Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
	6312	Інші розрахунки з бюджетом
	6313	Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 63 “Розрахунки за податками і зборами” призначено для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за податками та зборами (обов’язковими платежами) згідно з законодавством. За кредитом рахунку відображаються нараховані платежі до бюджету зі сплати податків і зборів тощо, нараховані зобов’язання за єдиним внеском на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, а також одержані кошти від органів страхування, за дебетом – їх сплата, погашення заборгованості, списання тощо.

Рахунок 63 “Розрахунки за податками і зборами” в межах субрахунку 631 “Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”, на якому ведеться облік розрахунків бюджетних установ з бюджетом за податками і зборами, які нараховуються та сплачуються відповідно до законодавства.

– 6312 “Інші розрахунки з бюджетом”, за яким ведеться облік інших розрахунків бюджетних установ з бюджетом.

– 6313 “Розрахунки із загальнообов’язкового державного соціального страхування”, на якому ведеться облік розрахунків із єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування тощо.

Типову кореспонденцію з обліку розрахунків за податками і зборами, затверджену Наказом МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.15 №1219, наведено в таблиці 5.9.

Таблиця 5.9

**Типова кореспонденція з бухгалтерського обліку
розрахунків за податками і зборами бюджетних
установ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення суми податку на додану вартість з приводу придбання, створення (виготовлення), капітальне будівництво об’єктів основних засобів, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Продовження табл. 5.9.

1	2	3	4
2	Відображення суми податку на додану вартість за розрахунками з підрядниками і проектними організаціями з приводу проектних, будівельно-монтажних робіт, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Відображення суми податку на додану вартість з приводу операцій транспортування, установки, монтажу, налагодження основних засобів тощо, що включається до вартості основних засобів, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
4	Відображення суми податку на додану вартість з приводу витрат на реконструкцію і модернізацію об'єкта оренди (будівлі), якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
5	Відображення суми податку на додану вартість з приводу витрат на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
6	Відображення сум податку на додану вартість з приводу витрат на придбання, виготовлення (створення), удосконалення, підвищення можливостей об'єктів нематеріальних активів та продовження строку використання, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Продовження табл. 5.9.

1	2	3	4
7	Відображення суми податку на додану вартість в контексті понесених витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням та безоплатним отриманням нематеріального активу, та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
8	Відображення сум податку на додану вартість за операціями придбання виробничих запасів та інших нефінансвих активів, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 2116 "Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
9	Нарахування зобов'язань перед бюджетом згідно із законодавством за реалізацію фінансових інвестицій	5211 "Капітал у підприємствах у формі акцій"; 5212 "Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капітал"; 5213 "Капітал в частках (паях)"	6312 "Інші розрахунки з бюджетом"
10	Погашення зобов'язань перед бюджетом за реалізовані фінансові інвестиції	6312 "Інші розрахунки з бюджетом"	2311 "Поточні рахунки в банку", 2313 "Реєстраційні рахунки"
	Відображення суми податку на додану вартість з придбання грошових документів, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	8013 "Матеріальні витрати", 8113 "Матеріальні витрати"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"

Продовження табл. 5.9.

1	2	3	4
	Відображення суми податку на додану вартість з придбання грошових документів, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
12	Нарахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування	8012, 8112 “Відрахування на соціальні заходи”	6313 “Розрахунки із загальнообов’язкового державного соціального страхування”
13	Здійснення утримання податкових зборів із заробітної плати та стипендій відповідно до законодавства	6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”, 6313 “Розрахунки із загально-обов’язкового державного соціального страхування”,
14	Нарахування сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають перерахуванню в бюджет	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”
15	Перерахування в бюджет сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”

5.5. Облік розрахунків з оплати праці

Бюджетні установи, як і всі суб'єкти господарювання, для здійснення своєї діяльності в межах нематеріального виробництва використовують працю найманих працівників. Розрахунки з приводу виплати винагороди за працю таких працівників прийняти називати розрахунками з оплати праці. Важливість даного напрямку обліку підтверджується лівовою часткою витрат на оплату праці у загальному складі витрат бюджетних установ, яка становить 50% і більше відсотків.

Порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності регулюється НП(С)БОДС 132 “Виплати працівникам”, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.11 №1798” “Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі”.

Згідно з НП(С)БОДС 132, виплати працівникам класифікуються на поточні виплати, виплати при звільненні та інші виплати (рис.5.1).

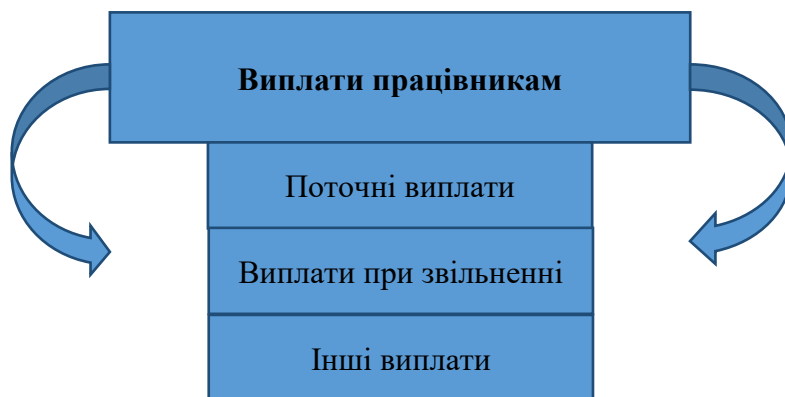


Рис. 5.1. Види виплат працівникам за НП(С)БОДС 132

Поточні виплати працівникам включають:

- заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці;
- виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час);

– премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченню періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу.

Інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.

НП(С)БОДС 132 наголошує, що нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо іншими НП(С)БОДС не вимагається включення таких витрат до собівартості активу.

Виплати за невідпрацьований час визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов'язань.

Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо суб'єкт має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

Превалюючою системою оплати праці в бюджетних установах є тарифна система. Розміри виплат працівникам бюджетних установ в межах загального механізму оплати праці визначаються Постановою Кабінетом Міністрів від 30.08.2002 р. № 1298 “Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери” та іншими нормативними актами. Вказаний регуляторний документ містить порядок визначення розміру заробітної праці працівників бюджетної сфери, єдину тарифну сітку (стандартизовану для бюджетної сфери сукупність кваліфікаційних тарифних розрядів та відповідних їм тарифних коефіцієнтів, за якими визначається розмір тарифних ставок оплати праці працівників бюджетних установ залежності від складності виконуваних робіт та кваліфікації працівників), а також схеми тарифних розрядів для певних категорій працівників (Додаток Е.2).

Посадові оклади (тарифні ставки) за розрядами Єдиної тарифної сітки визначаються шляхом множення окладу (ставки) працівника 1 тарифного розряду на відповідний тарифний коефіцієнт (з 1 січня 2017 р. розмір посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду

прирівняно до встановленого розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня календарного року, а саме – 1600 грн. Попри єдність підходів існуючої тарифної системи оплати праці в бюджетній сфері, нарахування заробітної плати в бюджетних установах різних галузей має свої особливості і суттєві відмінності. Погодинна система оплати праці передбачає наявність погодинних ставок.

Розмір виплат за посадовим окладом працівника бюджетної сфери при кінцевому визначенні розміру винагороду такого працівника, як правило збільшується, за рахунок надбавок і доплат, як то: за суміщення професій, за розширення сфер обслуговування, за роботу в нічний час, за тривалість безперервної роботи, за наукові ступені, звання, почесні звання тощо.

Згідно вітчизняного законодавства працівники бюджетних установ можуть працювати у святкові й неробочі дні, через відповідну функціональну спрямованість власне бюджетної установи, яка передбачає безперервне обслуговування населення. Оплата праці в ці дні здійснюється в подвійному розмірі:

- відрядникам – за подвійними відрядними розцінками;
- працівникам, праця яких оплачується за погодинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- працівникам, які отримують місячний оклад, – у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день виконувалася в межах місячної норми робочого часу; в розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота виконувалася понад місячну норму.

Оплата в зазначених розмірах здійснюється за години, фактично відпрацьовані у святковий або неробочий день; втім, за бажанням працівника за роботу у святкові та неробочі дні, йому може бути наданий інший день відпочинку.

Згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 р. № 245 “Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій” працівники бюджетних установ у вільний від основної роботи час можуть працювати за сумісництвом на умовах трудового договору, при цьому тривалість такої роботи не може перевищувати чотирьох годин на день і повного робочого дня у вихідний день (загальна тривалість роботи за сумісництвом упродовж місяця не має перевищувати половини місячної норми робочого часу).

Законодавство про працю ідентифікує зарплату як винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Відповідно до Закону України

“Про оплату праці” заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні та компенсаційні виплати. Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку); вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів), відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата являє собою винагороду за працю понад установлені норми, за трудові успіхи й винахідливість та за особливі умови праці; включає надбавки й доплати до тарифних ставок, посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством (за високу професійну майстерність, персональні надбавки, за високі досягнення у праці, за знання й використання іноземної мови, за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування чи збільшення обсягу виконаних робіт, за роботу у шкідливих умовах, інші надбавки й доплати); премії працівникам за виробничі показники, винагорода за вислугу років, стаж роботи; оплата праці працівників, які не перебувають у штаті установи, за виконання робіт згідно із договорами цивільного правового характеру; оплата праці у вихідні та святкові дні, понаднормовий час, оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до чинного законодавства, грошові компенсації за невикористану відпустку, оплата навчальних відпусток.

Інші заохочувальні і компенсаційні виплати представлені виплатами у формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами й положеннями, компенсаційних та інших грошових й матеріальних виплат, які не передбачені актами чинного законодавства або такі, що здійснюються понад установлені зазначеними актами норми.

Деталізований перелік всіх перерахованих видів виплат закріплено Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою Державним комітетом статистики України від 13.01.2004 р. № 5.

Нарахування заробітної плати працівникам бюджетної установи здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків, наказів згідно Наказу Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. №489 “Про затвердження Типових форм первинної облікової документації зі статистики праці”.

Нарахування зарплати за відпрацьований час здійснюється в розрахунково-платіжній відомості, виходячи з кількості відпрацьованих днів (годин) та встановленого місячного окладу (погодинної ставки оплати). Якщо працівнику встановлена погодинна оплата праці, то сума заробітку визначається множенням кількості фактично відпрацьованих годин на тарифну ставку з урахуванням доплат і надбавок. Окремо визначаються доплати за

роботу в нічні години, у святкові і неробочі дні. Робота у нічний час (з 10 години вечора до 6 години ранку) оплачується у підвищеному розмірі, встановленому генеральною, галузевою (регіональною) угодами та колективним договором, але не нижче 20% відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи у нічний час.

Якщо працівнику встановлено місячний посадовий оклад, то сума заробітку визначається діленням суми окладу на кількість робочих днів (годин) за нормативної тривалості місяця і множенням на кількість фактично відпрацьованих днів (годин). При відрядній оплаті праці сума заробітку визначається множенням кількості виконаної роботи (виробленої продукції) на розцінку за одиницю роботи (продукції).

При нарахуванні окремих виплат, виходять із середньої заробітної плати, яку обчислюють згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 р. № 100 зі змінами. Зазначені виплати застосовують у разі:

- надання працівникам щорічної відпустки та додаткових відпусток;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків;
- надання жінкам додаткових перерв для годування дитини;
- залучення працівників до виконання військових обов'язків;
- службових відряджень;
- інших випадків.

Основними законодавчими актами, що регулюють надання та оплати відпусток є Кодекс законів про працю України, Закон України від 15.11.1996 р. № 504/96-ВР “Про відпустки”, та інші нормативно-правові акти. Працівники бюджетних установ мають право на щорічну, додаткову, творчу і соціальну відпустки. Надання відпустки оформлюється наказом (розпорядженням) керівника установи, що і є підставою для нарахування оплати за час відпустки.

Для оплати відпустки обчислюється середня заробітна плата за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки, або виплати компенсації за невикористані відпустки. Працівникові, який пропрацював в установі менш як рік, середній заробіток обчислюють на підставі виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка чи виплачується компенсація за невикористану відпустку. Час, протягом якого працівник згідно з чинним законодавством або з інших поважних причин не працював і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, виключається з розрахункового періоду.

При обчисленні середньої заробітної плати для оплати днів відпустки включають: основну заробітну плату; доплати і надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування; умови праці; інтенсивність праці; вислугу років); виробничі премії; винагорода за підсумками річної роботи; виплати за час, протягом якого працівнику зберігається середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження тощо), та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Не враховуються при підрахунку середнього заробітку: одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо), компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата проїзду, витрати на наймання житла), пенсії, премії, які виплачуються поза чинними системами преміювання; вартість безплатно виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту; дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених путівок до санаторіїв і будинків відпочинку; виплати, пов'язані з ювілейними датами, днем народження, за довголітню і бездоганну трудову діяльність, активну громадську роботу тощо; заробітна плата на роботі за сумісництвом (за винятком працівників, для яких включення її до середнього заробітку передбачено чинним законодавством); доходи (дивіденди, проценти); компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

Для обчислення середньоденного заробітку, підсумковий заробіток за останні 12 місяців перед наданням відпустки (або менший фактично відпрацьований період) потрібно поділити на відповідну кількість календарних днів року (або меншого відпрацьованого періоду) за відрахуванням святкових і неробочих днів. Здобуте значення середньоденного заробітку множиться на кількість календарних днів відпустки. Святкові й неробочі дні, що припадають на період відпустки, якщо вони не збігаються з недільними днями, у розрахунок тривалості відпустки не включаються й не оплачуються.

Працівникам, які направлені у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим середнього заробітку. Середній заробіток за цей період визначається з розрахунку останніх двох місяців роботи перед місяцем, за який виплачується середній заробіток.

Для працівників, які пропрацювали в установі менш як два місяці, нарахування здійснюється на підставі середнього заробітку за фактично

відпрацьований час. Розрахунок середнього заробітку виконують, беручи до уваги всі виплати за фактично відпрацьований час, які мають постійний характер. Допомога по тимчасовій непрацездатності до середнього заробітку не включається.

Допомога по тимчасовій непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві призначається відповідно до Закону України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 23.09.99 № 1105-XIV. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № про затвердження Порядку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавця” оплата такої допомоги за відповідну кількість днів здійснюється бюджетною установою з віднесенням цих видатків на КЕКВБ 2110 “Оплата праці”. Власне розмір допомоги залежить від розміру середньої заробітної плати, тривалості хвороби і страхового стажу.

Згідно Постанови Кабміну України від 26.09.2001 р. № 1266. “Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням” розрахунковим періодом, за яким обчислюється середня заробітна плата є останні шість календарних місяців роботи (з першого до першого числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо працівник відпрацював в установі до втрати працездатності менше шести місяців, середня заробітна плата визначається виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Відповідно до Закону України № 1105-XIV розмір допомоги по тимчасовій непрацездатності залежить від страхового стажу застрахованої особи і встановлюється в таких розмірах:

- 1) 50 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж до трьох років;
- 2) 60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від трьох до п'яти років;
- 3) 70 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років;
- 4) 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років;
- 5) 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, віднесеним до 1-4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської

катастрофи; ветеранам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”; особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України “Про жертви нацистських переслідувань”; донорам, які мають право на пільгу, передбачену статтею 10 Закону України “Про донорство крові та її компонентів”.

Зауважимо, що сума допомоги по тимчасовій непрацездатності (включаючи догляд за хворою дитиною або хворим членом сім’ї) в розрахунку на місяць не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, з якої сплачувалися страхові внески до Фонду.

Допомога по вагітності та пологах виплачується за весь період відпустки у зв’язку з вагітністю та пологами, тривалість якої становить 70 календарних днів до пологів і 56 (у разі ускладнених пологів або народження двох чи більше дітей – 70) календарних днів після пологів. Жінкам, віднесеним до 1-4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, допомога по вагітності та пологах виплачується за 180 календарних днів зазначеної відпустки (90 - до пологів та 90 - після пологів). Розмір зазначеної допомоги обчислюється сумарно та надається застрахованій особі в повному обсязі незалежно від кількості днів відпустки, фактично використаних до пологів. Допомога надається застрахованій особі у розмірі 100% середньої заробітної плати і не залежить від страхового стажу.

Допомогу на поховання нараховують у випадку смерті застрахованої особи, а також членів її сім’ї, якщо вони перебували на утриманні застрахованої особи. Суму допомоги на поховання встановлює Правління Фонду, при цьому вона не має бути меншою за розмір прожиткового мінімуму, встановленого законом.

Підставою для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності, по вагітності та пологах є виданий у встановленому порядку листок непрацездатності, а в разі роботи за сумісництвом – копія листка непрацездатності, засвідчена підписом керівника і печаткою за основним місцем роботи.

Допомога на поховання застрахованої особи призначається сім’ї померлого або особі, яка здійснила поховання, на підставі свідоцтва про смерть, виданого органом реєстрації актів громадянського стану.

Відповідно до Порядку фінансування страхувальників для надання застрахованим особам матеріального забезпечення за рахунок коштів фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затвердженого постановою Правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 22.12.2010 р. №26, бюджетна установа може здійснити

виплати допомоги по тимчасовій непрацездатності, вагітності та пологах, а також на поховання після нарахування цієї допомоги, подання до ФССЗТВП за встановленим зразком заяви-розрахунку, в якій зазначатиме всі нараховані суми допомог за їх видами. Після розгляду такої заяви впродовж 10 днів ФССЗТВП має профінансувати вказану в заявці суму. Ці кошти надходять на спеціальний рахунок бюджетної установи (окремий раніше відкритий рахунок у відповідному органі Державної казначейської служби України в порядку, встановленому ДКСУ для зарахування страхових коштів), після чого остання має провести виплату відповідного матеріального забезпеченого у найближчий після дня призначення допомоги строк, установлений для виплати заробітної плати.

Допомога на поховання призначається не пізніше дня, що настає за днем звернення, і виплачується не пізніше наступного робочого дня після отримання страхувальником страхових коштів від Фонду.

Згідно законодавства України певні грошові доходи громадян підлягають індексації. Як зазначено в Постанові Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 р. №1078 “Про затвердження Порядку проведення індексації грошових доходів населення” індексації підлягають грошові доходи громадян, одержані в гривнях на території України, які не мають разового характеру, а саме:

- пенсії або щомісячне довічне грошове утримання (з урахуванням надбавок, підвищень, додаткової пенсії, цільової грошової допомоги, пенсії за особливі заслуги перед Україною та інших доплат, установлених законодавством);

- стипендії;

- оплата праці найманих працівників підприємств, установ, організацій у грошовому виразі, яка включає оплату праці за виконану роботу згідно з тарифними ставками (окладами) і відрядними розцінками, доплати, надбавки, премії, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також інші компенсаційні виплати, що мають постійний характер;

- грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу, посадових осіб митної служби;

- розмір аліментів, визначений судом у твердій грошовій сумі;

- суми виплат, що здійснюються відповідно до законодавства про загальнообов'язкове державне соціальне страхування (допомога по безробіттю, матеріальна допомога у період професійної підготовки, перепідготовки або підвищення кваліфікації безробітного, щомісячна грошова сума, що компенсує відповідну частину втраченого заробітку потерпілого внаслідок нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання (з урахуванням виплат

на необхідний догляд за потерпілим), щомісячна страхова виплата особам, які перебували на утриманні потерпілого внаслідок нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання, страхова виплата дитині, яка народилась інвалідом внаслідок травмування на виробництві або професійного захворювання її матері під час вагітності);

– суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я, а також суми, що виплачуються особам, які мають право на відшкодування шкоди у разі втрати годувальника.

При цьому, індексації підлягають грошові доходи населення у межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення. Якщо розмір заробітної плати чи стипендії менший, ніж прожитковий мінімум для працездатних осіб, то вона підлягає індексації в повному обсязі, а якщо більший, то індексація розраховується від розміру прожиткового мінімуму. У разі зростання грошових доходів населення на місяць, у якому відбулося підвищення, відповідно до п. 5 Порядку № 1078 вважається базовим при обчисленні індексу споживчих цін для індексації таких доходів.

Індексація грошових доходів громадян проводиться в разі, якщо величина індексу споживчих цін, обчисленого наростаючим підсумком, перевищить поріг індексації в 103%. Сума індексації визначається як результат множення доходу, що підлягає індексації, на величину приросту споживчих цін, поділений на 100.

Із заробітної плати працівників здійснюються обов'язкові (за податками, зборами, виконавчими листами, штрафами, відшкодуванням збитків тощо) та добровільні (щодо сплати профспілкових внесків, внесків за угодами добровільного страхування, в рахунок погашення позик тощо) утримання.

Розрахунки з оплати праці, відображаються розгорнуто: кредитове сальдо - у складі зобов'язань, а дебетове - у складі оборотних активів.

Виплата заробітної плати працівникам бюджетних установ здійснюється два рази на місяць у формі авансу та власне залишку заробітної плати.

Стипендія являє собою постійну грошову виплату, що надається регулярно (зазвичай щомісяця) учням і студентам середніх спеціальних та вищих навчальних закладів, а також аспірантам та докторантам, за умови успішного навчання. Питання стипендіального забезпечення регулюється Постановами Кабінету Міністрів України: "Питання стипендіального забезпечення" від 12.07.04 №882, "Про розміри стипендій у державних та комунальних навчальних закладах, наукових установах" від 28.12.2016 р. № 1047 та "Деякі питання стипендіального забезпечення" від 28.12.2016 р. № 1050.

Згідно вказаного нормативного документу стипендії поділяються на академічні, що пов'язана з результатами навчання (видається протягом семестру за підсумками попередньої сесії на основі рейтингів студентів, нараховується студентам/учням першого курсу до першого семестрового контролю та призначається за особливі успіхи в навчанні), та соціальні, яка призначається відповідним категоріям учнів/студентів в зв'язку з особливими умовами їх соціального захисту (як то, дітям-сиротам, інвалідом, постраждалим унаслідок катастрофи на ЧАЕС тощо).

Правила призначення академічних стипендій у навчальних закладах розробляються відповідно до цього законодавства зі стипендіального забезпечення і затверджуються його вченою (педагогічною) радою за погодженням з органом студентського самоврядування та первинною профспілковою організацією осіб, які навчаються, при цьому останні оприлюднюються не пізніше ніж за тиждень до початку навчального семестру.

Академічні стипендії призначаються за рішенням та поданням стипендіальної комісії, яке затверджує керівник навчального закладу, і виплачуються раз на місяця. Соціальна стипендія призначається на підставі заяви та відповідних підтверджувальних документів учня/студента, поданих до розгляду стипендіальної комісії. Розміри основних видів стипендій представлені у Додатку Е.3. Стипендії виплачуються один раз на місяць.

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків по оплаті праці в бюджетних установах ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 5.10).

Таблиця 5.10

Склад рахунків з бухгалтерського обліку розрахунків по оплаті праці в бюджетних установах

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>
65	Розрахунки з оплати праці	
	651	Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів
	6511	Розрахунки із заробітної плати
	6512	Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
	6513	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
	6514	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
	6515	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
	6516	Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
	6517	Розрахунки з працівниками за позиками банків
	6518	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
	6519	Інші розрахунки за виконані роботи

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 65 “Розрахунки з оплати праці” призначений для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам із заробітної плати, допомоги у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю, студентам, аспірантам і учням зі стипендій та інших подібних виплат. За кредитом рахунку відображаються суми нарахованої працівникам заробітної плати, матеріальної допомоги, премій, допомоги у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю тощо, суми, що утримуються із заробітної плати за дорученнями-зобов’язаннями працівників, суми стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню, суми, що утримуються із заробітної плати, стипендій, пенсій, допомоги тощо за виконавчими листами та іншими документами, суми нарахованих гонорарів, що виплачуються позаштатному складу, за дебетом – їх виплата, утримання з них, перерахування за призначенням утриманих із заробітної плати сум, а також суми, що не отримані в строк і віднесені на субрахунки “Розрахунки з депонентами”.

Рахунок 65 “Розрахунки з оплати праці” в межах субрахунку 651 “Розрахунки з оплати праці” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 6511 “Розрахунки із заробітної плати”, на якому ведеться облік розрахунків з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб’єкта, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю.

– 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”, в межах якого ведеться облік розрахунків зі стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню.

– 6513 “Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит”, призначений для обліку сум, що утримані із заробітної плати за дорученнями-зобов’язаннями працівників за товари, продані в кредит торговельними організаціями.

– 6514 “Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках”, в межах якого ведеться облік сум, що утримані із заробітної плати працівників на підставі письмової заяви окремо кожного працівника, що виявив бажання перерахувати заробітну плату за безготівковим розрахунком на поточний рахунок в установі банку.

– 6515 “Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування”, за яким відбиваються суми,

утриманих із заробітної плати за дорученнями працівників у сплату страхових платежів на добровільне страхування шляхом безготівкових розрахунків.

– 6516 “Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків”, на якому ведеться облік утримань із заробітної плати за заявами працівників членських профспілкових внесків при безготівковій системі розрахунків з профспілковими організаціями.

– 6517 “Розрахунки з працівниками за позиками банків”, за допомогою якого обліковують суми, утриманих із заробітної плати працівників за зобов’язаннями індивідуального позикодержателя на погашення позики, одержаної в установі банку відповідно до законодавства.

– 6518 “Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання”, призначений для обліку сум, утриманих із заробітної плати, стипендій і пенсій, допомоги тощо за виконавчими листами та іншими документами.

– 6519 “Інші розрахунки за виконані роботи”, для ведення обліку розрахунків за сумами гонорарів, що виплачуються позаштатному складу (композиторам, артистам, авторам тощо) за роботи і виступи та за разовими замовленнями.

Типову кореспонденцію з обліку розрахунків з оплати праці, затверджену Наказом МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 р. №1219, наведено в табл. 5.11.

Таблиця 5.11

**Типова кореспонденція бухгалтерського обліку з оплати праці в
бюджетних установах**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування заробітної плати працівникам	8011, 8111 “Витрати на оплату праці”	6511 “Розрахунки із заробітної плати”
2	Нарахування стипендій	8011 “Витрати на оплату праці”	6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”
3	Нарахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування	8012, 8112 “Відрахування на соціальні заходи”	6313 “Розрахунки із загальнообов’язкового державного соціального страхування”

Продовження табл. 5.11

1	2	3	4
4	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів бюджетної установи	8011, 8111 “Витрати на оплату праці”	6511 “Розрахунки із заробітної плати”
5	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності тощо	2114 “Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування”	6511 “Розрахунки із заробітної плати”
6	Нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	8511 “Витрати за необмінними операціями”	6414 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”
7	Надходження на рахунки бюджетної установи грошових коштів для виплати працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності відповідно до законодавства	2314 “Інші рахунки в Казначействі”	2114 “Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування”
8	Здійснення утримань із заробітної плати та стипендій відповідно до законодавства	6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”, 6313 “Розрахунки із загально-обов’язкового державного соціального страхування”, 6416 “Розрахунки за страхуванням”, 6513 “Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит”, 6514 “Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахунками на рахунки з вкладів у банках”,

Продовження табл. 5.11

1	2	3	4
			6515 “Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування”, 6516 “Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків”, 6517 “Розрахунки з працівниками за позиками банків”, 6518 “Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання”
9	Перерахування з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних, інших рахунків за дорученням працівників: сум заробітної плати, стипендії, утримань із заробітної плати за товари, продані в кредит; в установи банків на вклади; за добровільним страхуванням; профспілковим організаціям членських профспілкових внесків тощо	6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6518 “Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2312 “Інші поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”, 2314 “Інші рахунки в Казначействі”, 2315 “Рахунки для обліку депозитних сум”
10	Виплата заробітної плати, стипендій і гонорарів з каси бюджетної установи	6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”, 6519 “Інші розрахунки за виконані роботи”	2211 “Готівка у національній валюті”

Продовження табл. 5.11

1	2	3	4
11	Віднесення на рахунок депонентів не отриманих у строк заробітної плати та стипендій	6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”	6412 “Розрахунки з депонентами”
12	Виплата з каси бюджетної установи сум, що належать депонентам	6412 “Розрахунки з депонентами”	2211 “Готівка у національній валюті”
13	Перерахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв’язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	6414 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	2313 “Ресстраційні рахунки”
14	Нарахування допомоги і компенсацій, виплат, пов’язаних з підвищеною оплатою праці, наданням додаткової відпустки громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, відповідно до законодавства	6414 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”	6511 “Розрахунки із заробітної плати”
15	Надходження на рахунок коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2314 “Інші рахунки в Казначействі”	6414 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”
16	Отримання в касу бюджетної установи коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2211 “Готівка у національній валюті”	2314 “Інші рахунки в Казначействі”
17	Виплата працівникам допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, або заробітної плати відповідно до законодавства	6511 “Розрахунки із заробітної плати”	2211 “Готівка у національній валюті”

Облік розрахунків з приводу виплат працівникам та стипендій ведеться у Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій – М-О №5.

5.6. Облік інших поточних зобов'язань

Інші види зобов'язань, що входять до Класу 6 “Зобов'язання”, але не знайшли відображення у попередніх пунктах цього розділу підручника, пропонується об'єднати в змістовний інформаційний блок “інші зобов'язання”. До нього, згідно побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, віднесено: інші поточні зобов'язання бюджетних установ; зобов'язання за внутрішніми розрахунками; забезпечення майбутніх витрат і платежів; зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння; доходи майбутніх періодів.

Інші види поточних зобов'язань бюджетних установ, в свою чергу, включають: поточні зобов'язання за цінними паперами, а також розрахунки щодо: депонентів, депозитних сум, спеціальних видів платежів, інших кредиторів, страхування, зобов'язань зі спільної діяльності.

Забезпечення майбутніх витрат і платежів включає довгострокові та поточні забезпечення. Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння складаються із зобов'язань за: податковими надходженнями; неподатковими надходженнями; іншими надходженнями; коштами, що підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Доходи майбутніх періодів включають доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

Розглянемо детальніше кожний з цих видів.

Механізм депонованої заробітної плати був досить функціональним за умов обмеженого поля дії безготівкових розрахунків. За сучасних реалій розвитку інформаційних технологій, банківських продуктів та послуг розрахунки в сфері заробітної плати фактично набули форми безготівкових розрахунків. Згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 30.08. 1999 р. № 1596 “Про затвердження Порядку виплати пенсій та грошової допомоги через поточні рахунки в банках”, Постанови Кабінету Міністрів від 22.04.2005 р. №318 “Про удосконалення механізму виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ та державної соціальної допомоги”, Постанови КМУ від 22.09.2016 р. № 662 “Деякі питання виплати пенсій, грошової допомоги та заробітної плати працівникам бюджетних установ” працівники бюджетних установ отримують заробітну плату через карткові рахунки, відкриті в уповноважених установах банків за заявою працівників бюджетних установ. Втім, певні обсяг виплат

заробітної плати ще здійснюється через каси установ, а тому щодо них діє порядок депонування заробітної плати – повернення на рахунки установи невикраденої у триденний термін заробітної плати з віднесенням її в системі рахунків на рахунок розрахунків з депонентами. Такий же порядок застосовується у разі не вчасного отримання стипендій, пенсій тощо.

Суми кредиторської заборгованості за депонованою заробітною платою, стипендіями, пенсіями, допомогою та іншими виплатами населенню, які не одержані в установлений строк та строк позовної давності яких минули, підлягають списанню з бухгалтерського обліку у загальному порядку. Надалі кошти, що обліковуються на депозитному рахунку в органах Казначейства, перераховуються бюджетною установою до відповідного бюджету згідно із законодавством. Аналітичний облік депонованої заробітної плати ведеться в Книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій (ф. 441).

Досить відомим в сфері практики розрахунків бюджетних установ є такий його вид як розрахунки за депозитними сумами, до складу яких входять кошти хворих, які знаходяться на лікуванні в лікувальних установах; суми, які знаходяться в тимчасовому користуванні судових органів і які підлягають поверненню їх власникам чи перерахуванню за належністю відповідно до рішення суду тощо.

Депозитні суми зберігаються на окремих поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках бюджетних установ, не мають відношення до їх кошторисів, а термін зберігання депозитних сум обмежується строками, встановленими чинними актами України. Після закінчення цих термінів (строк зберігання для сум, які належать фізичним та юридичним особам, встановлено три роки) не отримані власниками депозитні суми підлягають перерахуванню бюджетною установою в дохід того бюджету, за рахунок якого вони утримуються.

Не менш застосовуваним в частині облікового механізму розрахунків є рахунок розрахунків за спеціальними видами платежів, до яких традиційно відносять такі види розрахунків як: з батьками за утримання дітей в дошкільних навчальних закладах; за навчання дітей в музичних школах; за утримання дітей в школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; за харчування дітей в інтернатах при навчальних закладах; за надходженнями на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи тощо.

Аналітичний облік розрахунків з батьками за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах та в школах-інтернатах, за їх навчання в музичних школах та державних школах естетичного виховання, за харчування в інтернатах при

школах та групах продовженого дня ведеться у Відомості аналітичного обліку розрахунків із батьками за утримання їхніх дітей у дитячих закладах.

У школах, дитячих дошкільних закладах, що ведуть облік самостійно, складається в установленому порядку Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей на підставі загальної суми нарахованої плати.

Розрахунки з іншими кредиторами передбачають відносини з іншими кредиторами, такими як аспіранти, студенти та учні навчальних закладів з приводу користування гуртожитком, а також з іншими фізичними і юридичними особами щодо отримання матеріальних цінностей та послуг, за які установа розрахується в майбутньому, або зарахування грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, що будуть відвантажені та надані установою в майбутньому.

Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів являють собою розрахунки за операціями з внутрівідомчої передачі, за якими виникає заборгованість щодо безоплатно отриманих виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів).

Розрахунки за іншими операціями із кредиторами та внутрішні розрахунки відображаються розгорнуто: кредитове сальдо – у складі зобов'язань, а дебетове - у складі оборотних активів.

Доходи майбутніх періодів являють собою надходження, отримані у звітному періоді, за якими фактично не було ще здійснено витрати, але такі доходи віднесені до майбутніх звітних періодів в контексті періоду складання бухгалтерської звітності. Такими доходами можуть бути авансові надходження в процесі реалізації робіт, послуг, товарів, авансові орендні надходження тощо.

Синтетичний та аналітичний облік інших зобов'язань бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 5.12).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 64 “Інші поточні зобов'язання” призначений для обліку поточних зобов'язань за цінними паперами, розрахунками з депонентами, депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, спеціальними видами платежів та перед іншими кредиторами. За кредитом рахунку відображається виникнення інших поточних зобов'язань, за дебетом – їх погашення, списання тощо.

Рахунок 64 “Інші поточні зобов'язання” в межах субрахунку 641 “Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 6411 “Поточні зобов'язання за цінними паперами”, на якому ведеться облік поточних зобов'язань за цінними паперами, зокрема відображається

видача векселя в забезпечення одержання матеріальних цінностей, послуг, виконання робіт та інших операцій.

Таблиця 5.12

Склад рахунків з бухгалтерського обліку інших зобов'язань бюджетних установ

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>	
64	Інші поточні зобов'язання		
	641	Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів	
		6411	Поточні зобов'язання за цінними паперами
		6412	Розрахунки з депонентами
		6413	Розрахунки за депозитними сумами
		6414	Розрахунки за спеціальними видами платежів
		6415	Розрахунки з іншими кредиторами
		6416	Розрахунки за страхуванням
6417	Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності		
66	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками		
	661	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	
6611		Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	
67	Забезпечення майбутніх витрат і платежів		
	671	Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів	
		6711	Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів
6712	Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів		
68	Зобов'язання за надходженнями до бюджету		
	681	Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння	
		6811	Зобов'язання за податковими надходженнями
		6812	Зобов'язання за неподатковими надходженнями
		6813	Зобов'язання за іншими надходженнями
6814	Зобов'язання за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування		
69	Доходи майбутніх періодів		
	691	Доходи майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів	
6911		Доходи майбутніх періодів	

– 6412 “Розрахунки з депонентами”, за допомогою якого здійснюється облік операцій за розрахунками з депонентами – сум заробітної плати і стипендій, пенсій, допомоги та інших виплат населенню, які не одержані в установлений строк, також ведеться облік сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка підлягає сплаті до відповідних бюджетів.

– 6413 “Розрахунки за депозитними сумами” задля обліку депозитних сум, зокрема надходження депозитних сум, отриманих у тимчасове

розпорядження та належних поверненням або перерахуванню за призначенням із настанням відповідних умов, а також повернення або перерахування за належністю депозитних сум.

– 6414 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”, який призначений для обліку розрахунків: з батьками за утримання дітей в дошкільних навчальних закладах; за навчання дітей в музичних школах; за утримання дітей в школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; за харчування дітей в інтернатах при навчальних закладах; за надходженнями на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, тощо.

– 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”, на якому ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунка 64 “Інші поточні зобов’язання”, зокрема розрахунки з іншими кредиторами, а також із аспірантами, студентами та учнями навчальних закладів за користування гуртожитком; інших операцій.

– 6416 “Розрахунки за страхуванням”, на якому узагальнюється інформація щодо розрахунків за видами страхування, передбачених законодавством, облік розрахунків зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевіркою порушення порядку використання страхових коштів тощо.

– 6417 “Розрахунки за зобов’язаннями зі спільної діяльності”, за яким ведеться облік зобов’язань за операціями, пов’язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи), зокрема оператором спільної діяльності за отриманими від учасників спільної діяльності активами як вкладками.

Рахунок 66 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками” призначений для обліку розрахунків, що виникають у процесі виконання кошторису (бюджету). За кредитом рахунку відображаються суми зобов’язань за внутрішніми розрахунками, за дебетом – їх списання (погашення).

Рахунок 66 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками” в межах субрахунку 661 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

– 6611 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів”, на якому ведеться облік розрахунків за операціями з внутрівідомчої передачі, зокрема відображається заборгованість за безоплатно отриманими виробничими запасами та іншими нефінансовими активами (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) за операціями з внутрівідомчої передачі.

Рахунок 67 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” призначено для обліку й узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням суб’єкта

резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів. За кредитом рахунку відображається створення забезпечень, за дебетом – їх використання.

Рахунок 67 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” в межах субрахунку 671 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

– 6711 “Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів”, призначений задля обліку довгострокових забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат за виплатами працівникам, виконання зобов’язань у разі припинення діяльності тощо.

– 6712 “Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів”, що використовується для обліку забезпечень, які передбачається сплатити протягом звітного року.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками використання.

Рахунок 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету” призначено для обліку й узагальнення інформації щодо зобов’язань перед бюджетом за податковими і неподатковими надходженнями та іншими надходженнями органами, які відповідно до законодавства контролюють їх справляння, та за коштами, що надійшли від сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. За кредитом рахунку відображаються нараховані зобов’язання за надходженнями до бюджету, за дебетом – їх погашення.

Рахунок 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету” в межах субрахунку 681 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння” має такі субрахунки:

– 6811 “Зобов’язання за податковими надходженнями”, на якому ведеться облік зобов’язань платників за податковими надходженнями перед бюджетом органами, які відповідають за їх справляння до державного та місцевих бюджетів.

– 6812 “Зобов’язання за неподатковими надходженнями”, який призначено для обліку зобов’язань платників за неподатковими надходженнями перед бюджетом, що контролюються органами, які відповідають за їх справляння до державного та місцевих бюджетів, зокрема зобов’язання за адміністративними послугами тощо.

– 6813 “Зобов’язання за іншими надходженнями”, через який здійснюється облік зобов’язань, які не включені до інших субрахунків рахунку 68 “Зобов’язання за надходженнями до бюджету”.

– 6814 “Зобов’язання за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов’язкового державного соціального страхування”, за допомогою якого акумулюється інформація щодо зобов’язань за коштами, що надійшли від сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, органами, які відповідають за його справляння для подальшого розподілу (перерахування) за видами загальнообов’язкового державного соціального страхування.

Рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів” призначено для обліку й узагальнення інформації щодо доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. За кредитом рахунку відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом - їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Рахунок 69 “Доходи майбутніх періодів” в межах субрахунку 691 “Доходи майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

– 6911 “Доходи майбутніх періодів”, на якому ведеться облік доходів, отриманих у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

Типову кореспонденцію з обліку інших зобов’язань, затверджену Наказом МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 р. №1219, наведено в таблиці 5.13.

Таблиця 5.13

**Типова кореспонденція з обліку інших зобов’язань
бюджетних установ**

№ з/н	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності)	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”	6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
2	Відображення сум витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням та безоплатним отриманням нематеріального активу, та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122	1313 "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи"	6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
3	Відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	12 "Нематеріальні активи"	6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4	Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів за операціями з внутрішньої передачі запасів	15 "Виробничі запаси", 18 "Інші нефінансові активи"	6611 "Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів"
5	Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів бюджетною установою, що отримав їх за операціями з внутрішньої передачі запасів	6611 "Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів"	15 "Виробничі запаси", 18 "Інші нефінансові активи"
6	Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунок, безповоротна допомога	15 "Виробничі запаси", 1812 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 1816 "Інші нефінансові активи"	6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
7	Оприбуткування активів, отриманих як вклади, оператором спільної діяльності без створення юридичної особи	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 23 “Грошові кошти на рахунках”	6417 “Розрахунки за зобов’язаннями зі спільної діяльності”, 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
8	Надходження на рахунки бюджетної установи коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів від продажу	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	6414 “Розрахунки за спеціальними видами платежів”
9	Витрачання спонсорських та благодійних внесків	6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
10	Перерахування сум постачальникам згідно з пред’явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо:		
	після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
11	Видача готівки з каси	6416 “Розрахунки за страхуванням”, 6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”, 6412 “Розрахунки з депонентами”, 6413 “Розрахунки за депозитними сумами”	2211 “Готівка у національній валюті”
12	Переоцінка зобов’язань, узятих в іноземній валюті:		
	при збільшенні курсу	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”
	при зменшенні курсу	6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
13	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”

Продовження табл. 5.13

1	2	3	4
14	Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412 "Розрахунки з депонентами"	5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису",
15	Нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	8511 "Витрати за необмінними операціями"	6414 "Розрахунки за спеціальними видами платежів", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
16	Здійснення утримань із заробітної плати та стипендій відповідно до законодавства	6511 "Розрахунки із заробітної плати", 6512 "Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню"	6416 "Розрахунки за страхуванням",
17	Віднесення на рахунок депонентів не отриманих у строк заробітної плати та стипендій	6511 "Розрахунки із заробітної плати", 6512 "Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню"	6412 "Розрахунки з депонентами"
18	Виплата з каси суб'єкта сум, що належать депонентам	6412 "Розрахунки з депонентами"	2211 "Готівка у національній валюті"
19	Перерахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	6414 "Розрахунки за спеціальними видами платежів", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"	2313 "Реєстраційні рахунки"
20	Нарахування допомоги і компенсацій, виплат, пов'язаних з підвищеною оплатою праці, наданням додаткової відпустки громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, відповідно до законодавства	6414 "Розрахунки за спеціальними видами платежів"	6511 "Розрахунки із заробітної плати"

Продовження табл. 5.13

	2	3	4
21	Надходження на рахунок коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2314 "Інші рахунки в Казначействі"	6414 "Розрахунки за спеціальними видами платежів"
22	Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків	6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"	8013, 8113 "Матеріальні витрати"
23	Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах	2313 "Реєстраційні рахунки"	6911 "Доходи майбутніх періодів"
24	Включення до складу доходів звітного періоду суми одержаних доходів майбутніх періодів	6911 "Доходи майбутніх періодів"	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)", 7411 "Інші доходи за обмінними операціями"

Синтетичний облік розрахунків щодо інших зобов'язань ведеться в М-О№6, 13 та іншими меморіальних ордерах.

РОЗДІЛ 6. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ, КАПІТАЛУ ТА ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ.

6.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку доходів, витрат, капіталу та фінансового результату.

6.2. Облік доходів.

6.3. Облік витрат.

6.4. Облік капіталу та фінансового результату.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– визначення, характеристику та структуру доходів, витрат, капіталу та фінансового результату бюджетних установ;

– тезаурус Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентують облік доходів, витрат, капіталу та фінансового результату;

– склад нормативно-правових документів з обліку доходів, витрат, капіталу та фінансового результату;

– класифікацію доходів, витрат, капіталу та фінансового результату в розрізі елементів;

– алгоритм визнання та оцінки доходів, витрат;

– методичку обліку доходів, витрат, капіталу та фінансового результату;

– склад, характеристику рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій із доходами, витратами, капіталом та фінансовим результатом та кореспонденцію за ними;

а також уміти:

– надавати визначення поняттю доходів, витрат, капіталу та фінансового результату та їх складових елементів;

– надавати тлумачення термінології відповідних НП(С)БОДС;

– визначати склад нормативно-правових документів з обліку доходів, витрат, капіталу та фінансового результату бюджетних установ;

– ідентифікувати об'єкти у складі доходів, витрат, капіталу бюджетних установ;

– проводити оцінку доходів і витрат бюджетних установ;

– здійснювати облік доходів, витрат, капіталу та фінансового результату;

– опрацьовувати в межах системи бухгалтерського обліку операції із доходами, витратами, капіталом та фінансовим результатом за допомогою рахунків бухгалтерського обліку.

6.1. Тезаурус, завдання та нормативно-правове поле обліку доходів, витрат, капіталу та фінансового результату

Як зазначалось у Розділі 2, специфікою бюджетно-фінансової та господарської діяльності бюджетних установ є їх повна майнова залежність від держави в процесі реалізації механізму оперативного управління та повне фінансове забезпечення такої діяльності за рахунок коштів держави. Такий порядок функціонування бюджетних установ спричиняє певну економічну послідовність в часі та просторі, яка описує загалом весь механізм життєдіяльності бюджетних установ, а саме: отримання майна (у тому числі коштів) від держави, а отже формування доходів бюджетної установ – початок здійснення діяльності через проведення відповідних цільових витрат вказаними суб'єктами господарювання. Отже, доходи і витрати є одним з найважливіших об'єктів фінансового обліку бюджетних установ. Похідним від показників доходів та видатків виступає показник фінансових результатів діяльності, який являє собою різницю між отриманими за рік доходами та проведеними видатками з урахуванням переоцінки запасів, курсових різниць, сум дебіторської та кредиторської (у тому числі депонентської) заборгованості, термін позовної давності за якими минув. Капітал бюджетних установ в цілому характеризує загальну вартість засобів у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, які інвестуються у формування його активів. Капітал бюджетних установ складається з внесеного капіталу, капіталу у дооцінках, цільового фінансування.

Понятійний апарат НП(С)БОДС містить таку сукупність термінів щодо вказаних об'єктів обліку, представлених у табл.6.1-6.3.

Таблиця 6.1

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 124 “Доходи”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Бюджетне асигнування	Повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження;
Відсотки	Плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані суб'єкту державного сектору;
Дебіторська заборгованість	Сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій;
Дивіденди	Частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства;

Продовження табл. 6.1.

<i>1</i>	<i>2</i>
Необмінна операція	Господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов;
Обмінна операція	Господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань;
Податкова подія	Подія, що свідчить про настання податкових зобов'язань;
Роялті	Платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктом права інтелектуальної власності;
Трансферти	Кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі;
Цільове призначення переданих активів	Умови, які обмежують або визначають цілі використання переданих активів.

Таблиця 6.2

Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 135 “Витрати”

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Елемент витрат	Сукупність економічно однорідних витрат;
Запозичення	Позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки;
Нормальна потужність	Очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва;
Об'єкт витрат	Продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат;
Фінансові витрати	Витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору.

Вивчення складу вказаних об'єктів в розрізі їх складових в контексті особливостей як бюджетно-фінансової, так і господарської діяльності бюджетних установ, складових облікового процесу та його напрямів, загальних завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах, дало змогу сформулювати такі завдання фінансового обліку доходів, витрат, фінансових результатів та капіталу:

– вірне визнання, точна класифікації та коректна вивірена їх оцінка;

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах операцій щодо вказаних об'єктів обліку;
- контроль за повнотою і своєчасністю надходжень бюджетних установ;
- контроль за ефективністю та цільовим використання коштів бюджетних установ;
- забезпечення всіх рівнів управління інформацією про наявність, рух і вибуття зобов'язань;
- надання зовнішнім користувачам достовірної та релевантної інформації щодо вказаного комплексного об'єкту обліку у формі фінансової звітності.

Таблиця 6.3

**Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 131
“Будівельні контракти”**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Аванси за будівельним контрактом	Грошові кошти або інші активи, отримані у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом
Будівельний контракт	Договір про будівництво
Будівництво	Спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних та пусконаладжувальних робіт
Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом	Сума перевищення витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту
Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом	Сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами і визнаним профіцитом (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту
Відхилення від ціни за будівельним контрактом	Зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту
Витрати за будівельним контрактом	Собівартість робіт за будівельним контрактом
Заохочувальні виплати за будівельним контрактом	Додаткові суми, що сплачуються за виконання (перевиконання) умов контракту
Контракт з фіксованою ціною	Будівельний контракт, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв.м, кількість місць тощо)
Контракт за ціною “витрати плюс”	Будівельний контракт, який передбачає ціну як суму фактичних витрат на його виконання та додаткового відсотка від суми цих витрат або фіксованої величини

Продовження табл. 6.3.

1	2
Об'єкт будівництва	Окремі будівлі і споруди або сукупність будівель і споруд, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом
Підрядник	Суб'єкт державного сектору, який укладає будівельний контракт та виконує передбачені цим контрактом роботи і передає їх замовникові
Претензія за будівельним контрактом	Сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагається відшкодувати понад ціну контракту
Проміжні рахунки	Рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати

Фінансовий облік доходів, витрат, капіталу та фінансових результатів в бюджетних установах здійснюється відповідно до таких нормативно-правових актів:

- Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI;
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV;
- Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI;
- Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон від 05.04.2001 р. № 2346-III;
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV;
- Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. №568;
- Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879;
- Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів субектів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755;
- Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. №1203;
- Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 1;
- Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації

кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. №333;

– Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219;

– Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. №1798;

– Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629;

– Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 24.08.2012 р. № 938;

– Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407;

– Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309;

– Про затвердження форм карток, книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 р. № 604;

– Про ефективне використання державних коштів: Постанова Кабінету Міністрів від 11.10.2016 р. № 710.

6.2. Облік доходів

Класифікація та склад доходів бюджетних установ первісно визначаються Бюджетним кодексом України. Згідно за складовими частинами бюджету країни, представленими в ст. 13 Бюджетного кодексу України, доходи бюджетних установ поділяються на доходи загального та спеціального фондів. Доходи загального фонду бюджетних установ являються собою надходження за відкритими асигнуваннями Державного та місцевих бюджетів (ст. 2. Бюджетного кодексу України).

Доходи спеціального фонду бюджетних установ бюджетних установ є неоднорідними і складаються із власних надходжень бюджетних установ та інших надходжень спеціального фонду. Відповідно до ст. 13 Бюджетного кодексу України власні надходження отримуються додатково до коштів загального фонду, мають цільове спрямування і поділяються на такі групи:

– перша група – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;

У складі першої групи виділяються такі підгрупи:

– підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

– підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;

– підгрупа 3 – плата за оренду майна бюджетних установ;

– підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

– друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

У складі другої групи виділяються такі підгрупи:

– підгрупа 1 – благодійні внески, гранти та дарунки;

– підгрупа 2 – кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;

– підгрупа 3 – кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

Власні надходження бюджетних установ використовуються на:

– покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);

– організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи);

– утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);

– ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи);

– господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);

– організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1 і 3 другої групи);

– виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи).

Облікова класифікація доходів закріплена НП(С)БОДС 124 “Доходи”, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 і, з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ, передбачає такий склад та групування (табл. 6.4)

Таблиця 6.4

Склад та групування доходів бюджетних установ

<i>Доходи від обмінних операцій</i>	<i>Доходи від необмінних операцій</i>
бюджетні асигнування	безоплатно отримані товари, послуги, роботи, сума безоплатної допомоги
доходи від надання послуг (плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності)	суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду
доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна)	трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів
фінансові доходи (доходи від відсотків, роялті та дивідендів)	
інші доходи від обмінних операцій (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки, від відновлення корисності активів)	зобов'язання, що не підлягають погашенню

Отриманню власне доходів передуює проведення певних процедур в межах казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, яке передбачає, відповідно до ст. 45 Бюджетного кодексу України, розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів. Вказані процедури виконуються послідовно за первинними стадіями виконання бюджету за

видатками, а саме (ст.46 Бюджетного кодексу України): встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету; затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм, а також порядків використання бюджетних коштів. Їх опис, в контексті виконання Державного бюджету України було детально надано у п.2.1 при розгляді первинного механізму фінансово-бюджетної діяльності бюджетних установ, а тому, акцентуючи певну увагу на механізмі казначейського обслуговування місцевих бюджетів, перейдемо до питань визнання та оцінки доходів бюджетних установ.

Порядок відкриття асигнувань розпорядниками коштів за місцевими бюджетами регламентується Порядком обслуговування місцевих бюджетів, затвердженим Наказом Державного казначейства України від 04.11.02 № 205. Відповідно до вказаного нормативного документу порядок руху інформації за планово-фінансовими документами в процесі відкриття асигнувань та затвердження останніх аналогічний, при цьому головні розпорядники бюджетних коштів та розпорядники бюджетних коштів за місцевими бюджетами співпрацюють з відповідними органами Казначейства за місцем обслуговування.

В цілому, згідно класичного визначення вказаного об'єкту обліку, доходи від обмінних операцій визнаються, у разі, якщо існує ймовірність надходження вказаному суб'єкту господарювання економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Зауважимо, що згідно затвердженої методики визнання доходу не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.

Індивідуальне визнання доходів бюджетних установ від обмінних операцій відповідно до НП(С)БОДС 124 "Доходи" здійснюється наступним чином:

– бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням бюджетною установою своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю;

– дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт) бюджетною установою, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. При цьому результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов: можливості достовірної оцінки доходу; ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт); можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;

можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення;

– дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови: бюджетна установа передала споживачеві суттєві ризики, пов'язані контролем над активом; бюджетна установа не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом; суму доходу можна достовірно визначити; існує ймовірність надходження до бюджетної установи економічних вигід або потенціалу корисності; витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити. Такий дохід визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.

– фінансовий дохід у вигляді відсотків роялті та дивідендів визнається, якщо: існує ймовірність надходження до бюджетної установи економічних вигід або потенціалу корисності; сума доходу може бути достовірно оцінена. Такий дохід має визнаватися у такому порядку: відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами; роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

– інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки, від відновлення корисності активів. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.

В свою чергу, згідно обмежень НП(С)БОДС 124 “Доходи” не визнаються в якості доходів від операцій обміну бюджетними установами наступні надходження:

- сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг.
- надходження, що належать іншим особам.

Визнання доходів від необмінних операцій в розрізі вищевказаних підгруп з урахування особливостей діяльності бюджетних установ відбувається таким чином:

– дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт), при цьому ресурс, отриманий унаслідок необмінної операції, крім послуг в натуральній формі, визнається активом у разі, якщо: існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; і достовірно можна оцінити його вартість.

– безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі визначаються доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані; суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набрання чинності договором, а внутрішньої – активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані;

– дохід від трансфертів у разі цільового призначення визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з їх виконанням;

– суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження;

Зауважимо, що авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом, а відображаються як збільшення активу (грошові кошти на рахунках) та збільшення зобов'язання.

Оцінка доходів обіймає центральну позицію в методологічному підґрунті вказаного об'єкту обліку. Розглянемо її підходи в розрізі вищевказаних груп.

В цілому дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.

При цьому якщо його визначення є сумнівним або власне вірогідність його тримання є низькою, він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться через: вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; визначення питомої ваги витрат, яких зазнає бюджетна установа у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.

Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки, від відновлення корисності активів тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу.

Оцінка доходів від необмінних операцій передбачає їх оцінку у сумі отриманих активів, послуг (робіт). Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією. Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

Важливою позицією сучасної бюджетної методології виступає визнання та оцінка доходів від будівельних контрактів, які закріплені Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2011 р. № 1798.

Так, згідно НП(С)БОДС 131 “Будівельні контракти” доходи, як і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів:

- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом;

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;

- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування. У разі відсутності імовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід, пов'язаний з виконанням цього контракту, визнаються згідно ступеня завершеності робіт.

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту (у разі повного відшкодування замовником витрат за будівельним контрактом) перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікуваний дефіцит визнається витратами звітного періоду.

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за

будівельним контрактом. Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом визнаються доходом, якщо: існує імовірність отримання економічних вигід або потенціалу корисності; можлива їх достовірна оцінка.

Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню. Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі: погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоді після його укладання; зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Для аналітичного обліку доходів бюджетних установ призначено відповідні облікові реєстри, а саме:

– Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань відкривається на рік і ведеться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів. Записи щодо відкритих (виділених) асигнувань та доходів спеціального фонду, що надійшли від суб'єктів вищого рівня, здійснюються на підставі виписок органу Казначейства (банку) з рахунків відкритих асигнувань, особових, реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Казначейства (банках).

– Книга аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня відкривається на рік у розрізі розпорядників коштів нижчого рівня, ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків, а записи здійснюються на підставі виписок органу Казначейства (банку) з рахунків відкритих асигнувань, особових, реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Казначейства (банках). У випадках відкриття асигнувань (перерахування коштів) із спеціального фонду суб'єктам нижчого рівня ведеться окрема книга аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам нижчого рівня.

– Книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань призначена для реєстрації узятих бюджетною установою зобов'язань (розміщення замовлення, укладання договору, придбання товарів (послуг, робіт)) відповідно до бюджетних асигнувань і контролю за відповідністю взятих зобов'язань бюджетним асигнуванням. Книга відкривається на рік окремо за загальним та спеціальним фондами кошторису на підставі затвердженого кошторису бюджетної установи в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Для кожного коду програмної класифікації видатків та кредитування державного

бюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів відводяться окремі сторінки. Протягом року кошторисні призначення можуть коригуватися з урахуванням змін, що вносяться до кошторисів у порядку, встановленому законодавством.

– Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) відкривається на рік і ведеться за видами доходів: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; від додаткової (господарської) діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна). Записи щодо нарахованих доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) здійснюються на підставі первинних документів за кожним контрагентом та за видами доходів. Записи щодо отриманих доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) здійснюються на підставі виписок органу Казначейства (банку) з реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Казначейства (банках).

– Картка аналітичного обліку фінансових доходів: відсотки, роялті, дивіденди відкривається на рік, записи щодо нарахованих фінансових доходів здійснюються на підставі первинних документів за кожним видом фінансових доходів, а записи щодо отриманих фінансових доходів здійснюються на підставі виписок органу Казначейства (банку) з реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Казначейства (банках).

Синтетичний та аналітичний облік доходів бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 6.5).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями” призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб’єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством. За кредитом рахунку відображається отримання бюджетних асигнувань, за дебетом – зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об’єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду.

Таблиця 6.5

Склад рахунків з бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ

№	№	Назва
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями	
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів
	7011	Бюджетні асигнування
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
	7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
72	Доходи від продажу активів	
	721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів
	7211	Дохід від реалізації активів
73	Фінансові доходи	
	731	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
	7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
74	Інші доходи за обмінними операціями	
	741	Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7411	Інші доходи за обмінними операціями
75	Доходи за необмінними операціями	
	751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7511	Доходи за необмінними операціями
	7512	Трансферти

Рахунок 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями” в межах субрахунку 701 “Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

– 7011 “Бюджетні асигнування”, на якому ведеться облік доходів розпорядниками бюджетних коштів, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб’єктом своїх повноважень, визначених законодавством (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

Рахунок 71 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)” призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством. За кредитом рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) або зарахування коштів до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом – зменшення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на суму цільового

фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів, закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів).

Рахунок 71 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)” в межах субрахунку 710 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки:

– 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”, на якому обліковуються доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядником бюджетних коштів.

– 7112 “Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі”, що використовується для обліку доходів від оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших не фінансових активів, які виявлені в результаті інвентаризації, отримані внаслідок демонтажу, отримані в результаті списання майна тощо та будуть використовуватись для потреб установи;

Рахунок 72 “Доходи від продажу активів” призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації активів. За кредитом рахунку відображається отримання доходу суб'єктом державного сектору або зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету, за дебетом – списання у порядку закриття субрахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету (місцевих бюджетів) тощо.

Рахунок 72 “Доходи від продажу активів” в розрізі субрахунку 721 “Доходи від продажу активів розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

– 7211 “Дохід від реалізації активів”, з метою ведення обліку доходів від реалізації в установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету).

Рахунок 73 “Фінансові доходи” призначено для обліку й узагальнення інформації суб'єктами державного сектору про доходи від відсотків, роялті та дивідендів, від операцій з кредитування та надання гарантій та коштів, що отримує розпорядник бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне

право. За кредитом рахунку відображається збільшення (отримання) нарахування фінансових доходів суб'єкта державного сектору або зарахування коштів до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом – списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів).

Рахунок 73 “Фінансові доходи” в розрізі субрахунку 721 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів” має однойменний субрахунок 2-го рівня:

– 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”, на якому здійснюється облік доходів від відсотків, роялті, дивідендів та коштів, що отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо їм законом надано відповідне право. На цих субрахунках ведеться облік доходів за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації дисконту), та відсотки за фінансовими інвестиціями.

Рахунок 74 “Інші доходи за обмінними операціями” призначено для обліку й узагальнення інформації про інші доходи за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70-73 цього класу. За кредитом рахунку відображається збільшення (отримання) інших доходів від операцій з дооцінки активів, операцій з відновлення корисності необоротних активів, а також нарахована курсова різниця на кошти при збільшенні курсу або зарахування інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями, за дебетом – списання інших доходів за обмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету.

Рахунок 74 “Інші доходи за обмінними операціями” в розрізі субрахунку 74 “Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 3-го рівня:

– 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”, на якому ведеться облік доходів за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70-73 цього класу, зокрема доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів.

Рахунок 75 “Доходи за необмінними операціями” призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг

(робіт), трансфертів; податкові і неподаткові надходження, надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують розпорядники бюджетних коштів від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), тощо. За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, в тому числі зарахування податкових і неподаткових надходжень, трансфертів, інших доходів за необмінними операціями до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом - списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів).

Рахунок 75 “Доходи за необмінними операціями” в розрізі субрахунку 75 “Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки:

– 7511 “Доходи за необмінними операціями”, що призначений для ведення обліку доходів від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт). Також на цьому субрахунку обліковуються суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства, зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), а також відображається отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо.

– 7512 “Трансферти”, на якому ведеться облік розпорядниками бюджетних коштів надходжень, пов'язаних з перерахуванням сум трансфертів, та коштів, отриманих для виконання цільових заходів.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 р. № 1219, типову кореспонденцію з обліку доходів бюджетних установ наведено в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Типова кореспонденція бюджетних установ з обліку доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"	70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями", 7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)", 7211 "Дохід від реалізації активів", 7311 "Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів"	54 "Цільове фінансування"
2	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"
	Водночас проведення другого запису	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"	51 "Внесений капітал"
	Оприбуткування основних засобів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"
	Водночас проведення другого запису	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"	51 "Внесений капітал"
4	Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених:		
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
5	Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"

Продовження табл. 6.6.

1	2	3	4
6	Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині: витрат на відновлення (придбання)	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
7	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об’єкта нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”	70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”, 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”, 7211 “Дохід від реалізації активів”, 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”	54 “Цільове фінансування”
8	При відображенні вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів одночасно відображається дохід від останніх (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності)	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”
	збільшення капіталу на суму безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності)	7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”	51 “Внесений капітал”
9	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі нематеріальних активів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи	12 “Нематеріальні активи”	7112 “Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі”
	Водночас проведення другого запису	7112 “Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі”	51 “Внесений капітал”
	При нарахуванні амортизації щодо безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності) водночас проведення другого запису	51 “Внесений капітал”	7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”

Продовження табл. 6.6.

1	2	3	4
10	Відображення результатів дооцінки нематеріальних активів, раніше уцінених: на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	12 “Нематеріальні активи”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
11	Відображення вигод від відновлення корисності нематеріальних активів якщо сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
12	Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині: витрат на відновлення (придбання)	2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
13	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших не фінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишків запасів, виявлених при інвентаризації, які будуть використовуватись для потреб установи	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші не фінансові активи”	7112 “Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі”
14	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які передбачається реалізувати	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші не фінансові активи”	7211 “Дохід від реалізації активів”

Продовження табл. 6.6.

1	2	3	4
15	Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	1513 "Будівельні матеріали", 1514 "Пально-мастильні матеріали", 1515 "Запасні частини", 1516 "Тара", 1517 "Сировина і матеріали", 1518 "Інші виробничі запаси", 1812 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 1816 "Інші не фінансові активи"	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"
16	Збільшення чистої вартості реалізації запасів, що раніше були уцінені, але не більше суми попереднього зменшення	15 "Виробничі запаси", 18 "Інші нефінансові активи"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
17	Якщо встановлено винних осіб, проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині: витрат на відновлення (придбання)	2115 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків"	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)"
18	Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом	2117 "Інша поточна дебіторська заборгованість"	7311 "Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів"
19	Відображення суми вигід від відновлення корисності фінансових інвестицій	2511 "Придбані акції", 2512 "Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій", 2513 "Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств", 2514 "Довгострокові векселі одержані", 2515 "Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів", 2611 "Поточні фінансові інвестиції в цінні папери", 2612 "Короткострокові векселі одержані", 2613 "Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"

Продовження табл. 6.6.

1	2	3	4
20	Нарахування суми надходжень від продажу фінансових інвестицій	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7211 “Доходи від реалізації активів”
21	Оприбуткування активів, отриманих як вклади, оператором спільної діяльності без створення юридичної особи	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 23 “Грошові кошти на рахунках”	6417 “Розрахунки за зобов’язаннями зі спільної діяльності”, 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
22	Нарахування доходів від реалізації активів	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7211 “Дохід від реалізації активів”
23	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2211 “Готівка у національній валюті”, 2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	7511 “Доходи за необмінними операціями”, 7523 “Інші надходження”
24	Нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку (у касі):		
	при збільшенні курсу	2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
	при зменшенні курсу	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2212 “Готівка в іноземній валюті”, 2311 “Поточні рахунки в банку”
25	Переоцінка зобов’язань, узятих в іноземній валюті:		
	при збільшенні курсу	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”
	при зменшенні курсу	6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”

Продовження табл. 6.6.

1	2	3	4
26	Закриття рахунків доходів	7011 “Бюджетні асигнування”, 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”, 7211 “Дохід від реалізації активів”, 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”, 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”, 7511 “Доходи за необмінними операціями”	5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”
27	Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”, 6212 “Розрахунки із замовниками за роботи і послуги”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”
28	Нарахування сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають перерахуванню в бюджет	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”
29	Нарахування плати за оренду майна	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
30	Включення до складу доходів звітного періоду суми одержаних доходів майбутніх періодів	6911 “Доходи майбутніх періодів”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”, 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”

Синтетичний облік надходжень бюджетних установ за доходами загального та спеціального фонду здійснюється за допомогою М-О №2, 3, 14, 15 відповідно.

6.3. Облік витрат

Питання витрат бюджетних установ має особливу надзвичайну актуальність як в контексті облікового механізму зокрема, механізму управління бюджетними установами в цілому, так і в розрізі економічного понятійно-категоріального апарату. Слід відмітити, що довгий час основним щодо тезауруса діяльності бюджетних установ було поняття “видатків”, і тільки другорядним (в частині виробничої діяльності майстерень, сільськогосподарських підсобних господарств, проведення науково-дослідних робіт) - поняття “витрат”. Нова нормативна база з бухгалтерського обліку суб’єктів державного сектору виключила із використання термін “видатки”, не зважаючи на його активне застосування та наявність у головному регуляторному акті бюджетного законодавства в цілому та бюджетного обліку зокрема – Бюджетному кодексі України. Спробуємо з’ясувати цю ситуацію шляхом проведення невеликого дослідження власне діяльності бюджетних установ.

Відомо, що необхідною умовою процесу нематеріального виробництва є наявність таких складових: людей з їхніми навичками і вміннями; предметів праці, які є об’єктами праці людей і які видозмінюються під її впливом; засобів праці, за допомогою яких людина змінює предмети праці. З огляду на це вірним буде твердження про те, що має бути реалізовано процес постачання перелічених ресурсів для забезпечення функціонування процесу нематеріального виробництва, отже і для досягнення головної мети господарської діяльності бюджетних установ – забезпечення умовно-постійної господарської діяльності та виконання певних функцій. Зрозуміло, що для відтворення процесу виробництва, необхідний процес реалізації.

Розглядаючи структурну характеристику предмета бухгалтерського обліку в розрізі об’єктів – процесів постачання, виробництва, реалізації – з метою ідентифікації понять “затрати”, “витрати” та “видатки” щодо бухгалтерського обліку в бюджетних установах, необхідно наголосити на таких важливих моментах:

1) у межах процесу постачання має місце витрачання грошових коштів чи взяття останніми зобов’язань сплатити певну суму коштів у визначений термін з метою отримання та поповнення елементів продуктивних сил;

2) у межах процесу виробництва певного продукту здійснюються затрати певної кількості відповідних елементів продуктивних сил останніх;

3) у процесі господарської діяльності в часі в цілому для забезпечення всіх процесів по виконанню кошторису вони здійснюють загальне використання коштів.

Відповідно до виокремлених ключових положень, можна запропонувати такі формулювання:

– “затрати – грошовий вираз використаних та фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва або створення певного продукту”;

– “видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб’єкта господарювання. В обліковій практиці бюджетних установ видатки поділяються на касові і фактичні”.

Розглянемо детально класифікацію видатків/витрат бюджетних установ.

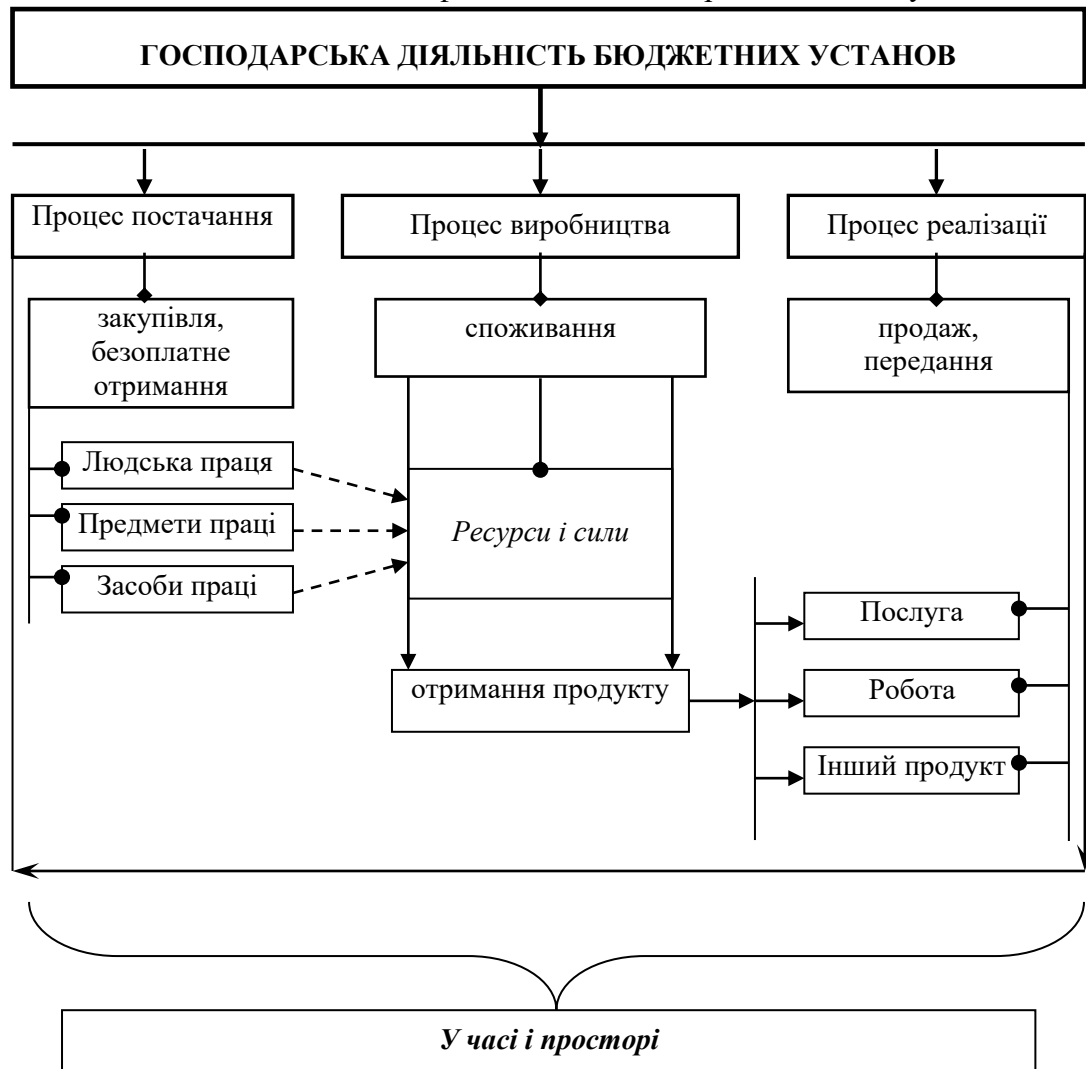


Рис. 6.1. Структурна характеристика господарської діяльності бюджетних установ як предмета бухгалтерського обліку

Класифікація та склад видатків бюджетних установ певним чином визначаються Бюджетним кодексом України. Відповідно до визначених ст. 13 Бюджетного кодексу України складових частин бюджету країни, видатки бюджетних установ поділяються на видатки загального фонду та видатки спеціального фонду. Згідно з класифікацією видатків бюджету, представленої в межах бюджетної класифікації України (ст. 10 Бюджетного кодексу України), видатки розпорядників бюджетних коштів класифікуються за:

- бюджетними програмами (програмна класифікація видатків);
- ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);
- функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків);
- економічною сутністю (економічна класифікація видатків).

Програмна класифікація видатків формується Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом) за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) у бюджетних запитах і використовується у разі застосування програмно-цільового методу.

Відомча класифікація видатків містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів. На основі відомчої класифікації видатків Державне казначейство України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Функціональна класифікація видатків має такі рівні деталізації: розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування; підрозділи та групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.

Важливою з точки зору облікового процесу бюджетних установ є економічна класифікація видатків, за якою видатки в цілому поділяються на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 “Про бюджетну класифікацію” та Наказу Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.2012 “Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету” економічна

класифікація видатків містить чотирьох рівневі коди (розділ 1). Детальна характеристика економічної класифікації видатків бюджету представлена у додатку Ж. 1.

Важливою соціальною позицією вітчизняної бюджетної системи, що впливає на порядок планування та обліку діяльності з виконання кошторису бюджетних установ, виступають захищені видатки бюджету, під яким розуміють видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень. Статтею 55 Бюджетного кодексу України визначено такий склад захищених статей Державного бюджету:

- оплата праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплата комунальних послуг та енергоносіїв;
- обслуговування державного боргу;
- поточні трансферти населенню;
- поточні трансферти місцевим бюджетам;
- підготовку кадрів вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації;
- забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування;
- фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки;
- роботи та заходи, що здійснюються на виконання Загальнодержавної програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта “Укриття” на екологічно безпечну систему, та роботи з посилення бар'єрних функцій зони відчуження;
- компенсацію процентів, сплачуваних банкам та/або іншим фінансовим установам за кредитами, отриманими громадянами на будівництво (реконструкцію) чи придбання житла;
- заходи, пов'язані з обороноздатністю держави, що здійснюються за рахунок коштів резервного фонду державного бюджету;
- здійснення розвідувальної діяльності;
- оплату послуг з охорони державних (комунальних) закладів культури;
- оплату енергосервісу;
- виплати за державними деривативами.



Рис. 6.2. Класифікація видатків бюджетних установ

За принципами фіксації в обліку видатки бюджетних установ поділяються на: касові (суми, отримані установами з поточних чи реєстраційних рахунків на їх використання та витрачання) та фактичні видатки (реальні, підтверджені документально видатки установ по виконанню кошторису).

Згідно НП(С)БОС 135 “Витрати”, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18.05.12 №568 витрати бюджетних установ для цілей обліку класифікуються наступним чином (табл. 6.7)

Здійсненню видатків/витрат бюджетними установами передують проведення певних процедур в межах казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, яке передбачає, відповідно до ст. 45 Бюджетного кодексу України, розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів. Вказані процедури виконуються послідовно за послідовними стадіями виконання бюджету за видатками, а саме (ст. 46 Бюджетного кодексу України): взяття бюджетних зобов’язань, отримання товарів, послуг і робіт, здійснення платежів відповідно до взятих зобов’язань, використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм.

Таблиця 6.7

Склад та групування витрат бюджетних установ

<i>Витрати від обмінних операцій</i>	<i>Витрати від необмінних операцій</i>
оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців)	інші витрати за необмінними операціями (видатки, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків)
відрахування на соціальні заходи	
матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо)	
Амортизація	
фінансові витрати (витрати на сплату відсотків за користування кредитами та інших витрат, пов'язаних із запозиченням, згідно із законодавством)	
інші витрати за обмінними операціями (втрати за активами й зобов'язаннями суб'єкта від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (вцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, витрат на відрядження тощо)	

Отже, здійснення як касових, так і фактичних видатків бюджетних установ відбувається за умов прийняття бюджетних зобов'язань, які, відповідно до ст. 23 та 48 Бюджетного кодексу України можуть бути здійснені виключно за наявності відповідних бюджетних призначень та в межах: бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом установи, з урахуванням необхідності виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Державного казначейства України (за загальним фондом); відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (відкритих асигнувань (виділених коштів) та залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (в частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом (в цілому за спеціальним фондом). Нагадаймо, що порядок реєстрації та обліку зобов'язань бюджетних установ регламентується Наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309; надамо коротку характеристику вказаним процедурам.

Розпорядники бюджетних коштів подають до відповідного органу Казначейства України річний план державних закупівель (зміни до річного плану державних закупівель), при цьому обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості

за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

Розпорядники бюджетних коштів за умови взяття бюджетного зобов'язання протягом 7 робочих днів з дати його виникнення подають до відповідного органу Казначейства України Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання.

Органи Казначейства України звіряють поданий розпорядником Реєстр та підтвердні документи на предмет відповідності даних, включених до Реєстру; після перевірки підтвердних документів один примірник Реєстру та/або Реєстру фінансових зобов'язань і заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки повертаються розпоряднику бюджетних коштів, другі примірники цих документів залишаються на зберіганні в органі Казначейства України.

Відповідно до ст. 43 розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів здійснює Казначейство України, органи якого, згідно з Порядком обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407 проводять оплату рахунків розпорядників бюджетних коштів, шляхом проведення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та, відкритих в органах Державного казначейства, відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету.

Органи Казначейства України здійснюють платежі на підставі платіжних доручень за дорученнями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку відповідного бюджетного зобов'язання та фінансового зобов'язання у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань. Підтвердні документи (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі тощо) надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих фінансових зобов'язань.

Органи Казначейства після проведення платежів з рахунків розпорядників бюджетних коштів надають їм виписки з рахунків про здійснені операції за результатами попереднього операційного дня. При застосуванні системи безготівкової виплати заробітної плати кошти перераховуються (за згодою працівників підприємств, установ та організацій) на вкладні рахунки відповідно до платіжних доручень та заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки.

За деякими напрямками витрат встановлених законодавством розпорядники бюджетних коштів можуть проводити розрахунки в іноземній валюті, для чого останні відкривають рахунки в установах банків, після чого подають до відповідного органу Казначейства довідку банку про відкриття рахунку на її ім'я. При необхідності здійснення розрахунків за зобов'язаннями, пов'язаними з міжнародною діяльністю, розпорядники узгоджують з Казначейством України питання щодо можливості перерахування наявних на рахунках Державного казначейства України коштів в іноземній валюті чи необхідності здійснення її закупівлі. За наявності на валютному рахунку Казначейства України необхідної розпоряднику суми коштів в іноземній валюті та відповідно гривневого еквіваленту на його реєстраційному рахунку розпорядник подає до Казначейства України заявку-доручення на здійснення видатків в іноземній валюті, підтвердні документи в установленому порядку, реєстри зобов'язань та платіжне доручення на відшкодування з реєстраційного рахунку гривневого еквіваленту перерахованих коштів в іноземній валюті. У разі недостатності необхідної суми на валютному рахунку Казначейства України для здійснення розпорядником видатків на забезпечення функціонування бюджетних установ, розташованих за межами України, та на виконання зобов'язань України із сплати внесків до міжнародних організацій і конвенційних органів Казначейство України здійснює операції з купівлі відповідної суми іноземної валюти за офіційним курсом гривні, встановленим Національним банком України до іноземної валюти на дату проведення операції, з віднесенням витрат на закупівлю до видатків за відповідними бюджетними програмами. У вищезазначених випадках розпорядник подає до Казначейства України заявку-доручення на забезпечення іноземною валютою Казначейством України. Для погашення зобов'язань, узятих розпорядниками бюджетних коштів в іноземній валюті, пов'язаних з міжнародною діяльністю, Казначейство України на підставі поданої заявки-доручення, виходячи із наявності коштів на валютних рахунках, відкритих на ім'я Казначейства, та потреби в іноземній валюті приймає рішення про перерахування коштів з валютного рахунку на рахунок розпорядника, відкритий в установі банку. Казначейство України готує платіжний документ на перерахування коштів в іноземній валюті з рахунку Казначейства України на рахунок бюджетної установи, указаний в заявці. Гривневий еквівалент перерахованої валюти в той самий день на підставі наданих розпорядниками бюджетних коштів реєстрів зобов'язань, фінансових зобов'язань та платіжних доручень списується з реєстраційного рахунку розпорядника.

Згідно НП(С)БОДС 135 "Витрати" останні визнаються бюджетними установами за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у

разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). На забезпечення реалізації методу нарахування в обліку бюджетних установ витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. Зауважимо, що не визнаються витратами: платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БОДС.

Порядок визнання витрати за групами виглядає наступним чином:

- витрати за обмінними операціями:
- витрати, пов'язані із виконанням бюджетною установою своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання;
- витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції;
- фінансові витрати визнаються бюджетними установами витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями).
- інші витрат за обмінними операціями визнаються в порядку, затвердженому НП(С)БОДС;
- витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх

економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

Як і у випадку доходів, розглянемо відособлено позицію витрат за будівельними контрактами, виділення якої в окремий НП(С)БОДС 131 “Будівельні контракти” є також своєрідною новацією.

Так, витрати, як і доходи протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений (порядок описаний в попередньому пункті).

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були понесені.

Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються згідно ступеня завершеності робіт. У разі якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту (у разі повного відшкодування замовником витрат за будівельним контрактом) перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікуваний дефіцит визнається витратами звітного періоду.

Витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;
- загальновиробничі витрати.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать:

– витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва);

– витрати на матеріали (вартість будівельних матеріалів та конструкцій, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва);

– інші витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду механізмів та обладнання, амортизація механізмів та обладнання, витрати на проектну та кошторисну документацію, безпосередньо пов'язані з контрактом, витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів, прогнозні витрати

на виправлення та роботи за гарантіями (в тому числі очікувані витрати на гарантійні зобов'язання), претензії з боку третіх сторін).

До складу загальноновиробничих витрат включаються витрати на управління, організацію та обслуговування будівництва з розподілом між об'єктами будівництва на систематичній та раціональній основі.

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо:

- ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту;

- окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються надалі до витрат за будівельним контрактом, який підписано в наступних звітних періодах.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29.06.2017 “Про затвердження форм карток, книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання” аналітичний облік касових і фактичних видатків здійснюється в однойменних картках.

Картка аналітичного обліку касових видатків відкривається щомісяця, ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків та заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписки органу Державної казначейської служби України (банку) призначена для аналітичного обліку касових видатків у суб'єктах та централізованих бухгалтеріях. За кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують

програмно-цільовий метод), за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом надходжень спеціального фонду складаються окремі картки.

Картка аналітичного обліку фактичних видатків відкривається щомісяця, ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків та заповнюється на підставі даних меморіальних ордерів. За кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільовий метод), за кожним видом надходжень спеціального фонду складаються окремі картки

Синтетичний та аналітичний облік витрат бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 6.8).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 80 “Витрати на виконання бюджетних програм” призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов’язані із виконанням суб’єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов’язаних із виконанням бюджетних програм та витрат на утримання державних цільових фондів, суми касових видатків розпорядників коштів державного (місцевого) бюджету, за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 80 “Витрати на виконання бюджетних програм” в розрізі субрахунку 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм” має такі субрахунки 2-го рівня:

8011 “Витрати на оплату праці”, на якому ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб’єкта та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо).

8012 “Відрахування на соціальні заходи” для здійснення обліку сум, витрачених та відрахованих на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб’єкта та на виконання програм.

8013 “Матеріальні витрати”, для ведення обліку матеріальних витрат, які здійснюються суб’єктом у процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев’язувальних

матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, тощо.

Таблиця 6.8

Склад рахунків з бухгалтерського обліку витрат бюджетних установ

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>
80	Витрати на виконання бюджетних програм	
	801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм
	8011	Витрати на оплату праці
	8012	Відрахування на соціальні заходи
	8013	Матеріальні витрати
	8014	Амортизація
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	
	811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
	8111	Витрати на оплату праці
	8112	Відрахування на соціальні заходи
	8113	Матеріальні витрати
	8114	Амортизація
	8115	Інші витрати
82	Витрати з продажу активів	
	821	Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів
	8211	Собівартість проданих активів
	8212	Витрати, пов'язані з реалізацією майна
83	Фінансові витрати	
	831	Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів
	8311	Фінансові витрати
84	Інші витрати за обмінними операціями	
	841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	8411	Інші витрати за обмінними операціями
85	Витрати за необмінними операціями	
	851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	8511	Витрати за необмінними операціями

8014 “Амортизація”, за для обліку сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб'єктом в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов'язаних із основною діяльністю.

Рахунок 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із організацією та наданням послуг,

виготовленням продукції, виконанням робіт, за кредитом – списання на суму витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції, які відносяться на рахунок 16 “Виробництво”, а також суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” в розрізі субрахунку 811 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” має такі субрахунки:

8111 “Витрати на оплату праці” – для ведення обліку витрат на оплату праці, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

8112 “Відрахування на соціальні заходи” – для здійснення реєстрації інформації щодо обліку витрат та відрахувань на соціальні заходи, що нараховуються в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.

8113 “Матеріальні витрати” – для фіксації інформації щодо матеріальних витрат, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств.

8114 “Амортизація” – для обліку сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.

8115 “Інші витрати” – задля обліку витрат, які не відображені на субрахунках 8111–8114.

Рахунок 82 “Витрати з продажу активів” призначено для обліку й узагальнення інформації про собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна. За дебетом рахунку відображається собівартість проданої продукції (робіт, послуг), за кредитом - списання в порядку закриття на фінансовий результат.

Цей рахунок в розрізі субрахунку 821 “Витрати розпорядників бюджетних коштів з приводу продажу активів” має такі субрахунки 2-го рівня:

8211 “Собівартість проданих активів”, для ведення обліку виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

8212 “Витрати, пов'язані з реалізацією майна”, для ведення обліку витрат, пов'язаних із реалізацією в установленому порядку майна (крім майна, доходи від продажу якого вважаються доходами відповідного бюджету).

Рахунок 83 “Фінансові витрати” призначений для обліку й узагальнення інформації про витрати суб’єкта державного сектору, пов’язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премії за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних фінансових витрат та суми касових видатків державного бюджету (місцевих бюджетів), за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 83 “Фінансові витрати” в розрізі субрахунку 831 “Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

8311 “Фінансові витрати”, на якому ведеться облік витрат на сплату відсотків за користування кредитами та інших витрат, пов’язаних із запозиченням, згідно із законодавством. На ньому ведеться облік витрат за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації премії).

Рахунок 84 “Інші витрати за обмінними операціями” призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, які не відображені на рахунках 80–83. За дебетом рахунку відображається визнання суми інших витрат за обмінними операціями, за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 84 “Інші витрати за обмінними операціями” в розрізі субрахунку 841 “Інші витрати за обмінними операціями” має такі субрахунки:

8411 “Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів”, за яким фіксуються суми витрат за активами й зобов’язаннями суб’єкта від зміни курсу гривні до іноземної валюти, витрат від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, витрат на відрядження тощо.

Рахунок 85 “Витрати за необмінними операціями” призначено для обліку й узагальнення інформації про трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та витрати, пов’язані з передачею активів, що передають суб’єкти державного сектору суб’єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб’єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат за необмінними операціями та суми касових видатків державного бюджету, суми трансфертів, наданих з місцевого бюджету, за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 85 “Витрати за необмінними операціями” в розрізі субрахунку 851 “Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки:

8511 “Витрати за необмінними операціями”, на якому ведеться облік видатків, пов’язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків. На цьому субрахунку ведеться облік витрат, пов’язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах охорони здоров’я, що надають первинну, вторинну, екстрену медичну допомогу, відповідно до законодавства.

Сформовану, на основі Наказу МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.15 №1219, типову кореспонденцію з обліку витрат бюджетних установ за товари, послуги, роботи наведено в табл. 6.9.

Таблиця 6.9

Типова кореспонденція бюджетних установ з обліку витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”	51 “Внесений капітал”
	Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби, що отримані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об’єктами державної (комунальної) власності	8014, 8114, “Амортизаці”, 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”	1411 “Знос основних засобів”, 1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів”, 1414 “Знос інвестиційної нерухомості”

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
2	Відображення вартості безоплатно переданих основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	51 "Внесений капітал"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
	Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби, що безоплатно передані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"	8014, 8114 "Амортизація", 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису",
	Водночас проведення другого запису	7112 "Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі"	51 "Внесений капітал"
3	Нарахована амортизація основних засобів	8014, 8114 "Амортизація"	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"
4	Нарахована амортизація безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	8014, 8114 "Амортизація"	1411 "Знос основних засобів", 1412 "Знос інших необоротних матеріальних активів", 1414 "Знос інвестиційної нерухомості"
	Водночас проведення другого запису	51 "Внесений капітал"	7511 "Доходи за необмінними операціями", 7523 "Інші надходження"
	Водночас проведення другого запису	54 "Цільове фінансування"	51 "Внесений капітал"

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
5	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше не дооцінюваних, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 “Знос основних засобів”, 1414 “Знос інвестиційної нерухомості”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”
	різниця залишкової вартості	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”
6	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 “Знос основних засобів”, 1414 “Знос інвестиційної нерухомості”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”
	перевищення уцінки залишкової вартості об’єкта над попередніми дооцінками цього об’єкта	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”
7	Відображення втрат від зменшення корисності об’єктів основних засобів	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	1411 “Знос основних засобів”, 1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів”, 1414 “Знос інвестиційної нерухомості”
8	Списання об’єктів інших необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення):		
	амортизація у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)	8014, 8114 “Амортизація”	1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів”
	вартість об’єкта	1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів”	11 “Інші необоротні матеріальні активи”
Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 (074) проводиться запис про відображення сум нестач основних засобів			

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
9	Відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	12 "Нематеріальні активи"	51 "Внесений капітал"
	Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що отримані безоплатно від суб'єктів	8014, 8114, "Амортизація", 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
10	Відображення вартості безоплатно переданих нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	51 "Внесений капітал"	12 "Нематеріальні активи"
	Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що безоплатно передані суб'єктам	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	8014, 8114, "Амортизація", 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
11	Нарахована амортизація нематеріальних активів	8014, 8114 "Амортизація"	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
12	Нарахована амортизація безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	8014, 8114 "Амортизація"	1413 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"

Продовження табл. 6.9.

1	2	2	4
	Водночас проведення другого запису	51 “Внесений капітал”	7511 “Доходи за необмінними операціями”
13	Відображення результатів уцінки нематеріальних активів, раніше не дооцінених, на суму:		
	коригування суми накопиченої амортизації	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	12 “Нематеріальні активи”
	різниця залишкової вартості	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	12 “Нематеріальні активи”
14	Відображення результатів уцінки нематеріальних активів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування суми накопиченої амортизації	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	12 “Нематеріальні активи”
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”	12 “Нематеріальні активи”
	перевищення уцінки залишкової вартості об’єкта над попередніми дооцінками цього об’єкта	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	12 “Нематеріальні активи”
15	Відображення втрат від зменшення корисності нематеріальних активів:		
а)	якщо втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”
б)	якщо сума попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією, наведеною у підпункті “а” цього пункту)	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”
16	Списання об’єктів нематеріальних активів:		
	накопичена амортизація об’єктів нематеріальних активів	1413 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”	12 “Нематеріальні активи”

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
	залишкова вартість об'єктів нематеріальних активів	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	12 "Нематеріальні активи"
	Відображення сум дооцінки об'єкта нематеріальних активів при їх вибутті (на дату вибуття об'єкта субрахунок 5311 (5321) "Дооцінка (уцінка) необоротних активів" має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну балансової вартості нематеріальних активів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів нематеріальних активів)	5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"	5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
17	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 "Матеріальні витрати"	2711 "Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками"
18	Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	15 "Виробничі запаси", 18 "Інші нефінансові активи"
19	Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрішньої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013, 8113 "Матеріальні витрати", 8511 "Витрати за необмінними операціями"	15 "Виробничі запаси", 18 "Інші нефінансові активи"

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
20	Списання запасів використаних для створення інших активів власними силами	8013, 8113 “Матеріальні витрати”	1511 “Продукти харчування”, 1513 “Будівельні матеріали”, 1514 “Пально-мастильні матеріали”, 1515 “Запасні частини”, 1516 “Тара”, 1517 “Інші виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші нефінансові активи”
21	Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”, 2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 18 “Інші нефінансові активи”
22	Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 “Запаси”	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”, 2711 “Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками”	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”, 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”, 1816 “Інші нефінансові активи”
23	Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2511 “Придбані акції”; 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій”; 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств”; 2514 “Довгострокові векселі одержані”; 2515 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”;

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
			2611 "Поточні фінансові інвестиції в цінні папери", 2612 "Короткострокові векселі одержані"; 2613 "Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів"
24	Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	2118 "Розрахунки із спільної діяльності", 1411 "Знос основних засобів", 8411 "Інші витрати за обмінними операціями", 5311 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів", 51 "Внесений капітал"	10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 23 "Грошові кошти на рахунках", 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису"
25	Оприбуткування грошових документів	2213 "Грошові документи у національній валюті"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	8013 "Матеріальні витрати", 8113 "Матеріальні витрати"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"	2113 "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги", 6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	Для документів суворого обліку водночас проведення запису на позабалансовому рахунку 08		
26	Списання грошових документів на підставі акта	8013 "Матеріальні витрати", 8113 "Матеріальні витрати"	2116 "Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами"
	Для документів суворого обліку водночас проведення списання з позабалансового рахунку 08		

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
27	Видача готівки з каси	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”, 6416 “Розрахунки за страхуванням”, 6511 “Розрахунки із заробітної плати”, 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”, 6412 “Розрахунки з депонентами”, 6413 “Розрахунки за депозитними сумами”	2211 “Готівка у національній валюті”
	Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми	15 “Виробничі запаси”, 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 1816 “Інші не фінансові активи”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”
28	Видано під звіт іноземну валюту	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	2212 “Готівка в іноземній валюті”
	Прийняття та затвердження звіту про використаний аванс в іноземній валюті	8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”
	Повернення підзвітною особою залишку авансу в касу в іноземній валюті	2212 “Готівка в іноземній валюті”	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”
	Відшкодовані перевитрати понад виданий аванс	2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	2212 “Готівка в іноземній валюті”
29	Проведення розрахунків з установою банку з придбання іноземної валюти: зарахована іноземна валюта	2311 “Поточні рахунки в банку”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
	списана вартість послуги за придбання валюти	8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
30	Нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку (у касі):		
	при збільшенні курсу	2212 "Готівка в іноземній валюті", 2311 "Поточні рахунки в банку"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
	при зменшенні курсу	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	2212 "Готівка в іноземній валюті", 2311 "Поточні рахунки в банку"
31	Переоцінка зобов'язань, узятих в іноземній валюті:		
	при збільшенні курсу	8411 "Інші витрати за обмінними операціями"	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	при зменшенні курсу	6211 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"	7411 "Інші доходи за обмінними операціями"
32	Закриття рахунків витрат	5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду"	8011, 8111 "Витрати на оплату праці", 8012, 8112 "Відрахування на соціальні заходи", 8013, 8113 "Матеріальні витрати", 8014, 8114 "Амортизація", 8115 "Інші витрати", 82 "Витрати з продажу активів", 8311 "Фінансові витрати", 8411 "Інші витрати за обмінними операціями", 8511 "Витрати за необмінними операціями",
33	Нарахування заробітної плати працівникам	8011, 8111 "Витрати на оплату праці"	6511 "Розрахунки із заробітної плати"
34	Нарахування стипендій	8011 "Витрати на оплату праці"	6512 "Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню"
35	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012, 8112 "Відрахування на соціальні заходи"	6313 "Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування"
36	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів бюджетної установи	8011 8111 "Витрати на оплату праці"	6511 "Розрахунки із заробітної плати"

Продовження табл. 6.9.

1	2	3	4
37	Нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	8511 "Витрати за необмінними операціями"	6414 "Розрахунки за спеціальними видами платежів", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"
38	Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8111 "Витрати на оплату праці"	6511 "Розрахунки із заробітної плати"
		16 "Виробництво"	8111 "Витрати на оплату праці"
39	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8112 "Відрахування на соціальні заходи"	6313 "Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування"
		16 "Виробництво"	8112 "Відрахування на соціальні заходи"
40	Передача матеріалів і продуктів харчування в переробку	8113 "Матеріальні витрати"	15 "Виробничі запаси"
		16 "Виробництво"	8113 "Матеріальні витрати"
41	Нарахування амортизації на необоротні активи, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (виконання робіт)	8114 "Амортизація"	1411 "Знос (амортизація) основних засобів"
		16 "Виробництво"	8114 "Амортизація"
42	Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків	2117 "Інша поточна дебіторська заборгованість", 6415 "Розрахунки з іншими кредиторами"	8013, 8113 "Матеріальні витрати"
43	Списання витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду	8013, 8113 "Матеріальні витрати"	2911 "Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів"

6.4. Облік капіталу та фінансових результатів

Власний капітал бюджетних установ, як економічна категорія, що відображає у вартісному виразі майно вказаних суб'єктів господарювання складається з внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, цільового фінансування та фінансових результатів бюджетних установ.

Внесений капітал бюджетних установ формально, за назвою, являє собою абсолютно нову облікову позицію бюджетних установ, яка презентована через капітал бюджетних установ, який сформовано за рішеннями відповідних органів управління, як правило ГРК. Капітал у підприємствах, згідно нормативно-правового поля, представлено у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління (як правило ГРК), їх акцій, часток (паїв). Капітал у дооцінках бюджетних установ складається із суми дооцінки (уцінки) їх матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, що здійснюється відповідно до бюджетного законодавства. Цільове фінансування являє собою сукупність коштів з цільовим призначенням фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо.

Фінансові результати бюджетних установ складають фактично різницю між отриманими доходами та здійсненими витратами. Згідно НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" фінансові результати бюджетних установ набувають форми профіциту або дефіциту у результаті звичайної діяльності, що являють собою різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності. Також на результати виконання кошторису списуються: доходи й видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці, депонентську та кредиторську заборгованість, терміни позовної давності яких минули, та безнадійну до стягнення дебіторську заборгованість. Не списуються на результати виконання кошторису витрати виробничих (навчальних майстерень, підсобних господарств,

за договорами з науково-дослідних робіт, з виготовлення експериментальних пристроїв тощо) за незавершеними або завершеними, але не зданими роботами. Інформація щодо отриманих доходів та здійснених витрат акумулюється на відповідних рахунках, які у відповідні звітні терміни (квартал, рік) підлягають закриттю з віднесення відповідних сум на фінансовий результат.

Згідно НП(С)БОДС 131 “Будівельні контракти” фінансовий результат за будівельними контрактами визначається залежно від власне виду такого контракту. Так, кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу;
- імовірного отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов’язаних з виконанням будівельного контракту, для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс” може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- можливості достовірного визначення витрат, пов’язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Аналітичний облік за субрахунками фінансових результатів ведуть окремо за загальним та спеціальним фондом окремо на картках ф. № 292а (у книзі ф. № 292).

Синтетичний та аналітичний облік капіталу та фінансових результатів бюджетних установ ведеться за допомогою таких рахунків (табл. 6.10).

Згідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом МФУ № 1219 вищевказані рахунки бухгалтерського обліку для бюджетних установ мають наступне призначення:

Рахунок 51 “Внесений капітал” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформованих за відповідними рішеннями органів управління. За кредитом рахунку відображається збільшення внесеного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення) та віднесення до

накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Рахунок 51 “Внесений капітал” в розрізі субрахунку 511 “Внесений капітал розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

5111 “Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів”, на якому ведеться облік формування капіталу розпорядників бюджетних коштів. Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Таблиця 6.10

Склад рахунків з бухгалтерського обліку капіталу та фінансових результатів

<i>№</i>	<i>№</i>	<i>Назва</i>
51	Внесений капітал	
	511	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів
	5111	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів
52	Капітал у підприємствах	
	521	Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів
	5211	Капітал у підприємствах у формі акцій
	5212	Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі
	5213	Капітал у частках (паях)
53	Капітал у дооцінках	
	531	Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів
	5311	Дооцінка (уцінка) необоротних активів
	5312	Дооцінка (уцінка) інших активів
54	Цільове фінансування	
	541	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
	5411	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
55	Фінансовий результат	
	551	Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів
	5511	Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду
	5512	Накопичені фінансові результати виконання кошторису

Рахунок 52 “Капітал у підприємствах” призначено для обліку та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб’єкта

державного сектору, акцій, часток (паїв). За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у підприємствах, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Рахунок 52 “Капітал у підприємствах” в розрізі субрахунку 521 “Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”, для ведення обліку формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі акцій. Збільшення капіталу у підприємствах у формі акцій відображається при отриманні до сфери управління суб’єкта акцій або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій.

5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”, на якому ведеться облік формування капіталу у капіталі підприємств державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб’єкта. Збільшення капіталу у підприємствах в іншій формі участі у капіталі відображається при передачі до сфери управління суб’єкта підприємств державного, комунального секторів економіки активів або збільшенні їх власного капіталу на звітну дату, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше внесених активів.

5213 “Капітал в частках (паях)”, за допомогою якого ведеться облік формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі цінних паперів, інших ніж акції, зокрема частки (паї) в господарських товариствах. Збільшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах відображається при отриманні до сфери управління суб’єкта інших цінних паперів або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення отриманих інших цінних паперів.

Рахунок 53 “Капітал у дооцінках” призначено для обліку та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством. За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у дооцінках, за дебетом рахунку відображається зменшення капіталу у дооцінках або віднесення на фінансовий результат.

Рахунок 53 “Капітал у дооцінках” в розрізі субрахунку 531 “Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”, на якому ведеться облік сум дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об’єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату.

5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів”, на якому ведеться облік сум дооцінки (уцінки) фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством, а також іншого капіталу у дооцінках.

Рахунок 54 “Цільове фінансування” призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об’єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо. За кредитом рахунку відображається отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування на суму поточних витрат, що включаються до вартості об’єкта необоротного активу згідно із законодавством. За дебетом рахунку відображається зменшення цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів та державним цільовим фондом.

Рахунок 54 “Цільове фінансування” в розрізі субрахунку 541 “Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів” має такий субрахунок 2-го рівня:

5411 “Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів”, за яким ведеться облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, а також витрачання таких коштів із визнанням відповідної суми доходів або включення до внесеного капіталу у частині введених в експлуатацію необоротних активів.

Рахунок 55 “Фінансовий результат” призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб’єктами державного сектору. За кредитом рахунку ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в

поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного бюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту. За дебетом рахунку ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Рахунок 55 “Фінансовий результат” в розрізі субрахунку 551 “Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів” має такі субрахунки 2-го рівня:

5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”;

5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”;

Типову кореспонденцію з обліку капіталу, затверджену Наказом МФУ “Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі” від 29.12.2015 року № 1219, наведено в табл. 6.11.

Таблиця 6.11

**Типова кореспонденція бюджетних установ з бухгалтерського обліку
капіталу та фінансових результатів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Закриття рахунків доходів	7011 “Бюджетні асигнування”, 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”, 7211 “Дохід від реалізації активів”, 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”, 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”, 7511 “Доходи за необмінними операціями”	5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”

Продовження табл. 6.11

1	2	3	4
2	Закриття рахунків витрат	5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”	8011, 8111 “Витрати на оплату праці”, 8012, 8112 “Відрахування на соціальні заходи”, 8013, 8113 “Матеріальні витрати”, 8014, 8114 “Амортизація”, 8115 “Інші витрати”, 8211 “Витрати з продажу активів”, 8311 “Фінансові витрати”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”, 8511 “Витрати за необмінними операціями”
3	Віднесення до результатів виконання кошторису результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації	5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”
4	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
5	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”, 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”, 6211 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”
6	Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412 “Розрахунки з депонентами”	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”,

Продовження табл. 6.11

1	2	3	4
7	Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”
8	Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”	5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”
9	Коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об’єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі	5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”	54 “Цільове фінансування”

Синтетичний облік операцій із визначення результатів виконання кошторисів бюджетних установ за загальним та спеціальним фондами відображають в розрізі останніх у меморіальному ордері № 17.

РОЗДІЛ 7. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

7.1. Теоретичні засади та організаційні положення складання та подання фінансової звітності.

7.2. Загальні методологічні позиції та методичні підходи до складання фінансової звітності.

7.3. Методика складання основних форм фінансової звітності.

7.4. Порядок складання податкової звітності.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– визначення, загальну характеристику та структуру фінансової звітності бюджетних установ;

– тезаурус Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що регламентують порядок складання фінансової звітності бюджетними установами;

– склад нормативно-правових документів з питань складання та подання фінансової звітності бюджетними установами;

– класифікацію бухгалтерської звітності бюджетних установ;

– загальні методологічні положення складання фінансової звітності бюджетних установ;

– методiku складання фінансової звітності бюджетних установ;

а також уміти:

– надавати визначення поняттю фінансової звітності та її складових елементів;

– надавати тлумачення термінології відповідних НП(С)БОДС;

– визначати склад нормативно-правових документів, що регламентують складання та подання фінансової звітності бюджетних установ;

– ідентифікувати елементи фінансової звітності;

– складати фінансову звітність бюджетних установ.

7.1. Теоретичні засади та організаційні положення складання фінансової звітності

Заключним етапом фінансового обліку бюджетних установ виступає підсумковий етап, на якому здійснюється складання фінансової звітності. Згідно НП(СБОДС 101 “Подання фінансової звітності”) фінансова звітність бюджетних установ являє собою бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів вказаних суб’єктів господарювання за звітний період. Процес складання фінансової звітності, як і процес фінансового обліку в цілому, базується на комплексі певних принципів, які були описані в пункті 2 розділу 2 (йдеться про принципи автономності, безперервності діяльності, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів та витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника). Також процес складання фінансової звітності підкорений необхідності забезпечення відповідних якісних характеристик останньої, як то:

– достовірності (це можливе за умов дотримання упродовж звітного року єдиної методики оцінки активів і зобов’язань та відображення окремих господарських операцій; повноти відображення в обліку всіх господарських операцій за відповідний період; своєчасності і повноти проведення та правильності відображення результатів місячної, квартальної, піврічної чи річної інвентаризації відповідно; правильності віднесення доходів і видатків щодо звітного періоду тощо);

– дохідливість (досягається через таке подання інформації в фінансових звітах, яке дозволяє однозначно трактувати за наявності зацікавленості в цій інформації та базових економічних знань);

– доречність (виконується завдяки поданні в фінансових звітах релевантної слушної інформації що дозволяє вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати минулі оцінки);

– зіставність (реалізується завдяки єдності методології та методики бюджетного обліку (що дозволяє проводити порівняння фінансових звітів різних бюджетних установ), послідовному дотриманню облікової політики (у тому числі для досягнення порівнюваності фінансової інформації бюджетної установи за різні періоди), а також власне поданню інформації в динаміці щодо господарської діяльності бюджетної установи);

До принципів організації фінансової звітності бюджетних установ відносять: обов’язкове та своєчасне її надання до відповідних організацій,

єдність форм і методики складання звітності для всіх бюджетних установ; простота, доступність, ясність, раціональність.

Оскільки фінансова звітність є досить обмеженою за складом і виступає частиною бухгалтерської звітності розглянемо детальніше класифікацію саме останньої.

Бухгалтерська звітність бюджетних установ в цілому налічує значну кількість форм, кожна з яких несе власне змістовне навантаження. Для спрощення сприйняття бухгалтерська звітність бюджетних установ загалом може бути класифікована за такими основними ознаками:

- інформаційний обсяг;
- мета складання;
- сфери, що охоплює;
- джерело фінансового забезпечення;
- періодичність складання;
- функціональним призначенням;

За інформаційним обсягом бухгалтерська звітність бюджетних установ поділяється на часткову - звітність що відображає відповідні напрямки бухгалтерського обліку (звіт про рух необоротних активів, звіт про рух матеріалів і продуктів харчування тощо) та загальну – ту, що характеризує всі господарські процеси в цілому (баланс).

По відношенню до мети складання звітність поділяється на внутрішню і зовнішню. Зовнішня звітність призначення для зовнішніх споживачів інформації і носить виключно регламентований характер. Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення відповідно до ст. 58 Бюджетного кодексу України та ст. 6 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” розробляються і затверджуються Державним казначейством України за погодженням Міністерства фінансів України. Внутрішня звітність, відповідно до ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, використовується для внутрішніх потреб бюджетних установ і має вільну форму.

За ознакою сфери охоплення установи бухгалтерська звітність буває проста, тобто така що характеризує один напрямок діяльності установи чи діяльність однієї установи (при централізації обліку) та комплексна, яка в свою чергу містить зведену інформацію по всім сферам діяльності чи всім установам.

За джерелом фінансового забезпечення виділяють: звітність, що складають бюджетні установи, які фінансово забезпечуються за рахунок

коштів державного бюджету; звітність, що складається установами які отримують кошти на свою діяльність з місцевих бюджетів. У відповідності до зазначеного класифікаційного групування здійснюється шифрування звітних форм бюджетних установ. Так, першій підгрупі звітності належить шифр Д, що означає “звітність по державному бюджету”, другій підгрупі – М – “звітність по місцевому бюджету”.

В залежності від періоду, який охоплює звітність, вона поділяється на річну і внутрішньорічну або проміжну (оперативна, місячна, квартальна – складається наростаючим підсумком з початку року). Зауважимо, що звітним роком для всіх бюджетних установ вважається період з 1 січня по 31 грудня включно. Першим звітним роком для установ, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, – перший звітний період може бути меншим, але не більшим за 12 місяців. Звітний період для бюджетних установ, що ліквідуються або припиняють діяльність, визнано за період з початку року до моменту ліквідації. Відповідно до Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44, а також Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженого, Наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 кожна з видів бухгалтерської звітності бюджетних установ, що подаються зовнішнім користувачам містить набір стандартних форм, а саме:

1) Пакет “місячна звітність”:

– №2д, 2м “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”;

– № 4-1д, 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги”;

– № 4-2д, 4-2м “Звіт про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

– № 4-3д, 4-3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;

– № 4-3д.1, 4-3м.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (позики міжнародних фінансових організацій);

– № 4-4д “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”;

– № 7д, 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;

- № 7д.1, 7м.1 “Звіт про заборгованість за окремими програмами”
- 2) Пакет “квартальна звітність”:
 - № 1-дс “Баланс”;
 - № 2-дс “Звіт про фінансові результати”;
 - № 2д, 2м “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”;
 - № 4-1д, 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги”;
 - № 4-2д, 4-2м “Звіт про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;
 - № 4-3д, 4-3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;
 - № 4-3д.1, 4-3м.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (позики міжнародних фінансових організацій);
 - № 4-4д “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”;
 - № 7д, 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;
 - № 7д.1, 7м.1 “Звіт про заборгованість за окремими програмами”;
 - Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках;
 - Довідка про підтвердження залишків коштів на рахунках інших клієнтів Державного казначейства України;
 - Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;
 - Довідка про залишки бюджетних коштів на інших поточних рахунках в установах банків;
 - Довідка про депозитна операції;
 - Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;
 - Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;
 - Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
 - Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

– Довідка про направлення асигнувань розпорядників бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів;

– Довідка про використання іноземних грантів;

– Довідка про дебіторську заборгованість за видатками;

– Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалася станом на 01.01.2011 р. за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними;

– Довідка про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я на 20_ рік між адміністративно-територіальними одиницями;

– Пояснювальна записка;

3) Пакет “річна звітність”:

– № 1 “Баланс”;

– № 2-дс “Звіт про результати фінансової діяльності”;

– № 3-дс “Звіт про рух грошових коштів”;

– № 4-дс “Звіт про власний капітал”;

– № 2д, 2м “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”;

– № 4-1д, 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги”;

– № 4-2д, 4-2м “Звіт про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

– № 4-3д, 4-3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;

– № 4-3д.1, 4-3м.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (позики міжнародних фінансових організацій);

– № 4-4д “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”;

– № 7д, 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;

– № 7д.1, 7м.1 “Звіт про заборгованість за окремими програмами”;

– Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках;

– Довідка про підтвердження залишків коштів на рахунках інших клієнтів Державного казначейства України;

– Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, та поточних рахунках, відкритих в установах банків;

– Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління розпорядників бюджетних коштів вищого рівня;

– Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;

– Довідка про залишки бюджетних коштів на інших поточних рахунках в установах банків;

– Довідка про депозитні операції;

– Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;

– Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;

– Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;

– Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами;

– Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

– Довідка про направлення асигнувань розпорядників бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів;

– Довідка про використання іноземних грантів;

– Довідка про дебіторську заборгованість за видатками;

– Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалася станом на 01.01.2011 р. за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними;

– Довідка про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я на 20_ рік між адміністративно-територіальними одиницями

– Пояснювальна записка.

За функціональним призначенням виокремлюють фінансову, бюджетну і управлінську звітність розпорядників бюджетних коштів. Даний розподіл було введено в дію ст. 58 Бюджетного кодексу України, відповідно до якого звітність про виконання кошторисів бюджетних установ включає фінансову та бюджетну звітність. Фінансова звітність бюджетних установ складається згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (вводяться в дію з 01.01.2013 р.) та за формами, що

затверджуються Міністерством фінансів України; порядок заповнення форм бухгалтерської звітності бюджетних установ встановлюється Міністерством фінансів України. Складання та подання бухгалтерської звітності відповідно до встановлених вимог забезпечує головний бухгалтер бюджетної установи.

Відповідно до бюджетного законодавства, фінансова звітність бюджетних установ повинна бути достовірною (не містити помилок та перекручень), має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів ДКСУ, містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.

Звітним періодом для складання: місячної фінансової звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного місяця; для складання квартальної фінансової звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу; для складання річної фінансової звітності є звітний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період.

Бюджетні установи, створені протягом звітного періоду, фінансову звітність складають і подають контролюючим суб'єктам державного сектору та органам Казначейства за місцем обслуговування у встановленому законодавством порядку, при цьому в їх фінансовій звітності залишки на початок звітного періоду не зазначаються. Бюджетні установи, які ліквідовані або припинили свою діяльність протягом звітного періоду, складають фінансову звітність в обсязі річної і подають суб'єкту державного сектору, під контролем якого вони перебували, та органам Казначейства за місцем обслуговування, при цьому в їх фінансовій звітності залишки на кінець звітного періоду не зазначаються.

У разі зміни протягом звітного періоду контролюючого суб'єкта державного сектору щодо конкретної бюджетної установи, остання фінансову звітність складає як таку, що ліквідована або припинила свою діяльність, та подає в обсязі річної суб'єкту державного сектору, під контролем якого вона перебувала; контролюючому суб'єкту державного сектору подається фінансова звітність, складена як для новоствореного суб'єкта державного сектору, в установленому законодавством порядку.

Згідно п. 12 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, а також Положенню з інвентаризації активів та зобов'язань, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 897, складання річної звітності бюджетними установами передусь обов'язкове проведення

інвентаризації їх активів та зобов'язань. Проведення інвентаризації є обов'язковим також у разі:

- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийняття-передання справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день установлення таких фактів);
- після пожежі або стихійного лиха (повені, землетрусів та ін.) – терміново після ліквідації пожежі або стихійного лиха;
- у випадку ліквідації установи;
- згідно з розпорядженням судових та слідчих органів;
- при передачі майна установи в оренду;
- при передачі установ, організацій або їх структурних підрозділів із одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

Інвентаризація в бюджетних установах може не проводитися у випадках передачі установ чи їх структурних підрозділів, а також будівель та споруд усередині одного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади (якщо інвентаризація була проведена раніше у нормативно встановлені терміни).

Проведення інвентаризації забезпечується керівником бюджетної установи, який створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетних установ через перевірку і документальне підтвердження наявності, стану активів і зобов'язань та відповідність критеріям визнання і оцінка щодо останніх об'єктів обліку. Деталізований склад завдань інвентаризації виглядає наступним чином:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установа лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Суцільній інвентаризації підлягають: всі види зобов'язань та всі активи бюджетної установи незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації,

консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану; активи і зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках, зокрема цінності, що не належать бюджетній установі, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) бюджетної установи (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи.

Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період:

– трьох місяців для необоротних активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, тощо), запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованостей, витрат і доходів майбутніх періодів, зобов'язань (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування);

– двох місяців для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

– до тимчасового вибуття з підприємства об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських й річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством.

Терміни та обсяги проведення інвентаризації для окремих груп активів згідно Наказу МФУ від 02.09.2014 р. № 879 наступні:

– земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів - один раз на три роки (крім нерухомого майна державних підприємств, їх об'єднань, установ та організацій, у тому числі того, що передано в оренду, концесію, та державного майна, яке не увійшло до статутного капіталу господарських організацій, утворених у процесі приватизації та корпоратизації, інвентаризація яких проводиться відповідно до вимог законодавства щодо інвентаризації об'єктів державної власності).

– інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) за рішенням керівника установи – в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років.

– інвентаризація музейних цінностей проводиться відповідно до строків, встановлених центральним органом виконавчої влади, який здійснює формування та забезпечення реалізації державної політики у сферах культури та мистецтв, охорони культурної спадщини, вивезення, ввезення і повернення культурних цінностей.

– інвентаризація бібліотечних фондів за рішенням керівника бюджетної установи за встановленим ним графіком - протягом року; інвентаризація книжкових пам'яток - щороку. За наявності обсягу бібліотечних фондів від 100 до 500 тис. одиниць інвентаризація може проводитись протягом п'яти років з охопленням щорічно не менше 20 відсотків одиниць, а понад 500 тис. одиниць - протягом десяти років з охопленням щорічно не менше 10 відсотків одиниць.

– інвентаризація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, які містяться у приладах, обладнанні та інших виробах, здійснюється одночасно з інвентаризацією цих активів.

– інвентаризація майна бюджетних установ, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), та оформлення її результатів проводяться відповідно до Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 02 березня 1993 року № 158. Інвентаризація об'єктів державної власності проводиться відповідно до Методики проведення інвентаризації об'єктів державної власності, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 30 листопада 2005 року № 1121.

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку відображаються бюджетними установами в межах фінансового обліку наступним чином:

– основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів (доходів спеціального фонду бюджетної установи);

– цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню

зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства (доходу спеціального фонду бюджетної установи);

– нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;

– нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Розпорядники бюджетних коштів, у яких згідно із законодавством України протягом звітного періоду була змінена підпорядкованість, фінансову складають та подають за старою підпорядкованістю як такі, що припинили діяльність, у обсязі річної звітності. За новою підпорядкованістю такі розпорядники бюджетних коштів складають та подають фінансову звітність як новоутворені залежно від того, яка звітність складається та подається (місячна, квартальна, річна). Розпорядники бюджетних коштів, які згідно із законодавством України протягом звітного періоду були створені, фінансову звітність складають і подають розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня (контролюючим суб'єктам), до сфери управління яких вони уключені, та органам ДКСУ за місцем обслуговування у загальному порядку; у фінансовій звітності такими розпорядниками бюджетних коштів залишки на початок звітного року не зазначаються. Розпорядники бюджетних коштів вищого рівня, до сфери управління яких уключені новоутворені розпорядники бюджетних коштів (контрольовані суб'єкти), у зведеній фінансовій звітності враховують дані фінансової звітності таких розпорядників бюджетних коштів у повному обсязі. Розпорядники бюджетних коштів, які припинили свою діяльність згідно із законодавством України протягом звітного періоду, складають фінансову звітність в обсязі річної і подають розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня, до сфери управління яких вони належали, та органам ДКСУ за місцем обслуговування. У фінансовій звітності таких розпорядників бюджетних коштів залишків за всіма статтями балансу на кінець звітного періоду не повинно бути. Розпорядники бюджетних коштів вищого рівня у разі виключення зі сфери свого управління розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня у зв'язку з

припиненням їх діяльності у зведеній фінансовій звітності залишки за всіма статтями балансу на початок року зазначають без змін.

Форми фінансової звітності складаються у гривнях. Форми фінансової звітності заповнюються за всіма передбаченими показниками граф, рядків; за відсутності даних у графах та рядках проставляються прочерки. Додаткові показники у формі фінансової звітності вводити забороняється.

В фінансових звітах не повинно бути ніяких підчисток і помарок. Виправлення помилок у звітах здійснюється з дотриманням Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Згідно Порядку подання фінансової звітності, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, розпорядники коштів державного бюджету подають фінансову звітність за встановленою формою органам Державної казначейської служби. Розпорядники коштів місцевих бюджетів подають фінансову звітність органам Державної казначейської служби та місцевим фінансовим органам. Розпорядники бюджетних коштів разом з річною фінансовою звітністю подають аудиторський звіт з висновком щодо її достовірності, складений органом державної контрольно-ревізійної служби.

Місячна звітність подається розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше ніж 5 числа наступного за звітним місяця, квартальна – не пізніше ніж 15 числа наступного за звітним кварталом місяця, а річна фінансова звітність – не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним року. Розпорядники коштів державного і місцевих бюджетів подають місячну, квартальну та річну фінансову звітність за встановленими графіками органам ДКСУ за місцем обслуговування. Фінансова звітність розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів подається розпорядникам вищого рівня з відміткою органів Державної казначейської служби про її відповідність даним обліку про виконання бюджетів. Головні розпорядники бюджетних коштів затверджують терміни подання фінансової звітності розпорядниками, що належать до сфери їх управління, з таким розрахунком, щоб вони вкладались у терміни подання фінансової та бюджетної звітності до органів ДКСУ з урахуванням термінів, визначених ДКСУ за погодженням з Міністерством фінансів України. Головні розпорядники коштів державного бюджету подають зведену фінансову звітність Державній казначейській службі та Рахунковій палаті щокварталу у строки, встановлені Державною казначейською службою за погодженням з Міністерством фінансів. У разі

коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Дані фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів перевіряються в частині відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів ДКСУ. Усі примірники фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, а також зведена фінансова звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, у тому числі в інших областях, до подачі розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня або іншим користувачам повинні бути перевірені і завізовані відповідним органом Державного казначейства України, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової звітності. Розпорядники бюджетних коштів, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів в інших областях, до своєї фінансової та бюджетної звітності додають форми фінансової звітності, завізовані відповідними органами ДКСУ. Додатково підлягає перевірці та поданню до відповідного органу ДКСУ фінансова звітність розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня у разі встановлення розпорядниками вищого рівня розбіжностей щодо бухгалтерського обліку операцій з внутрішньої передачі майна тощо. Зведена фінансова звітність обласних державних адміністрацій до подання ДКСУ повинна бути перевірена і завізована відповідним Головним управлінням ДКСУ у загальному порядку. Віза органу ДКСУ засвідчує, що фінансова звітність розпорядниками бюджетних коштів складена відповідно до вимог цього Порядку, дані фінансової звітності є тотожними аналогічним даним бухгалтерського обліку органів ДКСУ і підлягають консолідації у зведеній фінансовій звітності розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

Форми фінансової звітності, укладені з порушенням встановлених вимог, органами ДКСУ не візуються та повертаються на доопрацювання з супровідним листом. У разі порушення розпорядниками бюджетних коштів встановлених порядку або термінів подання фінансової звітності органами ДКСУ відповідно до законодавства оформляється протокол про порушення бюджетного законодавства. Дані такої фінансової звітності не підлягають консолідації розпорядниками коштів вищого рівня у зведеній фінансовій звітності та органами Державного казначейства України у звітності про виконання бюджетів. Ця фінансова звітність повторно надається до обслуговуючих органів Державного казначейства на перевірку та візування.

Зведена фінансова звітність складається головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери їх управління, а також фінансової звітності за своїми операціями.

Форми звітності і пояснювальні записки підписуються керівниками і головними бухгалтерами. Без таких підписів фінансова звітність вважається недійсною.

Подання фінансової звітності супроводжується листом, в якому зазначаються перелік форм фінансової звітності, що подаються, та їх обсяг (кількість аркушів за кожною формою). Форми фінансової звітності подаються також на електронних носіях згідно з вимогами автоматизованої системи ДКСУ.

При складанні та поданні фінансової звітності бюджетні установи керуються такими нормативними документами:

- Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI;
- Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI;
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV;
- Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419;
- Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та змін до П(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. № 307;
- Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541;
- Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219;
- Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. №1798;
- Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629;
- Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних

положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568;

– Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 “Фінансова звітність у умовах гіперінфляції”: Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2012 р. № 52;

– Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88;

– Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 897;

– Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації: Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2016 р. № 553;

– Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21

– Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): Наказ Міністерства фінансів України від 16.06.2015 р. № 560;

– Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 715.

7.2. Методологічні положення складання фінансової звітності

В умовах реформування вітчизняної системи управління державними фінансами, безпосередніми та основними суб’єктами яких виступають бюджетні установи, питання оновлення методологічних та методичних позицій фінансової звітності відповідно до МСБОДС набуває особливої уваги та значення. На виконання зазначеного завдання, закріпленого Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, Державна казначейська служба України за участі Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України розробила такі НП(С)БОДС з регулювання питань фінансової звітності бюджетних установ:

– 101 “Подання фінансової звітності”;

- 102 “Консолідована фінансова звітність”;
- 103 “Фінансова звітність за сегментами”;
- 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”.

Зупинимось на основних позиціях зазначених НП(С)БОДС.

Склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів визначені для суб’єктів державному секторі в цілому та бюджетних установ зокрема НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”.

Таблиця 7.1

**Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 101
“Подання фінансової звітності”**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Баланс	<i>Звіт про фінансовий стан суб’єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов’язання і власний капітал</i>
Валютний курс	<i>Установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни</i>
Витрати	<i>Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)</i>
Власний капітал	<i>Частина в активах суб’єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов’язань</i>
Грошові кошти	<i>готівка, кошти на рахунках в органах Державного казначейства України, у банках та депозити до запитання</i>
Доходи	<i>Збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника)</i>
Еквіваленти грошових коштів	<i>Короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості</i>
Економічна група	<i>Група суб’єктів державного сектору, до складу якої входять контролюючий суб’єкт державного сектору та один або кілька контрольованих суб’єктів державного сектору</i>
Закордонний суб’єкт державного сектору	<i>контрольований суб’єкт державного сектору або відділення суб’єкта державного сектору, що звітує, діяльність якого базується або провадиться в іншій країні, ніж країна цього суб’єкта державного сектору</i>
Звіт про власний капітал	<i>Звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу суб’єкта державного сектору протягом звітного періоду</i>

Продовження табл. 7.1.

<i>1</i>	<i>2</i>
<i>Звіт про рух грошових коштів</i>	<i>Звіт, який відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності суб'єкта державного сектору у звітному періоді</i>
<i>Звіт про фінансові результати</i>	<i>Звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору</i>
<i>Звичайна діяльність</i>	<i>Будь-яка діяльність суб'єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її провадження</i>
<i>Зобов'язання</i>	<i>Заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності</i>
<i>Інвестиційна діяльність</i>	<i>Придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів</i>
<i>Іноземна валюта</i>	<i>Валюта інша, ніж валюта звітності</i>
<i>Контролюючий суб'єкт державного сектору</i>	<i>Головний розпорядник бюджетних коштів та розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, державні цільові фонди, Державне казначейство України</i>
<i>Контрольований суб'єкт державного сектору</i>	<i>Розпорядник бюджетних коштів, органи державних цільових фондів, територіальні органи Державного казначейства України</i>
<i>Користувачі звітності</i>	<i>Фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність суб'єктів державного сектору для прийняття рішень</i>
<i>Курсова різниця</i>	<i>Різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах</i>
<i>Облікова політика</i>	<i>Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності</i>
<i>Операційна діяльність</i>	<i>основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю</i>
<i>Операції пов'язаних сторін</i>	<i>Передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншій пов'язаній стороні</i>
<i>Подія після дати балансу</i>	<i>Подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства фінансової звітності, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору</i>

Продовження табл. 7.1.

<i>1</i>	<i>2</i>
Примітки до фінансової звітності	<i>Сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі</i>
Принцип бухгалтерського обліку	<i>Правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності</i>
Профіцит/дефіцит у результаті звичайної діяльності	<i>Різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності</i>
Розкриття	<i>Надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності</i>
Рух грошових коштів	<i>Надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів</i>
Стаття	<i>Елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом)</i>
Суб'єкти державного сектору	<i>Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди</i>
Суттєва інформація	<i>Інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі та керівництвом суб'єктів державного сектору</i>
Фінансова діяльність	<i>Діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань</i>
Фінансова звітність	<i>Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період</i>

Мета складання фінансової звітності бюджетних установ, відповідно до НП(С)БОДС 101 полягає у наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів вказаних суб'єктів.

Фінансова звітність у державному секторі в цілому має забезпечувати інформаційні потреби користувачів (у тому числі з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб) щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;

– результатів діяльності з погляду ефективності та досягнення мети діяльності;

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

Згідно НП(С)БОДС 101 “Подання звітності” фінансова звітність бюджетних установ має формуватися на підставі закріплених Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” сукупності принципів та мати певні якісні характеристики, що були описані в п. 2.2 та 7.1.

НП(С)БОДС 101 вперше висвітлено порядок формування облікової політики бюджетних установ, яка формується на основі НП(С)БОДС. Облікова політика, зокрема бюджетних установ описується розпорядчим документом, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати бюджетна установа та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше, ніж один варіант. Бюджетні установи мають послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам НП(С)БОДС. Якщо НП(С)БОДС пропонуються до застосування кількох методів оцінки, бюджетні установи повинні обрати та послідовно застосовувати один з них.

Елементами фінансової звітності бюджетних установ згідно НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” виступають основні об'єкти їх фінансового зокрема та бухгалтерського обліку в цілому, а саме (рис. 7.1).

Відповідно до НП(С)БОДС фінансова звітність бюджетних установ складається з:

- балансу (додаток 3.1);
- звіту про фінансові результати (додаток 3.2);
- звіту про власний капітал (додаток 3.3);
- звіту про рух грошових коштів (додаток 3.4);
- приміток до звітів.

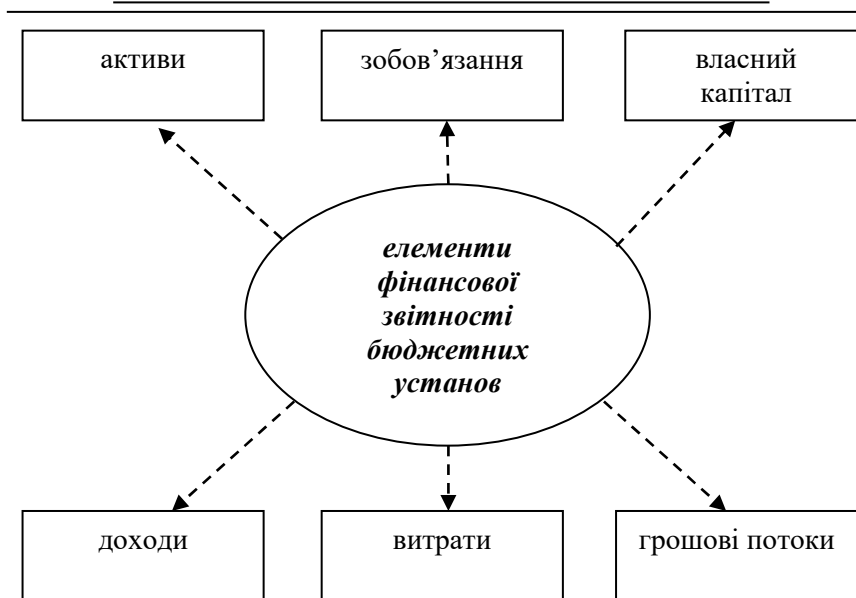


Рис. 7.1. Елементи фінансової звітності бюджетних установ.

Зауважимо, що стаття наводиться у фінансовій звітності, за умови її відповідності таким критеріям: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена. При ліквідації бюджетна установа складає фінансовий звіт в обсязі річної фінансової звітності.

Базовою формою фінансової звітності виступає баланс. Відповідно до НП(С)БОДС 101 баланс (ф.№ 1-дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал зокрема бюджетної установи на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року). Згортання статей активів та зобов'язань неприпустиме, крім випадків, передбачених відповідними НП(С)БОДС. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату.

Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням. Витрати на придбання та створення активу, які не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові

результати. Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до їх зміни.

Оцінка та розкриття статей балансу здійснюються згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства. Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до фінансової звітності здійснюються згідно з відповідними НП(С)БОДС.

Звіт про фінансові результати (ф. № 2-дс) призначений для відображення операції зі збільшення або зменшення доходів та/або витрат, зокрема бюджетних установ за звітний період і включає три розділи:

I. Фінансовий результат діяльності;

II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

III. Виконання бюджету (кошторису).

IV. Елементи витрат за обмінними операціями.

Зауважимо, що згідно НП(С)БОДС 101 за умови, що оцінка: доходу може бути достовірно визначена, дохід відображається у звіті про фінансові результати у разі збільшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема, у вигляді надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника); витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у звіті про фінансові результати у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема, у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди. Витрати відображаються у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами.

Доходи і витрат не згортаються, крім випадків, передбачених відповідними НП(С)БОДС. Окремо у звіті про фінансовий результат розкривається інформація про надзвичайні доходи і надзвичайні витрати.

Розкриття статей звіту про фінансові результати, як і балансу здійснюється відповідно до порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства. Додаткові статті слід подавати в звіті про фінансовий стан, коли цього вимагає будь-яке НП(С)БОДС.

Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то їх слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності. Суми надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, наводяться розгорнуто. Не грошові операції не включаються до звіту про рух грошових коштів. Розкриття статей звіту про власний капітал бюджетних установ здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства. Розкриття статей звіту про рух грошових коштів здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

У Звіті про власний капітал (ф. № 4-дс) розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу. Відповідно до НП(С)БОДС 101 у звіті про власний капітал наводиться інформація про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також дані, про збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС. У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника. Окремо наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС. Звіт про власний капітал відображає профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності, зокрема бюджетних установ.

Важливим уточнюючим положенням НП(С)БОДС 101 є порядок розкриття інформації щодо пов'язаних сторін, до яких відносяться:

- контролюючий суб'єкт державного сектору та суб'єкт державного сектору, який прямо або опосередковано перебуває під контролем цього суб'єкта державного сектору;
- контрольований суб'єкт державного сектору та суб'єкт державного

сектору, який прямо або опосередковано контролює цей суб'єкт державного сектору;

– суб'єкт господарювання - одержувач бюджетних коштів та суб'єкт державного сектору - розпорядник бюджетних коштів за бюджетною програмою;

– суб'єкт господарювання, який належить до сфери управління суб'єкта державного сектору, та суб'єкт державного сектору, у сфері управління якого перебуває цей суб'єкт господарювання.

НП(С)БОДС закріплено склад операцій пов'язаних сторін. Зокрема таких: надання та отримання послуг; придбання або передача/продаж товарів, робіт, інших активів; придбання або передача/продаж нерухомого майна; орендні операції; фінансові операції; передача зобов'язань.

НП(С)БОДС 101 також регламентовано порядок уточнення інформації фінансової звітності після дати балансу. Йдеться про події після дати балансу, що уточнюють інформацію про операції, відображені у бухгалтерському обліку протягом звітного періоду, яка впливає на визнання та оцінку доходів, витрат, активів та зобов'язань, відображених у фінансовій звітності, і яка потребує коригування певних статей фінансової звітності або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про суттєве завищення їх вартості, визначеної на дату балансу; продаж запасів, що свідчить про необґрунтоване завищення чистої вартості їх реалізації на дату балансу; прийняття рішення про перерозподіл доходів; про списання заборгованості, стягнення якої в судовому порядку неможливе або недоцільне; виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності, тощо.

Події, відбуваються після дати балансу та вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансової звітності, але розкриваються в примітках до фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: прийняття рішення щодо реорганізації або припинення діяльності суб'єкта; істотні придбання і продаж активів; знищення (втрата) активів суб'єкта внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої події; прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність бюджетних установ зокрема. Якщо події після дати балансу свідчать про ймовірність припинення діяльності бюджетної установи або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

Завершальним блоком НП(С)БОДС 101 виступає порядок розкриття інформації у фінансовій звітності. З орієнтацією на забезпечення її

зрозумілості користувачами зокрема наводиться така інформація про:

- суб'єкт державного сектору;
- дату звітності та звітний період;
- про валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період

попереднього року;

- облікову політику суб'єкта державного сектору та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними

національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Підлягає розкриттю у фінансовій звітності така інформація про суб'єкт державного сектору в цілому та зокрема про бюджетну установу:

- найменування, організаційно-правову форму та місцезнаходження суб'єкта державного сектору;
- короткий опис основної діяльності суб'єкта державного сектору;
- код відомчої класифікації бюджету, назву органу управління, у віданні якого перебуває суб'єкт державного сектору;
- середню кількість працівників суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду;
- дату затвердження звітності та назву суб'єкта державного сектору, що її затвердив.

У кожному фінансовому звіті проставляється дата, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого НП(С)БОДС 101, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності. У фінансовій звітності повинні бути вказані валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру. Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то суб'єкт повинен розкривати причини цього та методи, використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

Бюджетна установа зокрема розкриває обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності та методів обліку окремих

активів і зобов'язань. Важливим питанням в цьому контексті є зміни обраних облікових оцінок та виправлення помилок. Ці підходи регулюються НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629.

Таблиця 7.2

**Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 125
“Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Облікова оцінка	<i>Попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами</i>
Суттєва помилка	<i>Помилка, виявлена в поточному періоді, внаслідок якої фінансова звітність не може надалі вважатися достовірною</i>

Згідно вказаного НП(С)БОДС, облікова оцінка може переглядатися, якщо: змінюються обставини, на яких вона базувалася; отримана додаткова інформація; настала певна подія. Результат зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає і на ці періоди. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж статті звіту про фінансові результати, у якій відображалися доходи або витрати, пов'язаних з об'єктом такої оцінки. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

НП(С)БОДС 125 зазначено, що виправлення суттєвих помилок, допущених при складанні фінансової звітності у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на розмір фінансового результату попередніх періодів. Виправлення суттєвих помилок, які відносяться до попередніх періодів, передбачає повторне відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності, крім випадків, коли це недоцільно.

Відповідно до НП(С)БОДС 125 облікова політика може змінюватися тільки при зміні вимог положення (статуту), вимог органу, який затверджує НП(С)БОДС, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта. Зміною облікової політики, зокрема, вважається: перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку; зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського

обліку. Не вважається зміною облікової політики: прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або господарських операцій; прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими. Облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення. Якщо суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом: коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року; повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансовій звітності або у примітках до неї. У примітках до фінансової звітності розкривається інформація:

- не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але є обов'язковою згідно з відповідними національними положеннями стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;

- що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності;

- про орган, який має повноваження згідно із законодавством вносити зміни до фінансової звітності після оприлюднення;

- про зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування неможливості проведення такої оцінки;

- про події після дати балансу, які не потребують коригування статей фінансової звітності;

- про виконання бюджету (кошторису) щодо: різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини їх виникнення; причини відхилення між затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін;

- про виконання бюджету щодо наданих з бюджету кредитів, взаємних розрахунків бюджетів, цінних паперів, фінансування бюджету.

У примітках до фінансової звітності за наявності операцій пов'язаних сторін наводиться інформація про види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін та характер відносин між такими

пов'язаними сторонами, а також про суми дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями пов'язаних сторін.

Відповідно до НП(С)БОДС 125 у примітках до фінансової звітності слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які чинять суттєвий вплив на поточний період, або змін, які очікуються в облікових оцінках, за умови їх суттєвого впливу на майбутні періоди; обґрунтування недоцільності визначення суми змін в облікових оцінках. Щодо виправлення помилок слід розкривати інформацію про:

- зміст і суму помилки;
- статті фінансової звітності минулих періодів, які переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації, або обґрунтування недоцільності переобрахунку;
- факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів.

У разі зміни в обліковій політиці суб'єктові слід розкривати:

- причини та сутність зміни;
- суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

Прийнятим Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 НП(С)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність” вперше нормативно закріплено поняття консолідованої фінансової звітності щодо облікового процесу бюджетних установ.

Відповідно до НП(С)БОДС 102 консолідовану фінансову звітність подає контролюючий суб'єкт державного сектору за винятком таких умов:

- а) якщо він є контрольованим суб'єктом державного сектору іншої економічної групи; або
- б) за наявності відповідного рішення власника, прийнятого в установленому порядку.

Контролюючий суб'єкт державного сектору, який подає консолідовану фінансову звітність, консолідує показники фінансової звітності всіх контрольованих суб'єктів, крім тих, стосовно яких наявна одна з таких умов:

- а) контроль над контрольованим суб'єктом державного сектору є тимчасовим;
- б) контрольований суб'єкт державного сектору провадить діяльність в умовах довгострокових обмежень, які не дають змоги контролюючому суб'єкту державного сектору отримувати вигоди або потенціал корисності від його діяльності. У такому разі відповідні активи і операції

відображаються відповідно до інших національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Таблиця 7.3

**Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 102
“Консолідована фінансова звітність”**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Внутрішньогрупове сальдо	<i>Сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій</i>
Внутрішньогрупові операції	<i>Операції між контролюючим та контрольованими суб'єктами державного сектору або між контрольованими суб'єктами державного сектору в межах однієї економічної групи</i>
Консолідована фінансова звітність	<i>Фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи</i>
Контроль	<i>Повноваження суб'єкта державного сектору управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта державного сектору з метою одержання вигід від його діяльності</i>

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів до аналогічних показників фінансової звітності контролюючого суб'єкта. Склад і форми фінансової звітності визначені НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541.

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню: сальдо та операції між суб'єктами в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи; нереалізовані втрати в результаті операцій в межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

Фінансова звітність контролюючого суб'єкта та його контрольованих суб'єктів, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу. Консолідована фінансова звітність включає з фінансову звітність контролюючого та контрольованих суб'єктів з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності. Курсові різниці, що

виникають під час перерахунку показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів, розташованих за межами України, у валюту України, визначаються згідно з іншими НП(С)БОДС. Консолідований звіт про рух грошових коштів складається на основі консолідованого балансу, консолідованого звіту про фінансові результати та консолідованого звіту про власний капітал.

З метою забезпечення повноти розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності, у примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

– перелік контрольованих суб'єктів, що належать до сфери управління, із зазначенням: найменування, країни та місця реєстрації і місцезнаходження; короткого опису основної діяльності; найменування контролюючих суб'єктів іншої економічної групи, від яких отримувались активи для покриття витрат з реалізації їх цілей, обсяги цих активів і не використані (або не повернені) залишки на кінець звітного періоду;

– причини, з яких показники фінансової звітності контрольованих суб'єктів не включено до консолідованої фінансової звітності;

– статті, до яких застосовувалася рідна облікова політика.

Принципи та методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності регулюються НП(С)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами”, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629). Інформація про звітні сегменти наводиться за формою “Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”” (ф. 5-дс). Контролюючі суб'єкти інформацію за сегментами подають на основі даних консолідованої фінансової звітності економічної групи.

Суб'єкти державного сектору загалом та бюджетні установи, зокрема визначають кожен відокремлюваний вид або групу видів діяльності як окремий сегмент діяльності з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури суб'єкта державного сектору, а також якщо він відповідає більшості з критеріїв визначення сегмента діяльності і географічного сегмента.

Таблиця 7.4

**Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 103
“Фінансова звітність за сегментами”**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Внутрішньогосподарські розрахунки	<i>Розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між сегментами суб'єкта державного сектору</i>
Географічний сегмент	<i>Це відокремлювана частина діяльності суб'єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших:</i> <ul style="list-style-type: none"> <i>– економічними і геополітичними умовами географічного регіону;</i> <i>– особливістю діяльності в різних географічних регіонах;</i> <i>– територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт);</i> <i>– характерними для географічного регіону ризиками діяльності;</i> <i>– правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах</i>
Звітний сегмент	<i>Сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору</i>
Сегмент діяльності	<i>Це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших:</i> <ul style="list-style-type: none"> <i>– видом послуг (робіт);</i> <i>– способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт);</i> <i>– характером діяльності;</i> <i>– цілями діяльності;</i> <i>– категорією споживачів послуг (робіт)</i>

У бухгалтерському обліку інформація формується за сегментами діяльності та географічними сегментами. Основою для виділення географічного сегмента може бути діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах. Суб'єкт самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів, виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

Формування звітних сегментів здійснюється на основі виділених сегментів діяльності і географічних сегментів та шляхом об'єднання кількох

подібних сегментів одного виду в окремий звітний сегмент. Подібними визнають сегменти, які мають протягом кількох звітних періодів однакові (наближені) значення фінансового результату та відповідають більшості критеріїв визначення сегмента діяльності і географічного сегмента. При об'єднанні сегментів діяльності аналізуються особливості діяльності суб'єкта. При об'єднанні географічних сегментів враховуються особливості регіональних економічних і геополітичних умов.

Відповідно до НП(С)БОДС103, сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

- дохід сегмента суб'єкта становить не менше, ніж 10% сукупного доходу;
- витрати сегмента становлять не менше ніж 10% сумарного обсягу витрат всіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно);
- балансова вартість активів сегмента становить не менше ніж 10% сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно).

У разі невідповідності зазначеним критеріям необхідно провести подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів. Сегмент, який не відповідає зазначеним критеріям, може бути визнаний звітним сегментом, якщо він має важливе значення для суб'єкта (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою.

Сегменти діяльності або географічні сегменти, які не відповідають зазначеним критеріям і які не можна включити до складу будь-якого звітного сегмента, вважаються неподібними сегментами. Показники неподібних сегментів у формі № 5-дс включаються до складу нерозподіленої статті за відповідними показниками, за якими узгоджуватимуться відповідні дані діяльності звітних сегментів і суб'єкта в цілому за статтями Балансу (ф. № 1-дс) та Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс).

Сегмент, який визначено звітним у попередньому році, але який у поточному році не відповідає критеріям звітного сегмента, має визначатися звітним сегментом, якщо суб'єкт протягом дванадцяти місяців очікує досягнення цим сегментом показників, які відповідають наведеним критеріям. Якщо у звітному році суб'єкт визначає нові звітні сегменти, які виникають унаслідок зміни (розширення) діяльності суб'єкта державного сектору, то за ними сегментами наводяться відповідні порівняльні показники за попередній звітний

період або надається обґрунтоване пояснення причин неможливості достовірного визначення показників.

Відповідно до встановленого НП(С)БОДС 103 порядку, звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (діяльності або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура суб'єкта. Пріоритетним може бути визначено або сегмент діяльності, або географічний сегмент. Якщо організаційна структуризація суб'єкта побудована за видами діяльності, то пріоритетним визнається сегмент діяльності, а допоміжним – географічний. Якщо ж організаційна структуризація суб'єкта визначалася за регіонами, в яких функціонує суб'єкт, то пріоритетним визнається географічний сегмент, а допоміжним – сегмент діяльності. За певних обставин (реорганізація суб'єкта, припинення певного виду діяльності) суб'єкт може змінити у звітному періоді пріоритетний сегмент. Види сегментів та їх пріоритетність визначаються обліковою політикою суб'єкта.

Важливим положенням НП(С)БОДС 103 є визначення доходів і витрат звітних сегментів. Так, доходами звітного сегмента визнається частина доходів суб'єкта, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податків і зборів. Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю суб'єкта. Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю суб'єкта. Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти, включаються до нерозподілених статей. Доходи і витрати, пов'язані з продажем необоротних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітного сегмента за умови, що зазначені активи стосуються звітного сегмента. До складу доходів звітних сегментів не включаються доходи від надзвичайних подій, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

Витратами звітного сегмента згідно з НП(С)БОДС 103 визнається частина витрат суб'єкта, пов'язаних зі звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента. До складу витрат звітних сегментів не включаються: витрати, пов'язані з діяльністю суб'єкта в цілому, які не можуть бути віднесені до окремого

сегмента; надзвичайні витрати, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом. Зазначені витрати та інші витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітного сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу).

НП(С)БОДС 103 зазначено, що у розділі I ф. № 5-дс мають бути наведені показники основної діяльності пріоритетних звітних (діяльності, географічного) сегментів і нерозподілених статей. Сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності суб'єкта (консолідованої фінансової звітності). За кожним звітним сегментом у розділі I ф. № 5-дс наводиться інформація про річну суму амортизаційних відрахувань і капітальних інвестицій.

Не менш важливою позицією НП(С)БОДС 103 є визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами. Так, у розділі I ф. № 5-дс мають бути наведені дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (діяльності, географічного) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності суб'єкта (консолідованої фінансової звітності).

Активами звітного сегмента визнаються активи сегмента діяльності або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента. Зобов'язаннями звітного сегмента визнають заборгованість сегмента діяльності або географічного сегмента суб'єкта, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента. Безпосередньо стосуються звітного сегмента активи та зобов'язання суб'єкта, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності.

Відповідно до НП(С)БОДС 103 до складу активів звітного сегмента не включаються:

– фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітного сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітного сегмента;

– дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітного сегмента;

– інші оборотні активи, пов'язані з діяльністю суб'єкта в цілому і не стосуються окремого сегмента.

Необоротні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами суб'єкта, включаються до того звітного сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами. Дебіторська заборгованість та інші активи, що приводять до виникнення у суб'єкта доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносяться до звітного сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітного сегмента. Зобов'язання, що виникли у суб'єкта і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

До складу зобов'язань звітного сегмента не включаються:

- забезпечення, якщо вони стосуються діяльності суб'єкта в цілому;
- довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітного сегмента;
- інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами суб'єкта.

НП(С)БОДС 103 зазначено, що при обранні пріоритетним сегментом сегмент діяльності, в розділі II ф. № 5-дс за географічним звітним сегментом наводяться дохід від послуг (робіт), балансова вартість активів і капітальні інвестиції. Якщо пріоритетним видом сегмента обрано географічний сегмент, то в розділі II ф. № 5-дс за кожним допоміжним звітним сегментом діяльності наводяться дохід від послуг, балансова вартість активів і капітальні інвестиції. Суб'єкт може доповнювати передбачений у розділі II ф. № 5-дс перелік показників допоміжних звітних сегментів. Визначення звітних сегментів у консолідованій фінансовій звітності та розкриття інформації про звітні сегменти здійснюються на основі показників консолідованої фінансової звітності. Контролюючий суб'єкт узгоджує з контрольованими суб'єктами показники, які включаються до ф. № 5-дс, та облікову політику щодо формування звітних сегментів і визначення пріоритетного виду сегмента.

Відповідно до НП(С)БОДС 103 у примітках до річної фінансової звітності зазначається сегмент, який не відповідає критеріям визнання звітного сегмента, але визначений звітним сегментом, оскільки має важливе значення для суб'єкта в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) й інформація про нього є суттєвою.

Порядок коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції і загальні вимоги до розкриття

інформації про коригування у примітках до фінансової звітності визначено НП(С)БОДС 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2012 р. № 52.

Таблиця 7.5

**Терміни, що використовуються в НП(С)БОДС 105
“Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”**

<i>Термін</i>	<i>Визначення</i>
Індекс інфляції	<i>Індекс інфляції, оприлюднений спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики</i>
Коефіцієнт коригування	<i>Відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності</i>
Кумулятивний приріст інфляції	<i>Добуток індексів інфляції за три x останні роки, включаючи звітний</i>
Профіцит/дефіцит від впливу інфляції на монетарні статті	<i>Різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за цим Національним положенням (стандартом) залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів</i>

НП(С)БОДС 105 зазначено, що показники річної фінансової звітності суб’єктів за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування. Оцінка статей балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов’язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту інфляції не перевищує 90 відсотків.

Відповідно до встановлення порядку коригування показників балансу, монетарні активи та монетарні зобов’язання, які згідно з договором підлягають індексації (депозити, облігації тощо), відображаються в балансі в сумі, передбаченій договором. Показники інших монетарних статей не коригуються. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною на дату балансу (кінець звітного року), не коригуються; показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною не на дату балансу (кінець звітного року), коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки. Показники немонетарних статей, відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції з дати визнання відповідного активу, зобов’язання і власного капіталу. Скоригована вартість немонетарних активів зменшується до суми очікуваного відшкодування від майбутнього використання відповідних активів,

якщо вона перевищує таку суму. На початок першого звітнього року, в якому застосовується це Національне положення (стандарт), суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого балансу не включаються, а показником нерозподіленого профіциту (непокритого дефіциту) визнається різниця між сумою скоригованих показників активу та сумою скоригованих показників пасиву балансу. Показники балансу на початок року коригуються у наведеному порядку.

Згідно з порядком коригування показників звіту про фінансові результати, встановленим НП(С)БОДС 105 усі показники звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) коригуються на значення коефіцієнта коригування. Якщо доходи і витрати протягом звітнього року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно, суб'єкт може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат. Середній індекс інфляції не застосовується до витрат і доходів, пов'язаних з немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів і нематеріальних активів, доходи та витрати майбутніх періодів тощо). Скоригована собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) визначається після коригування запасів готової продукції (робіт, послуг) на початок і кінець звітнього періоду і собівартості виготовленої за звітний період продукції (робіт, послуг). При цьому скоригована собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) визначається шляхом додавання скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на початок року до скоригованої суми витрат на виробництво за рік і вирахування скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на кінець року. Профіцит/дефіцит від впливу інфляції на монетарні статті відображається в окремому рядку скоригованого звіту про фінансові результати. Показники звіту про фінансові результати за попередній рік коригуються у вищевикладеному порядку.

НП(С)БОДС 105 встановлено також порядок коригування показників звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал, за яким скориговані показники розділу I "Рух коштів у результаті операційної діяльності" звіту про рух грошових коштів визначаються згідно з НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", з урахуванням відповідних статей скоригованого балансу та скоригованого звіту про фінансові результати. Показники, що відображають рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів. Суми надходження (видатку)

грошових коштів унаслідок надзвичайних подій коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання. Показники звіту про рух грошових коштів за попередній рік коригуються у вищевикладеному порядку. Скориговані показники звіту про власний капітал визначаються згідно з НП(С)БОДС 101 з урахуванням відповідних показників скоригованої фінансової звітності.

Важливою позицією НП(С)БОДС 105 є консолідація скоригованих фінансових звітів. Так, для включення до консолідованої фінансової звітності контролюючого суб'єкта показники фінансової звітності контролюваного суб'єкта, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції 90, коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни. Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

Відповідно до НП(С)БОДС 105 інформація про вплив інфляції має бути розкрита в примітках до фінансової звітності, як то інформація про факт коригування показників фінансової. У примітках до фінансової звітності також підлягає розкриттю інформація про індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів.

Порівняльна характеристика НП(С)БОДС та МСБОДС, що стосуються питань фінансової звітності, свідчить про значне наближення вітчизняного бухгалтерського обліку суб'єктів бюджетної сфери в цілому до світових надбань облікової методології та методики. Запровадження положень всіх НП(С)БОДС з 2013 р. в облікову практику бюджетних установ сприятиме не тільки підвищенню ефективності управління вказаними суб'єктами господарювання, а й забезпечить формування дієвої системи управління державними фінансами України на основі загальноприйнятих міжнародних підходів.

Питання фінансової звітності в іноземних валютах регулюється НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів", затвердженого Наказом МФУ № 1022 від 11.08.2011 року.

Згідно вказаного нормативного документу показники фінансової звітності закордонних бюджетних установ відображаються у валюті звітності контролюючим суб'єктом державного сектору у встановленому НП(С)БОДС 130 порядку, крім тих закордонних суб'єктів, які відповідають усім ознакам класифікації, наведеним далі (за умов зміни класифікації діяльності у закордонного суб'єкта ознаки за їх відповідності нижче вказаним ознакам, перерахунок показників статей його фінансової звітності у валюту звітності починається з дати змін). До ознак класифікації діяльності закордонних

бюджетних установ, кількісні характеристики яких визначаються контролюючим суб'єктом державного сектору відповідно до законодавства та установчих документів, належать:

1) операції з контролюючим суб'єктом державного сектору, які становлять незначну частку в обсязі діяльності закордонної бюджетної установи;

2) основним джерелом забезпечення діяльності закордонної бюджетної установи є доходи від власних операцій, а не кошти контролюючого суб'єкта державного сектору, що звітує;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи витрат закордонного суб'єкта сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата послуг (товарів, робіт), наданих закордонним суб'єктом, здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів контролюючого суб'єкта державного сектору відокремлено від поточної діяльності закордонної бюджетної установи і не зазнає прямого впливу діяльності вищевказаного контрольованого суб'єкта.

Показники статей фінансової звітності таких закордонних суб'єктів, що відповідають усім ознакам наведеної класифікації, до фінансової звітності контролюючого суб'єкта включаються у валюті звітності у такому порядку:

– монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) закордонного суб'єкта державного сектору підлягають перерахунку за валютним курсом на дату балансу.

– статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність закордонного суб'єкта державного сектору складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць. Як результат ділення суми добутоків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

– показники статей власного капіталу відображаються за валютним курсом на дату визнання показника відповідної статті.

Включення статей фінансової звітності закордонних бюджетних установ, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність". Різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу закордонного суб'єкта відображається у консолідованому балансі як фінансовий результат звітного періоду.

Фінансова звітність закордонного суб'єкта, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування вищенаведеного порядку, попередньо коригується за вимогами відповідних НП(С)БОДС. Якщо економіка країни діяльності закордонного суб'єкта втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники його фінансової звітності більше не коригуються на норми відповідного НП(С)БОДС, то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

У разі ліквідації (продажу) майна закордонної бюджетної установи накопичена сума курсових різниць, відображена у складі інших змін у капіталі, включається до складу доходів (витрат) відповідного звітного періоду.

7.3. Методика складання основних форм фінансової звітності

Згідно з Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. № 307 до фінансової звітності бюджетних установ віднесено:

- № 1-дс “Баланс”;
- № 2-дс “Звіт про результати фінансової діяльності”;
- № 3-дс “Звіт про рух грошових коштів”;
- № 4-дс “Звіт про власний капітал”;
- Пояснювальну записку;

“Баланс” (ф.№1) містить узагальнені підсумкові показники, отримані на підставі звірених даних бухгалтерського обліку, станом на початок звітного року та на кінець звітного періоду (року). Дані статей “Балансу” на початок звітного року повинні бути тотожними даним графі “На кінець звітного періоду (року)” фінансової звітності попереднього звітного року, крім окремих випадків (наприклад реорганізація розпорядників бюджетних коштів тощо). Розпорядники бюджетних коштів складають “Баланс” (ф.№ 1), який відображає результат про всі проведені господарські операції за коштами загального і спеціального фондів відповідного бюджету, за всіма виконуваними програмами (функціями).

При заповненні форми № 1 “Баланс” установи керуються наступною методикою (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

Методика заповнення форми №1-дс “Баланс”

Актив	Пасив
I	2
<p>Розділ I. Нефінансові активи</p> <p>У статті “Основні засоби” відображається вартість об’єктів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів згідно з НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”. У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.</p> <p>У статті “Інвестиційна нерухомість” відображається вартість об’єктів, які віднесені до складу інвестиційної нерухомості згідно з НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”. У цій статті наводяться окремо первісна вартість, сума зносу інвестиційної нерухомості та її залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю інвестиційної нерухомості та сумою її зносу.</p> <p>У статті “Нематеріальні активи” відображається вартість об’єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”. У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації.</p>	<p>Розділ I. Власний капітал фінансовий</p> <p>результат</p> <p>У статті “Внесений капітал” відображається капітал розпорядників бюджетних коштів, сформований за відповідними рішеннями органів управління.</p> <p>У статті “Капітал у дооцінках” відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду.</p> <p>У статті “Фінансовий результат” відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів.</p> <p>У статті “Капітал у підприємствах” відображається сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб’єкта, акцій та цінних паперів.</p> <p>У статті “Цільове фінансування” відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.</p>

Продовження табл. 7.6

2	<p data-bbox="198 919 230 1715">1</p> <p data-bbox="230 919 500 1715">У статті “Незавершені капітальні інвестиції” відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об’єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів.</p> <p data-bbox="500 919 829 1715">У статті “Довгострокові біологічні активи” відображається вартість об’єктів, які віднесені до складу довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва. У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість довгострокових біологічних активів, а також нарахована сума накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю довгострокових біологічних активів і сумою накопиченої амортизації.</p> <p data-bbox="829 919 894 1715">У статті “Запаси” відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з НП(С)БОДС 123 “Запаси”.</p> <p data-bbox="894 919 1026 1715">У статті “Виробництво” відображається вартість витрат, пов’язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції (науково-дослідні роботи, виготовлення експериментальних приладів, інше виробництво).</p> <p data-bbox="1026 919 1118 1715">У статті “Поточні біологічні активи” відображається вартість активів, які віднесені до складу поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва.</p>
---	--

Продовження табл. 7.6

1	2
<p>Розділ II. Фінансові активи</p> <p>У статті “Довгострокова дебіторська заборгованість” відображається дебіторська заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року (довгострокова дебіторська заборгованість за оренди, довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів, інша довгострокова дебіторська заборгованість тощо).</p> <p>У статті “Довгострокові фінансові інвестиції” відображаються довгострокові фінансові інвестиції (вкладення) у цінні папери та статутних капіталів підприємств, довгострокові векселі одержані з бюджетом” відображається дебіторська заборгованість з розрахунками за бюджетом” відображається дебіторська заборгованість з розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо.</p> <p>У статті “Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги” відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками за наданими послугами, виконаними роботами, виготовлену продукцію.</p> <p>У статті “Поточна дебіторська заборгованість за кредитними інструментами” відображаються короткострокові кредити, надані суб’єктами відповідно до законодавства.</p> <p>У статті “Поточна дебіторська заборгованість за авансами” відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати за товари, роботи, послуги, з працівниками за виданими на господарські потреби або видатки на відрядження.</p> <p>У статті “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування” відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з державними цільовими фондами, зокрема за нарахованими сумами допомоги у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю тощо.</p>	<p>Розділ II. Зобов’язання</p> <p>У статті “Довгострокові зобов’язання за цінними паперами” відображаються зобов’язання за цінними паперами. У цій статті наводиться сума зобов’язань за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та інші операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов’язанням.</p> <p>У статті “Довгострокові зобов’язання за кредитами” відображається довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів банкам за одержані відповідно до законодавства кредити, строк сплати яких настане у наступні періоди, банків, інші довгострокові позики, одержані відповідно до законодавства.</p> <p>У статті “Інші довгострокові зобов’язання” відображаються довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, випущені облігації та інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у статтях 1500 та 1510 Балансу), на які нараховуються відсотки, тощо.</p> <p>У статті “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями” відображається поточна заборгованість за довгостроковими кредитами банків та іншими кредиторами, зокрема довгостроковими векселями, та іншими довгостроковими зобов’язаннями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.</p>

Продовження табл. 7.6

1	2
<p>У статті “Поточна дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками” відображається дебіторська заборгованість, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів з внутрішньої передачі.</p> <p>У статті “Інша поточна дебіторська заборгованість” відображаються дебіторська заборгованість за розрахунками з відшкодування завданних збитків, зі спільної діяльності, за спеціальними видами платежів, інша поточна дебіторська заборгованість, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена у статтях 1120 - 1145 Балансу.</p> <p>У статті “Поточні фінансові інвестиції” відображаються поточні фінансові інвестиції у цінні папери та короткострокові векселі одержані.</p> <p>У статті “Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті” відображаються готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства, в банках та депозити до запитання в національній валюті. Окремо наводяться:</p> <p>“Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті в касі” - залишок готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі суб’єкта;</p> <p>“Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті в казначействі” - залишок коштів на рестраційних та інших рахунках в органах Казначейства, грошові кошти в дорозі, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням;</p> <p>“Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті в установах банків” - залишок грошових коштів на поточних та інших</p>	<p>У статті “Поточні зобов’язання за платежами до бюджету” відображаються зобов’язання за податками, зборами, платежами, які нараховуються та сплачуються до бюджету відповідно до законодавства.</p> <p>У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками за товари, роботи, послуги” відображаються зобов’язання за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги.</p> <p>У статті “Поточні зобов’язання за кредитами” відображаються короткострокові кредити, одержані в банках відповідно до законодавства, короткострокові кредити, одержані в банках, які були відстрочені, короткострокові позички, які були одержані з бюджету, банків чи інших юридичних осіб, інша поточна заборгованість за кредитами та позиками у національній та іноземній валюті.</p> <p>У статті “Поточні зобов’язання за одержаними авансами” відображаються одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи, зобов’язання за розрахунками із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби, за виконані науково-дослідні роботи.</p> <p>У статті “Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” відображаються зобов’язання за розрахунками з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб’єкта, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю.</p>

Продовження табл. 7.6

	2
<p>Розділ III. Витрати майбутніх періодів</p> <p>У статті “Витрати майбутніх періодів” відображаються здійснені у звітному періоді витрати розпорядників бюджетних коштів, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань тощо).</p>	<p>Розділ III. Забезпечення</p> <p>У статті “Забезпечення” відображаються кошти, які за рішенням суб’єкта резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів.</p> <p>Розділ IV. Доходи майбутніх періодів</p> <p>У розділі IV “Доходи майбутніх періодів” відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах (доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань, абонентна плата за користування засобами зв’язку тощо).</p>

“Звіт про результати фінансової діяльності” (ф. № 2-дс) складається розпорядниками бюджетних коштів для відображення результату їх фінансової діяльності за звітний рік. У фінансовій звітності за цією формою відображаються загальними сумами операції, наслідками яких є збільшення або зменшення доходів та/або видатків розпорядників бюджетних коштів. Результат переоцінок може впливати як на збільшення доходів розпорядників бюджетних коштів, так і на збільшення видатків. При заповненні звітності за ф. № 2-дс установи керуються наступною методикою (табл. 7.7):

Таблиця 7.7

Методика заповнення форми № 2-дс “Звіт про результати фінансової діяльності”

<i>Розділ I. Фінансові результати діяльності</i>
<i>I</i>
<i>Доходи</i>
<p>У статті “Бюджетні асигнування” відображаються доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб’єктом своїх повноважень, визначених законодавством, або утримання апарату (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).</p> <p>У статті “Доходи від надання послуг (виконання робіт)” відображаються доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством.</p> <p>У статті “Доходи від продажу активів” відображаються доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім операцій з реалізації нерухомого майна розпорядниками бюджетних коштів).</p> <p>У статті “Фінансові доходи” відображаються доходи від відсотків, роялті, дивідендів, операцій з кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право.</p> <p>У статті “Інші доходи від обмінних операцій” відображаються інші доходи за обмінними операціями, які не відображені у статтях 2010 - 2040 Звіту про фінансові результати.</p> <p>У статті “Доходи від необмінних операцій” відображаються доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів, надходження єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, благодійні внески, гранти та дарунки, кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об’єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб, зобов’язання, що не підлягають погашенню, тощо.</p> <p>У статті “Трансферти” відображаються доходи від отримання суб’єктом трансфертів.</p>

<i>I</i>
<p>У статті “Інші доходи від необмінних операцій” відображаються інші доходи від необмінних операцій, які не наведені у статтях 2090 - 2120 Звіту про фінансові результати, зокрема доходи розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг).</p>
<i>Витрати</i>
<p>У статті “Витрати на виконання бюджетних програм” відображаються витрати, пов’язані із виконанням суб’єктом своїх повноважень, визначених законодавством.</p> <p>У статті “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)” відображаються витрати, пов’язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.</p> <p>У статті “Витрати з продажу активів” відображаються собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрати, пов’язані з реалізацією майна.</p> <p>У статті “Фінансові витрати” відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами та інші витрати, пов’язані із запозиченням згідно із законодавством.</p> <p>У статті “Інші витрати за обмінними операціями” відображаються витрати, які не відображені у статтях 2210 - 2240 Звіту про фінансові результати, зокрема втрати за активами й зобов’язаннями суб’єкта від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо.</p> <p>У статті “Трансферти” відображаються витрати за наданими трансфертами.</p> <p>У статті “Інші витрати за необмінними операціями” відображаються інші витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів.</p>
<i>Розділ II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету</i>
<p>У статтях 2420 - 2510 розділу II Звіту про фінансові результати відображаються суми видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний період та попередній звітний період.</p>
<i>Розділ III. Виконання бюджету (кошторису)</i>
<p>У статтях 2540 - 2790 розділу III Звіту про фінансові результати відображається інформація про виконання кошторису у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету за загальним та спеціальним фондами порівняно із затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін.</p> <p>У цих статтях визначаються різниці між фактичними сумами виконання бюджету (кошторису) (касовими видатками) та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін.</p> <p>Фактичні суми виконання (касові видатки) у Звіті про фінансові результати слід подавати за методологією складання бюджету (кошторису) за відповідний звітний період.</p>

Продовження табл. 7.7

1
Розділ IV. Елементи витрат за обмінними операціями
<p>У статті “Витрати на оплату праці” відображаються витрати на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб’єкта та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо).</p> <p>У статті “Відрахування на соціальні заходи” відображаються суми, витрачені та відраховані на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб’єкта та на виконання програм (оплата праці працівників).</p> <p>У статті “Матеріальні витрати” відображаються матеріальні витрати, які здійснюються суб’єктом у процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев’язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо.</p> <p>У статті “Амортизація” відображається нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, інвестиційної нерухомості, довгострокових біологічних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі основної діяльності суб’єкта та на виконання програм, не пов’язаних із основною діяльністю.</p> <p>У статті “Інші витрати” відображаються інші витрати, які не відображені у статтях 2820 - 2850 Звіту про фінансові результати.</p>

Примітки до фінансової звітності є важливою частиною пакету річної фінансової звітності, що являє собою сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БОДС. Розглянемо кожний з них (табл. 7.8)

Таблиця 7.8

Пооб’єктна інформація Приміток до річної фінансової звітності за НП(С)БОДС

НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”
1
<ul style="list-style-type: none"> – Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченого зносу на початок та кінець звітного року. – Сума надходження основних засобів за звітний період. – Діапазон строків корисного використання (мінімальні та максимальні). – Сума збільшення або зменшення первісної (переоціненої) вартості за звітний рік у результаті переоцінок та зменшення/відновлення корисності. – Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули за звітний рік. – Сума нарахованої амортизації за звітний рік. – Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми зносу основних засобів за звітний рік. – Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік. – Сума зобов’язань згідно з договорами, пов’язаними з придбанням у майбутньому основних засобів.

<i>I</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Суму основних засобів, отриманих безоплатно. – Первісну (переоцінену) вартість і суму зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження. – Вартість об'єкта основних засобів, що тимчасово не використовується. – Вартість повністю амортизованого об'єкта основних засобів, який ще використовується. – Вартість об'єкта основних засобів, який вибув з активного використання та утримується для продажу, передачі без оплати.
<i>НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок і кінець звітного року; – Сума надходження нематеріальних активів за звітний період; – Діапазон строків корисного використання (мінімальні та максимальні); – Сума збільшення або зменшення первісної (переоціненої) вартості за звітний рік у результаті переоцінок та зменшення/відновлення корисності; – Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули за звітний рік; – Сума нарахованої амортизації у звітному році; – Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів за звітний рік. – Вартість нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання (експлуатації). – Суму нематеріальних активів, отриманих безоплатно. – Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності. – Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів. – Суму договорів на придбання у майбутньому нематеріальних активів. – Загальну суму витрат на дослідження та розробки, що включена до складу витрат звітного періоду. – Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх залишкову вартість та строк корисного використання, що залишився.
<i>НП(С)БОДС 123 “Запаси”</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; – Балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; – Балансову вартість запасів, відображених за відновлювальною вартістю; – Балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу. – Методи оцінки запасів; – Суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів
<i>НП(С)БОДС124 “Доходи”</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Облікову політику, прийняту для визнання доходу з надання послуг. – Суми доходу від обмінних операцій, визнаних протягом періоду за основними видами, із зазначенням окремо доходу від: бюджетних асигнувань; надання послуг; продажу; операцій з капіталом; продажу нерухомого майна; відсотків; роялті; дивідендів. – Розшифровку інших доходів.

I
<ul style="list-style-type: none">– Суми витрат, визнаних у зв'язку з недоотриманням раніше визнаних доходів.– Облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від необмінних операцій.– Суму доходу від необмінних операцій, визнаних протягом періоду за основними видами, із зазначенням окремо: податкових надходжень; неподаткових надходжень; трансфертів; грантів та дарунків; списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню.– Характер та вид основних видів заповіданого майна, дарунків, пожертв, із зазначенням окремо основних видів отриманих активів, робіт, послуг у натуральній формі.
НП(С)БОДС 126 “Оренда”
<p>Орендар наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:</p> <ul style="list-style-type: none">– Первісну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу.– Загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років.– Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів).– Загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, які передбачається отримати за договорами про суборенду на дату балансу. Орендні та суборендні платежі, визнані у звіті про фінансовий результат за певний період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів.– Стислі дані щодо чинних договорів оренди, а саме: основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі; наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про зміну ціни; обмеження, передбачені договорами оренди. <p>Орендар наводить таку інформацію щодо операційної оренди:</p> <ul style="list-style-type: none">– Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років.– Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за договорами невідмовної суборенди.– Орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за договорами невідмовної оренди та суборенди.– Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів).– Стислі дані про чинні договори оренди. <p>Орендодавець наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:</p> <ul style="list-style-type: none">– Загальну суму мінімальних орендних платежів та їх теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років.– Суму фінансового доходу на дату балансу, що підлягає одержанню.– Стислі дані про чинні договори оренди, а саме: показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів; обмеження, передбачені договорами оренди.

<i>I</i>
<ul style="list-style-type: none">– Негарантовану ліквідаційну вартість за чинними договорами оренди.– Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат). <p>Орендодавець наводить таку інформацію щодо операційної оренди:</p> <ul style="list-style-type: none">– Первісну (переоцінену) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їх класифікаційними групами.– Суму майбутніх мінімальних орендних платежів за договорами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди: до одного року; від одного до п'яти років; більше п'яти років.– Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).– Стислі дані про чинні договори оренди, а саме: показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів; обмеження, передбачені договорами оренди.
НП(С)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”
<p>Щодо кожної статті активів наводиться така інформація:</p> <ul style="list-style-type: none">– Сума втрат від зменшення корисності, включена до складу витрат.– Сума вигід від відновлення корисності, включена до складу доходів.– Сума втрат від зменшення корисності, відображених у складі власного капіталу.– Сума вигід від відновлення корисності, відображених у складі власного капіталу. <p>Якщо визнані втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності окремого активу або групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, є суттєвими, то наводиться така інформація:</p> <ul style="list-style-type: none">– Події та обставини, які спричинили зменшення або відновлення корисності.– Визнана сума втрат від зменшення корисності та/або вигід від відновлення корисності.– Характеристика активу (назва, місце використання, сегмент, до якого належить актив), щодо якого визначалася сума втрат від зменшення або вигід від відновлення його корисності.– Характеристика (склад) групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів (назва, місце використання, сегмент, до якого належить група), із зазначенням поточного і попереднього способів включення активів до певної їх групи, причини зміни способу групування (якщо визначення складу групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, змінилося).– Оцінка (чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу), за якою визначена сума очікуваного відшкодування активу чи групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів.– База, прийнята для визначення чистої вартості реалізації (якщо сумою очікуваного відшкодування визнано чисту вартість реалізації).– Ставка дисконту, використана для поточного і попереднього визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу (якщо сума очікуваного відшкодування активу визначена у звітному періоді за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу).– Метод визначення вартості при використанні активу, який не забезпечує надходження грошових коштів.

<i>I</i>
НП(С)БОДС 128 “Зобов’язання”
<p>III. Розкриття інформації про зобов’язання у примітках до фінансової звітності</p> <ul style="list-style-type: none">– Склад та сума зобов’язань, строки і причини їх утворення зазначаються на початок та кінець звітного періоду.– Склад і сума непередбачених активів та зобов’язань зазначаються на початок та кінець звітного періоду.
НП(С)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”
<p>За кожною групою інвестиційної нерухомості наводиться така інформація:</p> <ul style="list-style-type: none">– Критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості.– Відображені у звіті про фінансові результати звітного періоду: сума доходу від оренди інвестиційної нерухомості; сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв’язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду; сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв’язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка не забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду.– Обмеження щодо володіння, користування та розпорядження інвестиційною нерухомістю.– Сума укладених договорів на майбутнє: на придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості; на ремонт, обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості;– Вартість придбаної інвестиційної нерухомості.– Сума капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за звітний рік.– Балансова вартість інвестиційної нерухомості, що вибула.– Дохід від вибуття інвестиційної нерухомості.– Вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із/до запасів, та операційної нерухомості.– Інші зміни балансової вартості інвестиційної нерухомості. <p>При оцінці інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, щодо кожної групи інвестиційної нерухомості наводиться така інформація:</p> <ul style="list-style-type: none">– Метод амортизації, що застосовується суб’єктом, та діапазон строків корисного використання.– Балансова вартість та сума зносу з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення на початок і кінець звітного року.– Сума нарахованої амортизації протягом звітного року.– Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати та звіті про власний капітал за звітний рік.
НП(С)БОДС 130 “Вплив змін валютних курсів”
<ul style="list-style-type: none">– Суму курсової різниці, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду;– Розбіжності між даними обліку суб’єктів з виконання кошторису, у тому числі пов’язані з ненаданням згідно із законодавством інформації про операції в іноземній валюті, здійснені через рахунки, відкриті в установах банків. <p>У разі зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб’єкта також наводиться така інформація:</p>

<i>1</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Характер та причини зміни. – Вплив зміни на власний капітал. – Вплив зміни на профіцит/дефіцит за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.
<i>НП(С)БОДС 131 “Будівельні контракти”</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Суми доходу за будівельними контрактами, визнані у складі доходу звітного періоду; – Методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді; – Методи визначення ступеня завершеності робіт; – Загальна сума за незавершеними будівельними контрактами. <p>Щодо незавершених будівельних контрактів слід наводити таку інформацію:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Методи визначення ступеня завершеності робіт; – Загальну суму зазначених витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу; – Суму отриманих авансів за будівельними контрактами на дату балансу; – Вартість виконаних субпідрядниками робіт; – Суму проміжних рахунків, яка не сплачується до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів); – Суму валової заборгованості замовників на дату балансу; – Суму валової заборгованості замовникам на дату балансу.
<i>НП(С)БОДС 132 “Виплати працівникам”</i>
<ul style="list-style-type: none"> – Суми заборгованості за заробітною платою. – Суми виплат при звільненні.
<i>НП(С)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”</i>
<p>Наводиться така інформація у розрізі поточних і довгострокових фінансових інвестицій:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб’єкта, за кожним підприємством із зазначенням розміру частки в капіталі таких підприємств. – Фінансові інвестиції, відображені в балансі за собівартістю. – Фінансові інвестиції, відображені в балансі за амортизованою собівартістю. – Втрати від зменшення корисності та доходи від відновлення корисності фінансових інвестицій, визнані протягом звітного періоду. <p>Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи у примітках до фінансової звітності наводять таку інформацію:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Перелік суб’єктів державного сектору (суб’єктів господарювання), з якими укладено договір про спільну діяльність, та строк дії такого договору. – Загальну суму активів, переданих до спільної діяльності. – Суму всіх зобов’язань, взятих для провадження спільної діяльності (із зазначенням частки, яка припадає на частку учасника). – Загальну суму доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та суму доходів або витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, яка була включена до інших доходів або інших витрат. – Інформацію про оператора спільної діяльності.

<i>I</i>
НП(С)БОДС 134 “Фінансові інструменти”
<p>Для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єкт наводить інформацію про види та суму фінансових інструментів, строки та умови, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначеність майбутніх грошових потоків.</p> <p>Якщо операції з фінансовими інструментами призводять до виникнення цінних, кредитних або інших ризиків, суб'єкт наводить інформацію про:</p> <ul style="list-style-type: none">– Вартість, оголошену, номінальну тощо, на основі якої розраховуються майбутні виплати;– Дату погашення, закінчення строку дії або виконання контракту;– Опціони, утримані будь-якою стороною - укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, ціну або верхню та нижню межу цін здійснення опціону;– Опціони, утримані будь-якою стороною - укладачем контракту про фінансовий інструмент, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також коефіцієнти конвертації або курс обміну;– Суму та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, включаючи вартість погашення фінансового інструмента, оголошену ставку або величину відсотка або іншого періодичного доходу від фінансового інструмента;– Суму та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом;– Іноземну валюту, у якій надходять або сплачуються суми за фінансовим інструментом;– Умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента. <p>Щодо окремого фінансового інструмента, який передбачено отримати в обмін на інший фінансовий інструмент, наводиться інформація, передбачена попередніми пунктами.</p> <p>Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про наявність:</p> <ul style="list-style-type: none">– Відсоткового ризику із зазначенням: дати перегляду ставки відсотка або дати погашення зобов'язань за контрактом залежно від того, що настає раніше; ефективних відсоткових ставок, якщо вони застосовуються;– Кредитного ризику із зазначенням: його максимальної суми на дату балансу (без урахування вартості застави); наявності одночасного впливу різних чинників кредитного ризику. <p>Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про їх вартість. Якщо вартість достовірно визначити неможливо, то це разом з відомостями про основні характеристики фінансового інструмента, які впливають на його вартість, зазначається у примітках до фінансової звітності.</p>
НП(С)БОДС 135 “Витрати”
<ul style="list-style-type: none">– склад і суму витрат, відображених у статтях “Інші витрати за обмінними операціями” та “Інші витрати за необмінними операціями” звіту про фінансові результати.– склад і суму витрат, які не включені до статей витрат звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).
НП(С)БОДС 135 “Біологічні активи”
<ul style="list-style-type: none">– Вартість кожної групи біологічних активів на початок і кінець звітного року;– Обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за вартістю, обчисленою при первісному визнанні;

I

– Методи та суттєві припущення, застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів;

– Наявність і балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань;

– Характер і ступінь обмежень спроможності суб'єкта державного сектору використовувати або продавати біологічні активи;

– Суму укладених договорів на придбання в майбутньому біологічних активів.

Інформація про зміни балансової вартості груп біологічних активів, що оцінювалися у звітному періоді за справедливою вартістю, наводиться за такими показниками:

– Залишок біологічних активів на початок звітнього року;

– Дохід (витрати) від змін справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж за звітний рік окремо для довгострокових біологічних активів та поточних біологічних активів;

– Придбання біологічних активів за звітний рік;

– Вартість безоплатно отриманих біологічних активів за звітний рік;

– Вартість реалізованих біологічних активів за звітний рік;

– Вартість безоплатно переданих біологічних активів за звітний рік;

– Інші зміни;

– Залишок біологічних активів на кінець звітнього року.

За біологічними активами, оцінка яких на дату балансу згідно НП(С)БОДС 136 не могла бути здійснена за справедливою вартістю, відбивається така інформація:

– Склад біологічних активів;

– Причини неможливості достовірно визначити справедливую вартість;

– Строки корисного використання;

– Первісна вартість та сума зносу (разом із накопиченою сумою втрат від зменшення корисності) на початок і кінець звітнього року.

За вищевказаною категорією біологічних активів, оцінка яких протягом звітнього періоду здійснювалася у встановленому НП(С)БОДС 136 порядку відображається інформація про доходи чи витрати після вибуття таких біологічних активів, у разі розкриття інформації про зміни балансової вартості біологічних активів - окремо наводить суми, пов'язані з такими біологічними активами, й такі показники:

– Сума втрат від зменшення корисності за звітний рік;

– Сума сторнування втрат від зменшення корисності;

– Сума амортизації за звітний рік.

Якщо за вищевказаними складними у оцінці біологічними активами протягом звітнього періоду з'явилася можливість достовірно визначити справедливую вартість, наводиться така інформація:

– Склад біологічних активів;

– Обґрунтування достовірності визначення справедливої вартості;

– Вплив зміни вартості на фінансовий результат.

Нагадаймо, що крім конкретизації інформації за вищевказаними об'єктами обліку Примітки до річної фінансової звітності мають містити інформацію про облікову політику та інші відомості, описані в п. 7.2 в контексті характеристики порядку подання фінансової звітності за НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності".

7.4. Порядок складання податкової звітності

В процесі здійснення господарської діяльності у наслідок проведення певних операцій бюджетні установи набувають статусу платника податків, які, згідно податкового законодавства, мають подавати відповідні форми податкової звітності контролюючим органам.

Податкова звітність бюджетних установ являє собою один з видів бухгалтерської звітності, що подається у вигляді податкових декларацій (розрахунків) платником податків (у тому числі відокремленими підрозділами у випадках, визначених Податковим кодексом України) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання.

Основними формами податкової звітності для бюджетних установ виступають:

- Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткових організацій;
- Податкова декларація на додану вартість;
- Податкова декларація з плати за землю;
- Податкова декларація екологічного податку;

Порядок складання Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткових організацій закріплено Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації” від 16.06.2016 р № 553.

Вказаний звіт складається із загальної реквізитної частини (Додаток 3.5), а також передбачає наявність двох основних частин та частини виправлення помилок, що заповнюється у разі самостійного виправлення помилки(ок) шляхом уточнення показників Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації відповідно до статті 50 глави 2 розділу II Податкового кодексу України (табл. 7.9).

Зауважимо, що частина 1 складається усіма без виключення бюджетними установами, а частина 2 – виключно тими, хто порушив умови статутного використання доходів згідно ст. п. 133.4 Податкового кодексу України.

За необхідності додатково до вищевказаного звіту складається Інформація щодо операцій з гуманітарною допомогою та Розрахунок податкових операцій за період, за який виявлено помилку. Згідно ст. 46.2 Податкового кодексу України Звіт про використання доходів неприбуткової організації разом з річною фінансовою звітністю бюджетні установи

подають до органів Державної фіскальної служби України впродовж 60 календарних днів від останнього календарного дня звітного року.

Таблиця 7.9

Склад інформації, що подається у Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткових організацій в розрізі частин

Частина I
<i>I</i>
Доходи неприбуткової організації, у тому числі:
<ul style="list-style-type: none">– фактично одержане фінансування бюджетної установи (організації) за загальним фондом;– залишки коштів бюджетної установи (організації) на спеціальних рахунках, що перейшли з попереднього року;– доходи, одержані бюджетною установою (організацією), що зараховані на рахунки спеціального фонду цієї установи (організації) згідно із затвердженим у встановленому порядку кошторисом;– дотації (субсидії), фінансування, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах технічної допомоги;– вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), отриманих для реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій– надходження у вигляді безповоротної фінансової допомоги, добровільних пожерт-вувань, милосердя тощо, у тому числі: благодійна допомога; гуманітарна допомога;– суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, вико-наних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції;– разові, періодичні, цільові внески та відрахування засновників і членів;– сума коштів, які надходять до пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення;– пасивні доходи;– вартість активів, отриманих уразі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);– інші доходи;

Продовження табл. 7.9

<i>I</i>
Видатки (витрати) неприбуткової організації, у тому числі:
<ul style="list-style-type: none"> – сума видатків (витрат) бюджетної установи (організації) за загальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів; – сума видатків (витрат) бюджетної установи (організації) за спеціальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів; – вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), використаних (переданих) для фінансування видатків на утримання неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій; – безповоротна фінансова допомога, добровільні пожертвування, милосердя тощо, у тому числі: благодійна допомога; гуманітарна допомога; – суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронезилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції – вартість активів, переданих іншим неприбутковим організаціям або зарахованих до бюджету в результаті ліквідації (злиття, поділу, приєднання або перетворення) – інші видатки (витрати)
Частина II
Сума операції (операцій) нецільового використання активів, у тому числі: гуманітарна допомога; вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), які використані на цілі інші, ніж фінансування видатків на утримання неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій
Доходи (прибутки) або їх частини, що розподілені серед засновників (учасників), членів неприбуткової організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб
Об'єкт оподаткування
Податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств (рядок 5 x $\frac{\quad}{100}$)

1
Виправлення помилок
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (+, -))
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, який подається за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючому Звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (рядок 7 x 3 %)

Порядок складання податкової звітності з податку на додану вартість регулюється Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість” від 28.01.2016 № 21. Згідно вказаного нормативного документу до податкової звітності з податку на додану вартість належать:

- податкова декларація з податку на додану вартість з додатками;
- уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок з додатками;
- розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України.

Додатками до вищевказаної декларації (заповнюються за фактичної наявності подій, що мають бути відображені в таких додатках) виступають:

- розрахунок коригування сум податку на додану вартість (Д1)
- довідка про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2)
- розрахунок суми бюджетного відшкодування (Д3)
- заяви про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунку реєстраційної суми правонаступника (Д4)

– розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5)

– довідка (Д6) подається платниками, які заповнюють рядок 5 декларації, та підприємствами (організаціями) інвалідів;

– розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7)

– заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д8)

– розрахунок податкових зобов'язань за операціями, визначеними в ст. 16-1 Закону України “Про державну підтримку сільського господарства України”, та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС9)

Податкова декларація з податку на додану вартість включає загальну реквізитну частину (Додаток 3.6), а також три основні (табл. 7.10).

Таблиця 7.10

Склад інформації, що подається у Податковій декларації з податку на додану вартість в розрізі частин

Частина I
I
Податкові зобов'язання
1) у рядках 1, 2, 3, 5 колонки А декларації вказуються загальні обсяги постачання товарів/послуг за звітний період, які оподатковуються за основною ставкою, за ставкою 7 %, за нульовою ставкою, звільнені від оподаткування відповідно, звільнені від оподаткування відповідно до міжнародних договорів (угод) та не є об'єктом оподаткування, та послуг, що не оподатковуються у зв'язку з їх місцем постачання за межами митної території України. При визначенні обсягу постачання товарів/послуг за звітний (податковий) період платник зобов'язаний враховувати значення терміна “постачання товарів” та значення терміна “постачання послуг”;
2) у рядку 1.1 декларації вказуються дані операцій на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім ввезення товарів на митну територію України. До рядка 1.1 декларації включаються оподатковувані за основною ставкою обсяги постачання товарів/послуг, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання. До рядка 1.2 декларації включаються оподатковувані за ставкою 7 % обсяги постачання товарів, здійснені на митній території України, з урахуванням їх місця постачання. При заповненні рядка 1.1 та/або рядка 1.2 обов'язковим є подання (Д5), що заповнюється в розрізі контрагентів;
3) у рядку 2 вказуються обсяги операцій з вивезення товарів за межі митної території України, що оподатковуються за нульовою ставкою;
4) у рядку 3 вказуються обсяги постачання товарів/послуг, що оподатковуються за нульовою ставкою;

1

5) у рядку 4.1 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду та коригування за такими операціями та за операціями, що оподатковуються за основною ставкою. У рядку 4.2 вказується сума податкового зобов'язання, нарахована протягом звітного періоду та коригування за такими операціями та за операціями, що оподатковуються за ставкою 7%. Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях здійснюється за попередній календарний рік. Для новоствореного платника та/або платника, у якого протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, - за перший звітний (податковий) період, у якому задекларовані такі операції. Відповідне нарахування податкових зобов'язань сум податку на додану вартість у рядках 4.1 та 4.2 здійснюється згідно із часткою використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях, визначеною в таблиці 1 "Розрахунок частки використання товарів/послуг та/або необоротних активів в оподатковуваних операціях" (Д7). Визначена частка використання товарів/послуг та/або необоротних активів у неоподатковуваних операціях застосовується протягом поточного календарного року.

Коригування податкових зобов'язань у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, здійснюється платником податку за підсумками календарного року.

У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку.

Перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій здійснюється у порядку та за формою згідно з таблицею 2 "Перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях" (Д7).

Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. У разі анулювання реєстрації платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку в податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося таке анулювання.

Податкові зобов'язання, нараховані на суми податку, сплачені (нараховані) у вартості товарів/послуг, необоротних активів, можуть бути зменшені на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, якою визначено такі податкові зобов'язання, у разі, якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі у разі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів.

При заповненні рядка 4.1 та/або рядка 4.2 обов'язковим є подання (Д5), що заповнюється в розрізі контрагентів;

<i>I</i>
<p>6) у рядку 5 вказуються обсяги операцій з: постачання товарів/послуг, які включені до переліку операцій, що не є об'єктом оподаткування; постачання послуг за межами митної території України та послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання; постачання товарів/послуг, звільнених від оподаткування, тимчасово звільнених від оподаткування та звільнених відповідно до міжнародних договорів (угод). Для платників податку, які заповнюють рядок 5, та підприємств (організацій) інвалідів обов'язковим є подання (Д6). Довідка (Д6) заповнюється в розрізі операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, операцій з постачання послуг за межами митної території України та послуг, що здійснюються за межами митної території України, з урахуванням їх місця постачання;</p> <p>7) у рядку 6 вказуються обсяги послуг, отриманих від нерезидента на митній території України, а також коригування податкових зобов'язань, нарахованих за такими операціями;</p> <p>8) коригування податкових зобов'язань відображається у рядках 7 та 8. При заповненні рядка 7 обов'язковим є подання (Д1), що заповнюється в розрізі контрагентів, та/або (Д7). У рядку 7 також відображається коригування податкових зобов'язань, нарахованих, у зв'язку з перерахунком частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Такий перерахунок здійснюється платником податку за підсумками календарного року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, перерахунок частки здійснюється, виходячи з фактичних обсягів оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, проведених з початку поточного року до дати зняття з обліку. Перерахунок частки використання товарів/послуг в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій, здійснюється у порядку та за формою згідно з таблицею 2 "Перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних операціях" (Д7). Результати перерахунку сум податкових зобов'язань відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. У разі анулювання реєстрації платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку в податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося таке анулювання. Податкові зобов'язання, нараховані на суми податку, сплачені (нараховані) у вартості товарів/послуг, необоротних активів, можуть бути зменшені на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, якою визначено такі податкові зобов'язання, у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів.</p> <p>У рядку 8 вказуються суми збільшення податкових зобов'язань, що виникають у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених на митну територію України із застосуванням звільнення від сплати податку на додану вартість у пільговому режимі.</p>
Частина II
Податковий кредит
<p>1) до розділу II "Податковий кредит" (рядки 10, 11 та 13 декларації) включаються обсяги придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) з податком на додану вартість (рядки 10.1 та 10.2) або без податку на додану вартість (рядок 10.3) товарів/послуг, необоротних активів на митній території України, ввезених на митну територію України товарів, необоротних активів (рядки 11.1 та 11.2), отриманих на митній території України</p>

I
<p>від нерезидента послуг (рядок 13). При заповненні рядків 10.1 та/або 10.2 обов'язковим є подання (Д5), що заповнюється в розрізі контрагентів. У рядку 13 також відображаються коригування податкового кредиту за отриманими на митній території України від нерезидента послугами;</p> <p>2) у рядку 12 вказується обсяг ввезення на митну територію України товарів, при митному оформленні яких сплату податку на додану вартість було відстрочено шляхом видачі податкового векселя. Цей рядок заповнюється у звітному (податковому) періоді, у якому податкові векселі погашені;</p> <p>3) коригування податкового кредиту відображається у рядку 14. При заповненні рядка 14 обов'язковим є подання (Д1), що заповнюється в розрізі контрагентів;</p> <p>4) у рядку 15 відображається коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях, виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій. Перерахунок частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях здійснюється за підсумками одного, двох і трьох календарних років, що настають за роком, в якому вони почали використовуватись (введені в експлуатацію), у порядку і за формою відповідно до таблиці 3 "Перерахунок частки використання необоротних активів в оподатковуваних операціях" (Д7). Результати перерахунку сум податкового кредиту відображаються у податковій декларації за останній звітний (податковий) період року. У разі зняття з обліку платника податку, у тому числі за рішенням суду, коригування відображається платником податку у податковій декларації останнього податкового періоду, коли відбулося зняття з обліку. При заповненні рядка 15 обов'язковим є подання (Д7);</p> <p>5) у рядку 16 відображається від'ємне значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду. У рядку 16.1 переноситься значення рядка 21 декларації за попередній звітний (податковий) період. У рядку 16.2 вказуються суми збільшення/зменшення залишку від'ємного значення за результатами уточнюючих розрахунків, поданих протягом звітного (податкового) періоду. У рядку 16.3 вказується сума збільшення/зменшення від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу, що узгоджена протягом звітного (податкового) періоду. У рядку 16.3 також вказується підтверджена за результатами документальної перевірки контролюючого органу сума від'ємного значення реорганізованого платника податку, що переноситься до податкового кредиту правонаступника (за умови подання таким правонаступником заяви у складі податкової декларації за звітний (податковий) період). У разі заповнення рядків 16.2 та/або 16.3 обов'язковим є заповнення таблиці "Збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу на підставі податкового повідомлення-рішення та/або уточнюючого розрахунку".</p>
Частина III
Розрахунки за звітний період
<p>1) якщо в результаті розрахунку різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано позитивне значення, то заповнюється рядок 18 декларації. У рядку 18 вказується сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету;</p>

1

2) якщо в результаті розрахунку значення різниці між сумою податкових зобов'язань (рядок 9) і податкового кредиту (рядок 17) отримано від'ємне значення, то заповнюється рядок 19 декларації. При від'ємному значенні суми податку на додану вартість, розрахованої інвестором (оператором) за угодою про розподіл продукції, така сума підлягає відшкодуванню інвестору (оператору) в порядку та строки, передбачені угодою про розподіл продукції, затвердженою Кабінетом Міністрів України. При цьому інвестор (оператор) має право на автоматичне бюджетне відшкодування такої суми в повному обсязі. З рядка 19 визначається сума перевищення від'ємного значення над сумою, обчисленою на момент подання податкової декларації. Визначена сума вказується у рядку 19.1 та зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 21). У разі якщо сума від'ємного значення (рядок 19) менша або дорівнює сумі, обчисленій на момент подання податкової декларації, рядок 19.1 не заповнюється. Така обчислена сума на момент подання податкової декларації, зазначається у відповідному службовому полі у рядку 19.1;

3) сума від'ємного значення, що не перевищує суми, на момент подання податкової декларації (рядок 19 - рядок 19.1), зазначається у рядку 20;

4) сума від'ємного значення (рядок 20 у декларації): зараховується у зменшення суми податкового боргу, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до Кодексу) (відображається у рядку 20.1); підлягає бюджетному відшкодуванню (відображається у рядку 20.2): на рахунок платника у банку (відображається у рядку 20.2.1) та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету України (відображається у рядку 20.2.2). Платники податку, які мають право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, здійснюють розрахунок бюджетного відшкодування та додають до декларації (Д3) та (Д4). Розрахунок суми бюджетного відшкодування здійснюється в межах суми, обчисленої на момент подання податкової декларації, за вирахуванням від'ємного значення поточного звітного (податкового) періоду, зарахованого у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість. Значення рядка 3 таблиці 1 (Д3) переноситься до рядка 20.2 декларації; зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. При заповненні рядка 20.2 обов'язковим є подання (Д3) та (Д4). Залишок від'ємного значення після вирахування суми податкового боргу та суми бюджетного відшкодування (рядок 20 - рядок 20.1 - рядок 20.2) відображається у рядку 20.3;

5) сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3), відображається у рядку 21 та переноситься до рядка 16.1 наступного звітного (податкового) періоду.

Згідно із пунктом 202.1 статті 202 Податкового кодексу України для бюджетних установ - платників ПДВ звітним періодом є один календарний квартал. Відповідно до пункту 49.18 статті 49 та статті 203 Податкового кодексу України податкові декларації вищевказаними суб'єктами подаються за базовий звітний період, що дорівнює календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (півріччя).

Подання податкової звітності щодо земельного податку регламентується Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)” від 16.06.2015 № 560. Згідно вказаного нормативного документу Податкова декларація з плати за землю складається з трьох частин, зокрема (Додаток 3.7):

I. Розрахунок земельного податку (зазначається: категорія земельних ділянок; документи щодо права власності; державна реєстрація прав власності; кадастровий номер земельної ділянки; площа земельної ділянки; нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки; ставка податку; річна сума земельного податку; пільга, річна сума земельного податку до сплати);

II. Розрахунок суми орендної плати (зазначається: категорія земельних ділянок; документи щодо права оренди земельної ділянки; державна реєстрація прав оренди; кадастровий номер земельної ділянки; площа земельної ділянки; нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки; розмір орендної плати; річна сума орендної плати);

III. Розрахунок податкового зобов'язання (зазначається: нарахована сума на відповідний рік; нарахована на відповідний рік за даними раніше поданої декларації; нараховано до збільшення податкового зобов'язання; нараховано до зменшення податкового зобов'язання; сума штрафу; сума пені).

Згідно з підпунктом 286.2 статті 286 Податкового кодексу України бюджетні установи, як платники плати за землю самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПКУ, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями (подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій). При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Сплата екологічного податку супроводжується складанням Податкової декларації екологічного податку, форма якого затверджена Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку” 17.08.2015 р. № 715. Дана форма податкової звітності складається із загальної реквізитної частини і змістовної, в якій здійснюється розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку в розрізі видів забруднень

(Додаток 3.8). Подання Податкової декларації екологічного податку здійснюється впродовж 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу.

Формування, представлення та передача інформації щодо податку на доходи фізичних осіб та військового збору бюджетними установами відповідним контролюючим органам здійснюється відповідно до Наказу від 13.01.15 №4 “Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку”.

Податковий розрахунок сум доходу є документом, який свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку; на підставі вказаних у ньому відомостей щодо сум утриманого та/або сплаченого податку нарахування податкового зобов'язання за податковим розрахунком не проводиться. В контексті податкової звітності бюджетних установ податковий розрахунок сум доходів являє собою одну з форм пакету вказаного виду звітності.

Податковий розрахунок подається податковими агентами із штатною чисельністю працівників до 1000 осіб єдиним документом на всіх, хто працює, з обов'язковим заповненням їхніх податкових номерів або серії та номера паспорта (для фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта) однією порцією. Якщо штатна чисельність працівників є більшою ніж 1000 осіб, можливе подання податкового розрахунку кількома порціями, кожна з яких є окремим податковим розрахунком зі своїм номером порції.

Податковий розрахунок складається із загальної реквізитної частини та двох змістовних (табл. 7.11)

Таблиця 7.11

Склад інформації, що подається у Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку в розрізі частин

Розділ I “Суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і суми утриманого з них податку”
I
У графі 1 “№ з/п” відображається порядковий номер кожного рядка, що заповнюється; у графі 2 “Податковий номер або серія та номер паспорта*” відображається реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта фізичної особи (для фізичної особи, яка має відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта), про яку надається інформація в податковому розрахунку.

I

У графі 3а “Сума нарахованого доходу” відображається (за звітний квартал) дохід, який нарахований фізичній особі відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів. У разі нарахування доходу його відображення у графі 3а є обов’язковим незалежно від того, виплачені такі доходи чи ні. Нарахований дохід відображається повністю, без вирахування податку на доходи фізичних осіб, суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, - обов’язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, суми податкової соціальної пільги за її наявності та військового збору (у періоді його справляння).

У графі 3 “Сума виплаченого доходу” відображається сума фактично виплаченого доходу платнику податку податковим агентом. Заробітна плата, що виплачується у встановлені терміни в наступному місяці, повинна бути відображена в податковому розрахунку за той період, у який входить попередній місяць, за який заробітну плату було нараховано. Наприклад, до податкового розрахунку за I квартал входить заробітна плата за січень, яка нарахована у січні та виплачена в лютому, за лютий (нарахована у лютому та виплачена в березні), за березень (нарахована в березні та виплачена у квітні).

У графі 4а “Сума нарахованого податку” відображається сума податку, нарахованого та утриманого з доходу, нарахованого платнику податку згідно із законодавством.

У графі 4 “Сума перерахованого податку” відображається фактична сума перерахованого податку до бюджету.

Сума нарахованого доходу у графі 3а, сума виплаченого доходу у графі 3, сума нарахованого податку на доходи фізичних осіб у графі 4а, сума перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб у графі 4 відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками).

У графі 5 “Ознака доходу” зазначається ознака доходу згідно з довідником ознак доходів. Ознака доходу визначається до нарахованого доходу. Якщо доходи виплачуються у звітному кварталі не в повному обсязі і їх остаточна виплата буде здійснюватись у наступних кварталах, ознака доходу в разі виплати повинна вказуватись відповідно до нарахованого в попередньому кварталі доходу. Щодо кожної фізичної особи потрібно заповнювати стільки рядків, скільки ознак доходів вона має. Про кожну ознаку доходу фізичної особи потрібно заповнювати тільки один рядок з обов’язковим заповненням графи 2 “Податковий номер або серія та номер паспорта*”, крім випадків, зазначених у пунктах 3.7 та 3.8 цього розділу.

Графа 6 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які приймалися на роботу у звітному періоді. Графа 7 заповнюється тільки на тих фізичних осіб, які були звільнені у звітному періоді за місцем роботи, на якому вони отримували дохід у вигляді заробітної плати, або звільнені до початку звітного періоду, але отримували доходи у звітному періоді. Для тих фізичних осіб, які не змінювали місця роботи у звітному періоді, графи 6 та 7 не заповнюються. У разі неодноразового прийняття фізичної особи на роботу і її звільнення з роботи у звітному кварталі про таку особу потрібно заповнювати стільки рядків, скільки разів інформація про зміну місця роботи особи зустрічається у звітному кварталі.

У графі 6 “Дата прийняття на роботу” проставляється дата (число, порядковий номер місяця, рік) прийняття фізичної особи на роботу, наприклад, якщо дата прийняття - 19 серпня 2014 року, то у графі 6 потрібно вказати “19.08.2014”

Продовження табл. 7.11

I
<p>У графі 7 “Дата звільнення з роботи” проставляється дата звільнення фізичної особи з роботи за зразком, наведеним в абзаці другому цього пункту.</p> <p>У графі 8 “Ознака податкової соціальної пільги” відображається ознака податкової соціальної пільги згідно з довідником ознак податкових соціальних пільг. Графа 8 заповнюється тільки для фізичних осіб, які мали пільги щодо податку у звітному періоді згідно із законодавством за місцем отримання основного доходу. За відсутності у фізичної особи пільг у звітному періоді у графі 8 проставляється прочерк. При заповненні графи 8 слід враховувати ту ознаку пільги, яка відповідає нарахованому доходу. Допускається наявність кількох рядків з однією ознакою доходу тільки у разі наявності у фізичної особи кількох ознак пільг за такою ознакою доходу (наявність різних пільг у кожному з трьох місяців кварталу).</p> <p>У графі 9 “Ознака (0, 1)” відображається ознака “0”, якщо рядок потрібно ввести, чи ознака “1”, якщо рядок потрібно виключити. Графа 9 заповнюється тільки для звітного нового та уточнюючого податкових розрахунків.</p> <p>В останньому рядку розділу I вказуються загальні суми нарахованого доходу за графою 3а, виплаченого доходу - за графою 3, нарахованого податку - за графою 4а, перерахованого податку - за графою 4.</p>
Розділ II “Оподаткування процентів, вигащів (призів) у лотерею та військовий збір”
<p>У рядку “Оподаткування процентів” загальна сума доходу, нарахованого у вигляді процентів, загальна сума нарахованого податку на доходи фізичних осіб та загальна сума перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками). Відомості про фізичну особу - платника податку, якій нараховані доходи у вигляді процентів, не зазначаються;</p> <p>У рядку “Оподаткування вигащів (призів) у лотерею” загальна сума нарахованого доходу у вигляді вигащів (призів) у лотерею, загальна сума виплаченого доходу у вигляді вигащів (призів) у лотерею, загальна сума нарахованого податку на доходи фізичних осіб та загальна сума перерахованого до бюджету податку на доходи фізичних осіб відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками). Відомості про фізичну особу - платника податку, якій нараховані доходи у вигляді вигащів (призів) у лотерею, не зазначаються;</p> <p>У рядку “Військовий збір” загальна сума нарахованого доходу, загальна сума виплаченого доходу, загальна сума нарахованого військового збору та загальна сума перерахованого до бюджету військового збору відображаються у грошовій формі, вираженій у національній валюті (у гривнях з копійками). Відомості про фізичну особу - платника податку, якій нараховані доходи, з яких утримується військовий збір, не зазначаються.</p>

Податковий розрахунок подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу (окремий податковий розрахунок за календарний рік не подається) незалежно від того, виплачує чи не виплачує доходи платникам податку податковий агент протягом звітного періоду. Податковий розрахунок подається до відповідних органів ДФСУ за податковою адресою бюджетної установи.

РОЗДІЛ 8. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

- 8.1. Кошторисне планування і контроль.
- 8.2. Система обліку витрат і калькулювання.
- 8.3. Управлінський облік і контроль за центрами відповідальності.
- 8.4. Бюджетна звітність.
- 8.5. Управлінський облік в ціноутворенні продукту діяльності.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

- тезаурус управлінського обліку бюджетними установами;*
 - визначення, загальну характеристику та порядок кошторисного планування бюджетних установ;*
 - системи обліку витрат та калькулювання в цілому;*
 - класифікацію витрат бюджетних установ;*
 - порядок обліку витрат та калькулювання в бюджетних установах;*
 - методику складання бюджетної звітності бюджетних установ;*
 - порядок ціноутворення продукту діяльності бюджетних установ;*
- а також уміти:*
- надавати визначення різним поняттям із сфери управлінського обліку бюджетних установ;*
 - здійснювати планування кошторису бюджетних установ;*
 - визначати склад витрат діяльності бюджетних установ;*
 - ідентифікувати склад бюджетної звітності;*
 - складати бюджетну звітність бюджетних установ;*
 - відтворювати механізм ціноутворення продукту діяльності бюджетних установ;*

8.1. Кошторисне планування і контроль

Теорія та практика ведення управлінського обліку суб'єктами підприємницької діяльності вирізняє значну кількість бюджетів, які відбивають плани їх діяльності, як то: бюджети продажу, бюджети виробництва, бюджети використання матеріалів, бюджети придбання матеріалів, бюджети прямих витрат на оплату праці, бюджети виробничих накладних витрат, бюджети собівартості виготовленої та реалізованої продукції, бюджети адміністративних витрат та витрат на збут, бюджети грошових коштів.

Планові завдання і показники бюджетних установ конкретизуються у встановлених бюджетним нормативним полем кошторисах через вартісну оцінки витрат, видатків та доходів. Бюджетний кодекс України визначає кошторис бюджетних установ як їх основний плановий фінансовий документ, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Характеристика кошторису пов'язана з термінологією бюджетного процесу, яка потребує деталізації:

Вітчизняне бюджетне законодавство виокремлює такі види кошторисів бюджетних установ:

– індивідуальний кошторис – кошторис кожної окремої установи, який складається власне бюджетною установою, не залежно від її організаційної форми бухгалтерського обліку (самостійне ведення бухгалтерського обліку або обслуговування централізованою бухгалтерією);

– загальний кошторис – кошторис що об'єднує доходи та видатки однотипних установ, як то середніх шкіл, гімназій, ліцеїв; дитячих дошкільних закладів, та складається централізованими бухгалтеріями відповідних галузевих управлінь та відділів районних державних адміністрацій.

– кошторис на централізовані заходи – кошторис на проведення конкретних заходів, що передбачені до проведення міністерствами, відомствами, керівництвом міських адміністрацій.

– зведений кошторис – це зведення показників індивідуальних кошторисів що складаються головним розпорядником бюджетних коштів (бюджетні установи в особі їх керівників, які отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень) для подання Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам та органам Державного казначейства.

Кошторис бюджетних установ має такі складові частини:

– загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;

– спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів України. Діюча форма кошторису нормативно закріплена Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету” № 57 від 28.01.02 (додат. К.1).

В умовах запровадження елементів управлінського обліку в практику облікового процесу бюджетних установах, останні можуть складати кошториси за центрами відповідальності, які являють собою плани діяльності структурних підрозділів на майбутній рік, виражені переважно у грошовому вимірнику. Такі фінансово-плановий документи можуть визначати суму витрат з виробництва продуктів діяльності бюджетних установ за видами використовуваних ресурсів, стадіям виробничої діяльності, рівнями управління та іншими напрямками витрат, а також доходів від здійснення такої діяльності, фінансові результати та фінансові потоки.

Метою кошторисного планування за центрами відповідальності є забезпечення координації, кооперації та комунікації в діяльності окремих структурних підрозділів бюджетних установ через здійснення систематичного планування діяльності вказаних одиниць. Кошторисне планування за центрами відповідальності здійснюється в розрізі розробки стандартів витрат за окремими видами діяльності та підготовки на їх основі власне кошторисів центрів відповідальності.

– Поняття центрів кошторисної відповідальності є новим, оскільки в межах сучасного бюджетного та кошторисного процесу такий термін відсутній. Власне назва передбачає визначення принципу побудови порядку відповідальності за виконання кошторисів. Зважаючи на існуючі форми кошторисів кошторисними центрами відповідальності можуть бути:

– за індивідуальним кошторисом – кожна бюджетна установа;

– за загальним кошторисом – галузеві управління та відділення районних державних адміністрацій;

– за кошторисом на централізовані заходи – кошторис на проведення конкретних заходів, що передбачені до проведення міністерства, відомства, міські адміністрації, які проводять ці централізовані заходи;

– за зведеним кошторисом – головні розпорядники бюджетних коштів;

Сучасні підходи до виконання та побудови бюджетів та кошторисів потребує виокремлення центрів кошторисної відповідальності в межах програмно-цільового методу. В основі програмно-цільового методу планування та виконання бюджетів та кошторисів лежить бюджетна програма – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Бюджетна програма за своїм змістом має відноситися до одного розділу функціональної класифікації, проте на відміну від функції, яка є загальною категорією, що визначає певний напрямок діяльності держави, бюджетна програма повинна мати чітко визначені мету і завдання окремого головного розпорядника, і давати можливість розробити показники виміру очікуваного результату в процесі їх досягнення. Під завданнями бюджетної програми розуміють конкретні цілі, яких необхідно досягти у результаті виконання бюджетної програми протягом відповідного бюджетного періоду і оцінити які можна за допомогою результативних показників. Завдання бюджетної програми мають відповідати таким вимогам: бути орієнтованими на результат; виражати результати у кількісних вимірниках; визначати терміни виконання завдань; бути конкретними. Формалізація цілей і завдань бюджетної програми на макрорівні за допомогою кількісних планових показників передбачає формування кошторисів розпорядників бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою.

Значений принцип складання кошторисів бюджетних установ закріплено Постановою Кабінету Міністрів від 28.12.2002 р. № 228 “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ”. В залежності від кількості функцій за основною діяльністю, в межах однієї бюджетної установи може виконуватись одна (для дрібних бюджетних установ) або більше бюджетних програм (в великих бюджетних установах). Організаційна структура великих бюджетних установ передбачає розподіл функціональних повноважень за структурними підрозділами установи.

Таким чином, сформований кошторис за кожною бюджетною програмою фактично є кошторисом відповідних структурних підрозділів, що виконують ці

програми. Реального статусу центрів кошторисної відповідальності таким структурним підрозділам надають сформовані, відповідно до положень програмно-цільового методу та бюджетного процесу, в межах бюджетних програм результативні показники. Результативні показників мають важливе значення для оцінки видатків кошторису, планування діяльності в межах бюджетних програм, оскільки дозволить встановити рівень ефективності та економності використання (співвідношення результатів та витрат); підтвердити необхідність цих програм та їх дійсну відповідність поставленій меті; а також надають можливість порівнювати успішність виконання аналогічних програм (наприклад, освітніх) різними головними розпорядниками бюджетних коштів і оцінювати динаміку їх здійснення, що, дозволяє відбирати найбільш ефективні бюджетні програми при розподілі обмежених бюджетних ресурсів. Результативні показники групуються за такими типами: показники затрат; показники продукту; показники ефективності; показники якості. Застосування результативних показників дає змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Застосування результативних показників забезпечує здійснення аналізу якісного та кількісного стану виконання бюджетної програми в частині фінансового забезпечення реалізації її заходів та ефективності виконання (додаток К. 2-4).

Наведені прикладу центрів кошторисної відповідальності, розглянуті особливості процесу виконання бюджету та кошторисів дають змогу запропонувати таке визначення центрів кошторисної відповідальності: це розпорядники бюджетні коштів різного рівня та виконавці бюджетних програм в межах розпорядників бюджетних коштів, які несуть відповідальність за виконання різних видів кошторисів. Розглянутий матеріал та змістовне наповнення такого важливого елементу підсистеми управлінського обліку суб'єктів підприємницької діяльності яким є центри відповідальності також уможливорює формулювання поняття "центри відповідальності", які являють собою структурні підрозділи установи (навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи, відділи матеріального забезпечення, збуту, маркетингу, бухгалтерія, плановий відділ тощо), що перебувають під керівництвом управлінців середньої ланки системи управління, які несуть особисту відповідальність за результати їх роботи.

Основою кошторисного планування бюджетних установ виступає традиційне складання кошторису установи в цілому. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів від 28 лютого 2002 р. № 228 “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” порядок складання кошторису бюджетної установи передбачає наявність декількох етапів – підготовчого, проектного, конструктивного та затверджувального.

На першому етапі Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків з бюджету загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік, що є підставою для складання проектів кошторисів. Для правильної та своєчасної організації роботи, пов’язаної із складанням проектів кошторисів, головні розпорядники, керуючись відповідними вказівками Мінфіну, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів щодо складання проектів відповідних бюджетів на наступний рік: встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків з бюджету із загального фонду бюджету, термін подання проектів кошторисів і дають вказівки щодо їх складання; розробляють і повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, яких вони повинні дотримуватися відповідно до законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків з бюджету у проектах кошторисів; забезпечують складання проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головними розпорядниками бюджетних коштів.

На другому етапі розпорядник коштів складають проекти кошторисів за нормативно встановленою методикою.

В межах третього етапу головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня щодо законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків з бюджету, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків бюджету, повноти надходження доходів, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства та складають проекти зведених кошторисів. На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які подаються Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам для включення до проектів відповідних бюджетів у встановленому ними порядку. Термін розгляду показників проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня встановлюється головними розпорядниками

бюджетних коштів так, щоб проекти зведених кошторисів могли бути своєчасно оформлені як бюджетні запити.

У разі обмеження терміну формування бюджетних запитів головними розпорядниками Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи надають дозвіл головним розпорядникам самостійно визначати порядок та обсяг одержання необхідних даних для забезпечення своєчасного формування і подання бюджетних запитів.

Проекти кошторисів складаються усіма установами на наступний бюджетний рік, якщо ці установи функціонували до початку року, на який плануються видатки з бюджету; у разі коли установи утворені не з початку року, кошториси складаються і затверджуються для кожної установи з часу її утворення до кінця бюджетного року в загальному порядку.

У частині надходжень проектів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на здійснення видатків з бюджету із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів. У процесі складання та затвердження проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом кошторисів не плануються.

У тижневий термін після опублікування закону про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування (лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником). Показники лімітної довідки доводяться до відома головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів та інших проектів фінансово-планової документації. Форма лімітної довідки затверджується Мінфіном.

Розпорядники нижчого рівня уточнюють проекти кошторисів, складають проекти інших фінансових документів і подають їх головним розпорядникам для уточнення показників проектів зведених кошторисів і складання проектів зведених фінансових документів. Розпорядники свої витрати приводять у відповідність з бюджетними асигнуваннями та іншими показниками, що доведені лімітними довідками. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у відповідність з визначеним фондом оплати праці, а інші витрати – у відповідність

з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.

Проекти кошторисів і планів асигнувань установ у разі потреби розглядаються головним розпорядником в присутності керівників цих установ. Головні розпорядники бюджетних коштів під час розгляду проектів кошторисів та іншої фінансово-планової документації зобов'язані: забезпечити суворе виконання вимог законодавства, а також вказівок щодо складання кошторисів на наступний рік; додержуватися режиму економії, не допускати включення до кошторисів асигнувань, не зумовлених потребою; забезпечити в проектах кошторисів та інших проектах фінансових документів, додержання доведених у лімітних довідках показників з урахуванням термінів проведення окремих заходів і можливості здійснення відповідних видатків з бюджету протягом року; не допускати прийняття в кошторисах сум, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями.

Головні розпорядники бюджетних коштів у двотижневий термін після одержання лімітних довідок подають Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам уточнені проекти зведених кошторисів та інших зведених фінансових документів. Мінфін надсилає Державному казначейству для реєстрації, обліку та виконання затверджений розпис державного бюджету. Державне казначейство протягом трьох робочих днів після затвердження зазначеного розпису доводить до головних розпорядників витяги з його складових частин, які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів та інших фінансово-планових документів бюджетних установ. Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до відповідних органів Державного казначейства затвержені розписи відповідних місцевих бюджетів, а до головних розпорядників – витяги із зазначених розписів, які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів та інших фінансово-планових документів бюджетних установ.

Четвертий етап передбачає затвердження кошторисів та інших планових фінансових документів впродовж 30 календарних днів після затвердження розписів відповідних бюджетів. Кошториси більшості бюджетних установ затверджуються керівником відповідної вищестоящої установи. Кошториси окремих бюджетних установ затверджуються у такому порядку:

1) Секретаріату Кабінету Міністрів України за відповідними бюджетними програмами – Міністром Кабінету Міністрів України за погодженням з Прем'єр-міністром України та Мінфіном;

2) Міністерств та інших центральних органів виконавчої влади за бюджетними програмами “Керівництво та управління” – керівниками відповідних центральних органів виконавчої влади за погодженням з Мінфіном, за іншими бюджетними програмами, що виконуються безпосередньо апаратом міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, – керівниками відповідних центральних органів виконавчої влади. Кошториси органів виконавчої влади, що належать до сфери управління міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, затверджуються керівниками цих міністерств та інших центральних органів виконавчої влади;

3) Обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій – головами відповідних держадміністрацій за погодженням з Мінфіном;

4) Міністерств і відомств Автономної Республіки Крим, управлінь, відділів, інших підрозділів обласних, Київської та Севастопольської міських, районних держадміністрацій – Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими держадміністраціями після експертизи, проведеної Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, головними обласними і головним Київським міським та Севастопольським міським фінансовими управліннями;

5) Управлінь, відділів, інших підрозділів райдержадміністрацій – райдержадміністраціями після експертизи, проведеної районними фінансовими управліннями;

6) Президій державних академій наук за бюджетними програмами “Наукова і організаційна діяльність президій” – їх керівниками за погодженням з Мінфіном; за іншими бюджетними програмами, що виконуються безпосередньо апаратом цих установ, – їх керівниками;

7) За бюджетними програмами спеціального фонду державного бюджету, що виконуються за рахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища, – головним розпорядником за погодженням з Мінфіном;

7-1) бюджетних установ, що фінансуються з бюджетів сіл, селищ, міст районного значення – міськими, сільськими, селищними головами.

Кошториси національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті, затверджуються керівниками цих закладів за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів, якщо інше не передбачено законодавством. Кошториси установ, які не мають вищестоящої установи (центральні районні, центральні міські лікарні тощо), затверджуються райдержадміністраціями або виконавчими органами відповідних місцевих рад. Кошториси передбачені на проведення централізованих заходів, затверджуються окремо на кожний захід керівниками

міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, держадміністрацій та виконавчих органів місцевих рад, що запланували зазначені заходи. Такі кошториси і плани асигнувань можуть бути затверджені за загальним обсягом видатків.

Кошториси підписуються керівником установи (централізованої бухгалтерії та керівником її фінансового підрозділу або головним (старшим) бухгалтером, скріплюються гербовою печаткою та затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів.

Формування кошторисів в межах центрів відповідальності бюджетних установ передбачає наявність таких етапів: доведення мети, основних завдань діяльності бюджетної установи на певний період та планів адміністрації щодо їх реалізації до керівників центрів відповідальності; визначення факторів фактичного та потенційного обмеження реалізації такої діяльності; підготовка кошторисів центрів відповідальності та їх обговорення на вищому рівні керівництва; коригування кошторисів центрів відповідальності; затвердження кошторисів центрів відповідальності бюджетних установ. В практиці управлінського обліку вирізняють три підходи до організації процесу кошторисного планування центрів відповідальності: згори – вниз (переважає ініціатива та робота вищої адміністрації бюджетної установи), знизу – вгору (складання кошторисів є пріоритетом структурних підрозділів), комбінований (передбачає одночасну участь двох попередніх сторін в процесі планування у різних частках); для бюджетних установ найбільш характерним є перший підхід.

Методика складання кошторисів бюджетних установах визначена вищевказаною Постановою Кабінету Міністрів № 228. Згідно з нею планування видатків за загальним фондом, а отже, і загального обсягу загального фонду відбувається в межах нормативного поля: основних положень Бюджетного кодексу України, Закону “Про Державний бюджет України” та показників, затверджених відповідними нормативними актами.

Видатки за окремими статтями формуються відповідно до нормативів (штатних, натуральних норм харчування тощо), установлених галузевими нормативними актами та фактичними показниками діяльності. Наприклад, щодо медичних закладів:

– за кодом 2100 “Оплата праці і нарахування заробітної плати” розрахунок окремо здійснюється за кодами: 2110 “Оплата праці”, де розрахунковими показниками виступають кількість штатних посад і середня заробітна плата – деталізуються номенклатури посад працівників; 2120 “Нарахування на оплату

праці” – загальний відсоток нарахувань ЄСВ та сума заробітку, на яку нараховується зазначений внесок;

– за кодом 2200 “Використання товарів і послуг” – комплексною статтею – розрахунки деталізуються за кожним кодом четвертого рівня. *За кодом 2210* вихідними даними є натуральні показники за видами предметів та матеріалів щодо потреби на місяць (шт., л, кг), їхня ціна за одиницю; *за кодом 2220* – грошова норма медикаментів на 1 ліжко-день та кількість ліжко-днів; *за кодом 2230* – грошова норма харчування та кількість ліжко-днів тощо; *за кодом 2270* – натуральні показники споживання тепла, води, електроенергії, природного газу за рік (ккал, л, кВт × год.) та тарифні розцінки на кожний вид;

– за кодом 3100 “Придбання основного капіталу” складається розрахунок з придбання необхідних необоротних активів з обґрунтуванням цієї необхідності щодо основної діяльності закладу.

Обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів до бюджету, що плануються на наступний рік. За основу цих розрахунків беруться такі показники: обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства; прогнозне надходження зборів (обов’язкових платежів) до спеціального фонду бюджету; прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення.

На підставі зазначених показників визначається сума надходжень на наступний рік за кожним їх джерелом з урахуванням конкретних умов роботи установи. Під час формування показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов’язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує планованому. Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

У процесі формування спеціального фонду проекту кошторису планування власних надходжень бюджетних установ здійснюється за групами та підгрупами, визначеними Бюджетним кодексом України, з урахуванням того, що показники власних надходжень формуються (рис.8.1):

– за першою групою – з урахуванням рівня їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання таких показників за період,

що передує планованому;

– за першою підгрупою другої групи – на підставі договорів, календарних планів проведення централізованих заходів та інших документів, якими передбачено отримання таких внесків, грантів та дарунків;

– за третьою підгрупою другої групи – за видами надходжень, які передбачається розміщувати на депозитах та поточних рахунках;

– за четвертою підгрупою другої групи – на підставі договорів та інших документів, якими передбачено отримання таких коштів.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямками їх використання. Розподіл видатків з бюджету спеціального фонду проекту кошторису проводиться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді. Відповідальність за виникнення заборгованості, що склалася за видатками спеціального фонду, несе виключно розпорядник, з вини якого вона утворилась.

Під час визначення обсягів видатків з бюджету розпорядників нижчого рівня головні розпорядники повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, виходячи з її основних виробничих показників і контингентів, які встановлюються для установ (кількість класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності погашення дебіторської і кредиторської заборгованості та реалізації окремих програм і намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді.

Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установ. Під час визначення видатків у проектах кошторисів установи повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості. При цьому видатки на заробітну плату з коштів спеціального фонду обчислюються залежно від обсягу діяльності, що провадиться за рахунок цих коштів, із застосуванням встановлених законодавством норм, які використовуються установами аналогічного профілю.

Класифікація власних надходжень бюджетних установ		Напрями використання коштів, віднесених до власних надходжень
1 група – плата за послуги, що надаються бюджетними установами	плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями	на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг
	надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності (кошти, які отримують бюджетні установи від господарсько-виробничої діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств, господарств, майстерень тощо; кошти отримані за договорами про на виконання НДДКР; квартирна плата та плата за гуртожиток; від використання праці спеціального контингенту; відрахування від заробітку або іншого доходу спецконтингенту за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані йому послуги тощо)	на організацію зазначених видів діяльності, а також на господарські видатки бюджетних установ
	плата за оренду майна бюджетних установ	на утримання, обладнання, ремонт майна бюджетних установ
	надходження бюджетних установ від реалізації майна (кошти, які отримують бюджетні установи від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей, у тому числі списаних, за здані як брухт і відходи чорні, кольорові, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння у розмірах, що згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи, а також кошти, отримані Національною академією наук та бюджетними установами, що належать до її відання, від реалізації нерухомого майна)	на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти, на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту, а також на господарські потреби установ
2 група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ	благодійні внески, гранти та дарунки (всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги як передання будь-яких видів майна, благодійні внески, гранти та дарунки, у тому числі внески від спонсорів та меценатів)	за спеціально визначеними напрямками у разі надходження таких коштів
	кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ	

Рис. 8.1. Структура власних надходжень бюджетних установ за напрямками надходження та використання коштів

Мінфін має право визначати на кожний рік порядок врахування у кошторисах обсягів заборгованості, яка виникла внаслідок непогашення бюджетних зобов'язань установ.

Асигнування на централізовані заходи, які здійснюються головними розпорядниками, включаються до кошторисів тільки у разі, коли проведення таких заходів за рахунок коштів бюджету не суперечить законодавству. До централізованих заходів належать заходи з організації та здійснення безпосередньо апаратом головного розпорядника або апаратом уповноваженого ним розпорядника нижчого рівня або уповноваженою ним установою закупівель товарів, робіт і послуг у рамках реалізації затверджених у встановленому порядку державних цільових програм, а також загальнодержавних заходів програмного характеру з метою забезпечення відповідними товарами, роботами, послугами закладів та установ системи головного розпорядника та/або співвиконавців відповідних державних цільових програм.

Показники видатків з бюджету, що включаються до проекту кошторису, повинні бути обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації видатків бюджету і деталізовані за видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю.

Видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень плануються у такій послідовності: за встановленими напрямками використання, на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду. При цьому розпорядник бюджетних коштів здійснює коригування обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом кошторису для проведення видатків з цих зобов'язань із спеціального фонду кошторису відповідно до бюджетного законодавства.

Кошториси установ, які належать до сфери управління МЗС і специфіка діяльності яких пов'язана з функціонуванням за кордоном, можуть складатися за окремим порядком, погодженим з Мінфіном. Після затвердження державного та місцевих бюджетів проекти зведених кошторисів приводяться у відповідність з показниками цих бюджетів.

Важливим моментом кошторисного планування є контроль за виконанням кошторису. Для здійснення контролю за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах затвердженим розписами відповідних бюджетів, органи Державного казначейства проводять реєстрацію та ведуть облік зведених кошторисів розпорядників вищого рівня у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів. Розпорядники мають право провадити діяльність виключно в

межах асигнувань, затверджених кошторисами, за наявності витягу, доведеного органом Державного казначейства, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку. З цією метою розпорядники, які отримали від органів Державного казначейства витяг, повинні подати цим органам дані про розподіл показників зведених кошторисів у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів. Зазначені показники доводяться до відповідних органів Державного казначейства за місцем розташування розпорядників нижчого рівня та одержувачів.

Органи Державного казначейства здійснюють контроль за відповідністю розподілу показників зведених кошторисів даним казначейського обліку. У разі невідповідності кошторисів витягу, отриманому від відповідних органів Державного казначейства, розпорядники повинні перезатвердити зазначені документи згідно з витягом.

Установи мають право брати зобов'язання щодо видатків з бюджету відповідно до кошторису та інших фінансових документів виходячи з потреби у забезпеченні виконання пріоритетних заходів та з урахуванням здійснення платежів для погашення зобов'язань минулих періодів, якщо інше не передбачено законодавством. Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями у поточному році. У разі скорочення асигнувань розпорядники повинні вживати заходів до ліквідації або скорочення обсягу бюджетних зобов'язань, які перевищують затверджені показники; у разі прийняття відповідного рішення щодо тимчасового обмеження асигнувань загального фонду бюджету розпорядники повинні забезпечити приведення обсягів зобов'язань у відповідність з тимчасовим обмеженням асигнувань.

Зміни до кошторису вносяться у разі: потреби у перерозподілі асигнувань розпорядника; прийняття нормативного акта про передачу повноважень і бюджетних асигнувань одного розпорядника іншому; прийняття рішення щодо розподілу нерозподілених бюджетних асигнувань між розпорядниками; необхідності збільшення видатків з бюджету спеціального фонду бюджету внаслідок перевищення надходжень до цього фонду з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок поточного бюджетного періоду, не використаних у попередньому бюджетному періоді порівняно з надходженнями, урахованими у бюджеті на відповідний рік; прийняття рішення щодо скорочення видатків з бюджету загального фонду бюджету в цілому на рік; прийняття рішення про зменшення бюджетних призначень головним розпорядникам на суму коштів,

витрачених не за цільовим призначенням; внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет). Такі зміни вносяться після внесення змін до розпису відповідного бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду. У разі внесення змін до кошторисів обов'язково складаються відповідні довідки, форма яких затверджується мінфіном, які затверджуються і виконуються у тому ж порядку, що й кошториси.

Видатки з бюджету спеціального фонду бюджету провадяться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень до цього фонду на підставі кошторисів з урахуванням внесених до них змін. Установи мають право використовувати протягом поточного року залишки коштів на рахунках спеціального фонду на початок року для здійснення видатків з бюджету, передбачених у кошторисах на поточний рік. Зміни до спеціального фонду кошторису вносяться у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на відповідний рік. При цьому в спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків з бюджету повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року. Протягом року розпорядники вносять зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями на підставі довідки ДКСУ про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки, що відкриті в органах ДКСУ, та довідки про зміни до кошторису без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету. Розпорядники нижчого рівня подають в обов'язковому порядку розпорядникам вищого рівня завірені відповідним органом ДКСУ копії затверджених довідок про внесення змін до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями. Розпорядниками вносяться зміни до спеціального фонду кошторису у частині збільшення надходжень та видатків у разі, коли обсяги власних надходжень спеціального фонду кошторису фактично перевищили обсяги, враховані під час затвердження відповідного бюджету, з урахуванням залишків на початок року. Зміни вносяться на підставі розрахунків з відповідним обґрунтуванням. У разі коли фактичний обсяг власних надходжень бюджетних установ менший від планованих показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за три тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису у частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді. Розпорядники упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням внесених до спеціального фонду кошторису змін.

Органи ДКСУ ведуть облік таких змін, провадять видатки спеціального фонду бюджету за власними надходженнями на підставі кошторисів з урахуванням внесених до них змін без внесення змін до бюджетного розпису та відображають у звітності про виконання державного бюджету планові показники за спеціальним фондом бюджету з урахуванням внесених змін до кошторисів. Зміни до спеціального фонду кошторису за іншими надходженнями (крім власних надходжень бюджетних установ) вносяться у порядку, за яким після внесення відповідних змін до бюджетного розпису складаються довідки про внесення змін до кошторису. Планові показники за спеціальним фондом кошторису розпорядників у формах звітності повинні відповідати даним обліку, який ведеться органами ДКСУ. Головні розпорядники під час подання зведеної фінансової звітності забезпечують відповідність планових показників за спеціальним фондом кошторисів з урахуванням внесених до них змін даним звітності ДКСУ про виконання спеціального фонду державного бюджету. Головні розпорядники під час складання та подання зведеної фінансової звітності враховують дані довідок про внесення змін до кошторису, які є підставою для відображення планових показників за власними надходженнями у зведених звітах про виконання кошторисів. При цьому зазначені дані повинні відповідати даним обліку ДКСУ.

Контроль за виконання кошторису здійснюється у поточному порядку через облік зобов'язань та підсумково завдяки звітам про виконання кошторисів, які готуються і подаються у порядку та за формами, встановленими Міністерством фінансів України.

В практиці ведення управлінського обліку вирізняють такі методи кошторисного планування за центрами відповідальності: через приращення (складання кошторисів на основі аналізу результатів діяльності у попередні періоди, фактичні показники за якими коригують з урахуванням різних факторів впливу) та "від нуля" (в основі кошторису лежать планові показники, за яким здійснюються кожного разу самостійні розрахунки за кожною статтею). Складання кошторисів за центрами відповідальності бюджетних установ, а саме центрів витрат здійснюється на основі другого методу відповідно до наведених загальних підходів розрахунку видатків за КЕКВ.

Контроль за виконанням кошторисів за центрами відповідальності передбачає визначення відхилень, які визначаються шляхом порівняння планових та фактичних показників. Ці відхилення поділяються на відхилення, отримані у наслідок планування (через помилки та прорахунки в процесі складання кошторисів) та у наслідок діяльності (через дії персоналу або інших факторів). Контроль за вказаними відхиленнями дозволяє прийняти рішення про

коригування кошторису (у разі, якщо аналіз свідчить про недоцільність або неможливість його виконання) або дій установи (за наявності умов).

Для кошторисного планування за центрами відповідальності характерними є гнучкі кошториси, які передбачають варіантність планових показників визначених на основі різних можливих обсягів діяльності в межах релевантного діапазону; вони складаються на основі кошторисних витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності (така методи переважає у бюджетних установах) або для кількох релевантних рівнів передбачуваної діяльності. Використання гнучких кошторисів передбачає визначення відхилень від гнучкого кошторису (різниця між фактичним результатами діяльності та показниками гнучкого кошторису) та за рахунок обсягу діяльності (різниця між показниками гнучкого та статичного кошторисів), контроль за якими у сукупності забезпечує здійснення оцінки діяльності центрів відповідальності як на предмет ефективності, так і результативності.

8.2. Системи обліку витрат та калькулювання

Питання визначення вартості послуг, робіт та продукції бюджетних установ, а отже і формування дієвої та оперативної системи обліку витрат на надання послуг, та методики калькулювання останніх все частіше ставляться в науково-практичному колі вітчизняної школи бюджетного обліку. Слід зауважити, що упродовж досить тривалого періоду, потреби у створенні таких методик взагалі не було. Бюджетні установи, отримуючи фінансування з бюджету, витрачали кошти відповідно до затвердженого кошторису видатків на здійснення відповідного виду діяльності. Проблема перманентного недофінансування, що була наслідком штучно занижених нормативів бюджетного фінансування, а згодом і досить стійке явище дефіциту державного бюджету вимагали вирішення питань фінансового забезпечення установ науки, культури, освіти, охорони здоров'я тощо. Очевидним видається і запропонований варіант – надання платних послуг, виконання робіт, виготовлення продукції. У системі бухгалтерського обліку таке рішення спричинило постановку і розв'язання нових методологічних завдань у зв'язку з необхідністю адаптації категорії витрат, затрат, калькулювання та їх похідних у межах системи бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Завдання з теоретичного обґрунтування обліку витрат та калькулювання послуг бюджетних установ та продуктів діяльності є першочерговим в умовах

формування методики управлінського обліку діяльності бюджетних установ, яка здійснюється на платній основі. Створення теоретико-методологічного базису досліджуваної підсистеми бухгалтерського обліку бюджетних установ полягає у визначенні та розробленні в її межах базису відомих елементів механізму обліку витрат та калькулювання. До складу такого апарату дослідження доречно включити: у межах обліку витрат на створення продукту бюджетних установ – поняття “витрати”, класифікацію витрат, об’єкти витрат, методи обліку витрат; у межах калькулювання продукту бюджетних установ – поняття “собівартість” та “калькуляція”; калькуляційні статті; об’єкти калькулювання; методи калькулювання.

В цілому класифікація витрат є теоретичною основою обліку витрат і калькулювання продуктів діяльності, при цьому якщо розглядати процес визначення собівартості як послідовність взаємозв’язаних мікропроцесів, тоді в загальному вигляді його можна зобразити таким чином (рис 8.2).

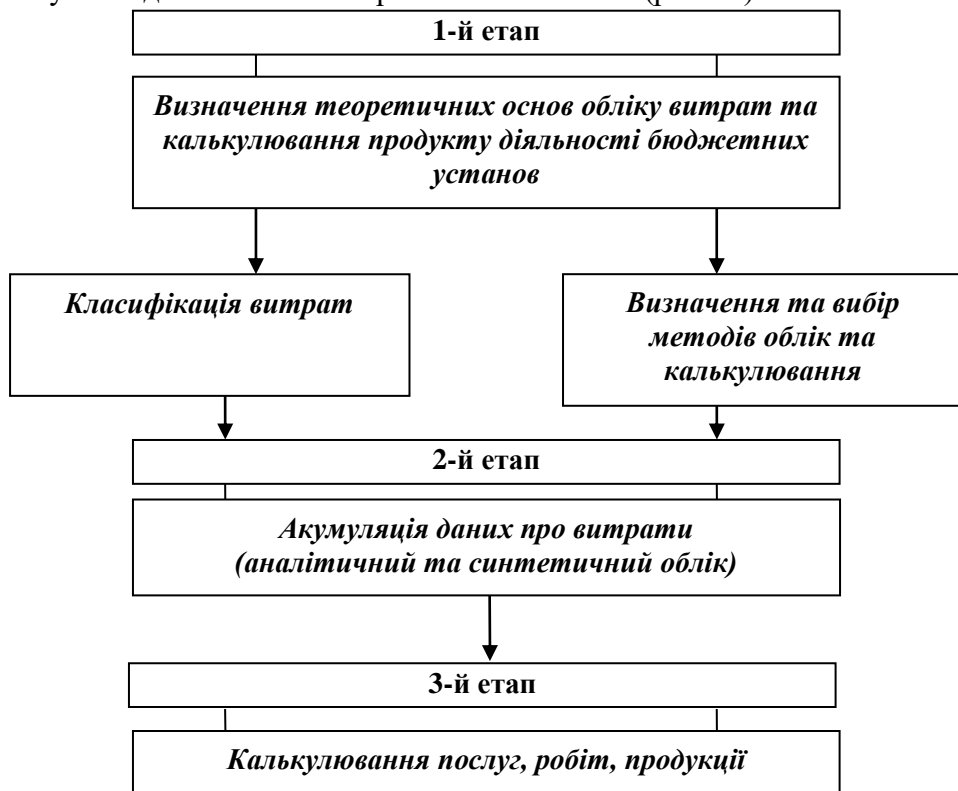


Рис. 8.2. Схема побудови процесу обліку витрат та калькулювання продукту діяльності бюджетних установ

Як зазначалось раніше, витрати являють собою зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання. Витрати бюджетних установ, як і видатки, за своєю природою є досить різноплановим об'єктом обліку. Існує багато різних класифікаційних угруповань, які створено відповідно до конкретної мети та завдань обліку.

В розділі 6 було представлено базову класифікацію витрат згідно НП(С)БОДС 135 “Витрати”, угруповання якої відбивають закріплені раніше підхід до класифікації доходів суб'єктів державного сектору.

Ураховуючи потреб управління обліку бюджетних установ, яка ґрунтується на засадах аналітичності, чіткості, високого рівня контрольованості, можливими класифікаційними ознаками групування пропонується вважати такі (рис. 8.3).

Слід зауважити, що базові визначення різних видів витрат застосовуються власне в обліковій практиці сфери матеріального виробництва. На підставі проведеної адаптації цих дефініцій у межах бухгалтерського обліку бюджетних установ можна запропонувати такі визначення:

1. З метою одержання інформації про собівартість продукту діяльності бюджетних установ і фінансові результати від його створення та реалізації, слід виокремити такі види витрат:

– Прямі витрати – витрати на створення певного конкретного продукту діяльності бюджетних установ, які на підставі первинних документів можуть бути безпосередньо віднесені на певний об'єкт обліку витрат.

– Непрямі витрати – витрати на створення продукту в цілому, які не можуть бути прямо віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат, а тому підлягають розподілу між видами об'єктів.

– Основні витрати – витрати, що безпосередньо пов'язані з процесом створення продукту.

– Накладні витрати – витрати, що пов'язані з процесом створення продукту, є необхідними для його реалізації, але не можуть бути віднесені до певного продукту.

– Витрати на продукт – витрати, які пов'язані зі створенням продукту (наданням послуги, виконання робіт) і які списуються на його вартість.

– Витрати на період – витрати, що не пов'язані з процесом створення продукту (надання послуги, виконання робіт) і відносяться до певного періоду господарської діяльності бюджетних установ (вони не включаються до собівартості створеного продукту, а списуються за певний період).

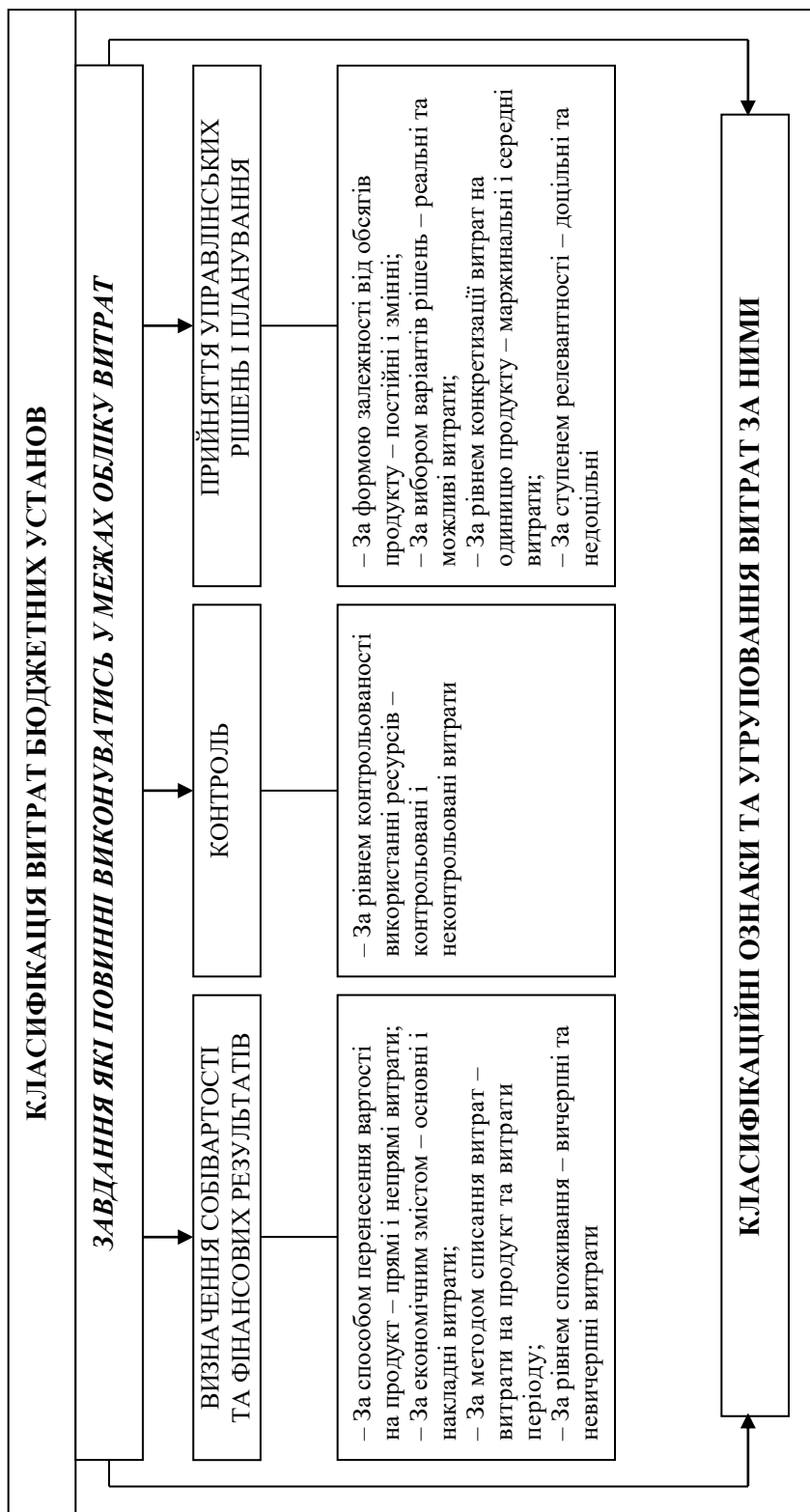


Рис. 8.3. Класифікація витрат бюджетних установ

– Вичерпні витрати – збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходів звітного періоду, що відбулося у результаті такого витрачання засобів або ресурсів установи, за якого дані активи втратили здатність приносити дохід у майбутньому.

– Невичерпні витрати – збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходів у майбутніх періодах, яке відбулося у результаті придбання засобів або ресурсів установи. Як очікується, вони повинні принести дохід у майбутньому.

2. З метою забезпечення контролю варто виділяти такі види витрат:

– Контрольовані витрати – витрати, які відповідний працівник апарату управління, котрий виконує функції фінансового управління, може контролювати та справляти на них значний вплив безпосередньо.

– Неконтрольовані витрати – витрати, які управлінець не може контролювати або впливати на них.

3. З метою прийняття управлінських рішень щодо діяльності бюджетних установ з надання послуг, виконання робіт та планування цієї діяльності доцільно виокремити такі види витрат:

– Постійні витрати – витрати, загальна сума яких не змінюється у разі зміни обсягу діяльності зі створення продукту.

– Змінні витрати – витрати, які змінюються прямо пропорційно до змін обсягів діяльності зі створення продукту.

– Реальні витрати – витрати, що мають справжній характер, тобто потребують сплати грошей або витрачання інших активів.

– Можливі витрати – гіпотетичні витрати, які визначаються як сума вигід, що втрачається, коли вибір одного напряму дій вимагає відмовитись від даного альтернативного рішення.

– Маржинальні витрати – витрати на створення додаткової одиниці продукту.

– Середні витрати – витрати на одиницю створеного продукту, що являють собою відношення суми витрат на певний вид продукту до його обсягу.

– Доцільні витрати – майбутні витрати, які можуть змінюватись залежно від обраного варіанта рішення.

– Недоцільні витрати – витрати, що не залежать від прийняття рішень.

Значущим з точки зору бухгалтерського обліку загалом є питання визнання та оцінки витрат бюджетних установ.

Об'єктами обліку витрат слід вважати предмет або вид діяльності, які потребують відокремленого визначення пов'язаних з ним витрат. Таким

чином, об'єктами обліку витрат у бюджетних установах можуть бути місця утворення витрат – структурні підрозділи установ, види однорідних послуг, яких вони надають, програми, проекти та напрями діяльності бюджетних установ, види та етапи робіт, які виконують бюджетні установи.

Характеризуючи поняття методу обліку витрат, зазначимо, що під ним треба розуміти сукупність процедур методики документованого відображення витрат. Незалежно від різноманітності об'єктів обліку витрат в економічній літературі виокремлюють два метода обліку витрат – нормативний та ненормативний. При цьому нормативний метод обліку витрат передбачає попереднє визначення нормативних витрат за операціями, процесами, об'єктами з виявленням у процесі виробництва відхилень від нормативних витрат, а облік фактичних витрат базується на методі послідовного накопичення даних про фактичні витрати без відображення в обліку даних про їх розмір за діючими нормативами.

Повніше уявлення про вартісні характеристики продуктів бюджетних установ – послуг або робіт – дають поняття собівартість та калькулювання, які також необхідно коректно адаптувати до сфери бухгалтерського обліку виконання кошторису. Виходячи з загальноприйнятого визначення собівартості, під собівартістю продукту діяльності бюджетних установ слід розуміти суму витрат установи, що безпосередньо пов'язані з його створенням. Собівартість є основою ціноутворення в цілому та послуг бюджетних установ зокрема.

Визначення чи розрахунок собівартості певного продукту являє собою його калькуляцію. Калькуляції розрізняють за часом складання, а тому виокремлюють попередні та наступні калькуляції. Перші мають бути складені до моменту створення продукту і покликані давати уявлення про мінімально необхідні витрати. До них сфера матеріального виробництва традиційно відносить планові, кошторисні (проектні) та нормативні калькуляції, які повною мірою можуть бути віднесені і до процесу визначення собівартості послуг та робіт бюджетних установ. Планові калькуляції мають визначати можливі витрати на продукт виходячи із середніх запланованих норм витрат на матеріальні, трудові та інші ресурси. Кошторисні чи проектні калькуляції, як різновид планових, слід складати на нові види продукту чи на разові послуги або роботи. Нормативні калькуляції традиційно створюються за поточними нормами витрат на відповідні ресурси, що діють на відповідну дату. В основу наступних калькуляцій, які також можуть бути адаптовані до бюджетної сфери, покладено фактичні дані бухгалтерського обліку після надання послуги та виконання робіт. До них належить звітна калькуляція, яка являє собою розрахунок фактичної собівартості

послуг. Вірогідність калькуляції в багатьох випадках залежить від вибору статей витрат, об'єктів обліку затрат та калькуляції, калькуляційних одиниць, методів розподілу непрямих затрат. Номенклатура калькуляції являє собою перелік статей, за якими складається калькуляція витрат. На відміну від нормативного поля бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання матеріального виробництва, загальної укрупненої номенклатури витрат щодо бюджетних установ не існує, а тому доречно навести як приклад саме її. Відповідно до НП(С)БОДС 13 “Витрати”, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 18.05.12 № 568, перелік і склад статей калькулювання встановлюється власне бюджетною установою, за погодженням з ГРБК. Загальний розподіл витрат у межах собівартості реалізованого продукту згідно зі стандартом та з урахуванням специфіки діяльності бюджетних установ є таким: собівартість створеного продукту (прямі витрати на оплату праці; прямі відрахування на соціальні потреби; прямі матеріальні витрати; інші прямі витрати; змінні загальні витрати на створення продукту; постійні розподілені витрати на створення продукту); інші витрати (нерозподілені постійні витрати на створення продукту; наднормативні витрати на створення продукту).

Складність визначення калькуляційних статей щодо процесу надання послуг бюджетними установами полягає в багатопрофільності діяльності зазначених суб'єктів господарювання. Однак ця проблема може бути вирішена на рівні галузевих міністерств із залученням до методичних робіт і розробок фахівців-практиків. Базове наповнення калькуляційних статей представлено в НП(С)БОДС 135 “Витрати”. Згідно вказаного нормативного документу до складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями,

навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень працівників суб'єктів тощо).

– амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.

– амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

– витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

– витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

– інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати суб'єкта, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати суб'єкта, що

залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Зауважимо, що загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Значно вагомішим є питання розроблення схеми включення калькуляційних статей в коди економічної класифікації видатків бюджету, які є основним показником, що регулює та забезпечує планування і використання коштів як загального, так і спеціального фондів бюджетних установ. Іншими важливими елементами теоретичного обґрунтування обліку витрат та калькулювання продукту бюджетних установ є об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання.

Поняття об'єкта калькулювання в даному разі являє собою окремий вид або однорідну групу продукту діяльності бюджетних установ – послуг або робіт – певної споживчої вартості, собівартість яких підлягає визначенню. Відповідно до закріплених нормативно видів платних послуг, які дозволено надавати медичним, освітнім, науковим та культурним закладам державної та комунальної форм власності, об'єктами калькулювання в межах даних видів діяльності можуть бути такі (додаток К.5-8) (табл. 8.1).

З об'єктами калькулювання тісно пов'язане поняття калькуляційної одиниці, яке являє собою вимірник продукту, що прийнятий для розрахунку собівартості відповідного об'єкта калькуляції. В обліковій практиці калькуляційні одиниці поділяють на кілька груп, які стосовно облікової практики бюджетних установ можуть мати такі форми: натуральні (кількісні одиниці виміру); укрупнені (прейскурантний номер продукту, артикул певної кількості продукту); вартісні (гривня вартості продукту); умовно-натуральні (відсоткове відношення на одиницю виміру); експлуатаційні (сила, потужність); трудові (нормо-година); одиниця виконаних робіт та послуг.

Таблиця 8.1

Перелік основних об'єктів калюлювання в закладах медицини, освіти, науки та культури державної та комунальної форм власності

Ізлузева належність бюджетних установ		Медицині установи		Заклади культури і мистецтв	
Навчальні заклади		Наукові заклади			
Основні об'єкти калюлювання					
<ul style="list-style-type: none"> – Послуги з підготовки іноземних та вітчизняних студентів понад державне ліцензованого обсягу прийому; – Послуги щодо здобуття другої вищої освіти; – Послуги з отримання післядипломної освіти понад державне замовлення; – Послуги з підготовки слухачів на підготовчих відділеннях вищих навчальних закладів; – Послуги з підготовки аспірантів та докторантів понад державне замовлення; – Прийом кандидатських іспитів; – Послуги з навчання в аспірантурі та докторантурі іноземних громадян; – Освітні послуги понад обов'язковими планами і програмами навчальних закладів 	<ul style="list-style-type: none"> – Науково-дослідні, дослідно-конструкторські, проєктно-конструкторські, технологічні, пошукові та проєктно-пошукові роботи; – Роботи з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання та матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації; – Наукова та науково-технічна експертиза; – Послуги з підготовки наукових кадрів понад державне замовлення, а також наукових кадрів для інших країн; – Роботи з проєктування, розроблення та виготовлення експериментальних зразків і дослідних партій матеріалів, речовин, приладів, обладнання 	<ul style="list-style-type: none"> – Послуги санагорно-курортного характеру; – Стоматологічна допомога, що надається населенню госпітрязьними, кабінетами відділеннями, окремими закладами охорони здоров'я; – Протезування, у тому числі зубне, слухове та очне; – Корекція зору за допомогою окулярів та контактних лінз; – Оздоровчий масаж, гімнастика, бальнеологічні процедури з метою профілактики захворювань та зміцнення здоров'я дорослого населення; – Косметологічна допомога, крім тієї, що подається за медичними показаннями; – Лабораторні, діагностичні та консультативні послуги за зверненням громадян, що надаються без направлення лікарів 	<ul style="list-style-type: none"> – Вистави, театральні та музичні постановки, концерти, оперні і балетні спектаклі, інші постановки; виступ артистичних груп, труп, оркестрів та окремих артистів; – Освітні послуги по підготовці дітей в музичних школах, студіях, літературно-музичних вітальнях, гуртках три на музичних інструментах, співу, акторської майстерності, танцю, кіно, фото, образотворчого мистецтва; – Бібліотечні послуги – Послуги з розроблення сценаріїв, постановочна робота і проведення заходів за заявками різних суб'єктів господарювання; – Послуги з обслуговування екскурсійних груп і відвідувачів музеїв, експозицій, виставок 		

У загальному механізмі калькулювання в основу визначення собівартості будь-якого продукту діяльності покладено відповідний метод калькулювання. Ця облікова категорія у загальному розумінні являє собою сукупність способів відображення, групування й узагальнення даних про витрати на створення продукту в системі бухгалтерського обліку, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукту. Основними методами калькулювання продукту діяльності бюджетних установ слід визнати традиційні для сфери матеріального виробництва позамовний та попроцесний методи калькулювання (різниця між ними представлена у табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Порівняльна характеристика позамовного та попроцесного методів калькулювання

<i>Позамовний метод калькулювання</i>	<i>Попроцесний метод калькулювання</i>
Концентрація даних про здійснені витрати й віднесення їх на окремі види робіт чи серії готової продукції	Групування виробничих витрат за окремими підрозділами чи виробничими ділянками незалежно від окремих замовлень
Визначення витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжок часу	Списання витрат за календарний період, а не за час, необхідний для завершення окремого замовлення
Ведення лише одного рахунка “Незавершене виробництво” щодо всіх замовлень	Відкриття кількох рахунків до рахунка “Незавершене виробництво” для кожного підрозділу чи виробничої ланки
Як правило, застосовується в індивідуальному виробництві	Застосовується в масовому виробництві

При цьому сутність позамовного методу в межах обліку бюджетних установ визначається у веденні обліку витрат за кожним замовленням, роботою чи окремим випадком надання послуг (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Етапи позамовного методу калькулювання продукту діяльності бюджетних установ

<i>Етап</i>	<i>Сутність операцій етапів</i>	
1	Документування і облік прямих витрат на створення продукту	Документування, обліку та групування непрямих витрат в процесі створення продукту
2	Групування прямих витрат за замовленнями	
3	Розподіл непрямих витрат за замовленнями	
4	Визначення загальної величини витрат за кожним замовленням з початку створення продукту	
5	Визначення фактичної собівартості виконаного замовлення	

Відповідно попроцесний метод визначає таку процедуру, за якою всі витрати збираються за окремими структурними підрозділами та процесами, етапами діяльності бюджетних установ (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Етапи попроцесного методу калькулювання продукту діяльності бюджетних установ

<i>Етап</i>	<i>Сутність операцій етапів</i>	
1	Документування і облік прямих витрат на створення продукту	Документування, обліку та групування непрямих витрат у процесі створення продукту
2	Групування прямих витрат за процесами	
3	Визначення загальної величини витрат на створення продукту	
4	Розподіл витрат між:	
	продуктом до випуску та незакінченим продуктом	кількома видами продукту одинацями продукту шляхом додавання витрат за процесами і розподілом їх між обсягом продукту
5	Визначення фактичної собівартості створеного продукту	

Слід зауважити, що формування цих методів у світовій обліковій думці умотивовано гетерогенною та органічними формами виробництва. Перша полягає у механічному поєднанні самостійних окремих продуктів у готовий продукт, друга – у послідовних, пов’язаних між собою процесах, унаслідок яких отримується готовий продукт. Остання позиція є досить важливою, оскільки дає можливість визначити сфери застосування даних методів, а саме: в бухгалтерському обліку витрат навчального характеру закладами освітньої галузі – переважно попроцесного методу калькулювання, в бухгалтерському обліку витрат закладів медичного, наукового та культурного профілю – здебільше позамовного методу калькулювання. Незважаючи на різну природу даних методів, їх метою є отримання інформації про собівартість одиниці продукту для ціноутворення, контролю витрат і визначення результату діяльності.

Досить відомим у минулій вітчизняній практиці є нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості, який щодо обліку бюджетних установ, у разі його застосування, характеризується тим, що за кожним продуктом діяльності на підставі діючих розроблених норм і кошторисів видатків повинна складатися попередня калькуляція нормативної собівартості. В основу обліку за зазначеним методом покладено принцип норм і відхилень, а саме: всі витрати поділяються на нормативні і за відхиленнями. Дані про відхилення даватимуть змогу керівникам усіх рівнів приймати рішення щодо

коливань фактичної собівартості від нормативної, а бухгалтерії – калькулювати продукт шляхом додавання до нормативної собівартості відповідної суми відхилень за кожною зі статей. Обов'язковими умовами відтворення класичного нормативного методу калькулювання на практиці є:

- попереднє складання калькуляцій нормативної собівартості за кожним продуктом суб'єкта господарювання на основі поточних норм та кошторисів;
- облік упродовж місяця змін чинних норм для коригування нормативної собівартості продукту, економічної доцільності заходів, які спричинили зміну норм;
- облік фактичних витрат упродовж місяця з поділом їх на витрати за нормами та відхилення від норм;
- установлення та аналіз причин, а також умов появи відхилень від норм витрат за місцями їх виникнення;
- визначення фактичної собівартості готового продукту як алгебраїчної суми нормативної собівартості, відхилень від норм та змін норм витрат.

Слід зазначити, що нормативний метод калькулювання дає можливість досягти більшої достовірності в економічному обґрунтуванні ціни продукту, але він є найбільш трудомістким серед усіх методів калькулювання. Саме останній фактор спричиняє досить обмежене його використання. Продовженням нормативного методу обліку витрат та калькулювання продукції виступає метод “стандарт-костинг”.

“Стандарт-костинг” являє собою систему вимірювання витрат, які повинні бути понесені за певних умов при створенні продукту діяльності (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

Етапи “стандарт-костингу” при калькулюванні продукту діяльності бюджетних установ

<i>Етап</i>	<i>Сутність операцій етапів</i>		
1	Встановлення стандартів витрат на фактичний обсяг продукту за кожним центром відповідальності		
2	Документування та облік відхилень від прямих витрат на створення продукту	Документування та облік відхилень від змінних непрямих витрат на створення продукту	Документування та облік відхилень від постійних непрямих витрат на створення продукту
3	Порівняння фактичних і стандартних витрат, аналіз відхилень та усунення причин їх появи		
4	Розподіл фактичних прямих та змінних непрямих витрат між незакінченими та готовими продуктами		
5	Визначення фактичної собівартості готового продукту		
6	Зміна нормативів з урахуванням зміни умов діяльності установ		

Основними принципами системи “стандарт-костинг” виступають:

- попереднє науково-обґрунтоване нормування витрат;
- відокремлення обліку витрат за стандартами та відхилень від стандартів;
- періодичний перегляд нормативів за умом зміни виробничої діяльності;
- калькулювання продукту діяльності за стандартними та фактичними витратами;

– систематичний контроль та аналіз відхилень від стандартів за їх видами, місцями виникнення, причинами, а також оперативне реагування на ці відхилення;

Нормативний метод та метод “стандарт-костинг” мають спільні риси, а саме:

- в їх основі лежать норми або стандарти витрат;
- призначені забезпечувати виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних або стандартних;
- відхилення відображаються на окремих рахунках;
- передбачають можливість списання відхилення на витрати періоду та віднесення за рахунок фінансових результатів;

Втім, вказані методи мають і відмінності в частині деталізації об’єктів та способів встановлення нормативів та стандартів, визначення кінцевої собівартості продукту, відображення відхилень від нормативів або стандартів в розрізі факторів, порядком віднесення відхилень до витрат періоду.

Відносно новим для вітчизняної практики є метод “директ-костинг”, сутність якого полягає в акумуляції щодо собівартості обсягу прямих витрат, а непрямі витрати відносяться безпосередньо на рахунок реалізації. При обчисленні собівартості для визначення ціни продажу і прогнозування подальшого виробництва продукту непрямі витрати додаються до неповної собівартості в межах існуючого ліміту за встановленими нормами (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Етапи “директ-костингу” при калькулюванні продукту діяльності бюджетних установ

Етап	Сутність операцій етапів		
1	Документування та облік прямих витрат на створення продукту	Документування та облік змінних непрямих витрат на створення продукту	Документування та облік постійних непрямих витрат на створення продукту
2	Розподіл прямих та змінних непрямих витрат між незакінченими та готовими продуктами		
3	Визначення неповної собівартості готового продукту		
4	Визначення повної собівартості готового продукту шляхом урахування як неповної собівартості, так і постійних непрямих витрат		

Даний метод калькулювання є досить ефективним, оскільки його використання забезпечує прийняття оперативних рішень щодо формування змінних та постійних витрат, а також для проведення економічного аналізу собівартості та рентабельності продукту. Незважаючи на це, досвід показує, що практичні спроби створення системи обліку витрат та калькулювання в бюджетних установах не враховують механізму даного методу.

Досить відомим в світовій практиці управлінського обліку є метод ABC, який базується на тому, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких і виникають витрат; цей акцентує більше уваги на тому, що створює витрати, а вже потім на тому, як вони розподіляються. Застосування ABC-методу не тільки забезпечує надання інформації про собівартість продукції, але також допомагає менеджерам знижувати споживання ресурсів, шляхом посилення контролю за іншими операціями, що викликає виникнення накладних витрат; він також забезпечує і контролює взаємозв'язок між тими, хто веде господарську діяльність (або виконує певні функції), і тими, хто використовує продукцію, отриману в результаті діяльності перших.

Калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси; такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15 % процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу. В традиційних системах калькулювання прямі витрати можуть бути безпосередньо зіставлені з конкретним носієм витрат, а непрямі розподіляються між носіями через місця виникнення витрат. У системі калькулювання на основі діяльності непрямі витрати поділяються на виробничі та невиробничі. Що стосується непрямих виробничих витрат, вони підлягають розподілу аналогічно до традиційної системи – через місця виникнення витрат. Для розподілу непрямих невиробничих витрат використовуються процеси. Тобто, завдяки такому розподілу підвищується обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт. За допомогою ABC-методу можна здійснити точніший розрахунок затрат, ніж традиційними методами, які базуються тільки на факторах витрат на рівні одиниці продукції. Метод ABC застосовується за умов: наявності процесів, які повторюються з певною періодичністю; процеси підлягають виділенню, ідентифікації та формалізації; результати процесів підлягають ідентифікації та вимірюванню за допомогою певних показників.

Механізм обліку витрат та калькулювання медичних послуг, що надаються державними закладами охорони є більш невизначений через не врегульованість нормативно-правової бази власне платних медичних послуг. Рішенням Ради національної безпеки і оборони України від 19.09.2007 р “Про заходи щодо подолання демографічної кризи та розвитку трудових ресурсів потенціалу України” (підпункт 4 пункту 5), уведеного в дію Указом Президента України від 19.09.2007 р. № 895 було активовано роботу з розроблення методики визначення вартості медичних послуг. На виконання Наказів Міністерства охорони здоров’я від 12.08.2009 р. № 589 “Про затвердження Плану заходів, спрямованих на раціональне використання державних коштів у сфері охорони здоров’я та поліпшення стану надання медичної допомоги”, від 26.10.2009 р. № 772 “Про розробку Методики визначення вартості медичних послуг” таку методику створено. Її положення викладено у Проекті наказу МОЗ України “Про затвердження Методики визначення вартості медичних послуг” від 31.07.2009 року.

Передусім, цим документом визначено основні поняття процесу визначення вартості медичних послуг, а саме:

– вартість медичних послуг – сукупність планових витрат закладів та установ охорони здоров’я, пов’язаних з наданням медичних послуг з урахуванням планового рівня рентабельності;

– планові витрати – витрати, планування яких здійснюється з дотриманням вимог галузевих стандартів, нормативів, протоколів, умов оплати праці, норм витрат, діючих цін і тарифів та інших нормативно-правових актів;

– планова собівартість медичних послуг – економічно обґрунтовані планові витрати, пов’язані з наданням медичних послуг;

– повна планова собівартість медичних послуг – економічно обґрунтовані витрати, що включаються до планової собівартості, адміністративні та інші непрямі витрати.

Вартість медичних послуг визначається на підставі планових витрат закладів і установ охорони здоров’я, визначених на підставі державних, галузевих нормативів витрат матеріалів, техніко-економічних розрахунків та кошторисів, ставок податків і зборів (обов’язкових платежів).

Планова собівартість медичних послуг складається з:

- прямих витрат на оплату праці;
- прямих матеріальних витрат;
- інших прямих витрат;
- адміністративних витрат;

– непрямих (загальновиробничих) витрат.

Витрати, об'єктивний розрахунок яких неможливий – визначаються, виходячи з фактичних показників попереднього звітного періоду з урахуванням індексу інфляції на плановий період.

До складу прямих витрат з оплати праці включаються витрати на виплату основної (*ЗПосн*), і додаткової заробітної плати (*ЗПдод*) та інших заохочувальних і компенсаційних виплат основного (лікарі і середній медичний персонал) і допоміжного (молодший медичний персонал) медичного персоналу, зайнятого наданням послуг. Зазначені витрати визначаються, виходячи із штатної чисельності працівників, витрат робочого часу персоналу на надання послуги, річного фонду робочого часу згідно з категоріями медичного персоналу, установлених умов оплати праці. Витрати з виплати додаткової заробітної плати основного персоналу, встановлені відповідно до законодавства. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати основному персоналу встановлені відповідно до законодавства.

Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством (підвищення посадових окладів, визначених за тарифними розрядами, доплати, надбавки, оплату за роботу у нічний час, за роботу у святкові і вихідні дні, оплату планових щорічних і додаткових відпусток (компенсація за невикористану відпустку), премії, винагороди тощо.

Розрахунок витрат на оплату праці основного персоналу *ЗПосн* щодо конкретної медичної послуги проводиться окремо по кожній категорії персоналу, зайнятого наданням послуг, або на основі середньої заробітної плати працівників по підрозділу відповідно до тарифної сітки і встановлених нормативів трудозатрат на виконання цієї послуги.

$$ЗПосн = (ЗПлік/Флік)тлік + (ЗПсмн/Фсмн)смн \quad (8.1.)$$

де: *ЗПлік*, *ЗПсмн* – фонд оплати праці відповідних категорій персоналу;

Флік, *Фсмн* – фонд робочого часу відповідної категорії персоналу;

тлік, *тсмн* – час надання медичної послуги відповідної категорії персоналу.

Витрати на оплату праці допоміжного персоналу враховується через коефіцієнт заробітної плати допоміжного персоналу (*Кдп*), який

визначається як відношення фонду оплати праці допоміжного персоналу (ФОПдп), до фонду оплати праці основного персоналу (ФОПосн) в цілому по закладу охорони здоров'я:

$$Kдп = ФОПдп/ФОПосн \quad (8.2.)$$

Витрати на оплату праці за конкретну медичну послугу розраховують за формулою:

$$ЗП=ЗПосн (1+Kдп) \quad (8.3.)$$

де: *Kдп* – коефіцієнт заробітної плати допоміжного персоналу;

ЗП – загальні витрати на оплату праці за медичну послугу.

При розрахунку витрат на оплату праці застосовуються норми навантаження єдиного персоналу на надання медичної послуги.

До складу прямих матеріальних витрат (М) включаються:

– вартість медикаментів, матеріалів, разового інструментарію, продуктів харчування (у разі надання послуг стаціонарними відділеннями лікувального закладу) тощо, які обраховуються відповідно до кількості необхідних лікарських засобів та виробів медичного призначення згідно затверджених стандартів надання медичної допомоги (протоколів лікування), норм витрат та їх вартості, а у разі відсутності затверджених норм – робочою групою, створеною керівником закладу, шляхом експерименту досліджуються та затверджуються норми, виходячи з фактичних витрат;

– витрати на продукти харчування у разі надання послуг стаціонарними відділеннями лікувального закладу, які визначаються згідно із встановленими нормами харчування та вартістю добових наборів продуктів за профілями ліжок.

До складу інших прямих витрат (ІПВ) входять усі інші виробничі витрати, які безпосередньо належать до конкретного виду послуг, а саме:

– відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування працівників безпосередньо зайнятих наданням медичних послуг;

– зношуваність на основні засоби та нематеріальні активи;

– плата за оренду об'єктів виробничого призначення (за їх наявності).

Річна сума зношуваності обладнання (*Зозр*), яке використовується при наданні послуг, визначається за формулою:

$$Зозр=Боз\cdot Кзнос \quad (8.4.)$$

де: *Зозр* – сума зношуваності обладнання за рік;

Боз – балансова вартість основних засобів;

Кзнос – норма зношуваності кожного виду обладнання.

Сума зношуваності обладнання при наданні однієї послуги становить:

$$Z_0 = (Z_{0zr}/N_n) \cdot \Phi_{р.ч} \cdot t_i \quad (8.5.)$$

де: Z_0 – сума зношуваності обладнання, що використовується при наданні окремого виду послуги;

N_n – кількість посад персоналу, який надає послуги за допомогою даного обладнання;

$\Phi_{р.ч}$ – річний фонд робочого часу зазначеного персоналу;

t_i – тривалість надання медичної послуги.

У загальному вигляді сума зношуваності обладнання, що припадає на медичну послугу при використанні різних видів обладнання (Z_{zag}) визначається за формулою:

$$Z_{zag} = (\sum_i (B_{оз} \cdot K_{знос}) / (N_{лік} \cdot \Phi_{лік} + N_{смн} \cdot \Phi_{смн})) \cdot (t_{лік} + t_{смн}) \quad (8.6.)$$

де: i – кількість видів обладнання, що використовуються у відділенні;

$N_{лік}$, $N_{смн}$ – кількість посад лікарів і середнього персоналу;

$\Phi_{лік}$, $\Phi_{смн}$ – річний фонд робочого часу відповідної категорії персоналу;

$t_{лік}$, $t_{смн}$ – час надання медичної допомоги (трудомісткість) відповідною категорією персоналу;

$B_{оз}$ – балансова вартість основних засобів;

$K_{знос}$ – норма зношуваності кожного виду обладнання.

До складу непрямих (загальновиробничих) витрат включаються витрати пов'язані з:

– управлінням структурними підрозділами, що визначаються відповідно до законодавства, виходячи з чисельності працівників за штатним розкладом, тарифно-кваліфікаційного складу апарату управління та встановлених умов оплати праці (основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, підготовка та перепідготовка кадрів);

– утриманням, експлуатацією, ремонтом, страхуванням, орендою основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення, пожежною і сторожовою охороною об'єктів виробничого призначення, наданням послуг спеціалізованими підприємствами, проведенням планової перевірки стану обладнання, виконання регламентних робіт, передбачених проектно-технічною документацією;

– опаленням, освітленням, дезінфекцією, дератизацією виробничих приміщень, вивезенням сміття, експлуатацією виробничих приміщень, які розраховуються, виходячи з обсягів зазначених робіт, послуг та цін на них;

– обслуговуванням (використання малоцінних і швидкозношуваних предметів, забезпечення охорони праці, дотримання вимог техніки безпеки, обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, послуги зв'язку);

– розрахунком відповідно до законодавства зношуваності на основні засоби та нематеріальні активи загальнопромислового призначення;

– податками, зборами (обов'язкові платежі), що включаються до собівартості послуги.

У плановій собівартості послуги загальнопромислові витрати враховуються пропорційно прямим витратам на оплату праці через коефіцієнт, який визначається за формулою:

$$K_{зв} = V_{зв} / (\Phi O P_{осн}) \quad (8.7.)$$

де: $K_{зв}$ – коефіцієнт загальнопромислових витрат структурних підрозділів;

$V_{зв}$ – сума загальнопромислових витрат структурних підрозділів.

Сума загальнопромислових витрат, яка враховується у вартості окремої медичної послуги, визначається за формулою:

$$C_{зв} = 3П \cdot K_{зв} \quad (8.8.)$$

де: $C_{зв}$ – сума загальнопромислових витрат окремої медичної послуги.

До складу адміністративних витрат включаються витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням, зокрема з:

– утриманням апарату управління та працівників, зайнятих обслуговуванням адміністративної інфраструктури. Такі витрати складаються з основної і додаткової заробітної плати, заохочувальних та компенсаційних виплат, відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, підготовки та перепідготовки кадрів;

– зношуваності основних засобів та нематеріальних активів адміністративного призначення;

– утриманням основних засобів, інших необоротних активів (оренда, страхування майна, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

– винагородою за професійні послуги (юридичні, аудиторські);

– оплатою послуг зв'язку;

– оплатою розрахунково-касового обслуговування та інших послуг банків, наданих відповідно до укладених договорів;

– сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), крім тих, що включаються у собівартість послуг;

– використанням малоцінних і швидкозношуваних предметів, придбання канцелярських товарів, підготовки та перепідготовки кадрів, розв'язання спорів у судах, передплати періодичних професійних видань, створення архівних фондів, передбачених законодавством.

У вартість медичної послуги адміністративні витрати включаються пропорційно фонду оплати праці основного персоналу (*ЗПосн*), зайнятого наданням послуги, через коефіцієнт (*Кадм*), який розраховується за формулою:

$$Кадм = \frac{Вадм}{ФОПосн} \quad (8.9.)$$

$$Садм = ЗПосн * Кадм \quad (8.10.)$$

де: *Кнв* – коефіцієнт непрямих витрат;

Вадм – сума адміністративних витрат закладу охорони здоров'я за відповідний період, які враховуються у вартості медичних послуг;

ФОПосн – сума витрат закладу охорони здоров'я на оплату праці основного персоналу за відповідний звітний період;

Садм – адміністративні витрати.

Собівартість (*С*) медичної послуги як сума витрат за кожним видом затрат на послугу, визначається за формулою:

$$С = ЗП + М + ІПВ + Сзв + Садм \quad (8.11.)$$

Облік витрат бухгалтерії здійснюється у встановленому порядку. При лікуванні пацієнтів в поліклінічних відділеннях (стоматологічне лікування, терапевтичні процедури тощо) лікарем, що здійснює зазначені процедури, здійснюються додаткові облікові процедури. Оперативний облік ведеться лікарем впродовж місяця, по мірі обслуговування пацієнтів – власників страхових полісів, в спеціальних формах обліку обслуговування – картках, які формуються в двох екземплярах для лікаря і хворого на основі встановлених розцінок.

Наприкінці місяця дані передаються із відділень лікарями до бухгалтерії, в функції якої входять не тільки облік та здійснення розрахунків за надані послуги, але й звіряння даних щодо кількісних показників обслуговування з даними страхових компаній. Після звіряння, про що робиться помітка в картці хворого, що вже надійшла до страхової компанії на оговорену раніше угодою дату відбувається перерахування відповідної суми коштів до медичного закладу.

Основним продуктом діяльності вітчизняних наукових та науково-дослідних установ є виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт. Діяльність по виконанню НДДКР за договорами є

окремою ділянкою облікового процесу бюджетних науково-дослідних установ, до завдань якої входить: облік і контроль виконання тематичного плану в цілому і за окремими договорами; формування своєчасної, повної і достовірної інформації про фактичні витрати на НДДКР; обґрунтування розрахунків щодо собівартості НДДКР; контроль за дотриманням планових показників собівартості і виявлення фінансових результатів за кожною темою; контроль за здійсненням режиму економії і виявлення резервів зниження собівартості НДДКР. До науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт належать науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, необхідних для проведення НДДКР згідно з вимогами, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються науково-дослідними, конструкторськими, проектно-конструкторськими і технологічними організаціями, а також науково-дослідними і конструкторськими підрозділами підприємств, установ і організацій (далі – організацій).

Загальний склад витрат на НДДКР визначено Типовим положенням планування, обліку, з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 р. № 830.

У собівартість НДДКР включаються витрати, пов'язані з їх виконанням головною організацією, а також витрати на виконання робіт сторонніми підприємствами, установами і організаціями.

До витрат, що включаються у собівартість НДДКР, належать:

– витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;

– витрати, пов'язані з добором та вивченням науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів вітчизняних і зарубіжних видань, проведенням досліджень на патентну чистоту, складанням аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, вибором напряму досліджень, складанням методики виконання робіт, розробленням техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації;

– витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;

– витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення і аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт;

– витрати на винахідництво і раціоналізацію;

– витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;

– витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання ними передового досвіду.

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються за:

– видами витрат (елементи, статті);

– темами і завданнями НДДКР, затвердженими у встановленому порядку, укладеними договорами на розроблення та виконання цих робіт;

– календарними періодами, протягом яких витрати включаються у собівартість НДДКР (місяць, квартал, рік);

– місцем виконання НДДКР (відділ, сектор, лабораторія та інші підрозділи організації);

– джерелами фінансового забезпечення НДДКР (за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, коштів замовника, власних коштів організації, за рахунок кредитів).

Відповідно до класифікаційних принципів прийнятих в вітчизняній практиці витрати на НДДКР можна поділити на відповідні групування за: видами робіт; економічними елементами; статтями калькулювання (рис. 8.3).



Рис. 8.4. Схема класифікації витрат на НДДКР

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами:

- матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів);
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів та нематеріальних активів;
- інші витрати.

До елемента “Матеріальні витрати” належать:

– вартість сировини та матеріалів, які придбані у сторонніх підприємств, установ і організацій та входять до складу вироблюваної продукції, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами під час виконання НДДКР;

– вартість покупних матеріалів, що використовуються під час проведення НДДКР для забезпечення нормального проходження технологічного процесу і упакування продукції або витрачені на інші виробничі та господарські потреби (проведення випробувань, контролю, утримання, ремонт і експлуатація устаткування, будівель, споруд, інших основних фондів, придбання запасних частин для ремонту устаткування тощо), а також зносу інструменту, пристроїв, інвентаря, приладдя, лабораторного обладнання та інших засобів праці, які не належать до основних виробничих фондів.

– вартість покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу або додатковій обробці у даній організації;

– вартість робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються чи надаються сторонніми підприємствами, установами і організаціями або їх структурними підрозділами і не належать до основного виду діяльності. До робіт і послуг виробничого характеру належать: здійснення окремих операцій з виготовлення продукції (робіт, послуг), оброблення сировини та матеріалів, проведення випробувань з метою визначення якості сировини і матеріалів, контроль за додержанням встановлених технологічних процесів, поточний ремонт основних виробничих фондів, транспортні послуги сторонніх підприємств, установ і організацій щодо перевезення

– вантажу на території організації (переміщення сировини, матеріалів, інструментів, деталей, заготовок, інших видів вантажу з базового (центрального) складу в цехи (відділення) і доставка готової продукції на склади зберігання);

– вартість використовуваної природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічні розвідки та розшуки корисних копалин, на рекультивуацію земель, включаючи витрати на оплату робіт з рекультивуації земель, що здійснюються спеціалізованими організаціями;

- плата за деревину, продану на пні;

- плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів;
- сума відшкодувань у межах нормативу втрат сільськогосподарського виробництва під час вилучення угідь для розширення видобутку мінеральної сировини;
- сума платежів за використання інших природних ресурсів;
- втрати від нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убутку;
- вартість придбаного у сторонніх підприємств, установ і організацій будь-якого палива, що витрачається з технологічною метою на вироблення всіх видів енергії, опалення приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виконання НДДКР власним транспортом;
- вартість придбаної енергії всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні та інші потреби організації.

Витрати організації на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат (“Матеріальні витрати”, “Витрати на оплату праці” тощо).

Вартість матеріальних ресурсів за елементом “Матеріальні витрати” визначається виходячи з цін їх придбання без урахування податку на добавлену вартість, за винятком випадків, коли це передбачено законодавчими актами, націнок (надбавок), комісійних винагород, сплачених постачальницьким і зовнішньоекономічним організаціям, вартості послуг товарних бірж, включаючи брокерські послуги, витрат на транспортування, зберігання та доставку, які здійснюються сторонніми підприємствами, установами і організаціями.

Витрати, пов'язані з управлінням НДДКР, включаючи матеріально-технічне забезпечення та транспортне обслуговування апарату управління організації, та витрати, пов'язані з транспортною доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів і персоналу організації, включаються до відповідних елементів витрат (“Матеріальні витрати”, “Витрати на оплату праці”, “Амортизація основних фондів та нематеріальних активів” тощо).

До вартості матеріальних ресурсів включаються також витрати на придбання упаковочних матеріалів і тари, крім дерев'яної та картонної, одержаної від постачальників матеріальних ресурсів, за винятком вартості цієї тари за ціною її можливого використання у тих випадках, коли ціни на них установлені окремо, понад ціни на ці ресурси.

У разі включення вартості тари, прийнятої від постачальника разом з матеріальним ресурсом, до ціни ресурсу із загальної суми витрат на його придбання вираховується вартість тари за ціною можливого використання чи реалізації з урахуванням витрат на придбання матеріалів для її ремонту.

З витрат на матеріальні ресурси, що включаються у собівартість НДДКР, вираховується вартість зворотних відходів. Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виконання НДДКР і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні), і тому використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. До зворотних відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які передаються як повноцінні матеріали для розроблення та створення інших видів НДДКР. Зворотні відходи оцінюються: за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу (ціною можливого використання), якщо відходи можуть бути використані для НДДКР, допоміжних потреб, виготовлення предметів широкого вжитку (товарів культурно-побутового та господарського призначення) або реалізовані стороннім підприємствам, установам і організаціям; за повною ціною вихідного матеріального ресурсу, якщо відходи реалізуються стороннім підприємствам, установам і організаціям для використання у виробництві іншої продукції.

До елемента “Витрати на оплату праці” належать витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими в організації, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат.

До фонду основної заробітної плати належать виплати, які плануються і включаються у фактичну собівартість НДДКР:

1) заробітна плата, нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) за відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами;

2) вартість продукції, що видається в порядку натуральної оплати працівникам згідно із законодавством;

3) надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених законодавством: за високу кваліфікаційну майстерність кваліфікованим робітникам, зайнятим на особливо відповідальних роботах; за класність водіям автомобілів, робітникам локомотивних бригад, трактористам-машиністам, робітникам провідних професій та іншим категоріям працівників галузей народного господарства, в яких запроваджені зазначені надбавки та доплати; за керівництво бригадами бригадирам з числа робітників, не звільненим від основної роботи; персональні надбавки; за високі досягнення у праці або за

виконання особливо важливих завдань на термін їх виконання; за знання іноземної мови у випадках, передбачених законодавством; за суміщення професій (посад), розширення зон обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт; за стаж роботи та вислугу років згідно з чинним законодавством; доплата до середнього заробітку у випадках, передбачених законодавством; інші надбавки і доплати, передбачені законодавством;

4) оплата праці працівників, які не перебувають у штаті організації, але виконують роботи (надають послуги) згідно з договором цивільно-правового характеру, включаючи договір підряду, за умови, що розрахунки з працівниками за виконану роботу провадяться безпосередньо цією організацією. Розмір коштів, спрямованих на оплату праці зазначених працівників, визначається виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом. Плата за виконання разових робіт (ремонт інвентаря, побіл і фарбування, експертиза тощо) працівникам, які не перебувають у штаті організації;

5) вартість безкоштовно наданих працівникам окремих галузей народного господарства відповідно до законодавства комунальних послуг, продуктів харчування; витрати на оплату безкоштовно наданого працівникам організацій відповідно до законодавства житла (суми грошових компенсацій за ненадання безкоштовного житла, комунальних послуг тощо);

6) вартість безкоштовно наданих предметів (включаючи формений одяг, обмундирування), що залишаються в особистому постійному користуванні, або сума пільг у зв'язку з продажем їх за зниженими цінами відповідно до чинного законодавства (крім вартості виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знешкоджувальних засобів, молока і лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та засобів індивідуального захисту в разі невідачі їх адміністрацією організації);

7) оплата щорічних і додаткових відпусток відповідно до законодавства, грошових компенсацій за невикористану відпустку (крім оплати відпустки у відповідній частці заробітної плати, яка нараховується за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні організації);

8) оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, пільгового часу підлітків;

9) оплата робочого часу працівників, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо ці обов'язки виконуються в робочий час відповідно до законодавства;

10) плата за працю у вихідні та святкові (неробочі) дні, в понадурочний час за розцінками, встановленими законодавчими актами;

11) виплати за районними коефіцієнтами, коефіцієнтами за роботу в пустелях, безводних місцевостях і високогірних районах, за іншими коефіцієнтами до заробітної плати, що враховують галузеві особливості;

12) відсоткові надбавки до заробітної плати за безперервний стаж роботи в районах Крайньої Півночі та прирівняних до них місцевостях і в інших районах з важкими природно-кліматичними умовами;

13) доплати за шкідливі умови праці (за роботу у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах, у багатозмінному режимі, у нічний час тощо);

14) доплати працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах, за нормативний час пересування їх у шахті (руднику) від ствола до місця роботи і у зворотному напрямку;

15) заробітна плата до кінцевого розрахунку після закінчення року (або іншого періоду), зумовлена системою оплати праці на сільськогосподарських підприємствах;

16) відсоткові або комісійні винагороди незалежно від того, виплачені вони додатково до тарифної ставки (окладу) чи є основною оплатою в тих галузях, де це передбачено законодавством;

17) виплати різниці в окладах працівникам, працевлаштованим з інших організацій із збереженням протягом деякого часу відповідно до законодавства розміру посадового окладу за попереднім місцем роботи, а також у разі тимчасового заміщення;

18) оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою в понад робочий час при вахтовому методі організації праці, при підсумковому обліку робочого часу та в інших випадках, передбачених законодавством;

19) суми, нараховані за виконану роботу особам, залученим до роботи в організації відповідно до спеціальних договорів з державними організаціями (на надання робочої сили), як видані безпосередньо цим особам, так і перераховані державним організаціям;

20) оплата праці кваліфікованих робітників, керівників, спеціалістів організацій, залучених без звільнення від основної роботи до підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, до керівництва виробничою практикою студентів, до навчання учнів загальноосвітніх шкіл;

21) суми заробітної плати за основним місцем роботи, виплачені робітникам, керівникам і спеціалістам організацій за час їхнього навчання з

відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

22) оплата праці студентів вищих закладів освіти і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які працюють в організаціях у складі студентських загонів;

23) оплата праці студентів вищих закладів освіти і учнів середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти, які проходять виробничу практику в організації, а також оплата праці учнів загальноосвітніх шкіл у період професійної орієнтації,

залучених на тимчасову роботу до посильної праці на період канікул;

24) оплата відпусток, наданих працівникам, які навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних закладах освіти, аспірантурі, а також без відриву від виробництва у вечірніх, заочних загальноосвітніх школах, для участі у сесії та складання іспитів;

25) оплата відпустки перед початком роботи випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі заклади освіти;

26) оплата працівникам-донорам днів обстеження, здачі крові та відпочинку.

До фонду основної заробітної плати належать виплати, які включаються у фактичну собівартість НДДКР, але не плануються:

1) плата за час вимушеного прогулу або виконання нижче оплачуваної роботи у випадках, передбачених законодавством;

2) суми вихідної допомоги, яка виплачується на період працевлаштування працівникам, звільненим у зв'язку із змінами в організації виробництва і праці, а також у зв'язку з призовом на дійсну військову службу;

3) виплати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням ним трудових обов'язків.

До фонду додаткової заробітної плати належать виплати, які плануються і включаються у фактичну собівартість НДДКР:

1) премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, за створення, освоєння та впровадження нової техніки, за введення в дію в термін і достроково виробничих потужностей і об'єктів будівництва, за своєчасну поставку продукції на експорт тощо;

2) одноразові заохочення (за виконання особливо важливих виробничих завдань);

3) премії робітникам, керівникам, спеціалістам та іншим службовцям за виробничі результати, в тому числі за: виконання і перевиконання виробничих

завдань; виконання акордних завдань у встановлений термін; підвищення продуктивності праці, виробітку; поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності бригади, дільниці, цеху; економію сировини, матеріалів, інструментів та інших матеріальних цінностей; зменшення простоїв устаткування та інші якісні показники в роботі організацій, а також премії, нараховані робітникам з преміального фонду майстра тощо;

4) виплата різниці в заробітній платі у разі переведення на нижче оплачувану роботу.

До елемента “Відрахування на соціальні заходи” належать здійснювані у порядку та розмірах, передбачених законодавством:

1) відрахування на державне (обов’язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов’язкове медичне страхування;

2) відрахування на державне (обов’язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування;

3) відрахування до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення і Фонду сприяння зайнятості населення.

До елемента “Амортизація основних фондів та нематеріальних активів” належать:

1) сума амортизаційних відрахувань на повне відтворення та капітальний ремонт основних виробничих фондів, що належать організації, а також тих, що перебувають у користуванні організації за умовами оренди, обчислена за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію активної їх частини;

2) сума амортизаційних відрахувань на надані в оперативну оренду основні фонди (крім тих, що належать до державної форми власності) обчислюється орендодавцем і використовується ним на повне відновлення наданих в оренду або інших належних йому основних фондів. При цьому в собівартість НДДКР орендаря за елементом “Інші витрати” включається сума нарахованих орендодавцем амортизаційних відрахувань на надані в оренду основні фонди та винагорода за користування ними;

3) сума амортизаційних відрахувань на надані у фінансову оренду основні фонди, а також на надані в оперативну оренду основні фонди, що належать до державної форми власності, обчислюється орендарем і використовується ним виключно на повне відновлення орендованої частки основних фондів. При цьому в собівартість НДДКР орендаря за елементом “Інші витрати” включається сума винагорода за користування орендованими основними фондами;

4) витрати, пов'язані із зносом нематеріальних активів у вигляді амортизаційних відрахувань, які визначаються щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з їх первинної вартості та терміну корисного використання, але не більш як десять років безперервної експлуатації або терміну діяльності підприємства.

До елемента "Інші витрати" належать:

1) витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством;

2) витрати на оплату робіт (послуг) консультаційного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням і реалізацією продукції, включаючи послуги щодо зміни структури управління приватизованою організацією, а також передбачених законодавством обов'язкових аудиторських перевірок;

3) витрати на оплату робіт, пов'язаних із сертифікацією продукції;

4) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, установ і організацій щодо управління виробництвом, зберігання і реалізації продукції (робіт, послуг), якщо штатним розписом організації не передбачені відповідні функціональні служби;

5) витрати на оплату послуг обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;

6) витрати на оплату вартості ліцензій та інших державних дозволів для ведення господарської діяльності організації;

7) витрати на оплату збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію організації в органах державного управління;

8) витрати на винахідництво і раціоналізацію, виплати авторських винагород, якщо вони не є роялті.

9) Витрати, передбачені на винахідництво і раціоналізацію, включаються у собівартість НДДКР з початку їх проведення;

10) передбачені законодавством витрати, пов'язані з набором робочої сили, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі заклади освіти, вартості проїзду до місця роботи;

11) витрати на перевезення працівників до місця роботи і у зворотному напрямку за маршрутами, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівниками організації за діючими тарифами на відповідний вид транспорту або віднесену за

рахунок фінансового результату, що залишається в розпорядженні організації); витрати на перевезення працівників-інвалідів I і II групи до місця роботи і у зворотному напрямку незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;

12) додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, включаючи транспортні витрати на перевезення працівників від місця знаходження організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

13) платежі з обов'язкового страхування майна організації та цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;

14) витрати на сплату відсотків з фінансових кредитів, одержаних для поповнення власних обігових коштів, а також для придбання основних виробничих фондів і нематеріальних активів для поточної виробничої діяльності, незалежно від терміну кредитування;

15) сума орендної плати у разі оперативної оренди основних фондів та сума винагороди орендодавцю за користування основними фондами у разі фінансової оренди, що включаються у витрати орендаря;

16) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків і кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалу, факторингові та довірчі операції, обліку боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфні послуги та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;

17) витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією;

18) витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін;

19) витрати на сплату експортного (вивізного) мита та митних зборів;

20) витрати на здійснення реклами сторонніми підприємствами, установами і організаціями; відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів,

включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу). Зазначені витрати включаються у собівартість в розмірі, що не перевищує 2 відсотків обсягів реалізованої продукції (робіт, послуг) за оподатковуваний період та в цілому за рік;

21) платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів та інші види шкідливого впливу в межах встановлених лімітів;

22) нарахування на заробітну плату і авторські винагороди творчих працівників, що перераховуються до фондів творчих спілок відповідно до законодавства;

23) податки, відрахування на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг, до Державного інноваційного фонду, позабюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт і заходів щодо освоєння нових технологій та виробництва нових видів продукції, які створюються за рахунок відрахувань від внесків до Державного інноваційного фонду, Державного фонду сприяння конверсії, а також збори та інші обов'язкові платежі, передбачені Податковим кодексом, законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України;

24) витрати на операції із скляною тарою;

25) витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів;

26) витрати на сплату концесійних платежів за використання природних копалин;

27) витрати на оприлюднення річного звіту;

28) витрати орендаря на капітальний ремонт орендованих будівель (приміщень) нежитлового призначення. Витрати на здійснення капітального ремонту орендованих будівель (приміщень) нежитлового призначення включаються у собівартість НДДКР щомісячно рівними частками протягом терміну дії договору оренди;

29) орендна плата за отримані в оперативну оренду приміщення нежитлового призначення включається у собівартість НДДКР в розмірі, визначеному угодами сторін, а щодо комунальної власності – не вище ніж ставки орендної плати, встановленої місцевими органами державної виконавчої влади;

30) витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, установ і організацій пожежної та сторожової охорони.

Витрати, пов'язані з розробленням НДДКР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань під час планування, обліку і калькулювання собівартості, групуються за статтями:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріали;
- паливо та енергія для науково-виробничих цілей;
- витрати на службові відрядження ;
- спец устаткування для наукових (експериментальних) робіт;
- витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства,
- установи і організації;
- інші витрати;
- накладні витрати.

До статті “Витрати на оплату праці” належать витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати керівникам відділів, лабораторій, секторів і груп, науковим, інженерно-технічним працівникам, конструкторам, технологам, креслярам, копіювальникам, лаборантам, робітникам, студентам, аспірантам та іншим працівникам, безпосередньо зайнятим виконанням конкретної теми, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими в організаціях системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, які належать до елемента “Витрати на оплату праці”.

До статті “Відрахування на соціальні заходи” належать відрахування щодо всіх видів як державного обов'язкового, так і недержавного страхування (у первісній незмінній редакції Постанови: відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування; відрахування на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду); відрахування на додаткове пенсійне страхування; відрахування до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; відрахування до Фонду сприяння зайнятості населення).

До статті “Матеріали” належать витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, інструменти, пристрої та інші засоби і предмети праці, які придбані у сторонніх підприємств, установ і організацій та витрачені на проведення НДДКР за прямим призначенням згідно з нормами їх витрачання, а також витрачені придбані комплектуючі вироби і напівфабрикати, що підлягають монтажу або виготовленню та додатковій

обробці в даній організації, чи дослідні зразки, що виготовляються виробниками за документацією наукової організації.

До статті “Паливо та енергія для науково-виробничих цілей” належать витрати на придбання у сторонніх підприємств, установ і організацій будь-якого палива, що витрачається з технологічною метою на проведення НДДКР.

Стаття формується у разі виконання енергоємних наукових досліджень за методом прямого включення витрат і досягає значної питомої ваги у собівартості НДДКР.

Витрати на власне виробництво електричної та інших видів енергії, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних статей витрат.

До статті “Службові відрядження належать витрати на відрядження штатних працівників, працівників організацій, які працюють за договорами цивільно-правового характеру, аспірантів, зайнятих розробленням НДДКР, відрядження, пов’язані з проведенням випробувань машин та приладів, а також витрати на відрядження на наукові з’їзди, конференції, наради, пов’язані з виконанням конкретних НДДКР.

До статті “Специстаткування для наукових (експериментальних) робіт” належать витрати на виготовлення та придбання специстаткування, верстатів, пристроїв, інструментів, приладів, стендів, апаратів, механізмів, іншого спецобладнання, необхідного для проведення НДДКР, включаючи витрати на їх проектування, виготовлення, транспортування, монтаж та встановлення. Після завершення виконання НДДКР специстаткування передається замовнику, якщо інше не передбачене умовами договору. Витрати на проведення НДДКР після їх завершення чи припинення не зменшуються на ціну залишеного замовником обладнання, дослідних зразків, макетів та інших виробів.

До статті “Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації” належать витрати на проведення НДДКР, що не можуть бути виконані штатними працівниками або наявним обладнанням організації, а виконуються на договірній основі іншими підприємствами, установами і організаціями незалежно від форм власності та позаштатними працівниками.

До статті “Інші витрати” належать витрати, які не знайшли відображення у зазначених статтях витрат і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість НДДКР за прямими ознаками. До цієї статті належать витрати на повне відновлення та капітальний ремонт основних фондів у вигляді амортизаційних відрахувань від вартості основних виробничих фондів на реконструкцію, модернізацію та капітальний ремонт фондів, що належать організації; основних фондів, що надаються безоплатно

підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників, які перебувають з організацією у трудових відносинах; основних фондів, що перебувають в користуванні організації на умовах оренди (лізингу), обчислених за їх балансовою вартістю відповідно до встановлених норм, включаючи прискорену амортизацію їх активної частини, а також орендної плати за отримані в оренду основні фонди.

Інші витрати відносяться до статті “Накладні витрати”.

Планування собівартості НДДКР здійснюється під час розроблення перспективних, річних і квартальних планів. Об’єктом планування, обліку, калькулювання є НДДКР в цілому або їх окремі теми (етапи). Проведення НДДКР затверджується відповідним тематичним планом організації, за яким складається науковий звіт та здійснюється державна реєстрація. Метою планування собівартості НДДКР є економічно обґрунтоване визначення витрат на їх виконання. Воно здійснюється шляхом розроблення калькуляцій кошторисної вартості за кожною темою (етапом), на підставі нормативних і розрахункових даних. Одночасно проводиться аналіз збалансованості обсягів розрахованих витрат з наявними виробничими ресурсами і спроможності їх використання для проведення НДДКР. Показники плану собівартості НДДКР доводяться до підрозділів організації, які беруть участь у їх проведенні. Планування витрат на проведення НДДКР здійснюється організацією самостійно на основі розрахунків, результати яких відображаються в калькуляції кошторисної вартості в цілому за темою, в тому числі вартості робіт, які підлягають виконанню у поточному році.

З метою визначення суми витрат за калькуляційними статтями в цілому за тематичним планом на рік (квартал) розробляється “Зведена калькуляція кошторисної вартості на НДДКР”.

Залежно від способу включення у собівартість НДДКР витрати поділяються на прямі та непрямі і входять до складу калькуляції кошторисної вартості. Прямі витрати, пов’язані з проведенням НДДКР, безпосередньо включаються до відповідних статей витрат за прямими ознаками (“Витрати на оплату праці”, “Матеріали” тощо). Непрямі витрати, а саме: витрати, пов’язані з управлінням організацією та забезпеченням її функціонування, допоміжних дослідних виробництв, що не перебувають на самостійному балансі, та інші включаються до комплексних статей витрат за непрямими ознаками (“Накладні витрати” тощо).

Витрати на оплату праці основних виконавців теми визначаються залежно від кількості виконавців, їх основної та додаткової заробітної плати і термінів проведення НДДКР відповідно до діючої в організації системи

оплати праці за виконану роботу (відпрацьований час) за відрядними розцінками, тарифними ставками, посадовими окладами.

Відрахування на соціальні заходи: відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування, обов'язкове пенсійне страхування, до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, до Фонду сприяння зайнятості населення здійснюються за встановленими законодавством нормами.

Витрати на матеріали, комплектуючі, напівфабрикати та спецустаткування, необхідні для проведення НДДКР, плануються виходячи з існуючих норм використання та цін, діючих на момент складання калькуляції кошторисної вартості НДДКР.

Витрати на паливо та енергію для науково-виробничих цілей визначаються за діючими тарифами по НДДКР залежно від норм використання на період планування.

Витрати на службові відрядження складаються з вартості проїзду, найму приміщення в місці відрядження, добових та інших витрат, які відшкодовуються виконавцям НДДКР згідно із законодавством.

Витрати на роботи, які плануються виконувати сторонніми підприємствами, установами і організаціями, визначаються у субпідрядних договорах на підставі погоджених з головною організацією-виконавцем календарних планів і калькуляцій кошторисної вартості складових етапів НДДКР.

Під час планування інших витрат у разі потреби провадяться додаткові розрахунки на окремі види витрат.

Накладні витрати включаються до калькуляції кошторисної вартості НДДКР пропорційно обсягам витрат на оплату праці основних виконавців. Обсяги накладних витрат на рік (квартал) визначаються в цілому по організації в кошторисі накладних витрат. Підставою для складання кошторису накладних витрат організації є її організаційна структура, штатний розпис, норми використання всіх видів енергії для господарських потреб, потреба в допоміжних матеріалах для утримання і ремонту будинків, споруд тощо.

Планові розрахунки витрат, уточнені за періодами, застосовуються для контролю за проведенням НДДКР, використанням матеріальних і трудових ресурсів, для оцінки результатів роботи організації в цілому та її структурних підрозділів.

Під час планування, обліку і калькулювання собівартості НДДКР повинна забезпечуватися порівняльність планових та звітних даних щодо складу і класифікації витрат.

Облік витрат на проведення НДДКР здійснюється на підставі документів первинного обліку. Метою обліку витрат на проведення НДДКР є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат за місцем їх здійснення (відділ, лабораторія), контроль за термінами виконання етапів робіт та джерелами фінансового забезпечення. Дані цього обліку використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників та аналітичних розрахунків.

Витрати на проведення НДДКР включаються у їх собівартість за той звітний період, у якому вони здійснені незалежно від часу їх оплати, якщо інше не передбачене Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Витрати в іноземній валюті, що включаються у собівартість НДДКР, відображаються в бухгалтерському обліку у валюті України в сумах, які визначаються за офіційним курсом, установленим Національним банком на час здійснення операцій.

Облік фактичних витрат ведеться по кожній НДДКР окремо. На документах первинного обліку обов'язково зазначається код (шифр) НДДКР, за допомогою якого ведеться облік витрат у межах статей калькуляції.

З метою достовірності відображення в бухгалтерському обліку витрат, що включаються у собівартість НДДКР, організація забезпечує контроль за складанням первинних документів згідно з встановленим порядком.

В аналітичному обліку витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються в межах визначеної номенклатури статей калькуляції.

Аналітичний облік здійснюється на картках обліку фактичних витрат, складених за відповідною формою по кожній НДДКР.

Для проведення аналізу використання коштів в організації складається звіт про виконання кошторису витрат на проведення НДДКР та зведена відомість витрат на проведення НДДКР.

Прямі витрати відповідно до документів первинного обліку включаються у собівартість НДДКР безпосередньо за прямими ознаками. Накладні витрати щомісяця розподіляються пропорційно заробітній платі персоналу, зайнятого проведенням НДДКР. Фактичні витрати на здійснення заходів щодо охорони праці (техніки безпеки, виробничої санітарії, вентиляції тощо), які не належать до капітальних робіт, включаються у накладні витрати. Облік накладних витрат повинен забезпечити узагальнення витрат відповідно до статей і визначення фактичного розміру цих витрат у цілому по організації незалежно від джерел фінансування. Облік праці та заробітної плати ведеться залежно від системи організації оплати праці, рівня механізації обліково-обчислювальних робіт та

інших умов. Заробітна плата за проведення відповідних НДДКР обчислюється виходячи з оформлених належним чином нарядів, табелів, відомостей обліку відпрацьованого часу або обсягу виконаних робіт та інших документів за встановленою формою. Облік матеріалів (сировина, покупні напівфабрикати, основні та допоміжні матеріали, паливо, комплектуючі вироби, запасні частини тощо) ведеться за цінами придбання без податку на добавлену вартість (за винятком, коли це передбачено законодавством). Облік використання організацією дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння ведеться відповідно до встановленого порядку.

За основу бухгалтерського обліку приймається кількісний (кількісно-сортовий) і грошовий облік використання матеріалів у структурних підрозділах і на складах. Документи первинного обліку на використання матеріалів оформляються тими посадовими особами, на яких покладена відповідальність за їх правильне використання. Матеріали, необхідні для проведення НДДКР, відпускаються за вагою, об'ємом, площею чи кількістю відповідно до діючих норм використання та за наявності належних оформлених документів.

Витрати матеріалів – це їх споживання безпосередньо під час проведення НДДКР. Вартість витрачених матеріалів списується за фактичними витратами відповідно до документів чи звітів, що підтверджують ці витрати.

Вартість робіт та послуг, що виконуються, надаються дослідними (експериментальними) виробництвами, які не мають самостійного балансу, визначається виходячи з фактичної суми витрат. Щомісяця зазначені суми відносяться на витрати для проведення відповідної НДДКР.

Видатки на поточний ремонт будівель, споруд, обладнання та інвентаря, що здійснюється у звітному році, включаються у витрати звітного року в міру їх виконання. Вартість поточного обслуговування обладнання та інших основних засобів включається у витрати на утримання та поточний ремонт будівель, споруд, обладнання та інвентаря.

В організаціях повинно бути забезпечено повне виявлення втрат, викликаних недоліками в управлінні, організації проведення НДДКР і зберіганні матеріалів (псування та нестача сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива тощо). При цьому слід установити причини та конкретних винуватців втрат для відшкодування завданих організації збитків. Нестача та втрати від псування матеріальних цінностей, виявлених під час інвентаризації та інших перевірок, у тих випадках, коли конкретні винуватці цих збитків не встановлені або у стягненні їх відмовлено судом, відносяться на збитки.

Залишене у виконавця після завершення чи припинення НДДКР обладнання, дослідні зразки, макети та інші вироби, придбані чи виготовлені в процесі роботи, повинні бути проінвентаризовані та оприбутковані на баланс виконавця як безоплатне отримання майна. Знос предметів за період проведення НДДКР визначається комісією на підставі діючих норм зносу або експертним шляхом і відображається на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Акт інвентаризації затверджується керівником організації.

НДДКР, що не пройшли всі стадії виробництва, передбачені технічним завданням чи технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання, належать до незавершеного виробництва. Витрати щодо незавершеного виробництва складаються з витрат, які здійснені безпосередньо організацією під час проведення НДДКР, і витрат на роботи, виконані сторонніми підприємствами, установами і організаціями та окремими особами.

Незавершене виробництво обчислюється за фактичною та кошторисною вартістю до повного його завершення. Завершення чи припинення проведення НДДКР здійснюється замовником у встановленому порядку. При цьому кошти сплачені за окремі етапи проведення НДДКР, з балансу організації не списуються, а залишаються у незавершеному виробництві як виконані етапи.

Витрати на НДДКР, проведення яких припинено з різних причин, повинні залишатися на балансі організації за фактичною вартістю до вирішення у встановленому порядку питання про списання цих витрат. Витрати, що здійснені в одному періоді, а підлягають звітності у наступних періодах, відображаються в обліку на рахунку як витрати майбутніх періодів і підлягають списанню на витрати виробництва та обігу протягом терміну, до якого вони належать.

Завершені та прийняті НДДКР, проведені за госпрозрахунковими договорами або за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, обліковуються і списуються з балансу організації у зазначеному порядку.

Основним суб'єктом надання платних освітніх послуг виступає відповідно освітня галузь. Втім, система молодшої, середньої освіти не зазнала значних змін в частині фінансово-економічних відносин: дитячі виховні заклади державної форми власності традиційно надають платні послуги за встановленими тарифами, а навчання в середніх школах відповідно до гарантованих конституційно прав є безкоштовним. Отож, розглядаючи питання платних освітніх послуг перш за все слід звертатись до досвіду вищої школи.

Головним об'єктом обліку витрат виступає навчально-педагогічна послуга, яка уявляє собою суму спеціальних та загальних знань, а також певною мірою

виховний вплив, які надаються споживачеві зазначеного продукту навчальних закладів різного рівня.

Склад елементів витрат визначається Наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України № 736/902/758 від 23.07.10 року “Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами”. Складовими елементами витрат є:

- витрати на оплату праці працівників;
- нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства.

До витрат на оплату праці працівників, які залучені до надання платної освітньої послуги, враховуються розміри посадових окладів, ставок заробітної плати (у тому числі погодинної оплати), підвищення, доплати, надбавки та інші виплати обов'язкового характеру, визначені відповідними нормативно-правовим актами. При формуванні витрат на оплату праці працівників, що залучені до надання платної освітньої послуги, також можуть враховуватись виплати, що носять заохочувальний характер, у порядку, встановленому законодавством та колективними договорами. У витратах на оплату праці враховується оплата праці працівників, які не перебувають у штаті навчального закладу, але залучені до надання платних освітніх послуг. Оплата праці таких працівників здійснюється на підставі трудових договорів та договорів цивільно-правового характеру за тими самими умовами та розмірами оплати праці, за якими здійснюється оплата праці відповідних штатних працівників. У разі залучення до надання платної освітньої послуги визнаних, видатних вітчизняних та іноземних фахівців для проведення одного або декількох навчальних занять, лекцій, майстер-класів тощо оплата їхньої праці здійснюється на підставі окремо укладених договорів цивільно-правового характеру. Кількість працівників відповідної кваліфікації, залучених до надання платних освітніх послуг, з відповідними розмірами посадових окладів (тарифних ставок, ставок заробітної плати), а також кількість годин їх роботи визначаються виходячи з необхідності врахування всього обсягу виконуваних робіт відповідно до затверджених норм навантаження або часу, необхідного для виконання тих чи інших видів робіт. За відсутності затверджених норм зазначені показники визначаються розрахунково.

Кількість ставок працівників викладацького складу, що залучаються до надання платних освітніх послуг, визначається відповідно до чинних нормативно-правових актів на основі навчальних планів, затверджених для кожного напряму, спеціальності, дисципліни (предмета) з урахуванням поділу груп на підгрупи при вивченні окремих дисциплін (предметів) або при виконанні окремих видів навчальних занять, затверджених норм часу на виконання тих чи інших видів навчальної роботи (у тому числі при індивідуальній формі навчання), за винятком годин, відведених для самостійної роботи, та з урахуванням встановленого співвідношення викладач-студент у вищих навчальних закладах III-IV рівнів акредитації. Кількість ставок (штатних одиниць) інших працівників, які враховуються при обрахунку вартості платних освітніх послуг, визначається виходячи з необхідності врахування всіх функцій і видів робіт, які безпосередньо пов'язані з організацією надання платних освітніх послуг замовникам. Для цього використовуються затверджені у встановленому порядку штатні нормативи, встановлені для навчальних закладів різних типів, або штатні розписи навчальних закладів, затверджені у встановленому порядку. Кількість ставок (штатних одиниць) працівників, для яких немає затверджених у встановленому порядку штатних нормативів або які виконують функції із забезпечення діяльності навчального закладу в цілому (автотранспортні підрозділи, планові та бухгалтерські служби тощо), визначається виходячи із затвердженого у встановленому порядку штатного розпису навчального закладу з урахуванням необхідності забезпечення виконання навчальним закладом статутних завдань у повному обсязі.

Нарахування на оплату праці, в тому числі: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності тощо, здійснюються у розмірах, передбачених чинним законодавством.

До безпосередніх витрат та оплати послуг інших організацій при визначенні вартості платних освітніх послуг належать матеріальні витрати, що використовуються на надання освітніх послуг, у тому числі на придбання сировини, матеріалів, інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, бланкової та навчальної документації, що використовується при наданні платних освітніх послуг, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, білизни, спецодягу, обмундирування та фурнітури до нього, спортивного одягу, комунальних послуг

та енергоносіїв, захисних пристроїв, харчування у випадках, передбачених статутами (положеннями) навчальних закладів або законодавством; проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних фондів, що використовуються для надання платних освітніх послуг, службові відрядження та стажування, пов'язані з наданням платних освітніх послуг, оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, ліцензій для надання платних освітніх послуг.

Вартість сировини і матеріалів, що використовуються під час навчальних занять, розраховується відповідно до затверджених в установленому порядку навчальних планів з кожного напрямку, спеціальності, дисципліни (предмета), виду навчальних занять та форми організації навчання, а паливно-мастильних матеріалів, крім того, виходячи з технічних характеристик транспортних засобів та тривалості їх роботи при наданні відповідної платної освітньої послуги.

Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються навчальними закладами для надання платних освітніх послуг, включають оплату виконання обов'язкових робіт, які не можуть бути виконані працівниками навчальних закладів і які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій (у тому числі суб'єктами господарювання), придбання та тиражування методичних матеріалів, передплату періодичних видань. Це, зокрема, оплата всіх банківських послуг (у тому числі за готівкове обслуговування), оплата за ветеринарні послуги, охорону, встановлення пожежної та охоронної сигналізації, юридичні та інформаційні послуги, що забезпечують виконання навчальним закладом його статутних завдань, оренду, встановлення лічильників і спеціального обладнання, їх перевірку та гарантійне (післягарантійне) обслуговування, поточний ремонт, що здійснюється залученими юридичними особами, встановлення та подальше супроводження програмного забезпечення, послуг зв'язку (у тому числі мобільного), за послуги Інтернет-провайдерів. Крім цих витрат, включаються відрахування, які обчислюються від загального розміру витрат на оплату праці і які не включаються до нарахувань на оплату праці (зокрема відрахування профспілковим організаціям), плата за отримання ліцензій та акредитації, дозволів, отримання яких є необхідною умовою для надання того чи іншого виду платних освітніх послуг, витрати на обов'язковий медичний огляд працівників, заходи з охорони праці та безпеки, охорони навколишнього природного середовища, страхування транспортних засобів, що використовуються при наданні платних освітніх послуг.

Вартість безпосередніх витрат та оплата послуг інших організацій вираховуються прямим розрахунком на основі: встановлених чинними нормативно-правовими актами ставок орендної плати або витрат на оренду приміщень інших підприємств, що використовуються у навчальному процесі, вартість оренди яких встановлена згідно з укладеними договорами оренди, строку надання тієї чи іншої платної освітньої послуги, площ, що використовуються для її надання; інших видатків, що необхідні для надання замовлених платних освітніх послуг, норм витрат та тарифів відповідно до затверджених в установленому порядку нормативів, порядку розрахунку за комунальні послуги та спожиті енергоносії (за опалувальний сезон або рівномірно протягом року).

У тих випадках, коли прямий розрахунок вартості безпосередніх витрат, оплати послуг інших організацій здійснити неможливо, їх вартість визначається виходячи з фактичних витрат на одиницю наданої аналогічної платної освітньої послуги, що склались у цьому навчальному закладі за минулий звітний період, з урахуванням індексу інфляції.

До капітальних витрат на придбання (створення) основних засобів включаються витрати на забезпечення надання навчальним закладам платних освітніх послуг, а саме:

– придбання або створення основних засобів, зокрема навчального, лабораторного, спортивного, виробничого обладнання, приладів, механізмів, споруд, меблів, комп'ютерної та оргтехніки, придбання навчальної літератури, оновлення бібліотечних фондів;

– капітальне будівництво, придбання, ремонт, реконструкцію та реставрацію приміщень, будівель, споруд, транспортних засобів, що використовуються у навчальному процесі (у тому числі придбання будівельних матеріалів, виготовлення проектно-кошторисної документації);

– придбання програмного забезпечення (у тому числі з передачею прав на користування), авторських та суміжних прав.

Капітальні витрати враховуються у розмірі до 10 відсотків в межах вартості платної освітньої послуги.

Об'єктом калькулювання виступає – підготовка студента певної форми навчання, відповідної спеціальності та рівня підготовки. Калькуляційною одиницею є один підготовлений студент в розмірі вищевказаних характеристик. Калькуляція складається на основі зведених норм умовно-прямих видатків за КЕКВ.

В основу норм видатків покладено показники навчального плану (кількість годин навчальних дисциплін), навчального навантаження викладачів (години на

рік), норми матеріалів для навчальних цілей, заплановані службові відрядження за адресними даними, планові норми поновлення основного складу необоротних активів, та фактичні показники минулих періодів накладних видатків. Визначена загальна сума видатків складає повну собівартість навчально-педагогічної послуги на рік для усього обсягу студентів. Для визначення собівартості підготовки студентів певної спеціальності та форми навчання використовується спосіб пропорціонального розподілу видатків при цьому базою розподілу накладних видатків є система показників, зокрема: фонд заробітної плати професорсько-викладацького складу, площі навчальних аудиторій тощо. Собівартість калькуляційної одиниці розраховується простим діленням отриманої собівартості НПП на заплановану кількість набору за відповідною спеціальністю та формою навчання.

Відмітимо, що визначена величина є підставою для внесення планових даних за доходами і видатками спеціального фонду навчального закладу включається до складу супровідної документації до кошторису доходів і видатків ВНЗ по його розрахунковій аргументації.

Облік витрат здійснюється бухгалтерією установи у порядку визначеному головним бухгалтером в розрізі об'єктів витрат – факультетів, кафедр та інших структурних підрозділів. На практиці облік витрат збігається з обліком видатків зокрема: аналітичний облік здійснюється в картках аналітичного обліку фактичних видатків, синтетичний – в системі облікових реєстрів потрібного обліку меморіальних ордерів. Для обліку видатків призначені охарактеризовані в попередніх темах субрахунки бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення обліку розрахунків із замовниками – вищі навчальні заклади ведуть картки аналітичного обліку отриманих авансів, інформація за якими фіксується в розрізі присвоєного умовного кодового позначення студента, яке відображається надалі у всіх прибуткових документах по надходженню авансів.

Порядок обліку витрат та калькулювання соціальних послуг здійснюється відповідно до Наказу Міністерства соціальної політики України від 07.12.2015 № 1186 “Про затвердження Методичних рекомендацій розрахунку вартості соціальних послуг”.

Для обліку витрат бюджетних установ призначено рахунки Класу 8 “Витрати”, характеристика яких була представлена в розділі 6.

Наведемо основні бухгалтерські проведення з обліку витрат в процесі нематеріального виробництва (табл. 8.7)

Таблиця 8.7

Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8111 "Витрати на оплату праці"	6511 "Розрахунки із заробітної плати"
		16 "Виробництво"	8111 "Витрати на оплату праці"
2	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8112 "Відрахування на соціальні заходи"	6313 "Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування"
		16 "Виробництво"	8112 "Відрахування на соціальні заходи"
3	Передача матеріалів і продуктів харчування в переробку	8113 "Матеріальні витрати"	15 "Виробничі запаси"
		16 "Виробництво"	8113 "Матеріальні витрати"
4	Нарахування амортизації на необоротні активи, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (виконання робіт)	8114 "Амортизація"	1411 "Знос (амортизація) основних засобів"
		16 "Виробництво"	8114 (8124) "Амортизація"
5	Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад	1811 "Готова продукція"	16 "Виробництво"
6	Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2111 "Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги", 6212 "Розрахунки із замовниками за роботи і послуги"	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)"
7	Нарахування сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають перерахуванню в бюджет	7111 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)"	6311 "Розрахунки з бюджетом за податками і зборами"

Продовження табл. 8.7.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
8	Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”	2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”, 6212 “Розрахунки із замовниками за роботи і послуги”
9	Перерахування в бюджет сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції	6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”	2311 “Поточні рахунки в банку”, 2313 “Реєстраційні рахунки”
10	Нарахування плати за оренду майна	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”	7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
11	Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”, 6415 “Розрахунки з іншими кредиторами”	8013, 8113 “Матеріальні витрати”
12	Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах	2313 “Реєстраційні рахунки”	6911 “Доходи майбутніх періодів”
13	Включення до складу доходів звітного періоду суми одержаних доходів майбутніх періодів	6911 “Доходи майбутніх періодів”	7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”, 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”
14	Здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах	2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”	2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”
15	Списання витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду	8013, 8113 “Матеріальні витрати”	2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів”

8.3. Управлінський облік і контроль за центрами відповідальності

Доцільність постановки та організація управлінського обліку пов'язана безпосередньо з обсягами діяльності бюджетних установ. Невеликий обсяг діяльності може бути забезпечений системою централізованого управління на чолі з керівником власне установи; за таких умов, управлінський облік перебуває у його віданні за методичної підтримки та забезпечення головного бухгалтеру. Великі бюджетні установи, як то ВНЗ, медичні та науково-дослідні установи, що мають значну кількість структурних підрозділів, здійснюють різні види діяльності в межах функціональних обов'язків з метою підвищення ефективності управління потребують делегування управлінських повноважень вищого керівництва нижчому. Необхідною умовою функціонування механізму децентралізованого управління є створення центрів відповідальності, які являють собою структурні підрозділи установи (навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи, відділи матеріального забезпечення, збуту, маркетингу, бухгалтерія, плановий відділ тощо), що перебувають під керівництвом управлінців середньої ланки системи управління, які несуть особисту відповідальність за результати їх роботи. Керівники центрів відповідальності наділені такими повноваженнями: правом ухвалення рішень щодо використання ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових); забезпечення досягнення поставленої мети; відповідає за виконання встановлених планів і контрольних показників, зокрема у підрозділах, що йому підпорядковуються (центрах відповідальності нижчого рівня). Згідно теоретичних та практичних надбань світової підсистеми управлінського обліку можуть бути виділені наступні типи центрів відповідальності:

- 1) за функціями, що виконуються центрами відповідальності
 - основні (приймають участь в наданні послуг, виконання робіт та виробництві продукту, їх реалізації, забезпеченні, управлінні цими процесами безпосередньо;
 - допоміжні (надають послуги, виконують роботи, виготовляють продукцію не для зовнішніх споживачів, а для основних центрів відповідальності);
- 2) за обсягом повноважень та відповідальності:
 - центри витрат;
 - центри доходів;
 - центри фінансових результатів;
 - центри фінансової відповідальності.

Центри витрат являють собою структурні підрозділи бюджетних установ, керівники яких несуть відповідальність виключно за витрати. Характерною

особливістю їх діяльності є складність визначення обсягу виконуваних ними робіт в межах процесу виробництва різних продуктів бюджетних установ, а отже неможливість встановлення чіткого взаємозв'язку між витратами та результатами діяльності центру; до їх складу можуть бути віднесені обслуговуючі підрозділи основної та допоміжної діяльності та управлінські підрозділи, а за умов централізації управління – більшість структурних підрозділів бюджетної установи. За такими підрозділами здійснюється планувати витрат і контроль перевищення окремих статей кошторису витрат.

Діяльність певних підрозділів пов'язана із забезпеченням реалізації продуктів діяльності бюджетних установ. Останні не займаються наданням послуг, виконання робіт, виробництвом продукції, тому їх керівники не можуть відповідати за витрати пов'язані з цими структурними підрозділами; втім, керівники таких підрозділів відповідають за витрати власне структурного підрозділу, а тому такі центри слід вважати центрами доходів та обмежених витрат; до їх складу відносяться економічний відділ бюджетних установ.

Структурний підрозділ, керівник якого може забезпечувати контроль як за реалізацією продукту діяльності, а отже і доходами, так і витратами, пов'язаними з його виробництвом, виступає центром фінансових результатів. На відміну від центрів витрат та доходів, такі підрозділи володіють більшою самостійністю; важливим аспектом їх роботи виступає облік витрат та ціноутворення продукту діяльності бюджетних установ. Центром фінансових результатів варто вважати кожен бюджетну установу, а також структурні підрозділи, які безпосередньо здійснюють виробництво продуктів основної діяльності бюджетних установ (навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи) та мають певну фінансово-господарську автономність. Центри фінансових результатів в бюджетних установах подібні до центрів прибутку суб'єктів підприємницької сфери; втім, наявність законодавчо закріпленої ознаки “неприбутковість” не дозволяє апелювати до категорії “прибуток”.

В бюджетних установах керівники особисто несуть відповідальність за операції вказаних суб'єктів господарювання в частині загальних капітальних та фінансових вкладень, що в деякій мірі подібні до капітальних та фінансових інвестицій; такі керівники наділені правом ухвали рішення про здійснення вищевказаних операцій та визначати граничний розмір використання фінансових ресурсів за останніми, які знаходяться в компетенції керівника центру, а також правом їх самостійного залучення. З урахуванням повноважень бюджетних установ, як суб'єктів господарювання та розпорядників бюджетних коштів, центром фінансової відповідальності слід вважати бюджетні установи в цілому, а

також за умов достатньої фінансово-господарської самостійності структурні підрозділи основної діяльності (навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи).

На практиці формування центрів відповідальності пов'язано з прийнятою організаційною структурою і характером взаємин між підрозділами. Переважна більшість бюджетних установ вирізняється високим ступенем централізації і функціональною структурою управління, а тому закономірним є те, що більшість їх підрозділів – це центри витрат, а економічний відділ – центр доходів; центром фінансових результатів та відповідальності виступає бюджетна установа в цілому. Керівники підрозділів, виконуючи кошторис витрат, здійснюють опосередкований вплив на фінансовий результат установи, а в цілому на її розмір вплинути не можуть. Вкрай обмежене коло бюджетних установ, управління яких базується на децентралізованій формі, виділяють окремі структурні підрозділи – навчальні факультети, медичні відділення, наукові відділи. Вони очолюються керівниками середньої ланки, які здійснюють повне або майже повне управління по всіх аспектах діяльності; за умов значної фінансово-господарської самостійності такі структурні підрозділи можуть виступати повноцінними центрами фінансових результатів та відповідальності, при частковому закріпленні серед них статусу центрів витрат. В бюджетних установах, що мають складну організаційну структуру (наявність значної кількості філіалів об'єднаних в єдине ціле), центри відповідальності переважно будуються за ієрархічним принципом, а тому мають вертикальні підлеглість. У випадку організаційного поділу таких бюджетних установ на функціональні сектори, які, в свою чергу складаються з певних рівнів, центри відповідальності можуть будуватися за функціональною ознакою.

При виборі способу розподілу бюджетної установи на центри відповідальності варто дотримуватись таких принципів: за кожним центром витрат мають бути сформовані та закріплені показники для вимірювання обсягу діяльності і база для розподілу витрат; у кожному центрі повинна бути керівна відповідальна особа, яка має відповідати виключно за регульований ним об'єкт управлінського обліку; ступень деталізації повинна бути достатньою для аналізу та оптимальною для обліку; за будь-яким видом витрат бюджетних установ має бути ідентифікований такий центр, для якого дані витрати є прямими; на центри витрат бажано відносити тільки прямі витрати (безпосередньо пов'язані з його роботою), а розподіл загальногосподарських витрат не враховувати; в межах центру відповідальності має здійснюватись як планова, так і облікова діяльність, а отже і порівняння планових та фактичних показників; оскільки розподіл

бюджетної установи на центри відповідальності значно впливає на мотивацію керівників відповідальних центрів, слід врахувати соціально-психологічні фактори організації діяльності.

Побудова дієвої підсистема управлінського обліку за центрами відповідальності можлива за умов наявності таких основних елементів: центрів відповідальності, контрольних показників, первинних документів обліку та облікових реєстрів для групування даних, форм управлінської звітності та облікових процедур збирання, обробки та надання інформації користувачам.

Таким чином, організація управлінського обліку за центрами відповідальності включає такі етапи:

- структурування діяльності за напрямками, щодо яких встановлюються цільові показники – виокремлюються центри відповідальності;
- за кожним центром відповідальності визначається показник або набір показників, за які буде відповідати його керівник;
- для кожного центру відповідальності розробляється форма кошторису і визначається алгоритм розрахунку вхідних планових та фактичних його показників;
- встановлюється регламент взаємодій учасників кошторисного процесу на етапах планування, виконання, контролю, обліку, аналізу показників;
- розробляється зв'язок системи мотивації з встановленими показниками керівників центрів відповідальності;
- здійснюється впровадження процедур кошторисного планування, обліку, контролю та аналізу;

Виокремлення центрів відповідальності здійснюється на основі таких підходів: організаційна структура, виробнича структура, питома вага витрат виокремлюваного центра відповідальності у сукупності видатків установи. Виробнича структура закріплює види виробництва продуктів в установі, склад та структуру основних функціональних підрозділів, служб, їх потужність, форми побудови та взаємозв'язок на кожному рівні управління виробництвом продуктів. Організаційна структура забезпечує узгодження окремих видів діяльності установи та завдань підрозділів установи з приводу виконання основних завдань та цілей установи. В межах організаційної структури установи можна виокремити такі форми організації управління: лінійну, функціональну, лінійно-функціональну та матричну. Лінійна передбачає управління “по вертикалі”, за яким має місце пряме підпорядкування нижчих ланок управління установи чітко встановленим вищим ланкам. Функціональне управління – управління за окремими функціями, за яким вища ланка керує усіма або частиною нижчих

ланок в межах однієї функції. Найбільш розповсюджена лінійно-функціональна форма передбачає здійснення лінійними підрозділами основної діяльності – виробництва продукту, а спеціалізованими функціональними – надання послуг основним підрозділам. За матричним підходом вагому роль відіграє інтеграція комплексу робіт, спрямованих на досягнення цілей; він передбачає створення разом з функціональними підрозділами спеціальних груп для вирішення конкретних завдань основної діяльності, а також наявність розгалуженої мережі горизонтальних зв'язків, багаточисельні перетини яких з вертикаллю утворюють в результаті взаємодію керівників проєктів з керівниками структурних підрозділів. Питома вага витрат виокремлюваного центра відповідальності у сукупності видатків установи також може виступати формальним критерієм декомпозиції установи на складові з метою створення центрів відповідальності, при цьому кожна установа відповідної сфери має самостійно вирішити рівень суттєвості таких затрат. Основними критеріями виокремлення центра відповідальності виступають необхідність контролю за напрямом діяльності, наявність у керівника центру відповідальності повноважень щодо досягнення планових показників, економічна доцільність виокремлення певного об'єкта управління у центр відповідальності.

Показники для кожного центру відповідальності виокремлюються на основі наступних принципів:

– показники центрів відповідальності мають деталізувати цілі, які стоять перед установою, для чого останні в кількісному виразі декомпонуються за основними напрямками діяльності, а також за центрами відповідальності;

– показники центрів відповідальності мають знаходитись в зоні впливу керівника центру відповідальності;

– послідовне дотримання показників з метою забезпечення їх порівнюваності в часі та просторі;

– фактичні показники формуються в системі управлінського обліку (дані оперативного та бухгалтерського обліку);

Система показників за центрами відповідальності передбачає визначення основних показників за видами центрів відповідальності:

– за центрами витрат – що відображають кінцевий результат діяльності (виготовлення певного продукту відповідної споживчої вартості) та її ефективність (витрати на виготовлення продукту, собівартість цього продукту);

– за центрами доходів – що відбивають джерела та структурну вагомість доходів (за видами продуктів діяльності, цільові сегменти ринку, канали реалізації, цінами на продукт);

– за центрами фінансових результатів – що відображають фінансові результати за кожним видом продукту діяльності та їх доходність (за видами продуктів діяльності, їх обсягом, цінами на продукт, шляхами реалізації)

– за центрами фінансової відповідальності – що відображають порядок та напрями використання коштів для здійснення капітальних та поточних вкладень, а також ефективність проведених видатків (за статтями витрат, за видами діяльності, за напрямками виконання програм);

Інші показники рекомендовані до застосування у підсистемі управлінського обліку (ритмічність роботи, продуктивність праці, фондівдача, рівень завантаження устаткування, трудомісткість продуктів діяльності тощо), є допоміжними і використовуються для деталізації контролю та аналізу діяльності центрів відповідальності та установи в цілому.

Розробка кошторисів за центрами відповідальності передбачає врахування таких функціональних завдань такого планового документу:

– планування операцій, що забезпечують досягнення мети установи (головні планові рішення випрацьовуються в процесі підготовки програм діяльності, а процес розробки бюджетів уточнює ці плани);

– координування різних видів діяльності та підрозділів, узгодження інтересів окремих працівників та груп в цілому по організації (кожен центр відповідальності залежить від роботи інших центрів та впливає на їх роботу, а тому в процесі розробки бюджету окремі види діяльності координуються таким чином, щоб всі підрозділи працювали злагоджено на досягнення мети установи);

– мотивування керівників всіх рангів на досягнення мети їх центрів відповідальності (розробка кошторисів за центрами відповідальності є потужним стимулом керівників на досягнення мети центрів відповідальності, які перебувають під їх керівництвом; при цьому керівник повинен чітко розуміти, який результат очікується від підлеглого йому центру відповідальності, що досягається шляхом його безпосередньої участі в складанні кошторису);

– контроль поточної діяльності та забезпечення планової дисципліни (кошторис за центрами відповідальності виступає своєрідним стандартом його діяльності; порівняння фактичних та кошторисних показників дозволяє ідентифікувати проблемні області, що потребують першочергової уваги, виявити нові можливості, що залишились поза кошторисом, вказати на прогалини власне кошторису);

– основа для оцінки виконання планів центрами відповідальності та їх керівників (поточні відхилення від кошторису (визначаються щомісяця) слугують цілям контролю впродовж року; порівняння фактичних та кошторисних

показників за рік виступає базисом оцінки кожного центру відповідальності та його керівника в кінці року, а отже надає змогу преміювати керівників відповідних центрів відповідальності за результатами їх роботи);

– засіб навчання керівників центрів відповідальності (участь у складанні кошторисів забезпечує вивчення в деталях діяльності підлеглих підрозділів та взаємовідносин відповідних центрів відповідальності).

Регламент взаємодій учасників кошторисного процесу на всіх його етапах встановлюється керівником структурного підрозділу бухгалтерії установи, до функцій якого включено ведення управлінського обліку. Сема він визначає систему взаємозв'язків груп його підрозділу з керівниками центрів відповідальності в процесі управлінського обліку. В умовах централізації прийняття управлінських рішень щодо використання фінансових ресурсів бюджетних установ, розроблення зв'язків системи мотивації з встановленими показниками керівників центрів відповідальності перебуває у віддані центральної адміністрації установи та обмежується індивідуальним кошторисом установи. Впровадження процедур кошторисного планування, обліку, контролю та аналізу здійснюється у порядку описаному раніше в межах положень організації управлінського обліку в установах.

У наслідок обробки інформації в підсистемі управлінського обліку складається управлінська звітність, яка формується бухгалтером з управлінського обліку та надається як керівникам установи усіх рівнів, так і керівникам центрів відповідальності. Управлінська звітність – система взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників господарської діяльності як за центрами відповідальності, так і в цілому бюджетної установи за певний період, яка забезпечує потребу у інформації внутрішнього апарату управління вказаних суб'єктів господарювання. Управлінська звітність містить не тільки фактичні дані, але й інтерпретує відхилення від цілей, планів і кошторисів. В управлінському обліку звіти складають як на регулярній основі, так за запитом, при цьому зміст та частота подачі інформації залежить від вимог користувача. Дані управлінської звітності дозволяють адміністрації оцінити ефективність роботи за кожним сегментом та якість роботи кожного з керівників центрів відповідальності, контролювати роботу за центрами відповідальності, планувати та прогнозувати діяльність центрів відповідальності та установи в цілому.

Головна мета управлінської звітності – забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією. При розробці форм управлінської звітності керівництво установи та керівники центрів відповідальності повинні здійснювати постановку завдань для

бухгалтерів-управлінців в частині формування вимог та змістовного наповнення цих форм, а також в якому вигляді і об'ємі, в які терміни вона має бути складена і представлена користувачам.

Світова теорія та практика управлінського обліку сформувала ряд загальних вимог до управлінської звітності:

– доцільність (інформація, що узагальнюється у внутрішніх звітах, має відповідати меті, заради якої вона була підготовлена);

– об'єктивність та точність (управлінські звіти повинні уникати суб'єктивних точки зору та оцінок, а ступінь погрішності не повинен заважати прийняттю обґрунтованих рішень; оперативність та швидкість представлення інформації впливають на точність даних, втім, слід мінімізувати дія цього фактору);

– оперативність (управлінська звітність має складатись у відповідні терміни, які дозволяють приймати необхідне управлінське рішення);

– стислість (управлінська звітність не повинна містити виправлень, надмірної інформації та бути невеликою за обсягом подачі даних);

– співставність (управлінська звітність має бути використана для співставності з кошторисами, планами, а також за метою порівняння роботи різних центрів відповідальності);

– адресність (управлінська звітність повинна подаватись відповідним зацікавленим посадовим особам – керівникам установ та керівникам центрів відповідальності – за умов збереження встановленого в установі ступеня конфіденційності);

– ефективність (затрати на складання управлінської звітності мають бути співставлені з вигодами від отримання цієї управлінської інформації).

Варто також вказати на специфічні вимоги до управлінської звітності, до яких відносять:

– гнучка, але однокова структура (вимога сформована під дією сутності управління та управлінського обліку, оскільки інформація зворотного зв'язку та контролю має бути внутрішньо достатньо гнучкою, забезпечуючи зміну цілей та потреб центрів відповідальності. Вимога інформаційної однаковості пояснюється потребою у забезпеченні порівнянності показників, а тому гнучкість інформації управлінської звітності має обмеження рівнем суттєвості змін в характері діяльності установи та її підрозділів. Поєднання гнучкості та однаковості інформації управлінського обліку досягається шляхом первинного накопичення необхідних первинних даних, які відбираються та групуються за відповідними напрямками інформаційних потреб);

– зрозумілість та прозорість інформації (надмірна деталізація інформації управлінської звітності, її перевантаження несуттєвими громіздкими показниками ускладнює прийняття оптимального управлінського рішення, відволікає уваги керівника установи та керівників центрів відповідальності від найважливіших показників та відхилень, а отже значно знижує дієвість управлінської звітності);

– оптимальна частота надання (частота представлення управлінської звітності залежить від призначення інформації та можливостей прийняття управлінських рішень, а тому періодичність подання управлінської звітності різна: щоденне, щотижневе, щомісячне, щоквартальне, щорічне, при цьому рівень узагальнення інформації та частота її подання знаходяться у прямій залежності);

– аналітична та контрольна придатність (в управлінській звітності безпосередньої має наводитись первинна аналітична інформація: відхилення від цілей, норм та стандартів, кошторисів, ранжування відхилень тощо).

Відповідно до закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” бюджетні установи мають право самостійно обирати форму управлінського обліку, а отже і форми управлінської звітності. Декларування такого індивідуального підходу, а отже і наявність різноманіття управлінської звітності потребує її класифікації.

За змістом інформації управлінська звітність поділяється на:

– комплексну (звіти надаються за підсумками місяця, кварталу, півріччя і містять інформацію щодо виконання планів, кошторисів, фактичних показників діяльності, доходів та витрат, використання ресурсів центрами відповідальності за певний період з метою загальної оцінки та контролю);

– тематичну (звіти надаються за ключовим показником по мірі виникнення відхилень за найбільш важливим для діяльності показником, підконтрольними центру відповідальності);

– аналітичну (звіти надаються виключно за запитом керівників і містять інформацію, що встановлює і пояснює причини та наслідки результатів за окремими аспектами діяльності);

За рівнем управління виокремлюють:

– оперативну звітність (надається на нижчому рівні управління у центрах відповідальності, містить детальну інформацію для прийняття поточних управлінських рішень, складається щотижнево і щомісячно);

– поточну звітність (містить агреговану інформацію для середньої ланки управління в центрах фінансових результатів та фінансової відповідальності, складається щомісячно та щоквартально);

– зведену звітність (надається вищому керівництву установи для прийняття стратегічних управлінських рішень та здійснення загального контролю та контролю за середньої та нижньої ланкою управління, складається щомісячно, щоквартально, щорічно);

За обсягом інформації управлінська звітність поділяється на:

– зведення (стилі відомості про окремі показники діяльності центрів відповідальності за короткий період часу – день, тиждень);

– підсумкові звіти (узагальнюють інформацію про контрольовані показники відповідного центру відповідальності за місяць або інший звітний період);

– загальні звіти (складаються по установі в цілому і містять інформацію, що відповідає формам фінансової звітності, пристосованим до цілей внутрішнього управління);

За формами подання інформації управлінська звітність поділяється на таку, що має вигляд:

– таблиці (найбільш поширена, оскільки більшість інформації представлена цифровими даними);

– графіку (для незначної кількості показників є найбільш наочною);

– тексту (застосовується за умов відсутності або незначної кількості цифрових показників, а також в якості додатків до табличної та графічної форм);

В основі управлінської звітності лежить принцип контрольованості, а тому вона слугує базисом управлінського контролю та оцінки діяльності центрів відповідальності.

Як зазначалось раніше контроль виступає важливою складовою управлінського обліку. В бюджетних установах суцільному контролю підлягають усі господарські засоби, джерела їх утворення та господарські процеси; в межах управлінського обліку контролю підлягають усі його об'єкти. У процесі контролю збирається й аналізується необхідна інформація, виявляються відхилення фактичних показників від установлених (планових, стандартних) та їх причини, тому основою контролю в підсистемі управлінського обліку виступає бюджетний контроль. Метою такого контролю виступає вплив апарату управління на роботу структурних підрозділів установи за для ефективного виконання стратегії бюджетної установи.

За ієрархію організації процесу створення продуктів діяльності управлінський контроль варто поділити на контроль робочих місць, контроль центрів відповідальності та контроль установи в цілому. Відповідно до цього принципу показники контролю інтегруються, трансформуються із численних конкретних величин у більш загальні, й на рівні бюджетних установ керівництвом контролюються найважливіші показники, що характеризують ступінь досягнення

поставленої мети згідно зі стратегією його розвитку, становища на ринку відповідних послуг та фінансового стану.

За частотою проведення управлінського контролю варто виділяти такі його види:

– поточний контроль (здійснюється безперервно через систематичний моніторинг за рухом матеріальних цінностей, незавершеного виробництва і продуктів діяльності; його основним інструментом виступає оперативний облік у системі диспетчерського регулювання процесу створення продуктів діяльності бюджетних установ). Поточний контроль відіграє важливу профілактичну роль, оскільки дає змогу оперативно реагувати на небажані відхилення в ході створення продуктів діяльності.

– періодичний контроль (здійснюється шляхом дослідження регулярної звітності центрів відповідальності бюджетних установ про основні показники роботи (з відповідними поясненнями), в якій зазначаються планові та фактичні показники діяльності за певний період, а також підсумкові дані з початку року (кварталу));

– разовий контроль (не має регулярного характеру та стандартного кола постійних об'єкт, оскільки його мета та діапазон контрольованих показників визначаються в кожному окремому випадку керівництвом установи);

В процесі здійснення управлінського контролю вивченню підлягаю не тільки фінансові, а й не фінансові показники. До фінансових показників бюджетних установ відносять показники витрат, доходів, фінансових результатів, вартості відповідних ресурсів, грошовий вираз зобов'язань тощо. До не фінансових показників діяльності бюджетних установ входять забезпечення трудовими ресурсами, плінність кадрів, використання робочого часу, забезпечення установи необоротними активами та їх завантаження, забезпечення установи матеріальними ресурсами, якість наданих послуг тощо.

Важливу роль в управлінському контролі відіграє оцінка діяльності центрів відповідальності, яка полягає у визначенні результативності та ефективності діяльності відповідних структурних підрозділів. Під результативністю розуміють стан виконання завдань центрів відповідальності (обсяг діяльності, час, якість продуктів діяльності тощо). Ефективність діяльності визначається через відношення результату діяльності до обсягу використаних ресурсів та полягає у досягненні максимальних результатів за умов мінімальних витрат. При проведенні оцінки діяльності центрів відповідальності може з'ясувати, що така є: ефективною і результативною, результативною але неефективною, ефективною але не результативною, не результативною та неефективною. Оцінка центрів відповідальності здійснюється за допомогою певної системи показників, які

відображають специфіку діяльності кожного з них. Втім, існує певна низка універсальних показників.

Основним методом оцінки роботи підрозділів за певними показниками є порівняння. Фактична величина показника за певний (звітний) період порівнюється з його величиною, що є базовою для оцінки. За такі базові рівні показників беруться здебільшого планові (нормативні) їх величини, які вважаються завданнями, або фактичні, досягнуті в минулому періоді.

Якщо базою порівняння є планова (нормативна) величина показника, то оцінка здійснюється за критерієм ступеня виконання плану.

$$P_{\text{пл}} = \frac{A_{\text{ф}}}{A_{\text{пл}}} 100, \quad (8.12.)$$

де $P_{\text{пл}}$ – виконання плану за даним показником, %;

$A_{\text{ф}}$, $A_{\text{пл}}$ – відповідно фактична і планова величини показника у встановленому вимірі.

Поглиблене вивчення отриманої оцінки потребує встановлення абсолютних і відносних відхилень фактичних величин показників від запланованих, аналізу їх причини.

$$\Delta A = A_{\text{ф}} - A_{\text{пл}} \quad (8.13.)$$

$$\Delta A = \sum_{i=1}^n \Delta A_i \quad (8.14.)$$

де ΔA – загальне абсолютне відхилення фактичної величини показника від запланованої;

n – кількість факторів (причин), що спричинили зазначене відхилення;

ΔA_i – відхилення внаслідок впливу i -го фактора.

Для оцінки діяльності центрів відповідальності застосовується критерій динаміки показників. У цьому разі фактична величина певного показника за звітний період порівнюється з фактичною його величиною за попередній період, тобто:

$$P_{\text{д}} = \frac{A_{\text{ф}}}{A_{\text{ф.б}}} 100 \quad (8.15.)$$

де $P_{\text{д}}$ – відношення фактичних величин показника у звітному та попередньому періодах, %;

$A_{\text{ф.б}}$ – величина певного показника в попередньому (базовому) періоді у встановленому вимірі.

Для ранжування підрозділів центрів відповідальності чи окремих працівників за певними показниками за базу порівняння приймається середня величину цього показника по всій сукупності.

$$P_{c_i} = \frac{A_{\phi_i}}{A_{\phi.c}} 100 \quad (8.16.)$$

де P_{c_i} – відношення фактичної величини показника i -го підрозділу до середнього його рівня групи підрозділів, %;

A_{ϕ_i} – певний показник за звітний період i -го підрозділу;

$A_{\phi.c}$ – середня величина показника по групі підрозділів.

КТВ є узагальнюючою кількісною оцінкою кінцевих результатів діяльності підрозділів. Він може застосовуватись і для оцінки роботи окремих працівників. Тоді цей інтегральний показник називають коефіцієнтом якості праці (КЯП).

Для узагальнюючої кількісної оцінки кінцевих результатів діяльності центрів відповідальності та окремих працівників застосовується коефіцієнту трудового внеску (для працівників – коефіцієнт якості праці), який обчислюється коригуванням нормативної його величини на підвищувальні та понижувальні коефіцієнти, що враховують виконання плану за окремими показниками чи дотримання певних нормативів.

$$k_{т.в} = 1 + \sum_{i=1}^n k_{п_i} - \sum_{i=1}^n k_{з_i} \quad (8.17.)$$

де $k_{т.в}$ – величина коефіцієнта трудового внеску;

n – кількість показників, за якими оцінюється робота;

$k_{п_i}$ – підвищувальний коефіцієнт за i -й показник;

$k_{з_i}$ – понижувальний коефіцієнт за i -й показник.

Підвищувальний (понижувальний) коефіцієнт визначається за формулою:

$$k_{п_i} \left(k_{з_i} \right) = \left(P_{пл_i} - 100 \right) h_i \quad (8.18.)$$

де $P_{пл_i}$ – виконання плану за i -м показником, %;

h_i – норматив підвищення (зниження) КТВ за кожний процент перевиконання (недовиконання) плану за i -м показником у частках одиниці.

Оцінка діяльності центрів витрат в установах базується на системі стандартних (нормативних) витрат, які є необхідними для створення продуктів діяльності за нормальних її умов. В межах такої системи вирізняють різні види стандартів (норм): базисні (довгострокові), теоретичні (еталонні) та поточні

(відповідають умовам поточної діяльності). Для правильного визначення відхилень від стандартних (нормативних) витрат використовується гнучкі кошториси, складені для фактичного обсягу створених продуктів діяльності за стандартами (нормами); порівняння фактичних витрат з витратами гнучкого бюджету надає можливість оцінити відхилення за рахунок ефективності діяльності, а порівняння гнучкого бюджету зі статичним, в якому зазначені стандартні (нормативні) витрати в розрахунку на стандартний обсяг створення продукту діяльності, забезпечує виявлення відхилення за рахунок обсягу діяльності. Для визначення причин відхилень фактичних витрат від стандартних застосовуються методи факторного аналізу, при цьому розрахунок виконується як на одиницю створеного продукту, так і на весь його обсяг.

а) відхилення за рахунок кількості:

$$\Delta g = \sum (g_1 - g_0) P_0 = \sum g_1 P_0 - \sum g_0 P_0 \quad (8.19.)$$

де g_1, g_0 – фактична та стандартна норма витрачання ресурсу, кг, люд.-год.;

P_0 – стандартна (планова) оцінка одиниці ресурсу, грн.;

$\sum g_1 P_0$ – загальна вартість фактичного обсягу витрачених ресурсів за нормативними цінами на продукт;

$\sum g_0 P_0$ – загальна вартість нормативного обсягу витрачених ресурсів за нормативними цінами на продукт;

б) відхилення за рахунок ціни на продукт:

$$\Delta p = \sum (p_1 - p_0) g_1 = \sum g_1 p_1 - \sum g_1 p_0 \quad (8.20.)$$

де p_1 – фактична оцінка одиниці ресурсу, грн.;

$\sum g_1 p_1$ – загальна вартість фактично витрачених ресурсів за фактичними цінами на продукт;

Причинами відхилень за кількістю виступають несправність обладнання, відсутність працівників на робочому місці, неефективне використання трудових ресурсів, плінність кадрів, низька якість матеріалів тощо.

Змінні накладні витрати оцінюються в аналогічному порядку, однак в якості кількісного фактору обирається база їх розподілу, а за якісний – ставка розподілу цих витрат. При проведенні аналізу визначають вплив кожного фактору в розрізі: відхилення постійних та змінних накладних витрат за рахунок виконання

кошторису витрат, відхилення постійних та змінних накладних витрат за рахунок зміни обсягу створення продуктів діяльності.

Управління за відхиленнями передбачає врахування керівниками тільки значних відхилень, які визначаються на підставі їх розміру, рівня у відсотках до загальної суми кошторису, повторюваності, контрольованості, економічної доцільності їх дослідження.

Оцінка діяльності центрів доходів здійснюється через порівняння фактичної суми одержаного доходу з кошторисною, при цьому визначаються відхилення та аналізуються їх причини.

$$\Delta g = \sum g_1 p_0 - \sum g_0 p_0 \quad (8.21.)$$

де g_0, g_1 – кількість окремих видів реалізованого продукту за планом (бюджетом) та фактично;

p_0, p_1 – середня ціна реалізації одиниці продукції (кошторисна і фактична);

Загальна сума відхилення за рахунок кількості реалізованої продукції може бути розкладена на відхилення:

$$\Delta g b = \left(\frac{\sum b_1 p_0}{\sum b_0 p_0} - 1 \right) \times \sum g_0 p_0 \quad (8.22.)$$

де b_0, b_1 – обсяг виробництва продукції за кошторисом і фактично, одиниць;

б) за рахунок рівня товарної продукції:

$$\Delta g t = \left(\frac{\sum g_1 p_0}{\sum g_0 p_0} - \frac{\sum b_1 p_0}{\sum b_0 p_0} \right) \times \sum g_0 p_0 \quad (8.23.)$$

Відхилення доходу від продажів за рахунок зміни ціни реалізації продукту визначають за формулою:

$$\Delta p = \sum g_1 p_1 - \sum g_1 p_0 \quad (8.24.)$$

Причинами (факторами) цього відхилення можуть бути:

а) зміна питомої ваги реалізації продукту за окремими каналами:

$$\Delta p j = \left(\sum p_{j_0} y_{j_1} - p_0 \right) g_1 \quad (8.25.)$$

де p_{j_0} – кошторисна ціна реалізації за окремими каналами реалізації;

p_0 – середня кошторисна ціна реалізації продукту;

y_{j_1} – фактична питома вага (частки одиниці) реалізації продукту за окремими каналами;

б) зміна структури окремих видів реалізованої продукції:

$$\Delta p_i = \left(\sum p_{ij_0} y_{ij_1} - p_{j_0} \right) g_{j_1} \quad (8.26.)$$

де p_{ij_0} – бюджетна ціна реалізації і-го виду продукту за j-м каналом;

y_{j_1} – фактична питома вага реалізації і-го виду продукту за j-м каналом (частка одиниці);

g_{j_1} – фактичний обсяг реалізації продукту за j-м каналом (одиниць);

б) зміна строків реалізації продукту:

$$\Delta n p = \sum \left(\sum p_{ijn_0} y_{ijn_1} - p_{ij_0} \right) g_{ij_1} \quad (8.27.)$$

де p_{ijn_0} – бюджетна ціна реалізації і-го виду продукту за j-м каналом в n-й термін (частка одиниці);

g_{ij_1} – фактичний обсяг реалізації і-го виду продукту за j-м каналом (од.);

г) зміна якості продукції:

$$\Delta m p = \sum \left(\sum p_{ijnm_0} y_{ijnm_1} - p_{ijn_0} \right) g_{ijn_1} \quad (8.28.)$$

де p_{ijnm_0} – бюджетна ціна реалізації і-го виду продукту за j-м каналом в n-й строк та m-ї якості;

y_{ijnm_1} – фактична питома вага реалізації і-го виду продукту за j-м каналом в n-й строк та m-ї якості (частка одиниці);

g_{ijn_1} – фактичний обсяг реалізації і-го виду продукту за j-м каналом в n-й строк (од.);

д) вплив причин організаційного характеру визначають як різницю між фактичним доходом від реалізації та доходом від фактичного обсягу реалізованого продукту за бюджетними цінами з урахуванням її видів, каналів, термінів реалізації та якості.

Оцінка центрів фінансових результатів здійснюється на підставі звітів про виконання кошторисів доходів та витрат, в яких ці показники деталізуються в

розрізі підрозділів та відхилень від нормативів. З метою оцінки кожного центру фінансових результатів всі витрати розподіляються на змінні та постійні, за кожним підрозділом визначається маржинальний дохід (сума виручки – змінні витрат), з нього виключаються постійні витрати, на основі чого визначається внесок кожного підрозділу у покритті постійних витрат установи і створенні її фінансового результату. В процесі аналізу відхилень фінансових результатів використовуються методи, які застосовуються при аналізі доходів, видатків та витрат установи. Оцінка центрів фінансової відповідальності пов'язана з встановлення рівня ефективного та цільового використання коштів установи, дотриманням порядку фінансової дисципліни. Методика аналізу за цими напрямками буде розглянута у блоці аналітичного забезпечення управлінського обліку за темою № 10. Важливим напрямом оцінки діяльності бюджетної установи як центру фінансової відповідальності виступає оцінка виконання цільових бюджетних програм в розрізі результативних показників, які розробляються на основі Типових переліків програм та результативних показників щодо кожної галузі (Додатки К.2-4).

8.4. Бюджетна звітність

Бюджетна звітність бюджетних установ установ являє собою звітність, що містить інформацію про виконання кошторисів бюджетних установ. Процес складання бюджетної звітності бюджетними установами регламентується Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44. Згідно вказаного нормативного документу звітним періодом щодо бюджетних установ є:

- місяць, квартал, рік, що починається 1-го січня і закінчується останнім днем відповідного звітного періоду;
- що створені протягом звітного року, є період від їх створення до кінця звітного року;
- що створені та припиняють свою діяльність у зв'язку із закінченням строку, на який вони створювались, протягом звітного року, є період від дати створення до дати припинення діяльності таких бюджетних установ;
- що припиняють свою діяльність шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації, є період з початку

звітнього року до моменту припинення їх діяльності;

Бюджетні установи, підпорядкованість яких згідно із законодавством України з початку нового бюджетного періоду та/або протягом звітнього періоду була змінена, бюджетну звітність складають та подають за попередньою підпорядкованістю як такі, що припинили діяльність, в обсязі річної звітності; за новою підпорядкованістю такі розпорядники бюджетних коштів складають і подають бюджетну звітність як новоутворені залежно від того, яка звітність складається та подається (місячна, квартальна, річна). Бюджетні установи, що створені згідно із законодавством України протягом звітнього періоду, бюджетну звітність складають і подають розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня (далі – розпорядники вищого рівня), до мережі яких вони включені, та органам Казначейства за місцем обслуговування у загальному порядку, при усьому у їх бюджетній звітності показники на початок звітнього року не зазначаються. Розпорядники вищого рівня, до мережі яких включені новоутворені розпорядники бюджетних коштів, у зведеній бюджетній звітності враховують дані бюджетної звітності таких розпорядників бюджетних коштів. Бюджетні установи, які припинили свою діяльність згідно із законодавством України протягом звітнього періоду, складають бюджетну звітність в обсязі річної і подають розпорядникам вищого рівня, до мережі яких вони були включені, та органам Казначейства за місцем обслуговування, при цьому у їх бюджетній звітності показників на кінець звітнього періоду не повинно бути. Розпорядники вищого рівня у разі виключення зі своєї мережі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (далі – розпорядники нижчого рівня) у зв'язку з припиненням їх діяльності у зведеній бюджетній звітності показники на початок року зазначають без змін.

Форми бюджетної звітності складаються у гривнях з копійками.

Відповідно до Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 до бюджетної звітності бюджетних установ віднесено (додат. К.9):

- №2д, 2м “Звіт про надходження та виконання коштів загального фонду”;
- № 4-1д, 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги”;
- № 4-2д, 4-2м “Звіт про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

- № 4-3д, 4-3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;
- № 4-3д.1, 4-3м.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (позики міжнародних фінансових організацій);
- № 4-4д “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”;
- №7д, 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;
- №7д.1, 7м.1 “Звіт про заборгованість за окремими програмами”;
- Довідка про використання кредитів (позик) від іноземних держав, банків фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів;
- Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках ;
- Довідка про підтвердження залишків коштів на рахунках інших клієнтів Державної казначейської служби України;
- Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків;
- Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління розпорядників бюджетних коштів вищого рівня;
- Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;
- Довідка про залишки бюджетних коштів на інших поточних рахунках в установах банків;
- Довідка про депозитні операції;
- Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;
- Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
- Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами.
- Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

– Довідка про направлення асигнувань розпорядників бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів;

– Довідка про використання іноземних грантів;

– Довідка про дебіторську заборгованість за видатками;

– Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалася станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними;

– Довідка про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я на 20__ рік між адміністративно-територіальними одиницями;

– Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі №7д, №7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”

– Пояснювальна записка;

“Звіт про надходження та використання коштів загального фонду” (ф. № 2д, №2м) складається розпорядниками бюджетних коштів про отримані і використані асигнування загального фонду державного або місцевих бюджетів згідно з кошторисом та планом асигнувань. Звіт складається за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету. Розпорядниками бюджетних коштів при складанні зведеного звіту ф.№ 2д, № 2м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів рядки “код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету”, “код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів” у преамбулі форми не заповнюються.

Заповнення окремих граф ф. № 2д, № 2м здійснюється бюджетними установами у такому порядку:

– у графі 4 “Затверджено на звітний рік” проставляється затверджена в кошторисі (плані використання бюджетних коштів) річна сума планового асигнування загального фонду з урахуванням змін, унесених до кошторису (плану використання бюджетних коштів) протягом звітного періоду;

– у графі 5 “Затверджено на звітний період (рік)” проставляється затверджена на звітний період (рік) сума планових асигнувань загального фонду бюджету. Із загальної суми планових асигнувань, зазначених у рядку 010 “Видатки та надання кредитів – усього” цієї графи, наводяться дані за такими кодами економічної класифікації видатків: 2110 “Оплата праці”,

2120 “Нарахування на оплату праці”, 2220 “Медикаменти та перев’язувальні матеріали”, 2230 “Продукти харчування”, 2270 “Оплата комунальних послуг та енергоносіїв”, 2281 “Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм”, 2282 “Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку”, 2700 “Соціальне забезпечення”, 5000 “Інші видатки”.

– у графі 6 “Залишок на початок звітнього року” – залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом;

– у графі 7 “Надійшло коштів за звітний період (рік)” відображаються суми коштів загального фонду бюджету, які фактично надійшли на ім’я розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

У цій графі наводиться сума курсової різниці на залишки коштів на валютних рахунках;

– у графі 8 “Касові за звітний період (рік)” відображається сума касових видатків та наданих кредитів загального фонду бюджету, тобто здійснення видатків та надання кредитів, що проведені шляхом перерахування коштів з реєстраційних (поточних) рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах Казначейства (установах банків), за всіма операціями. Суми касових видатків та наданих кредитів зменшуються на суми, що надійшли на реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків та наданих кредитів, які були проведені в поточному році;

– у графі 9 “Фактичні за звітний період (рік)” наводиться сума фактичних видатків та наданих кредитів, тобто дійсних витрат та наданих кредитів, що оформлені та підтверджуються відповідними документами, у тому числі видатків за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою заробітною платою, за стипендіями тощо, мінус суми, на які коригуються фактичні видатки та надані кредити (на суми відновлення касових видатків та наданих кредитів, проведених у звітному році, тощо).

– у графі 10 “Залишок на кінець звітнього періоду (року)” квартальної бюджетної звітності записується залишок коштів на кінець звітнього періоду (року).

У річній бюджетній звітності залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом.

Обсяг залишків на звітну дату повинен відповідати даним виписок з реєстраційних рахунків органів Казначейства та поточних рахунків в установах банків на відповідну звітну дату. У разі наявності залишків коштів на особових рахунках головні розпорядники коштів місцевих бюджетів та розпорядники

коштів місцевих бюджетів нижчого рівня, що мають свою мережу, окремо складають Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м) і відображають відповідну інформацію у графах 7 та 10. У річній бюджетній звітності залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом.

З метою подання інформації про надходження і використання коштів спеціального фонду розпорядники бюджетних коштів складають у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів такі форми звітності:

- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги” (ф.№ 4-1д, № 4-1м) ;
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” (ф. № 4-2д, № 4-2м) ;
- “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (ф.№ 4-3д, № 4-3м) ;
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (ф.№ 4-4д);
- “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (ф. № 4-3д.1, № 4-3м.1) .

Розпорядники бюджетних коштів складають та подають у складі бюджетної звітності тільки ті ф. № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м; № 4-3д, № 4-3м; № 4-4д; № 4-3д.1, № 4-3м.1, за показниками яких затверджено кошториси та проведені відповідні господарські операції за відповідними джерелами надходжень та напрямками їх використання.

Розпорядниками бюджетних коштів при складанні зведених звітів ф. № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м; № 4-3д, № 4-3м; № 4-4д; № 4-3д.1, № 4-3м.1 за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів рядки “код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету”, “код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів” у преамбулі форми не заповнюються.

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги” (ф. №4-1д, №4-1м) складається бюджетними установами, що мають право відповідно до законодавства України отримувати: плату за послуги, надання яких пов'язане з їх основною діяльністю; надходження від додаткової (господарської) діяльності; плату за оренду майна бюджетних

установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” (ф.№4-2д, №4-2м) складається бюджетними установами, що отримують: благодійні внески, гранти та дарунки; кошти від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (ф.№4-3д, №4-3м) складається розпорядниками бюджетних коштів, які отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ, доходів за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів та позик міжнародних фінансових організацій).

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (ф.№4-4д) складається розпорядниками бюджетних коштів, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету і отримують субвенцію з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів.

“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (ф.№4-3д.1, №4-3м.1) складається розпорядниками бюджетних коштів, які отримують кошти міжнародних фінансових організацій для підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України. У форму включаються також операції, що здійснюються на поточних рахунках в установах банків.

У разі якщо операції здійснюються за декількома видами іноземних валют, інформація за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету наводиться у розрізі цифрових кодів валют, а також підсумковим рядком у національній валюті.

Окремі графи бюджетної звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду за формами № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м; № 4-3д, № 4-3м; № 4-4д; № 4-3д.1, № 4-3м.1 заповнюються у такому порядку:

– у графах “Затверджено на звітний рік” форм № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м; № 4-3д, № 4-3м; № 4-4д (додатки 2-5) відображається річна сума планових показників, у тому числі за відповідним джерелом надходжень спеціального

фонду, затверджених кошторисом (планом використання бюджетних коштів);

– у графі “Затверджено на звітний рік, грн.” форми № 4-3д.1, № 4-3м.1 відображається річна сума планових показників, у тому числі за відповідним джерелом надходжень спеціального фонду, затверджених кошторисом (планом використання бюджетних коштів) у зведеному звіті, в якому відображається підсумкова інформація у національній валюті. Якщо протягом звітного періоду (року) до кошторису (плану використання бюджетних коштів) були внесені зміни, в цій графі проставляються бюджетні призначення з урахуванням унесених змін;

– у графі “Затверджено на звітний період (рік)” за формами № 4-3д, № 4-3м (додаток 4) проставляється затверджена на звітний період (рік) сума плану асигнувань спеціального фонду бюджету. Із загальної суми планових асигнувань, зазначених у рядку 010 “Видатки та надання кредитів – усього” цієї графи, наводяться дані за такими кодами економічної класифікації видатків: 2110 “Оплата праці”, 2120 “Нарахування на оплату праці”, 2220 “Медикаменти та перев’язувальні матеріали”, 2230 “Продукти харчування”, 2270 “Оплата комунальних послуг та енергоносіїв”, 2281 “Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм”, 2282 “Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку”, 2700 “Соціальне забезпечення”, 5000 “Інші видатки”.

– у графах “Залишок на початок звітного року, усього” форм № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м наводяться загальні суми залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках та/або на рахунках в установах банків без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету;

– у графах “Залишок на початок звітного року, у тому числі на рахунках в установах банків” форм № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м наводяться суми залишків коштів на рахунках в установах банків у національній валюті без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

У формі № 4-3д, № 4-3м залишків грошових коштів на початок звітного року не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом. У разі наявності такі залишки відображаються у розрізі кодів економічної класифікації видатків та кредитування бюджету;

– у графі “Залишок на початок звітного року” форми № 4-4д наводяться загальні суми залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету;

– у графах “Залишок коштів на початок звітного року – ін. валюта” та

“Залишок коштів на початок звітнього року – грн.” форми № 4-Зд.1, № 4-Зм.1 відображається сума залишку коштів на поточному рахунку на початок звітнього року відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України.

Перерахування іноземної валюти у гривневий еквівалент здійснюється в установленому порядку;

– у графі “Перераховано залишок” відображається сума коштів спеціального фонду минулого звітнього року, що була відповідно до законодавства України перерахована у звітному періоді (повернена установі, що надала ці кошти, тощо) і не є касовими видатками, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітнього року. Такі суми відображаються без розподілу за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету;

– у графах “Перераховано залишок – ін. валюта” та “Перераховано залишок – грн.” форми № 4-Зд.1, № 4-Зм.1 відображається сума залишку коштів минулого звітнього року, що була перерахована у звітному періоді (повернена установі, що надала ці кошти) і не є касовими видатками, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітнього року, відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України;

– у графі “Отримано залишок” (форма № 4-1д, № 4-1м) відображається сума коштів минулого бюджетного періоду, що була отримана у звітному періоді і не може бути віднесена на збільшення надходжень звітнього періоду (року). У формі така сума відображається без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету;

– у графі “Нараховано доходів за звітний період (рік)” (форми № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м) відображається сума доходу, нарахованого за окремими видами діяльності;

– у графі “Надійшло коштів за звітний період (рік)” відображається сума надходжень спеціального фонду, за відповідним джерелом надходжень, яка надійшла на спеціальний реєстраційний рахунок та/або на рахунки в установах банків у звітному періоді, мінус суми коштів, що повернені фізичним і юридичним особам та/або перераховані розпорядникам бюджетних коштів вищого (нижчого) рівня (у разі якщо їм законодавчо надані такі повноваження) у межах однієї програми та однієї групи власних надходжень, з надходжень звітнього року.

У цій графі наводиться також сума курсової різниці, визначена в установленому порядку на залишки коштів, розміщених на валютному рахунку;

– у графах “Надійшло коштів за звітний період (рік) – ін. валюта” та “Надійшло коштів за звітний період (рік) – грн.” форми № 4-Зд.1, № 4-Зм.1

відображається сума коштів, отримана відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України;

– у графі “Курсова різниця – грн.” (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1 довідково наводиться сума курсової різниці, на яку збільшилися або зменшилися надходження у графі “Надійшло коштів за звітний період (рік) – грн.”;

– у графах “Касові за звітний період (рік)” форми № 4-4д та “Касові за звітний період (рік), усього” форми № 4-1д, № 4-1м відображається сума касових видатків спеціального фонду бюджету за відповідним джерелом надходжень у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих в органах Казначейства, та/або з рахунків в установах банків. Видатки зменшуються на суми, що надійшли на спеціальні реєстраційні рахунки та/або на рахунки в установах банків на відновлення касових видатків поточного бюджетного року;

– у графі “Касові за звітний період (рік) – у тому числі спрямовано на погашення заборгованості загального фонду, усього” форми № 4-1д, № 4-1м відображається загальна сума касових видатків спеціального фонду бюджету, що була направлена на погашення заборгованості загального фонду бюджету;

– у графі “Касові за звітний період (рік) – у тому числі спрямовано на погашення заборгованості загального фонду, у тому числі перераховані з рахунків в установах банків” форми № 4-1д, № 4-1м відображається сума касових видатків спеціального фонду бюджету, що була направлена на погашення заборгованості загального фонду бюджету, які перераховані з рахунків в установах банків у національній валюті;

– у графі “Касові за звітний період (рік), усього” форми № 4-2д, № 4-2м, № 4-3д, № 4-3м відображається загальна сума касових видатків та наданих кредитів спеціального фонду бюджету за відповідним джерелом надходжень у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих у органах Казначейства, та/або з рахунків в установах банків. Видатки та надані кредити зменшуються на суми, що надійшли на спеціальні реєстраційні рахунки та/або на рахунки в установах банків на відновлення касових видатків та наданих кредитів поточного бюджетного року;

– у графі “Касові за звітний період (рік), у тому числі перераховані з рахунків в установах банків” форм № 4-2д, № 4-2м; № 4-3д, № 4-3м відображається сума касових видатків та наданих кредитів спеціального фонду бюджету за відповідним джерелом надходжень у розрізі кодів

економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів з рахунків в установах банків у національній валюті;

– у графах “Касові за звітний період (рік) – ін. валюта” та “Касові за звітний період (рік) – грн.” форми № 4-3д.1, № 4-3м.1 відображається сума касових видатків та наданих кредитів, проведених шляхом перерахування коштів з поточного рахунку за всіма видами операцій, відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України;

– у графах “Фактичні за звітний період (рік)” форм № 4-2д, № 4-2м; № 4-4д та “Фактичні за звітний період (рік), усього” форми № 4-1д, № 4-1м відображаються фактичні видатки за звітний період у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто дійсні витрати, що оформлені та підтверджуються відповідними документами, у тому числі видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і не виплаченою заробітною платою, стипендіями тощо.

Одержувачі бюджетних коштів у формах № 4-2д, № 4-2м; № 4-3д, № 4-3м графи “Фактичні за звітний період (рік)” та у формі № 4-3д.1, № 4-3м.1 графи “Фактичні за звітний період (рік) – ін. валюта” і “Фактичні за звітний період (рік) – грн.” не заповнюють:

– у графі “Фактичні за звітний період (рік) – у тому числі проведені за видатками загального фонду” форми № 4-1д, № 4-1м відображаються суми фактичних видатків спеціального фонду, що проведені на погашення зобов’язань за видатками загального фонду бюджету;

– у графі “Фактичні за звітний період (рік)” форми № 4-3д, № 4-3м відображаються фактичні видатки та надані кредити за звітний період у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто дійсні витрати та надані кредити, що оформлені та підтверджуються відповідними документами, у тому числі видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і не виплаченою заробітною платою тощо;

– у графах “Фактичні за звітний період (рік) – ін. валюта” та “Фактичні за звітний період (рік) – грн.” форми № 4-3д.1, № 4-3м.1 відображається сума фактичних видатків та наданих кредитів, що оформлені та підтверджуються відповідними документами, відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України;

– у графах “Залишок на кінець звітного періоду (року), усього” у формах № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м бюджетної звітності наводяться залишки коштів на спеціальних реєстраційних рахунках та/або на рахунках в

установах банків без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету;

– у графах “Залишок на кінець звітного періоду (року), у тому числі на рахунках в установах банків” форм № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м наводяться суми залишків коштів на рахунках в установах банків у національній валюті без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету;

– у графі “Залишок на кінець звітного періоду (року)” у формі № 4-4д бюджетної звітності залишки коштів наводяться без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету;

– у графах “Залишок коштів на кінець звітного періоду (року) – ін. валюта” та “Залишок коштів на кінець звітного періоду (року) – грн.” форми № 4-3д.1, № 4-3м.1 відображається сума залишку коштів на поточному рахунку на кінець звітного періоду відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України;

– у формах № 4-3д, № 4-3м та № 4-3д.1, № 4-3м.1 бюджетної звітності залишки коштів проставляються з розподілом за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

У річній бюджетній звітності за формами № 4-3д, № 4-3м та № 4-3д.1, № 4-3м.1 залишків грошових коштів на кінець звітного періоду не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом. У разі наявності такі залишки відображаються у розрізі кодів економічної класифікації видатків та кредитування бюджету.

Обсяг залишків на звітну дату повинен відповідати даним виписок зі спеціальних реєстраційних рахунків органів Казначейства та поточних рахунків в установах банків на відповідну звітну дату.

Показник за рядком 010 “Надходження коштів – усього” форм бюджетної звітності № 4-1д, № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м; № 4-4д у графі “Затверджено на звітний рік” відображає загальну суму за джерелами надходження коштів, у тому числі і фінансування. У рядку “Фінансування” проставляються суми залишків грошових коштів, що склалися на спеціальних реєстраційних рахунках та/або на рахунках в установах банків на початок звітного року, за умови внесення на цю суму змін до кошторису. Обсяги фінансування враховуються у загальній сумі надходжень.

При перерахуванні власних надходжень, отриманих у звітному періоді, у частині плати за послуги у межах однієї програми та однієї групи власних надходжень розпорядники бюджетних коштів вищого (нижчого) рівня (у разі якщо їм законодавчо надані такі повноваження) відображають їх у звіті

форми № 4-1д, № 4-1м як зменшення доходів. Розпорядники бюджетних коштів, що отримують ці кошти, відображають їх як надходження доходів.

“Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (ф. № 7д, № 7м) складається розпорядниками бюджетних коштів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі звітні роки. Звіт складається в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і кодів економічної класифікації видатків бюджету та містить інформацію про заборгованість розпорядників бюджетних коштів за видатками та розпорядників за нарахованими доходами. Розпорядниками бюджетних коштів при складанні зведеного звіту форми №7д, №7м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів рядки “код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету”, “код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів” у преамбулі форми не заповнюються. Бюджетна звітність за формою №7д, №7м складається окремо про заборгованість за коштами загального та спеціального фондів. Зведена бюджетна звітність складається за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів за загальним та спеціальним фондами бюджетів.

Заповнення окремих рядків та граф бюджетної звітності за формою №7д, №7м здійснюється у такому порядку:

– рядок 010 “Доходи” заповнюється у бюджетній звітності лише за спеціальним фондом (за коштами, отриманими як плата за послуги, які надаються розпорядниками бюджетних коштів згідно із законодавством, та коштами, що отримуються вищими та професійно-технічними навчальними закладами від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, державні наукові установи, державні і комунальні заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти);

– у рядку 010 “Доходи” відображається загальною сумою дебіторська, у тому числі нарахована сума відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб (нарахований і не отриманий дохід за надані послуги), та кредиторська (надходження оплати за надану послугу в сумі більшій, ніж була нарахована) заборгованість за доходами, яка не поділяється за кодами економічної класифікації видатків бюджету. У цьому рядку графа “кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї термін оплати якої не настав” не заповнюється;

– у рядку 020 “Видатки – усього на утримання установи” відображається загальна сума заборгованості на звітну дату, що виникла при виконанні видаткової частини кошторису (плану використання бюджетних коштів);

– рядки з 030 до 570 включно розшифровують рядок 020 і відображають заборгованість за видатками в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету;

– рядки з 390 до 570 у місячній бюджетній звітності не заповнюються;

– у графі 4 “Дебіторська заборгованість на початок звітного року, усього” наводиться сума дебіторської заборгованості, що відповідає даним графі “Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього” річної бюджетної звітності за формою № 7д, № 7м (додаток 7) за попередній звітний рік;

– у графі 5 “Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього” відображається сума дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки;

– у графі 6 “Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього – з неї прострочена” із загальної суми дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості з простроченим терміном, тобто це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов’язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату;

– у графі 7 “Дебіторська заборгованість, списана за період з початку звітного року” наводиться сума дебіторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку.

– у графі 8 “Кредиторська заборгованість на початок звітного року, усього” наводиться сума кредиторської заборгованості, що відповідає даним графі “Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього” форми

№ 7д, № 7м (додаток 7) річної бюджетної звітності за попередній звітний період;

– у графі 9 “Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього” відображається сума кредиторської заборгованості, що виникла на звітну дату при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства у поточному та минулих звітних роках;

у графі 10 “Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї прост– рочена” із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої прострочено, тобто це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги;

– у графі 11 “Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї термін оплати якої не настав” із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої не настав;

– у графі 12 “Кредиторська заборгованість, списана за період з початку звітного року” наводиться сума кредиторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку.

Ця графа одержувачами бюджетних коштів не заповнюється;

– у графі 13 “Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)” відображаються суми бюджетних фінансових зобов'язань, які зареєстровані протягом звітного періоду в органі Казначейства та залишилися не оплаченими на кінець звітного періоду.

Бюджетна кредиторська заборгованість за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за кодами програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу), за якими відсутні бюджетні асигнування або обсяг бюджетної кредиторської заборгованості перевищує бюджетні асигнування відповідно до встановлених законом про Державний бюджет України на поточний бюджетний період та/або переданих в установленому порядку бюджетних призначень відображається у звітності

поточного бюджетного періоду за тими кодами бюджетної класифікації, в межах бюджетних асигнувань яких буде здійснюватись погашення такої заборгованості, згідно з рішенням, прийнятим головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням з Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом). До прийняття відповідного рішення бюджетна звітність за формою № 7д, № 7м складається за тими кодами бюджетної класифікації, за якими виникла кредиторська заборгованість.

“Звіт про заборгованість за окремими програмами” (ф.№7д.1, №7м.1) складається розпорядниками бюджетних коштів за сумами заборгованості, що виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі звітні роки за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або окремими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (за придбані та відпущені матеріальні цінності державного матеріального резерву, операціями з кредитування з бюджету тощо). Ця заборгованість не пов’язана з видатками на утримання розпорядників бюджетних коштів. Розпорядниками бюджетних коштів при складанні зведеного звіту форми № 7д.1, № 7м.1 за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів рядки “код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету”, “код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів” у преамбулі форми не заповнюються. Бюджетна звітність за ф.№7д.1, № 7м.1 складається окремо про заборгованість за коштами загального та спеціального фондів.

Суми дебіторської заборгованості відображають заборгованість за розрахунками з позичальниками, які отримали кредити, та за відпущені матеріальні цінності державного матеріального резерву тощо. Суми кредиторської заборгованості відображають заборгованість за розрахунками з бюджетом виконавців бюджетних програм на суму кредитів, наданих позичальникам із бюджету, та за коштами, отриманими при реалізації матеріальних цінностей державного матеріального резерву тощо. Суми повернутих позичальниками кредитів, які надавалися із загального фонду бюджету, у бюджетній звітності за ф.№7д.1, №7м.1 відображаються як зменшення дебіторської заборгованості на суму повернутих кредитів (тобто відображається різниця між сумою наданих та сумою повернутих кредитів) та як зменшення кредиторської заборгованості за загальним фондом бюджету на суму коштів, перерахованих розпорядниками бюджетних

коштів до загального фонду бюджету. Суми повернутих позичальниками кредитів, які надавалися із спеціального фонду бюджету, у бюджетній звітності за ф.№ 7д.1, № 7м.1 відображаються як зменшення дебіторської заборгованості на суму повернутих кредитів (тобто відображається різниця між сумою наданих та сумою повернутих кредитів) та як зменшення кредиторської заборгованості за спеціальним фондом бюджету на суму коштів, перерахованих розпорядниками бюджетних коштів до спеціального фонду бюджету. Дебіторська заборгованість за кредитами, наданими позичальникам із спеціального фонду бюджету (у разі рекредитування), відображається в сумі наданих кредитів, яка зменшена на суму повернених коштів позичальниками до спеціального фонду бюджету. Кредиторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів перед бюджетом з надання кредитів відображається у формі № 7д.1, № 7м.1 за загальним фондом за кредитами, виданими із загального фонду бюджету, та за спеціальним фондом за кредитами, виданими із спеціального фонду, за винятком кредитів, виданих із спеціального фонду у порядку рекредитування.

У бюджетній звітності за формою № 7д.1, № 7м.1 у рядках з 020 до 140 відображається сума заборгованості на звітну дату, що виникла при виконанні видаткової частини кошторису.

У рядку 010 “Видатки та надання кредитів” відображається загальна сума заборгованості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на звітну дату.

Рядки з 020 до 140 включно розшифровують рядок 010 і відображають заборгованість за видатками в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

У рядках 020, 030, 060, 070 проставляються суми заборгованості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за звітний період за кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету “Накопичення (приріст) матеріальних цінностей державного матеріального резерву”.

У річній бюджетній звітності рядки з 080 до 140 графі 8 на кінець звітного періоду не заповнюються.

У графі 4 “Дебіторська заборгованість на початок звітного року” наводиться сума дебіторської заборгованості за розрахунками з позичальниками за кредитами, наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів бюджету у попередні звітні роки, за вирахуванням погашення, за відпущеними матеріальними цінностями державного матеріального резерву тощо, яка відповідає даним графі “Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року)” бюджетної

звітності за формою № 7 д.1, № 7м.1 (додаток 8) за попередній звітний рік.

У графі 5 “Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього” відображається сума дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки за розрахунками з позичальниками за наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів бюджету кредитами, за вирахуванням сум погашення, за відпущеними матеріальними цінностями державного матеріального резерву тощо;

У графі 6 “Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї прострочена” із загальної суми дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості із простроченим терміном;

У графі 7 “Кредиторська заборгованість на початок звітного року” наводиться сума кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на суму кредитів, наданих позичальникам із бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів як виконавцями цих бюджетних програм у попередні звітні роки, за вирахуванням сум погашення до бюджету, за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву тощо, що відповідає даним графі “Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року)” форми № 7д.1, № 7м.1 (додаток 8) бюджетної звітності за попередній звітний рік;

У графі 8 “Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього” наводиться сума кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, що виникла у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів як виконавців бюджетних програм на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства у поточному та минулих звітних роках за наданими позичальникам кредитами за рахунок коштів бюджету, за вирахуванням сум погашення до бюджету, за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву тощо;

У графі 9 “Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї прострочена” із загальної суми кредиторської заборгованості уточнюється сума заборгованості із простроченим терміном;

У графі 10 “Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)” відображаються бюджетні фінансові зобов'язання за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту)

державного матеріального резерву та попередньою оплатою тощо, що зареєстровані протягом звітної періоду (року) в органах Казначейства та залишились не оплаченими на кінець звітної періоду.

Дані (показники) про операції, що здійснювались бюджетними установами, але відповідно до законодавства України не передбачені їх кошторисом (наприклад, розрахунки з виплати допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, що здійснюється за рахунок коштів Фонду соціального страхування України, розрахунки з внутрівідомчої передачі запасів, розрахунки за депонованою заробітною платою тощо), у звітах про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м), про надходження і використання коштів спеціального фонду (форма № 4д, № 4м), про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) не відображаються.

Довідка про використання кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів складається головними розпорядниками коштів державного бюджету, яким відповідно до закону про Державний бюджет України встановлені обсяги залучення до спеціального фонду державного бюджету кредиту (позики) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів. У довідці наводиться інформація у розрізі кредиторів, інвестиційних проектів та бюджетних програм.

Заповнення окремих граф довідки здійснюється у такому порядку:

– у графі 5 “Обсяг залучення кредиту (позики) у звітному році з урахуванням змін” наводяться суми залучення кредиту (позики), затверджені у законі про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених до розпису;

– у графі 6 “Залишок коштів на початок звітної року (код бюджетної класифікації 602100)” наводяться суми залишку коштів на початок звітної року;

– у графі 7 “Перераховано залишок” відображається сума залишку коштів минулого звітної року, що була відповідно до законодавства України перерахована у звітному періоді (повернена надавачу кредиту (позик) тощо) і не є касовими видатками та наданням кредитів, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітної року;

– у графі 8 “Отримано коштів кредитів (позик) за звітний період (рік) (код бюджетної класифікації 401201)” наводиться сума надходжень на ім'я головних розпорядників бюджетних коштів;

– у графі 9 “Використано коштів кредиту (позики) за звітний період (рік)” наводиться сума проведених з початку звітного року касових видатків та наданих кредитів;

– у графі 10 “Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)” наводиться сума залишку на кінець звітного періоду.

Довідка про використання кредитів (позик) від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів подається розпорядниками нижчого рівня до розпорядників вищого рівня та головними розпорядниками бюджетних коштів до Казначейства України у складі зведеної квартальної та річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів.

Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках складається розпорядниками бюджетних коштів та подається до органу Казначейства для звірки та підтвердження залишків коштів на рахунках, відкритих на їх ім'я в органах Казначейства. Установи банків надають такі довідки за встановленими ними формами. У складі зведеної річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, що мають свою мережу, така довідка не подається.

Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України складається розпорядниками бюджетних коштів та подається до органу Казначейства для звірки та підтвердження залишків коштів на рахунках, відкритих на їх ім'я. У складі зведеної річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, що мають свою мережу, така довідка не подається.

Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків, складається розпорядниками бюджетних коштів за даними довідок про підтвердження залишків, завірених органами Казначейства та/або установами банків. У складі зведеної річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, що мають свою мережу, такий реєстр не подається.

Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що включені до

мережі розпорядників бюджетних коштів вищого рівня, додається до зведеної річної бюджетної звітності головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня, що мають свою мережу, і складається за даними попереднього реєстру.

Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків, відображає залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків на ім'я розпорядників бюджетних коштів відповідно до нормативно-правових актів.

Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків відображає залишки коштів розпорядників бюджетних коштів, які мають відповідно до нормативно-правових актів відкриті на своє ім'я інші поточні рахунки в установах банків.

Довідка про депозитні операції відображає депозитні операції, що проводяться розпорядниками бюджетних коштів (залишки на рахунках тощо), із зазначенням нормативно-правового акту, на підставі якого проводяться такі операції.

Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами, містить інформацію про сплату до бюджету штрафів, накладених на розпорядників бюджетних коштів контролюючими органами. У довідці зазначаються: найменування контролюючого органу, сума сплаченого штрафу, підстава для його накладення та винні особи. Ця довідка складається розпорядниками бюджетних коштів (крім зведеної бюджетної звітності).

Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення надає детальну інформацію про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду, яка наведена у Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м), та вжиті заходи щодо її стягнення.

Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду містить детальну інформацію про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства. Ця довідка складається за відповідними даними Звіту про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) за загальним фондом.

Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), складається

розпорядниками бюджетних коштів, які спрямовували протягом звітного періоду (року) обсяги власних надходжень, які перевищували відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет). Наводиться інформація в частині спрямування обсягів власних надходжень бюджетних установ (надходження за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю, та від додаткової (господарської) діяльності, крім надходжень у натуральній формі), які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

У графі 3 “Власні надходження, затверджено на звітний рік” зазначаються власні надходження бюджетних установ, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

У графі 4 “Власні надходження, фактично надійшло” у рядку “Доходи” зазначається сума фактичних надходжень за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю, та від додаткової (господарської) діяльності за звітний період (рік).

У графі 5 “Власні надходження, понадпланові надходження” зазначається сума понадпланових обсягів власних надходжень бюджетних установ, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет). У разі відсутності таких надходжень в зазначеній графі проставляється нуль.

У графі 6 “Спрямовано понадпланових надходжень, разом” відображається загальна сума касових видатків, проведених за рахунок понадпланових надходжень, спрямованих на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на оплату праці, стипендій, оплати комунальних послуг та енергоносіїв, інших заходів у розрізі кодів економічної класифікації видатків, яка не перевищує суми, зазначеної в графі 5.

У графі 7 “Спрямовано понадпланових надходжень на погашення кредиторської заборгованості, усього” із загальної суми касових видатків наводиться сума, спрямована на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, оплати комунальних послуг та енергоносіїв.

Зазначені суми відображаються окремо за заборгованістю загального та спеціального фондів кошторису у графах 8 та 9 відповідно.

У графі 10 “Спрямовано понадпланових надходжень на інші заходи, усього” із загальної суми спрямованих понадпланових надходжень наводиться сума проведених касових видатків за іншими заходами, які здійснюються за рахунок відповідних надходжень, та заходами, які необхідні для виконання

основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за відповідною бюджетною програмою у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Зазначені суми відображаються окремо за видатками загального та спеціального фондів кошторису у графах 11 та 12 відповідно.

Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів, складається головними розпорядниками, які визначили виконавцями бюджетних програм розпорядників бюджетних коштів, що підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів, та додається до зведеної бюджетної звітності цими головними розпорядниками бюджетних коштів.

Довідка про використання іноземних грантів відображає інформацію про використання розпорядниками бюджетних коштів грантів, отриманих від міжнародних фінансових організацій та країн-донорів за звітний період.

Довідка про дебіторську заборгованість за видатками складається розпорядниками бюджетних коштів, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів за загальним та спеціальним фондами. За наявності дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду зазначаються причини її виникнення та підстави для проведення попередньої оплати. У складі зведеної бюджетної звітності головних розпорядників довідка подається без розподілу за кодами економічної класифікації видатків.

Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними), містить (за наявності) детальну інформацію про кредиторську заборгованість, яка склалася у розпорядників бюджетних коштів на кінець 2010 року за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними. У довідці зазначаються: найменування кредитора, реквізити документів, що підтверджують наявність заборгованості, причини її виникнення і зменшення. Сума цієї заборгованості може лише зменшуватись відповідно до законодавства.

Довідка про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я на 20__ рік між адміністративно-територіальними одиницями складається головними розпорядниками, яким відповідно до закону України про Державний бюджет України встановлено бюджетні призначення на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я у розрізі адміністративно-територіальних одиниць, та подається у складі зведеної бюджетної звітності. У довідці наводиться інформація про затверджені Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін бюджетні призначення на централізовані заходи і програми з охорони

здоров'я та їх виконання в розрізі адміністративно-територіальних одиниць.

Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”, включає інформацію про заборгованість за виплатою допомоги і компенсацій громадянам; розрахунками за операціями з внутрівідомчої передачі запасів; розрахунками за депозитними операціями; іншу заборгованість; інші розрахунки, а також кредиторську заборгованість за бюджетними зобов'язаннями, не взятими на облік органами Казначейства.

Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на здійснення правосуддя між місцевими та апеляційними судами усіх видів та спеціалізації, вищими спеціалізованими судами та іншими органами судової влади у системі Державної судової адміністрації України складається Державною судовою адміністрацією України та подається у складі зведеної бюджетної звітності. У довідці наводиться інформація про затверджені Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін бюджетні призначення місцевих, апеляційних та вищих спеціалізованих судів та їх виконання за кодами бюджетної класифікації видатків у розрізі установ та напрямків видатків.

У графі 2 “Загальний фонд, усього” у рядку “виконано за звітний період (рік) – усього” дані мають відповідати даним графі 8 “Касові за звітний період (рік)” рядка “Видатки та надання кредитів – усього” звіту за формою № 2д, № 2м “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”.

У графі 7 “Спеціальний фонд, усього” у рядку “виконано за звітний період (рік) – усього” дані мають відповідати даним графі 10 “Касові за звітний період (рік), усього” рядка “Видатки та надання кредитів, усього” звіту за формою № 4 – 3д, № 4 – 3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”.

У графі 12 “Разом” проставляються суми даних графі 2 “Загальний фонд, усього” та графі 7 “Спеціальний фонд, усього”.

Пояснювальна записка має містити таку загальну інформацію про розпорядника бюджетних коштів: найменування та місцезнаходження; короткий опис основної діяльності; найменування розпорядника вищого рівня.

У Пояснювальній записці зазначаються та описуються:

– динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі простроченої, за розрахунками з бюджетом на звітну дату порівняно із заборгованістю на початок звітного року та причини її збільшення або зменшення;

– причини виникнення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості, зазначеної у рядках “Інше” Довідки про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення та Довідки про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;

– причини наявності простроченої кредиторської заборгованості за кодами економічної класифікації видатків 2110, 2270;

– причини наявності кредиторської заборгованості за бюджетними зобов'язаннями, не взятими на облік органами Казначейства, зазначеної у Довідці про дебіторську та кредиторську заборгованість, які не відображаються у формі № 7д, № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;

– причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості та підстави для її зменшення (списання у зв'язку із закінченням строку позовної давності, за рішенням суду тощо) (у річній бюджетній звітності);

– причини взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет, та вжиті заходи;

– інформація про дебіторську та кредиторську заборгованість за бюджетними програмами, бюджетні призначення за якими законом про Державний бюджет України на звітний рік не затверджувались, відомості щодо відображення цієї заборгованості за бюджетними програмами звітного року та причини, з яких це відображення не проведене;

– інформація про загальні суми відкритих асигнувань, касових видатків та наданих кредитів, невикористаних відкритих асигнувань, причини невикористання відкритих асигнувань;

– дата та місце складання протоколу про порушення бюджетного законодавства, складеного органами Казначейства, та порушення бюджетного законодавства, що стало підставою для складання такого протоколу;

– у зведеній бюджетній звітності наводиться інформація про ліквідовані, приєднані, створені структурні одиниці;

– розшифровка поточних рахунків, підстави їх наявності в установах банків із зазначенням залишків на цих рахунках та виду коштів;

– інформація про стан рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість;

– інше (пояснення причин відхилення показників “на початок звітного року” кварталної бюджетної звітності від аналогічних показників “на кінець

звітного (періоду) року” річної бюджетної звітності за минулий рік, інформація про повноту включення до зведеної бюджетної звітності показників бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що включені до мережі, у тому числі такі, що знаходяться на тимчасово окупованій території та на території проведення антитерористичної операції тощо).

Кошти, які протягом звітного періоду надходять на ім'я бюджетних установ на відновлення касових видачків згідно із законодавством України (за телефонні переговори, помилково перераховані тощо), відображаються у відповідних формах бюджетної звітності як зменшення касових видачків за тим кодом економічної класифікації видачків, за яким вони були проведені у попередніх звітних періодах в межах одного бюджетного періоду.

8.5. Управлінський облік в ціноутворенні продукту діяльності

Оснoву ціни на продукт діяльності бюджетних установ складає його вартість, яка формується в підсистемі управлінського обліку, при цьому ціна виступає вираженням узгодженого продавцем і покупцем грошового або іншого майнового еквівалента, який покупець згоден заплатити за переданий йому товар – продукт діяльності бюджетних установ. Отже, ціна – це сума грошей, за яку бюджетна установа хоче продати, а покупець готовий купити продукт її діяльності, а ціноутворення – це процес формування цін на послуги, роботи та продукцію бюджетних установ.

Ціноутворення в бюджетних установах регламентується державою та підпадає під загальні положення державної політики щодо ціноутворення. Законом України “Про ціни та ціноутворення” вказано, що політика ціноутворення є складовою частиною загальної економічної і соціальної політики України і спрямована на забезпечення:

- рівних економічних умов і стимулів для розвитку всіх форм власності, економічної самостійності підприємств, організацій і адміністративно-територіальних регіонів республіки;
- збалансованого ринку засобів виробництва, товарів і послуг;
- протидії монопольним тенденціям виготовлювачів продукції, товарів і послуг;
- об'єктивних співвідношень у цінах на промислову і сільськогосподарську продукцію, що забезпечує еквівалентність обміну;

- розширення сфери застосування вільних цін;
- підвищення якості продукції;
- соціальних гарантій в першу чергу для низькооплачуваних і малозабезпечених громадян, включаючи систему компенсаційних виплат у зв'язку із зростанням цін і тарифів;
- створення необхідних економічних гарантій для виробників;
- орієнтації цін внутрішнього ринку на рівень світового ринку.

В сучасних умовах господарювання ціна на продукт діяльності бюджетних установ виконує такі функції:

– функцію обліку і виміру затрат суспільної праці (ціна виступає одним з найважливіших показників створення продуктів діяльності в бюджетній сфері, виступає орієнтиром для прийняття управлінських рішень щодо останньої);

– функцію пропорційності та рівноваги в бюджетній сфері (через ціну здійснюється зв'язок між процесами створення продукту діяльності бюджетних установ та споживанням, пропозицією і попитом; за умов пропорційного розподілу засобів виробництва і праці між галузями бюджетної сфери рівновага на ринку підтримується за допомогою цін, що відповідають суспільно необхідним затратам);

– стимулюючу функцію (ціни можуть впливати на обсяг продуктів діяльності бюджетних установ, а отже і їх споживання тих або інших товарів);

– розподільчу функцію (пов'язана з можливістю відхилення ціни від вартості, що дозволяє державі перерозподіляти кошти шляхом встановлення дотацій на певні продукти діяльності бюджетних установ);

В цілому ціни класифікуються за такими ознаками, в межах яких виділяють відповідні види цін:

– за ступенем залежності від втручання держави при її встановленні: вільні ціни, що формуються на ринку на базі взаємодії попиту і пропозиції; регульовані, формуються під впливом попиту та пропозиції, але держава втручається, впливаючи безпосередньо на їх зростання чи зниження, або шляхом регламентації рентабельності; фіксовані, встановлюються державними органами на обмежений круг товарів;

– за способом фіксації: контрактні (договірні), встановлюються за згодою сторін і реєструються в контракті (договорі); трансфертні, застосовуються при реалізації продукції між філіями і підрозділами одного підприємства або асоціації; біржові, використовують для продажу товарів через біржі; ціни торгів, застосовуються коли декілька підрядників, які конкурують між собою, пропонують замовнику свої проекти на виконання певних робіт, з яких він на конкурсній основі вибирає найбільш ефективний;

– за ступенем обґрунтованості: базисні, застосовуються як вихідна база при встановленні ціни на аналогічні продукти; довідкові, публікують в каталогах, прейскурантах, газетах, довідниках, економічних оглядах та використовуються фахівцями як орієнтовна інформація при встановленні цін на аналогічні продукти або при аналізі рівнів та співвідношення цін; прейскурантні, являють собою вид довідкової ціни, публікуються в прейскурантах фірм – виробників або продавців; фактична ціна угоди враховує застосування різних надбавок або знижок до базисної ціни; ціна споживання, визначає всі витрати покупця, пов'язані з купівлею товару, його доставкою та витратами з експлуатації;

– за часом дії цін: постійні, ті, що не змінюються протягом всього терміну постачання продукції за даним контрактом або договором; поточні, за якими здійснюється постачання продукції в даний період часу, і які можуть змінюватися на протязі виконання одного контракту залежно від кон'юнктури ринка; сезонні, діють протягом певного періоду часу; ступінчасті, являють собою низку цін, що послідовно знижуються згідно з попередньою прийнятою шкалою.

Зважаючи на характер діяльності бюджетних установ, їх права як суб'єктів господарювання та обмеження, які існують в бюджетній сфері щодо розпорядників бюджетних коштів в бюджетних установах бюджетні установи застосовують такі види цін в межах наданої класифікації: регульовані, контрактні (договірні), базисні, фактичні, ціни споживання, постійні, поточні.

Кожна бюджетна установа, що створює продукти діяльності для реалізації розробляє цінову стратегію – сукупність скоординованих дій, що визначають довгострокові та короткострокові завдання і способи їх вирішення. Цінова стратегія пов'язана з етапами життєвого циклу продуктів діяльності на продаж, тобто за певних умов формує механізм встановлення різних цін на один і той же продукт за змін умов його реалізації. Цінова стратегія базується на витратах, попиті та конкуренції, а тому маркетолог (фахівець, що вивчає та аналізує попит на продукт діяльності, ринку збуту, випрацьовує рекомендації про доцільність створення та можливостях реалізації продуктів діяльності установи, обґрунтовує ціни на них та шляху їх просування на ринку) визначає ціни залежно від витрат на виробництво, обслуговування, реалізацію, вивчає бажання та можливості споживачів на цільовому ринку, враховує стан конкурентного середовища щодо продукту діяльності.

На розробку цінової стратегії впливає низка чинників:

– характер еластичності попиту споживачів на ринку (еластичний чи нееластичний);

– рівень конкуренції у галузі створення певного продукту (досконала чи недосконала);

– місце товару в межах товарної номенклатури (ступінь диференціації товару, наявність додаткових чи допоміжних виробів);

– мінімальний розмір витрат на створення та реалізацію продуктів діяльності, що може забезпечити установи за певних умов;

– державна політика у сфері ціноутворення (наявність фіксованих цін і тарифів, можливі відхилення від них, прийняття спеціальних нормативних актів, що регламентують умови формування цін).

Здійснення цінової стратегії передбачає проходження таких етапів:

– постановка завдань ціноутворення;

– визначення попиту на продукт діяльності;

– оцінка витрат на виготовлення та реалізацію продукту діяльності;

– аналіз цін товарів конкурентів на аналогічний продукт;

– вибір методу ціноутворення згідно з обраною ціновою стратегією;

– встановлення початкової ціни на конкретний товар.

Реалізація цінової стратегії в бюджетних установах передбачає: встановлення стандартних або змінних (залежно від зміни витрат або попиту) цін; використання системи єдиних цін (встановлюється єдина для всіх споживачів ціна) або гнучкого ціноутворення (зміна ціни залежно від здатності споживачів торгуватися); стратегію округлення цін (відомо, що покупцям подобаються нижчі за круглі суми ціни); встановлення цін на масові закупівлі, за яких установа пропонує споживачам знижки, щоб збільшити обсяги реалізації. Цінова стратегія передбачає корегування, пристосування цін до змін у витратах, попиті або конкуренції, при цьому ціни можна варіювати за допомогою додаткових надбавок та знижок. Завдання цінової стратегії установа вирішує при виконанні цінової політики, до якої входять засоби та методи ціноутворення для конкретного сегмента товару та його споживачів.

У практиці світового маркетингу застосовуються такі методи ціноутворення на продукцію для зовнішнього споживання:

– витратний метод (ціна розраховується на основі суми постійних і змінних витрат на одиницю продукту й запланованого прибутку з урахуванням нижнього порогу ціни; при опосередкованому збуті ціна продажу кінцевому споживачу збільшується на розмір націнки, яка залежить від особливостей товару, а також еластичності попиту за цінами; витратний метод не враховує ринкових факторів (характер попиту, рівень платоспроможності попиту, політику конкурентів), у наслідок чого ціна, визначена за таким методом, як правило завищена, що, в умовах жорсткої конкуренції, призводить до погіршення конкурентоспроможності

виробника; якщо в рамках однієї галузі всі виробники використовують витратний метод ціноутворення, цінова конкуренція мінімальна, сформована за цим методом ціна більш реальна й виключає переплату за товар з боку покупців);

– метод на основі цільової норми прибутку (ціна встановлюється з метою досягнення бажаної норми прибутку на вкладений капітал; розрахунки ціни за цим методом залежать від обсягу виробництва та реалізації, у зв'язку з чим необхідно визначити критичну точку обсягу виробництва: критичний обсяг виробництва = постійні витрати / ціна – змінні витрати; критичний обсяг виробництва зменшується внаслідок зниження постійних і змінних витрат, які необхідно враховувати виробнику; на розраховані ціни впливають ринкові фактори (характер попиту й конкуренція));

– метод встановлення ціни на основі відчутної цінності товару (метод обумовлений специфічними підходами до роботи на ринку, при цьому розрахунок робиться на певну категорію покупців, які погоджуються платити гроші не тільки за вартість товару, а й за комплекс інших послуг: доплати, пов'язані з доставкою, обслуговування тощо; цей метод ціноутворення застосовується по відношенню до престижних товарів, особливих послуг, за які (за різних обставин і умов) покупець погоджується платити будь-які гроші, а тому виробник повинен здійснювати постійний моніторинг попиту на цей товар);

– метод вибору ціни на основі рівня поточних цін (ґрунтується не стільки на власних витратах, а на ситуації на ринку та ціновій політиці суб'єктів-конкурентів: поведінка суб'єктів адекватна їхньому становищу на ринку, а тому виробник-лідер, як правило, диктує свої умови; менш інші суб'єкти змінюючи ціни орієнтуються на лідера; метод ціноутворення на основі рівня поточних цін досить поширений, оскільки забезпечує справедливий підхід до встановлення ціни в цілому по галузі, що дозволяє суб'єктам отримувати певну норму в прибутку);

– метод встановлення ціни на основі торгів (у процесі торгів кожний суб'єкт конкурсант призначає ціну пропозиції, яка має бути дещо нижчою за ціни конкурентів, але не нижче рівня собівартості; кінцева ціна реалізації визначається на основі цінової політики виробника, з урахуванням факторів психології сприйняття ціни та впливу ціни на інших учасників ринкової діяльності);

За умов внутрішнього споживання продукції за центрами відповідальності застосовується трансфертне ціноутворення. В його основі лежить трансфертна ціна – ціна, за якою продукт діяльності одного центру відповідальності суб'єкту передаються іншому його центру відповідальності. Метою керівників центрів відповідальності є мінімізація трансфертних витрат, які складаються з дійсних та

альтернативних витрат, при цьому дійсні витрати включають додаткові прямі змінні витрати на одиницю продукції та інші дійсні витрати, які виникатимуть у підрозділу лише в результаті продажу всередині компанії; альтернативні витрати відображають вигоду, яку підрозділ втрачає внаслідок внутрішнього продажу одиниці продукції. Переважно трансфертні ціни ґрунтуються на ринкових та договірних цінах, а також на витратах.

Правове регулювання діяльності бюджетних установ в цілому та з приводу надання платних послуг, виконання робіт та виготовлення продукції (неприбутковість, вимога щодо обов'язкового відшкодування понесених витрат, цільове використання отриманих коштів у вигляді платні за послуги, роботи та продукцію) вказує на неможливість застосування більшості методів. Таким чином, на сьогодні в основі ціноутворення продуктів діяльності бюджетних установ лежить витратний метод, ефективність якого залежить від дієвості підсистеми управлінського обліку в установах.

Практичні потреби сфери охорони здоров'я виступають потужним стимулом активізації роботи щодо вартісних оцінок продуктів її діяльності. В сучасних умовах господарювання бюджетної сфери, принципів її побудови та пріоритетних завдань, метою ціноутворення на послуги медичних закладів бюджетної сфери виступає зняття напруження у фінансовому забезпеченні зазначених суб'єктів господарювання, залучення додаткових коштів для розвитку установ, покриття доступною медичною допомогою всі прошарки населення. Загальна схема ціноутворення на послуги медичних закладів бюджетної сфери складається з таких етапів:

- підготовчий (конкретизація завдань та цілей метода ціноутворення);
- збору первинної інформації та оперативного економічного аналізу (визначення кількісних та якісних характеристик обслуговування хворих, показників стану та використання основних фондів);
- визначення собівартості (розрахунок витрат на заробітну плату, матеріали, інших прямих та непрямих витрат);
- формування ціни (включення коефіцієнту рентабельності, поправочних коефіцієнтів, заключна експертна оцінка, кінцеве визначення ціни та формування прейскуранта)
- коректувальна робота (врахування інфляційних коефіцієнтів, розрахунок цін на нові послуги, використання нових методів ціноутворення, оформлення документації).

В межах підготовчого етапу формуються завдання ціноутворення, до яких відносять:

- вид ціні (договірна для розрахунку з страховими організаціями, ціни споживання, фактичні ціни);
- умови надання і оплати медичних послуг (об'єкт надання послуг та яким чином буде здійснюватись оплата);
- вид калькуляційного об'єкту (детальна послуга, проста, комплексна послуга);
- метод розрахунку ціні (затратний, нормативний);

Від якості виконання другого етапу залежить достовірність кінцевих результатів. Під час його реалізації досліджуються та аналізуються дані управлінської звітності за центрами відповідальності та установі в цілому, на основі чого розраховуються показники діяльності, які в подальшому використовуються для розрахунку ціни на медичні послуги.

Етап визначення собівартості включає всі види розрахунків, описані раніше. Після визначення собівартості розпочинається етап формування ціни. Відповідно до Методики визначення вартості медичних послуг вартість медичної послуги (Т) складається з планової собівартості послуги, визначеної на підставі економічно обґрунтованих планових витрат на одиницю калькулювання та витрати на розвиток закладу у межах граничного рівня рентабельності, встановленого органами виконавчої влади, і розраховується за формулою:

$$T=C+P \quad (8.29.)$$

де С – собівартість медичної послуги

Р – витрати на розвиток закладу, який визначається як добуток суми планової величини собівартості на норматив рентабельності, який встановлений уповноваженим органом з регулювання цін.

Заключний етап передбачає проведення експертної оцінки ціни з метою логічної та механічної перевірки преїскуранта. Оформлення документації передбачає формування калькуляційних листів, преїскуранта.

На сьогоднішній день медичні установи надають медичні послуги консультаційного характеру, визначаючи ціну на зазначений вид послуг за встановленими місцевими органами виконавчої влади преїскурантами державних розцінок на платні медичні послуги. Надання лікувально-профілактичних послуг медичними закладами здійснюється виключно через механізм розрахунків із залученням страхових компаній.

Надання лікувальних послуг передусє консультація лікаря за відповідним профілем, який визначає діагноз хворого і орієнтує його на подальше лікування за встановленою методикою. Після зазначеної процедури відбувається заключення угоди на обслуговування між закладом охорони здоров'я та страховою компанією за дорученням застрахованої

особи. Договір містить традиційні пункти про предмет договору: інформаційний; умовний; ціновий; зобов'язальний; атрибутивний.

В інформаційному блоці розміщується інформація про характеристики (властивості та ризики) медичної послуги і місце її здійснення, про особу виконавця. Нерідко у договорі виділяється преамбула, в якій у доступній для пацієнта формі розшифровуються значення всіх медичних та спеціальних термінів, що використовуються у тексті договору, оскільки їх відсутність може трактуватися як неповне інформування споживача, який не є фахівцем у сфері медицини.

В умовному блоці договору розміщуються основні його положення: найменування та обсяг послуг (за преїскурантом), інформація про осіб, що залучаються до виконання послуг, про пацієнта чи замовника. Також споживачам надається інформація про умови її надання, стандарти якості, гарантійні та інші зобов'язання, з посилання на наказ Міністерства охорони здоров'я України "Про затвердження нормативів надання медичної допомоги та показників якості медичної допомоги" від 28 грудня 2002 р. № 507, який регулює такі стандарти. Необхідним елементом цього блоку є інформації про подальші дії пацієнту після надання послуг (продовження лікування у домашніх умовах), які останній суб'єкт відносин має здійснювати на основі виписок з медичної картки, результатів досліджень тощо. Особа виконавця в договорі про надання медичних послуг має особливе значення: професійний рівень того чи іншого медичного фахівця може суттєво відрізнятись, і тому для замовника (пацієнта) особа безпосереднього виконавця завжди має важливе значення. З юридичної точки доку суттєве значення має встановлення особи замовника і кінцевого споживача послуг (пацієнта), які, за умов участі страхових компаній у механізмі розрахунку за медичні послуги, не збігаються. Так звані договори "договори на користь третьої особи" передбачають, що виконавець (боржник) зобов'язаний виконати своє зобов'язання не замовникові (кредитору), а третій особі, тобто пацієнтові, а третя особа (пацієнт-споживач), на користь якої повинно бути проведено виконання послуги, наділяється самостійним правом вимоги стосовно виконавця (боржника) за договірним зобов'язанням.

Ціновий блок є одним з найважливіших у договорі. В ньому визначається вартість медичної послуги, яку замовник зобов'язаний сплатити виконавцем у повному обсязі послугу після її закінчення. Оскільки вартісний вираз медичної послуги мають дії, що її складають, ціна послуги є твердою величиною. Необхідність перевищити цю величину може виникнути, якщо за домовленістю сторін передбачено надання додаткової послуги із самостійною ціною чи іншою

послуги з вищою ціною. Щодо порядку розрахунків за надану послугу, то він визначається договором між замовником і виконавцем.

У зобов'язальному блоці зазвичай закріплюються основні обов'язки сторін та відповідальність за їх невиконання, при цьому обов'язки замовника та пацієнта фактично обмежується необхідністю сплатити за послуги виконавця, дотримуватися рекомендацій лікуючого лікаря та правил внутрішнього розпорядку медичного закладу.

Для споживачів деяких медичних послуг велике значення мають умови, в яких здійснюються медичні втручання. Пацієнт або замовник готовий платити додаткові гроші за підвищений рівень комфорту. Сервісні (атрибутивні) складові медичного обслуговування також повинні бути окремо врегульовані в договорі, а саме в атрибутивному блоці. Тут може прописуватися не тільки кількість осіб у палаті, а й наявність телевізора, холодильника, телефону, додаткове харчування тощо.

До інших необхідних і важливих умов належить строк дії договору. Він може визначатися за загальними правилами (датовано) або пов'язуватися зі змінами стану здоров'я, виконанням певних медичних робіт. Якщо послуга тривала, в договорі передбачають терміни виконання та плати за окремі її етапи. Особливо це стосується випадків, коли існує загроза, що пацієнт (замовник) відмовиться сплачувати за послуги.

Ціноутворення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт перебуває під дією факторів характерних для всієї бюджетної сфери та здійснюється в межах традиційних етапів: підготовчого (конкретизація завдань та цілей метода ціноутворення); збору первинної інформації та оперативного економічного аналізу (визначення кількісних та якісних характеристик підготовки НДДКР, показників стану та використання основних фондів, нематеріальних активів, запасів тощо); визначення собівартості (розрахунок витрат на заробітну плату, матеріали, інших прямих та непрямих витрат); формування ціни (включення коефіцієнту рентабельності, поправочних коефіцієнтів, заключна експертна оцінка, кінцеве визначення ціни та формування прейскуранта) коректувальна робота (врахування інфляційних коефіцієнтів, використання нових методів ціноутворення, оформлення документації).

Підготовчий етап передбачає формування завдань ціноутворення, як то: вид ціни (договірна ціна на основі планових калькуляцій та фактичних витрат); умови виконання і оплати НДДКР (об'єкт НДДКР та порядок оплати); вид калькуляційного об'єкту (науково-дослідна або дослідно-конструкторська роботи); метод розрахунку ціни (затратний, нормативний, цільові норми прибутку (за НДДКР, які виконуються за договорами з підприємницькими структурами).

Як вже зазначалось, успішна реалізація другого етапу – вивчення та аналіз даних управлінської звітності за центрами відповідальності та установі в цілому, розрахунок показників діяльності, які в подальшому використовуються для розрахунку ціни на НДДКР – безпосередньо впливає на достовірність кінцевих результатів.

Етап визначення собівартості передбачає проведення описаних у пункті 3.4 розрахунків, після чого розпочинається етап формування ціни. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України №830 вартість науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (Н) складається з їх планової собівартості послуги, визначеної на підставі економічно обґрунтованих планових витрат на одиницю калькулювання та прибутку (за НДДКР, які виконуються за договорами з підприємницькими структурами), і розраховується за формулою:

$$H=C+P \quad (8.30.)$$

де С – собівартість НДДКР

П – прибуток за НДДКР, які виконуються за договорами з підприємницькими структурами.

Заключний етап передбачає проведення експертної оцінки ціни з метою логічної та механічної перевірки складеної планово-кошторисної документації. До початку проведення НДДКР формується та укладається договір. Механізм реалізації відносин науково-дослідних установ як виконавців, та організації підприємств-замовників регулюється Положенням про договори на створення науково-технічної продукції, затвердженою постановою Державного комітету СРСР з науки і техніки № 435 від 19.11. 87 Інструментом, що формалізує зазначений механізм виступають типові Договори на виробництво (передачу) науково-технічної продукції.

Предметом договору можуть бути науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, які відповідають профілю наукової установи. Договір на проведення НДДКР розроблюється і укладається планово-економічним відділом наукової установи на підставі складеного протоколу угоди на договірну ціну та погоджено із замовником тезнічного завдання. Типовий договір складається з шести розділів, які містять інформацію про вид робіт, термін їх здачі, зміст і терміни виконання основних етапів, місце виконання робіт, їх вартість та порядок оплати, порядок здачі та приймання робіт, відповідальність сторін за невиконання чи невідповідне виконання обов'язків, інші умови. До оформленої угоди додаються крім перерахованих документів програма робіт, календарний план і кошторисні розрахунки.

Зміна договору здійснюється на підставі змін в затвердженому технічному завданні чи іншому вихідному документі. Договір може бути доповнений додатковою угодою, що відображає нові позиції сторін. Розірвання договору здійснюється виключно за взаємною угодою виконавця і замовника. В разі якщо взаємодомовленість по розірванню договору не досягнута, спір між замовником і виконавцем вирішується на рівні арбітражного суду. При розірванні договору замовником НДДКР, останній повинен відшкодувати вже понесені науковою установою фактичні витрати, а наукова установа в свою чергу має надати замовнику НДДКР звіт про виконаний обсяг робіт.

Відповідно до Положення № 435 замовник і виконавець несуть відповідальність за виконання обов'язків, передбачених окремим пунктом договору, а саме: в разі встановлення факту неналежної якості вищезазначених наукових робіт, установа – виконавець повинна за рахунок власних коштів здійснити необхідні виправлення, усунути дефекти щодо техніко-економічних параметрів тощо. У терміни, установлені замовником. Порушення термінів при виконанні додаткових виправних робіт призводить до сплати штрафу в процентному розмірі від вартості робіт до виправлення. При невиконанні термінів здачі окремих етапів чи роботи в цілому, наукова установа повинна сплатити замовнику неустойку, визначену умовами угоди.

Замовник, відповідно до договору несе відповідальність перед науковою установою за порушення своїх зобов'язань – невиконання встановленого порядку розрахунків, допущення заборгованості по виконаним роботам чи плановим авансам, безпідставну відмову (повну чи часткову) від оплати, несвоєчасне прийняття окремих етапів чи роботи в цілому – у формі штрафу чи пені.

Поряд з тим, сплата штрафів чи неустойок не звільняє як замовника, так і виконавця від виконання прийнятих зобов'язань відповідно до договору. Суперечні наукового і технічного характеру, що виникають при виконанні та задачі – прийнятті НДДКР вирішують в установленому порядку вищестоящі установи сторін іншої сфери – розглядаються і вирішуються відповідними органами арбітражу.

Укладені договори та додаткові угоди для забезпечення обліку і контролю витрат на НДДКР, підлягають реєстрації у зведенні договорів на виконання НДДКР, яка ведеться планово-економічним відділом наукової установи, кожному договору і додатковій угоді присвоюється порядковий номер – код НДДКР. Встановлені кодові позначення доводяться до всіх структурних підрозділів установи.

Відповідно до конституційних і законодавчих положень щодо сфери освіти та діяльності в ній об'єктом механізму ціноутворення платних послуг закладів

освіти виступає передусім навчально-педагогічна послуга (НПП) ВНЗ. Процедури та етапи ціноутворення НПП, крім визначення вартості останньої, в цілому подібні до описаних у п.5.3, 5.4, а тому зупинимось на характерних моментах.

Встановлення вартості платної освітньої послуги здійснюється на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням. Калькуляційною одиницею при цьому є вартість отримання відповідної платної освітньої послуги однією фізичною особою за весь період її надання у повному обсязі.

Навчальний заклад може диференціювати розмір плати за надання платної освітньої послуги виходячи з ліцензованого обсягу, співвідношення попиту та пропозиції за конкретними напрямками (спеціальностями) навчання на державному (регіональному) ринку освітніх послуг. У разі встановлення навчальним закладом диференційованих розмірів навчальний заклад зобов'язаний дотримуватись такого розрахунку:

$$\sum^n KB = \sum^n KP$$

де:

К – контингент, який планується зарахувати на навчання для отримання конкретної освітньої послуги у плановому періоді, тобто кількість осіб, що подадуть заяви до навчального закладу (укладуть договори, контракти з навчальним закладом) для отримання освітніх послуг;

В – вартість надання конкретної освітньої послуги за весь період її надання у повному обсязі одній фізичній особі, яка буде зарахована на навчання у плановому періоді;

Р – кошти, що сплачує замовник за надання навчальним закладом конкретної платної освітньої послуги одній фізичній особі за весь період її надання у повному обсязі, яка зазначена в договорі (контракті, заяві), платіжному дорученні, іншому аналогічному документі;

n – номенклатура (перелік) всіх видів платних освітніх послуг, що надає навчальний заклад у плановому періоді.

Розмір плати за навчання визначається планово-економічним відділом на наступний навчальний рік у останньому кварталі поточного навчального року звітного періоду. Зазначеним структурним підрозділом розробляється планова нормативна калькуляція НПП.

Процесу надання платної навчально-педагогічної послуги ВНЗ передують декілька етапів: виконання потенційним споживачем (абітурієнтом) іспитових процедур (іспит, співбесіда) в обраному ВНЗ; визначення ВНЗ за результатами іспитових процедур можливість надання НПП кожному з абітурієнтів за плату; зарахування абітурієнта до складу студентів даного ВНЗ.

Інструментом формалізації відносин між виробником (ВНЗ) та споживачем (студентом) НПП виступає договір, який розроблюється на основі Типового договору на навчання, підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації або про надання додаткових освітніх послуг навчальних закладів, затвердженого Наказом Міністерства освіти і науки України № 183 від 11.03.02. Предметом договору може бути будь-яке з наведеного переліку положень сфери освітньої діяльності ВНЗ. Договором передбачені обов'язки сторін відповідно до яких замовник повинен: своєчасно вносити плату за отриману освітню послугу у встановленому розмірі та у встановлені терміни; виконувати вимоги законодавства та Статуту чи Положення даного ВНЗ.

В свою чергу виконавець договору в особі ВНЗ має надати замовнику НПП у відповідності до встановлених державних стандартів освіти, забезпечити права замовника як учасника навчального процесу, видати замовнику документ про освіту державного зразка та інформувати останнього про правила та вимоги щодо організації надання освітньої послуги, її якості та змісту, про права та обов'язки сторін під час відносин з приводу надання – споживання НПП. В разі дострокового припинення договору, виконавець повинен повернути замовнику суму авансового платежу за НПП.

Невиконання зазначених обов'язків призводить до виникнення прецеденту, що вирішується відповідно до норм чинного законодавства, при цьому несвоєчасне внесення платні за надання НПП замовником регулюється у внутрішньому порядку за допомогою неустойки (штрафа, пені), у встановленому договором розмірі.

Дія договору може бути припинена за взаємною згодою сторін, у разі зміни нормативно-правового поля щодо надання освітніх послуг, що потребує внесення таких коригувань до договору, які є неприйнятним для будь-якої з сторін у разі ліквідації юридичної особи – виконавця або замовника; у разі відрахування замовника. Через порушення організаційних положень ВНЗ та низької стійкості; за рішенням суду через систематичні порушення та невиконання умов договору.

Договором визначається плата за надання освітніх послуг, терміни внесення її рівних часток та порядок розрахунків за неї, при цьому розмір плати встановлюється за весь строк надання освітньої послуги і не може бути змінений.

ЧАСТИНА ІІІ.

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

РОЗДІЛ 9. ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ ТА ПЕРВИННА ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

9.1. Загальнотеоретичні основи організації бухгалтерського обліку.

9.2. Первинна організація бухгалтерського обліку.

9.3. Організація забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– визначення та характеристику поняття організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– принципи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– методи та прийоми організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– механізм регламентації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– порядок формування регламентів щодо облікової політики та організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– характеристику організаційних форм бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– порядок розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– елементи та механізм організації забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

а також уміти:

– надавати визначення та характеристику поняття організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

– ідентифікувати предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

- визначати принципи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*
- описувати методи та прийоми організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*
- відтворювати та описувати механізм регламентації бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*
- розробляти робочий план рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*
- формувати Положення про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*
- здійснювати та розбудовувати організаційні форми бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*
- розробляти робочий план рахунків;*
- здійснювати організацію забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах;*

9.1. Загальнотеоретичні основи організації бухгалтерського обліку

Будь-яка діяльність людини незалежно від ступеня її складності для успішного її здійснення має бути організована. Бухгалтерський облік виконання кошторису, як система відображення господарських подій і операцій бюджетних установ у відповідних носіях інформації, також потребує вироблення механізму її оптимізації і раціонального функціонування. Ідеться про специфічний вид діяльності з управління обліковим процесом бюджетних установ – організацію бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що в цілому організація бухгалтерського обліку являє собою досить неоднозначну щодо визначення позицію загального складу системи бухгалтерського обліку. Зародження елементів організації бухгалтерського обліку слід віднести до часів виникнення та становлення бухгалтерського обліку. Досить імовірним є припущення про те, що рахівники минулих часів приділяли особливу увагу саме питанням організації бухгалтерського обліку. Про це свідчить побудова всім відомого “Трактату про рахунки і записи” Луки Пачолі, який починається з “умов, які необхідні справжньому купцю”. Ці умови викладаються у першому розділі роботи, а в четвертому містяться “вельми корисні нагадування та настанови гарному

купцю”, які у своїй сукупності є порадами щодо ефективного упорядкування рахівництва.

Вітчизняна облікова думка підтримувала і розвивала такий підхід, і в значно пізніших спеціальних виданнях, починаючи викладення основ бухгалтерського обліку з умов раціональної організації бухгалтерського обліку. До них на початку ХХ ст. засновник комерційних бухгалтерських курсів у Санкт-Петербурзі Ісаак Піменович Бабенко відніс: точність облікових записів, узгоджених зі справді здійсненими господарськими операціями та констатованими явищами і подіями; зрозумілість і чіткість записів господарських оборотів з погляду їх логічної узгодженості; правильна грошова оцінка як наявних засобів, так і здійснюваних операцій і оборотів, які спостерігаються; повнота та визначеність зареєстрованих фактів і явищ господарської діяльності, а також легальність, або законність, записів з погляду їх відповідності вимогам законодавства; правдивість і документальна обґрунтованість записів; відповідальність, спеціалізація і правильний вибір облікових книг для даного підприємства; належна класифікація, групування і систематизація фактичного обґрунтування облікового матеріалу, а також правильна номенклатура бухгалтерських рахунків; акуратність, своєчасність і впорядкованість записів з погляду їх хронологічної послідовності.

Питанням організації бухгалтерського обліку приділяв увагу журнал “Счетоводство”, у якому було опубліковано ряд важливих і цікавих статей [Гопфенгаузен И.Д. “Законодательное определение прав и обязанностей бухгалтера” (1891), “Общественное положение бухгалтеров” (1895); Драпала Т. “Призвание бухгалтера” (1895); Прокофьев М. “Чему и как учат в бухгалтерии” (1896)]. Радянська практика обліку висувала нові вимоги до бухгалтерського процесу, які знайшли своє відображення та реалізацію у першому спеціалізованому виданні “Організація бухгалтерії” (1928 р.), а також набули розвитку у дискусії, що розгорнулась у фахових періодичних науково-практичних виданнях “Счетная мысль”, “Счетработник” та “Спутник Конторника и Счетовода”.

Однак як елемент напряму наукового вчення про бухгалтерський облік організація бухгалтерського обліку ідентифікується порівняно недавно, а саме з 60-х років минулого сторіччя. Фактично створення чіткої її методики було здійснене завдяки ідентифікації елементів, прийомів та засобів організації управління діяльністю суб’єкта господарювання у межах системи бухгалтерського обліку. У витоків наукового обґрунтування і створення теоретичних основ і механізму організації бухгалтерського обліку в СРСР та в Україні стояли радянські вчені-економісти: А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко,

П.С. Безруких, А.Д. Шмигель, Ю.Я. Литвин, В.П. Завгородній, В.О. Півторадня та інші. Саме завдяки працям вказаних вчених маємо на сьогодні універсальне визначення поняття організації бухгалтерського обліку, під якою розуміють сукупність засобів, способів і методів упорядкування та оптимізації функціонування системи бухгалтерського обліку, а також чітко ідентифікований склад організації бухгалтерського обліку за елементами: організація технології облікового процесу, організація праці облікових працівників, організація забезпечення та організація розвитку бухгалтерського обліку. Розглянемо елементний склад організації бухгалтерського обліку через її предметне поле.

Виходячи з тлумачення поняття “предмет”, що визначається як “те, на що спрямовано дію”, під предметом організації бухгалтерського обліку варто розуміти сам бухгалтерський облік. Розшифруємо це поняття.

Згадаймо, що бухгалтерський облік являє собою систему суцільного, безперервного та взаємозв’язаного відображення господарської діяльності підприємства (установи, організації), засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вираженні. Звернімо увагу на те, що до системи бухгалтерського обліку застосовуються такі характеристики, як суцільний, безперервний, взаємозв’язаний. Зазначені епітети увиразнюють поняття “процес”, що являє собою послідовність дій, спрямованих на досягнення деякого результату. Отже, бухгалтерський облік – це передусім процес – процес впливу на економічні інформаційні потоки суб’єкта господарювання. Таким чином, першою складовою предмета організації бухгалтерського обліку є обліковий процес.

Зазначений процес не є самопливним у часі і просторі, і для його відтворення потрібні насамперед виконавці, причому з огляду на складність облікового процесу – виконавці, що відповідають певним вимогам. Тобто водночас бухгалтерський облік – це певний (визнаний у світовому масштабі) вид людської діяльності. Кількість виконавців облікової роботи залежить від масштабів фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання, а отже, і від обсягу облікових робіт. Але в будь-якому разі – коли це монопраця чи поєднання колективних зусиль – така діяльність потребує спеціальної організації. Звідси другою складовою предмета організації бухгалтерського обліку виступає праця виконавців.

Кожна з визначених складових предмету організації бухгалтерського обліку не є сталою, а отже знаходиться у розвитку, та потребує забезпечення. Це означає, що наступними складовими предмету організації бухгалтерського обліку виступають процеси забезпечення та розвитку.

Таким чином, предметом організації бухгалтерського обліку є бухгалтерський облік, що розглядається як обліковий процес та як вид відповідної людської діяльності у своєму розвитку та сфері забезпечення (рис.9.1).

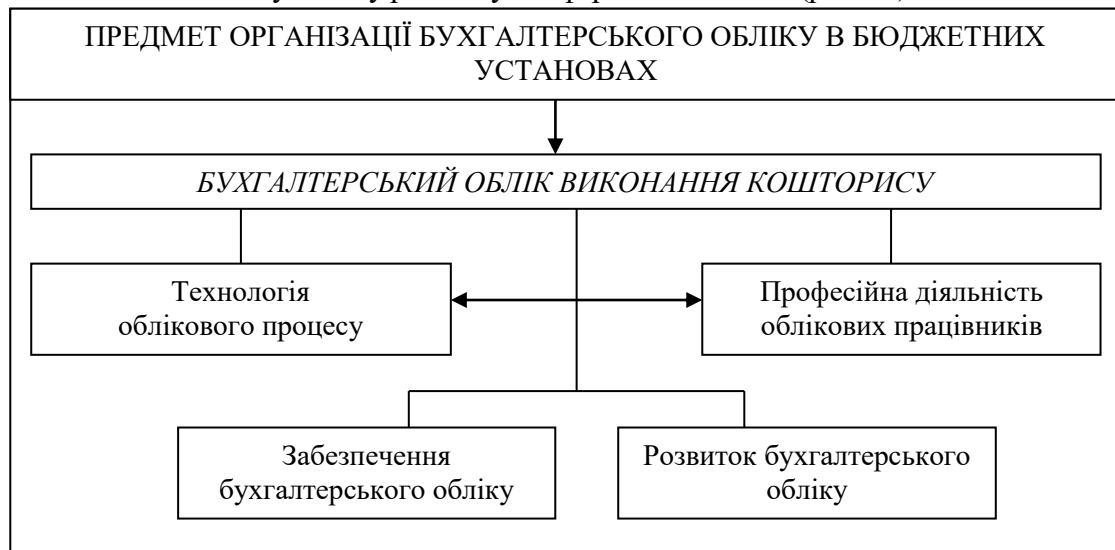


Рис. 9.1. Складові предмета організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Сутність будь-якого предмета, його внутрішню структуру та зовнішні характеристики вивчають, як відомо, через об'єкти, що є частинами цього предмета. Розглянемо складові предмета організації бухгалтерського обліку і виокремимо об'єкти за кожним із них. Так, обліковий процес, як і будь-який інший, складається з певних взаємозв'язаних частин. Ідеться про загальновідомий поділ процесу бухгалтерського обліку на етапи: первинний, поточний, підсумковий. У межах кожного етапу розглядають відповідну сукупність операцій, які в логічній послідовності становлять його технологію. Зауважимо, що поділ облікового процесу за етапами відбиває його послідовність (як у часі, так і у просторі).

Ідентифікація об'єктів обліку за його напрямками (як у просторі, так і в часі) визначає інший аспект облікового процесу, що відбиває його внутрішню структуру за паралельними складовими. У практиці господарської діяльності бюджетних установ і організацій визначено таку загальну сукупність об'єктів обліку: необоротні активи; запаси; грошові кошти; розрахунки; зобов'язання за векселями та кредитами; доходи; видатки; власний капітал.

Як за етапами, так і за напрямками облікового процесу відбувається рух інформації, що фіксується в різних її носіях. Якість і швидкість руху облікової

інформації залежать від ступеня оптимальності облікових номенклатур, носіїв облікової інформації; документообігу та руху облікових реєстрів.

Зазначені характеристики облікової системи залежать також від методичного, технічного та інформаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку.

Отже, до об'єктів організації бухгалтерського обліку, як за етапами облікового процесу, так і за його напрямками, належать:

- облікові номенклатури;
- носії облікової інформації;
- рух носіїв облікової інформації;
- методичне, інформаційне та технічне забезпечення облікового процесу;

Ще одна складова предмета організації бухгалтерського обліку – це праця виконавців облікових функцій, яка може бути колективною або індивідуальною.

Щодо першої передбачається вивчення особливостей утворення колективу працівників, поєднаних спільними функціональними обов'язками – виконанням облікових робіт. Такий колектив називається апаратом бухгалтерії (бухгалтерською службою тощо). Оптимізація і раціоналізація такої колективної праці безпосередньо залежать від вибору структури апарату бухгалтерії та визначення кількості персоналу.

Колективна праця передбачає, як відомо, вироблення єдиного кінцевого продукту (у даному разі – інформації про фінансовий стан бюджетної установи чи організації), отриманого в результаті послідовно взаємозв'язаних послідовних дій усіх членів колективу. Тому важливою є якість зв'язків між підрозділами бухгалтерської служби, що виконують облікові функції, – працівниками бухгалтерії, а також між виконавцями окремих облікових функцій (працівниками установи) та бухгалтерською службою.

Коли йдеться про індивідуальну працю, як об'єкт її організації розглядається праця кожного з працівників бухгалтерської служби. У цьому аспекті важливим для організації бухгалтерського обліку загалом є чітке визначення функціональних обов'язків усіх працівників бухгалтерської служби, установлення оптимальних часових нормативів для виконання певних операцій за відповідними етапами та напрямками облікового процесу.

Обидва аспекти праці – колективний та індивідуальний – перебувають під впливом соціального, ергономічного та мотиваційного забезпечення діяльності працівників бухгалтерської служби.

Отже, до об'єктів організації бухгалтерського обліку як виду діяльності в колективному та індивідуальному планах належать:

- структура апарату бухгалтерської служби;

- кількість працівників облікового підрозділу установи, організації;
- система зв'язків між відділами бухгалтерської служби, працівниками
- виконавцями окремих функцій стосовно облікового процесу та бухгалтерською службою установи чи організації;
- функціональні обов'язки працівників бухгалтерської служби на чолі з її керівником;
- нормативи часу на виконання окремих облікових операцій;
- ергономічне забезпечення праці обліковців;
- соціальне їх забезпечення;
- мотиваційне забезпечення діяльності обліковців;

Проте розглянуті щойно складові предмета організації бухгалтерського обліку не вичерпують його, оскільки бухгалтерський облік і як технологія, і як певний вид людської діяльності перебуває в постійному розвитку. Тому розвиток бухгалтерського обліку також є предметом організації бухгалтерського обліку. При цьому серед його об'єктів варто виокремити:

- розвиток методики та методології бухгалтерського обліку;
- підвищення кваліфікаційного рівня працівників бухгалтерської служби.

Під принципами організації бухгалтерського обліку розумітимемо основні вихідні положення відповідної системи. Вітчизняна школа бухгалтерського обліку в бюджетних установах нещодавно сформулювала систему принципів організації бухгалтерського обліку виконання кошторису. Вона передбачає поділ на загальні і спеціальні принципи з подальшим виокремленням другого рівня в розрізі спеціальних принципів (рис. 9.2). Дворівневий поділ спеціальних принципів пояснюється виокремленням двох первинних складових предмета організації бухгалтерського обліку – облікової системи як технологічного процесу та праці виконавців бухгалтерських операцій, характеристику яких наведено раніше. Такий підхід до формування специфічних принципів виправданий аналогічним природним поділом у практиці ведення організації бухгалтерського обліку.

До загальних принципів віднесено принцип цілісності елементів та зв'язків, який передбачає одночасно вивчення об'єкта як з погляду єдиного цілого, так і з позиції внутрішніх зв'язків та відносин щодо загальної системи. Сутність принципу динамічності і передбачливості полягає в постійному розвитку відповідної системи знань – організації бухгалтерського обліку та в передбачливості, прогнозуванні й управлінні майбутніми кроками зазначеного розвитку. Принцип безперервності передбачає постійне подовжене в часі проведення організаційних заходів щодо процесу бухгалтерського обліку.

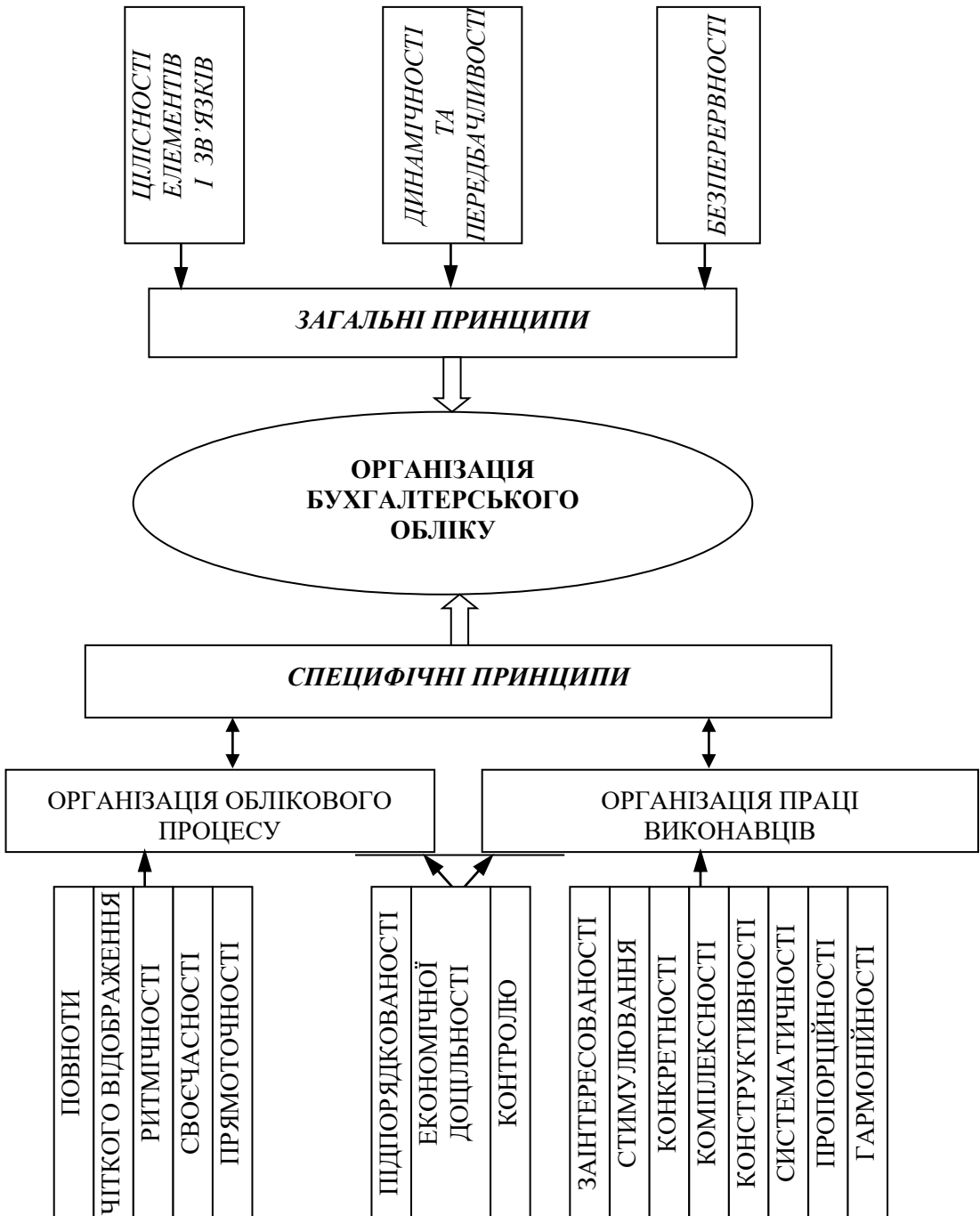


Рис. 9.2. Принципи організації бухгалтерського обліку

Специфічні принципи за відношенням до об'єктів організації бухгалтерського обліку поділено на три групи: принципи, що характеризують вихідні положення щодо організації облікового процесу; принципи, які є основою організації праці виконавців бухгалтерських функцій, та група принципів, що визначає закономірності обох запропонованих до розгляду об'єктів.

Перша група принципів представлена:

- принципом повноти визначення облікових номенклатур;
- принципом чіткого відображення трансакцій у системі матеріальних носіїв інформації;
- принципом ритмічності надходження та видачі інформації;
- принципом своєчасності її обробки;
- принципом прямоточності, який передбачає побудову стійких потоків руху інформації відповідно до технології процесу бухгалтерського обліку.

Друга група принципів включає:

- принцип заінтересованості працівників у поліпшенні стану бухгалтерського обліку;
- принцип стимулювання подальшого професійного зростання;
- принцип конкретності вироблення і прийняття рішень щодо удосконалення організації апарату бухгалтерії, а також організації виконання цього рішення;
- принцип комплексності в розподілі потенціалу бухгалтерської служби;
- принцип конструктивності та ефективного використання критики в організації бухгалтерської служби;
- принцип систематичності оцінки обстановки й оцінки діяльності бухгалтерського підрозділу;
- принцип пропорційності засобів та предметів праці чисельності бухгалтерського персоналу;
- принцип гармонійності моральної атмосфери та фізичного стану працівників.

До третьої об'єднуючої групи віднесено принципи:

- підпорядкованості завдань організації облікового процесу та виконавців облікових функцій загально управлінським цілям;
- економічної доцільності запланованих заходів щодо організації бухгалтерського обліку чи зіставлення кінцевого результату та матеріальних, трудових витрат, що здійснюватимуться для його досягнення;
- контролю, що передбачає наявність самоконтролю та зовнішнього контролю первинних ланок бухгалтерської групи.

Організація бухгалтерського обліку як вид діяльності та складова науки про бухгалтерський облік виникла на перетині останньої та науки про організацію і управління діяльністю економічної одиниці. Незважаючи на певну підпорядкованість зазначеним напрямкам економічного вчення, організація бухгалтерського обліку має свою методику, методологію та метод. Загалом метод розуміють як сукупність прийомів, за допомогою яких досліджується той чи інший предмет. Організація бухгалтерського обліку, як і всі науки, застосовує загальнонаукові методи та прийоми пізнання: аналіз і синтез; індукцію і дедукцію; аналогію та моделювання; абстрагування і конкретизацію.

Аналіз – це такий метод міркувань, який полягає в опосередкованому чи безпосередньому розчленуванні предмета для якомога докладнішого його вивчення. При цьому виділені у відповідному порядку частини вивчаються в межах цілого. Прикладом може бути поділ предмета організації бухгалтерського обліку за етапами та напрямком їх вивчення в межах єдиного облікового процесу.

Синтез на противагу аналізу полягає у вивченні предмета в цілому, в єдності і водночас у взаємозв'язку його частин. Прикладом застосування синтезу в організації бухгалтерського обліку є складання наказу про організацію бухгалтерського обліку певної установи, що поєднує в собі інформацію про окремі напрямки організації облікового процесу та праці в бухгалтерській службі і виступає об'єктом вивчення для виконавців облікових робіт як план раціональної організації обліку.

Індукція являє собою такий метод міркувань, згідно з яким загальний висновок про характеристику сукупності формується на підставі вивчення характеристик окремих її складових. Прикладом застосування індукції в організації бухгалтерського обліку може бути дослідження уподобань окремих працівників бухгалтерської служби з метою визначення критеріїв устаткування робочих кабінетів.

Дедукція (вона, у свою чергу, утворює з індукцією паралель типу “аналіз-синтез”) означає дослідження сукупності в цілому, з подальшим перенесенням здобутих характеристик і ознак сукупності на окремі її складові. Прикладом застосування дедукції може бути вибір та розробка централізованої облікової політики бухгалтерією, що обслуговує мережу освітніх і дитячих виховних закладів, розташованих у межах певної одиниці адміністративного поділу.

Аналогія є таким методом мислення, згідно з яким пізнання одного предмета здійснюється на підставі його схожості з іншим предметом вивчення.

Так, саме за аналогією складають облікові номенклатури запасів і необоротних активів, здійснюють розрахунки з дебіторами чи кредиторами і т. ін.

Моделювання полягає в тому, що предмет чи об'єкти дослідження замінюються деякою абстрактною схемою – моделлю, яка базується на основних характеристиках фактичного матеріалу. Так, у результаті моделювання дістаємо модель організаційної структури бухгалтерської служби установи чи організації.

Абстрагування означає відкидання неістотних, випадкових ознак конкретного предмета вивчення та розгляд загальних, істотних його характеристик, застосовуваних у процесі подальшого дослідження. Як приклад, наведемо вивчення результатів розробки та впровадження нових форм документів та облікових реєстрів і відпрацювання висновків з подальшого удосконалення носіїв облікової інформації.

Конкретизація – метод, обернений до абстрагування, – визначається як цілковите пізнання характеристик предмета в усіх його проявах. Саме до конкретизації вдаються, розраховуючи, скажімо, нормативи часу на виконання певних операцій за кожним із документів чи реєстрів.

Зауважимо, що крім загальнонаукових методів пізнання в організації бухгалтерського обліку застосовуються й методичні прийоми, такі, як проектний, графічний, спостереження, анкетування, розрахунковий, експертних оцінок тощо (рис. 9.3).

Проектний прийом, який називають ще методом проектування, є первісним, коли йдеться про побудову організації бухгалтерського обліку, оскільки він становить основу підготовки проекту наказу про облікову політику установи чи організації. Загалом метод проектування полягає в побудові перспективних моделей предмета дослідження.

Графічний прийом є чи не найпоширенішим стосовно організації бухгалтерського обліку. Сутність його полягає в поданні залежностей між досліджуваними явищами та процесами у вигляді унаочнювального рисунка, наприклад оперограми чи документограми, що є основою організації руху документів. На практиці застосовуються різні види графіків: текстові і символічні, табличні і сіткові; матричні і лімітні і т. ін.

Спостереження – це сприйняття досліджуваних дій, засобів чи процесів з метою їх пізнання і визначення їхнього змістовного навантаження. У розглядуваній сфері цей прийом набирає форми суцільного контрольного супроводу всіх організаційних дій, виявлення недоліків і прорахунків, що зрештою дає підстави для планування роботи з удосконалення організації бухгалтерського обліку.



Рис. 9.3. Теоретичне підґрунтя організації бухгалтерського обліку виконання кошторису

Анкетування є доповняльним до спостереження і полягає у вивченні громадської думки з приводу предмета дослідження за допомогою спеціально складеного переліку запитань – анкети. Отримані відповіді використовуються для подальших узагальнень. Цей прийом порівняно з попереднім має активнішу форму, оскільки передбачає участь двох сторін: опитувачів, які складають анкети, і опитуваних, які на них відповідають. Анкетування застосовують, вивчаючи стан організації бухгалтерського обліку з метою вироблення узагальнених управлінських позицій.

Розрахунковий прийом, застосовуваний у бухгалтерському обліку, як і в багатьох інших науках, полягає в обробці кількісних даних за допомогою математичних операцій, у результаті виконання яких знаходять числове значення шуканого показника. В організації бухгалтерського обліку цим прийомом користуються, розраховуючи, скажімо, норми часу, чисельності чи виробітку працівників бухгалтерської служби.

Експертне оцінювання полягає у виборі оптимального варіанта управлінського рішення здійсненням експертних досліджень. Коли йдеться про організацію бухгалтерського обліку, до цього прийому вдаються, формуючи, наприклад, структуру бухгалтерської служби, визначаючи основні напрямки організації обліку певної установи, а також потреби працівників бухгалтерської служби в технічних засобах чи програмному забезпеченні.

Вітчизняна система бухгалтерського обліку характеризується державною формою управління та регулювання. Згідно зі статтею 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” державне регулювання обліку та фінансової звітності здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є обов’язковими для всіх;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Функції державного регулювання облікової системи України реалізуються через систему органів державної влади та державного управління.

Організація єдиної системи бухгалтерського обліку України перебуває у віданні Кабінету Міністрів України – найвищого органу влади та державного управління. Загальне керівництво системою обліку і статистики країни здійснює Державний комітет статистики України.

До його функцій належать:

- ведення обліку виконання державних планів розвитку економіки країни;
- ведення статистики за галузями економіки країни;

– розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання;

– розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік;

– регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки України.

Регулювання загальних питань методології бухгалтерського обліку та звітності здійснює Міністерство фінансів України через Управління методологією бухгалтерського обліку. Головні завдання Міністерства фінансів України згідно Постанови Кабінету Міністрів від 20.08.2014 р. № 375 “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” в цілому полягають у забезпеченні формування та реалізації:

– державної фінансової та бюджетної політики, державної політики у сфері державного пробірної контролю, бухгалтерського обліку, випуску та проведення лотерей;

– державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

– єдиної державної податкової і митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, державної фінансової політики у сфері співробітництва з іноземними державами, банками і міжнародними фінансовими організаціями, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку;

– державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності;

– механізму концентрації фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України.

При Міністерстві фінансів України як дорадчий орган діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку, у складі якої працюють висококваліфіковані науковці, фахівці Міністерств та інших центральних

органів виконавчої влади, підприємств, представники громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України. Цю Раду утворено з метою:

- організації розробки та розгляду проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

- методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки облікової інформації;

- розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

На Міністерство фінансів України за дорученням Уряду безпосередньо покладено такі функції в межах напряму бухгалтерського обліку:

- розробку і затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; плану рахунків бухгалтерського обліку, інших нормативних актів з питань бухгалтерського обліку, а також визначення системи принципів, правил і способів ведення бухгалтерського обліку в цілому та зокрема суб'єктами господарювання, що класифікуються як підприємства та організації (торговельні, постачальні, сільськогосподарські, будівельні);

- розробку та затвердження форм бухгалтерського обліку для всіх галузей економіки країни;

- відпрацювання та встановлення загальних обов'язкових вимог до складання, перевірки й використання бухгалтерських документів;

- регулювання періодичності та порядку проведення інвентаризацій;

- розробку системи національних кваліфікаційних характеристик бухгалтерів;

- забезпечення участі України в міжнародних заходах із розвитку практики бухгалтерського обліку та звітності;

- узагальнення й опрацювання міжнародного та вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку.

Державний комітет статистики і Міністерство фінансів України, маючи на меті уніфікувати облік та гармонізувати його в межах системи національних показників, узгоджують між собою всі питання, що стосуються методології бухгалтерського обліку. Зазначений рівень регламентації характеризується як загальний (рис. 9.4). Наступним рівнем у структурі органів керівництва бухгалтерським обліком бюджетних установ є рівень даної підсистеми обліку безпосередньо.

До цього рівня у структурі органів управління бухгалтерським обліком бюджетних установ належать галузеві міністерства, відомства та управління, комітети та служби. Вказані центральні органи виконавчої влади здійснюють методологічне керівництво, забезпечуючи й організаційне, а саме: методологічне керівництво за зазначеним рівнем формалізується у вигляді інструктивних матеріалів, що регламентують основні питання стосовно порядку визначення, нарахування та обліку заробітної плати відповідно до галузі основних категорій працівників, а також питання методики бухгалтерського обліку специфічних галузевих об'єктів тощо; організаційне керівництво реалізується у процесі суцільного контролю за додержанням правил ведення бухгалтерського обліку та узагальнення облікової інформації у вигляді зведеної бухгалтерської звітності.

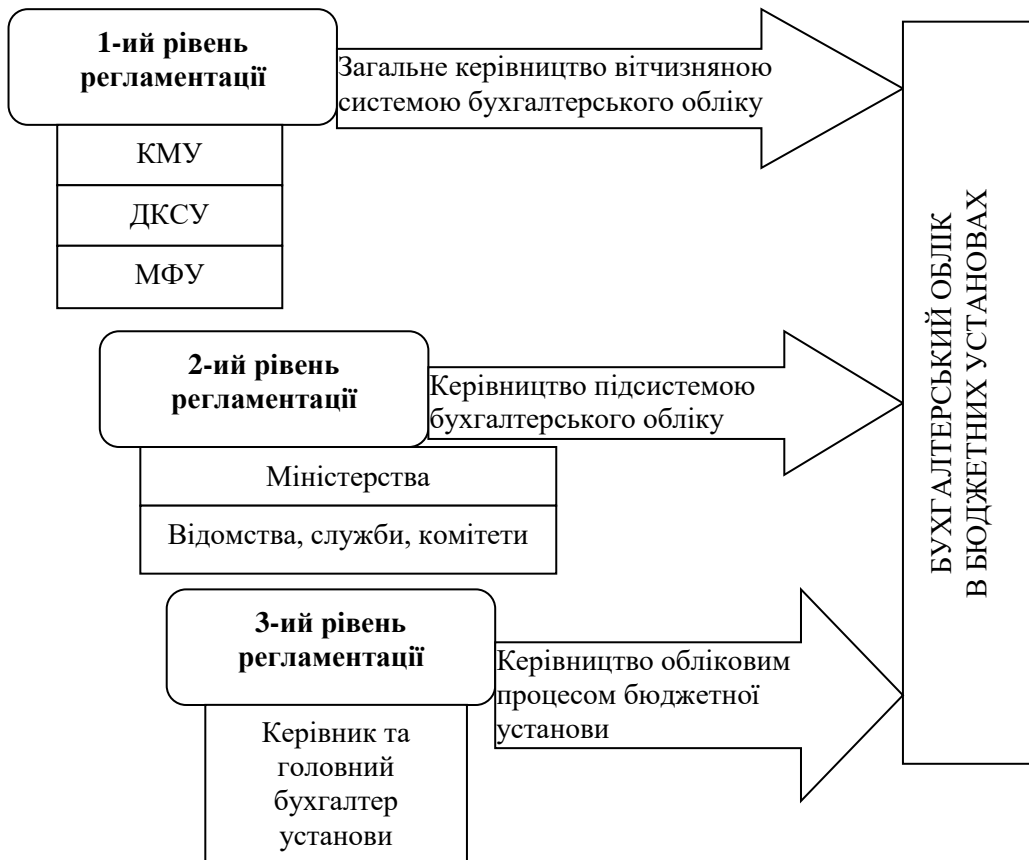


Рис. 9.4. Система керівництва бухгалтерським обліком бюджетних установ в Україні

Останньою ланкою в системі органів, що визначають методiku та методологію бухгалтерського обліку бюджетних установ, є сама установа. Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено основні положення щодо прав і обов’язків суб’єкта господарювання з ведення обліку. Так, бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях повинен вестись безперервно від моменту реєстрації і припиняється лише з їх ліквідацією. Внутрішнє управління бухгалтерським обліком та його організацією здійснює керівник установи (в частині створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення неухильного виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів – та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років) та головний бухгалтер. Призначення на посаду головного бухгалтера та звільнення з цієї посади відбувається за наказом керівника установи.

Бюджетні установи й організації реалізують свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку у вигляді:

- самостійного визначення облікової політики в межах нормативної бази;
- вибору організаційної форми та форми облікової реєстрації;
- розробки моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи чи організації;
- утворення схеми документообігу;
- вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях;
- вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку;
- планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи чи організації.

Перспективне значення для регулювання розвитку вітчизняного бухгалтерського обліку мають громадські організації та спілки, такі, скажімо, як Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, Асоціація професійних бухгалтерів України, Спілка аудиторів України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів.

9.2. Первинна організація бухгалтерського обліку

Зовнішнє регулювання бухгалтерського обліку установ і організацій, що виражається у регламентації порядку документування господарських операцій, облікової методики за відповідними напрямками, порядку складання та подання звітності тощо, має на меті забезпечити методологічну єдність щодо бухгалтерського обліку бюджетних установ в цілому, а отже, і порівнянність облікової та звітної інформації на мікро- і макрорівнях.

Внутрішнє регулювання облікового процесу здійснюється в межах нормативної бази системи зовнішнього регулювання і, як зазначено у статті 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, цілкоміто перебуває у веденні бюджетної установи чи організації. Означений рівень керівництва бухгалтерським обліком бюджетної установи чи організації реалізує свої права і завдання у формі вироблення облікової політики.

Нагадаймо, що згідно НП(С)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” під обліковою політикою бюджетних установ розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються вказаними суб'єктами державного сектору для складання та подання фінансової звітності. Випрацювання облікової політики супроводжується формалізацією обраних методологічних підходів у вигляді Положення про облікову політику, що виступає розпорядчим документом внутрішнього регламентів частині методичної складової бухгалтерського обліку кожної конкретної бюджетної установ.

Порядок формування облікової політики регламентується Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 року № 11 “Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору”. Відповідно до вказаного нормативного документу кожна бюджетна установа самостійно, за погодженням з ГРБК, на основі НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів з бюджетного обліку визначає облікову політику та також зміни до неї, при цьому:

– бюджетні установи – РБК нижчого рівня – передають Положення про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю РБК вищого рівня;

– бюджетні установи, що мають подвійну підпорядкованість, погоджують вказаний розпорядчий документ з РБК вищого рівня, який затверджує кошторис.

– ГРБК самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору закріплюють єдність підходів до облікової політики бюджетних установ в межах одного ГРБК та необхідність урахування при формуванні останніх галузевих особливостей відповідного сегменту бюджетної сфери.

Щодо деталізації складових Положення про облікову політику бюджетних установ Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору надають такий орієнтовний змістовний перелік:

– одиницю аналітичного обліку запасів (може бути обрано найменування або однорідну групу (вид));

– порядок аналітичного обліку запасів;

– методи оцінки вибуття запасів (обирається один з трьох методів, зокрема: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), при цьому для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів);

– періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться 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; 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);

– порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат (сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку, щомісячно може розподілятися у такий спосіб: пропорційно відноситься на суму запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) через попереднє акумулювання та сумування у на кінець місяця на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку залишку суми транспортно-заготівельних витрат; розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць шляхом повного розподілу на кінець місяця усього залишку на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку суми транспортно-заготівельних витрат);

– перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

– строки корисного використання груп основних засобів (типові строки корисного використання основних засобів бюджетних установ наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору; якщо бюджетна установа визначає інші від наведених у додатках строки корисного використання об'єкта, у Положенні про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування);

– строки корисного використання груп нематеріальних активів (типові строки корисного використання нематеріальних активів бюджетних установ наведені у додатку 2 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору; якщо бюджетна установа визначає інші від наведених у додатках строки корисного використання об'єкта, у Положенні про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування);

– періодичність нарахування амортизації;

– кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку (в тій частині, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями).

На реалізацію принципу послідовності формування та застосування облікової політики, бюджетні установи мають використовувати обрані підходи облікової політики із року в рік. Отже, Положення про облікову політику бюджетних установ затверджується на весь час їх діяльності, в процесі якої можуть бути спричинені зміни власне в обліковій політиці. Зміни облікової політики бюджетних установ можливі за виняткових умов, передбачених НП(С)БОДС, з наданням відповідного обґрунтування щодо таких змін. Також облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

– змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

– зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

За встановленим регламентом, за необхідності облікову політику рекомендовано змінювати з початку року.

Типове Положення про облікову політику бюджетних установ, наведене в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, представлено в додатку Л.1.

Організаційна складова бухгалтерського обліку кожної бюджетної установи також потребує ретельного випрацювання та узагальнення у

вигляді відповідного регламенту, що закріплюється Наказом бюджетної установи “Про організацію бухгалтерського обліку”.

Загалом Положення про організацію бухгалтерського обліку має такий вигляд.

Загальні положення

- Організаційно-правова форма установи.
- Рівень бюджету, з якого установа отримує фінансове забезпечення.
- Рівень установи як розпорядника коштів.
- Галузева належність установи.
- Види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту.
- Обсяги діяльності бюджетної установи за видами та джерелами

фінансового забезпечення.

- Кількість персоналу, що працює в установі.

1. Організація бухгалтерського обліку

- Форма організації бухгалтерського обліку.
- Форма організаційної побудови бухгалтерської служби.
- Форма організації структури апарату бухгалтерії.
- Права й обов’язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії (додаток – посадові інструкції).
- Чинна нормативна база бухгалтерського обліку даної бюджетної установи.
- Форма бухгалтерського обліку (додаток – примірники форм облікових реєстрів).
- Робочий план рахунків (додаток – таблиця рахунків бухгалтерського обліку, прийнятих до використання з відповідним рівнем аналітичності).
- Облікові номенклатури (додаток – сформовані за напрямками бухгалтерського обліку облікові номенклатури).
- Форми первинних документів (додаток – зразки форм, заповнені згідно з вимогами нормативних документів).
- Графік документообігу по даній установі (додаток – оперограми або документограми, зведені графіки руху документів, сформовані за напрямками бухгалтерського обліку).
- Форми звітності (додаток – зразки форм бухгалтерської звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення).
- Графік складання та подання звітності (додаток – графік руху носіїв облікової інформації підсумкового етапу бухгалтерського обліку із зазначенням відповідальних осіб).
- Порядок ведення архіву установи.

– Перелік працівників, які мають право підпису носіїв облікової інформації (додаток – список осіб із зіставленням зразків їхніх підписів).

– Перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей (додаток – список осіб із зіставленням зразків їхніх підписів).

– Перелік осіб, відповідальних за організацію технічного та ергономічного забезпечення облікового процесу.

– План заходів з проведення інвентаризації (додаток – склад комісії, графік проведення інвентаризації по установі тощо).

– Перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення.

– План заходів щодо організації соціального забезпечення бухгалтерської служби.

Положення про організацію бухгалтерського обліку в бюджетній установі розробляє та складає її головний бухгалтер, а затверджує керівник до кінця звітного року. Затверджений наказ набуває чинності з 1 січня нового календарного року.

Як відомо, процес бухгалтерського обліку з технологічного погляду складається з етапів і операцій, які, безумовно, тісно пов'язані між собою. Проте особливості цих складових дають підстави для обговорення питань цілісності та частковості. Отож з'ясуємо поняття організаційних форм бухгалтерського обліку.

Під організаційною формою бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність різновидів функціонування системи збору, реєстрації та обробки облікової інформації згідно з адміністративним та методологічним підпорядкуванням. Залежно від співвідношення обох факторів – адміністративного і методологічного – виокремлюють взагалі три організаційні форми: централізацію, часткову централізацію і децентралізацію.

Під централізацією розуміють таку організаційну форму бухгалтерського обліку, згідно з якою обліковий процес у методологічному і адміністративному аспектах внутрішньо регулює головний бухгалтер. Таким чином, зазначена форма передбачає утворення та функціонування єдиного облікового центру. Зауважимо, що у процесі розробки та вдосконалення зазначеної форми в її межах виокремились поняття “центральна бухгалтерія” та “централізована бухгалтерія”.

Центральна бухгалтерія являє собою структурний підрозділ установи, підприємства чи організації, який здійснює повний цикл облікового процесу в межах діяльності зазначеного суб'єкта господарювання (рис. 9.5). Очевидно, що в такому разі поділ облікових функцій відбувається в межах бухгалтерської

служби. Однак функцію збору первинної інформації виконує як бухгалтерія, так і структурні підрозділи. Як відповідні приклади можна назвати механізм ведення табельного обліку, який є основою для подальшого нарахування заробітної плати, що його виконує працівник центральної бухгалтерії, облік результатів складання екзаменаційних сесій, на підставі якого центральна бухгалтерія здійснює розрахунок стипендій кожного зі студентів, і т. ін. Зауважимо, що форма центральної бухгалтерії передбачає єдність прав і обов'язків керівника організації (установи, підприємства) і керівника апарату центральної бухгалтерії – головного бухгалтера, а саме: зазначені посадові особи здійснюють спільне управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

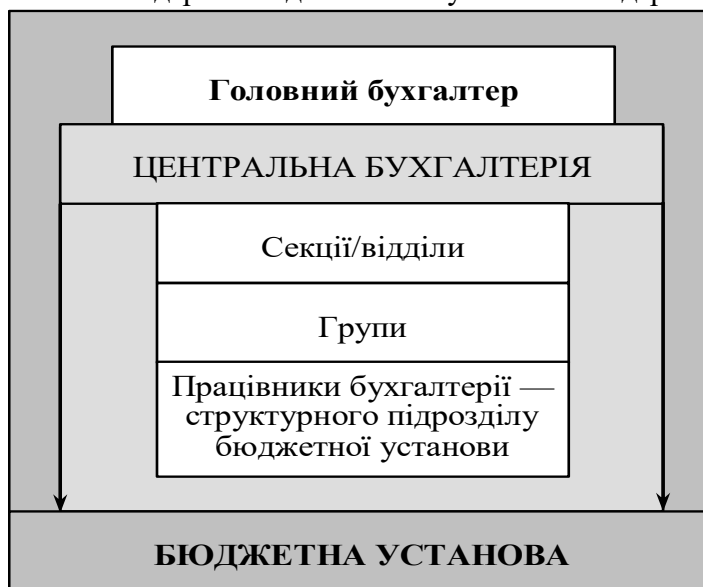


Рис. 9.5. Схема побудови центральної бухгалтерії шпиталю

Форма “центральної бухгалтерії” набула поширення в порівняно великих установах і організаціях бюджетної сфери, до яких належать вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, заклади охорони здоров'я стаціонарного характеру.

Поняття централізованої бухгалтерії характерне переважно для бюджетних установ і організацій. Порядок функціонування централізованої бухгалтерії передбачає об'єднання однорідних установ і організацій єдиною бухгалтерською службою для здійснення більшості етапів облікового циклу.

Так, до функцій централізованої бухгалтерії належать:

– складання і погодження з керівниками установ кошторисів та розрахунків до них;

– здійснення контролю за ефективністю та цільовим характером використання коштів загального і спеціального фондів у процесі виконання кошторисів;

– здійснення контролю за своєчасним і правильним оформленням документів та законністю проведених господарських операцій;

– своєчасне здійснення фінансово-розрахункових операцій у процесі виконання кошторисів (нарахування та виплата стипендій, заробітної плати та інших виплат працівникам установ; розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами; розрахунки з іншими кредиторами і дебіторами);

– здійснення контролю за збереженням та ефективним використанням майново-матеріальних та інших цінностей – не фінансових та фінансових активів установ і організацій;

– проведення інвентаризації коштів, розрахунків, матеріальних цінностей та узагальнення результатів її проведення;

– складання та своєчасне подання до вищих органів звітності щодо виконання кошторисів;

– забезпечення керівників установ своєчасною та вірогідною інформацією про виконання планових показників кошторисів;

– проведення інструктажу матеріально відповідальних осіб на предмет організації складського обліку, зберігання товарно-матеріальних цінностей;

– здійснення організації облікового процесу.

Зауважимо, що керівники бюджетних установ і організацій, обслуговуваних централізованою бухгалтерією, не втрачають свого статусу розпорядника коштів, а отже, мають право:

– укладати угоди з юридичними і фізичними особами на виконання робіт, постачання товарів, надання послуг за умови погодження і візуванням угод головним бухгалтером централізованої бухгалтерії;

– укладати трудові угоди зі штатними працівниками установи чи організації, здійснювати їх переміщення, а також звільняти та визначати їхній посадовий оклад;

– одержувати аванси на господарські та інші потреби і дозволяти видачу авансів працівникам установи, організації в установленому порядку;

– дозволяти оплату видатків за рахунок асигнувань, передбачених кошторисом;

– витратити на потреби установи матеріали, продукти харчування, медикаменти й перев'язувальні засоби та інші матеріальні цінності відповідно до встановлених норм;

– затверджувати накази на проведення інвентаризації та акти про результати її проведення;

– затверджувати відповідні акти на списання зношених і непридатних необоротних активів;

– затверджувати авансові звіти підзвітних осіб установи чи організації.

До обов'язків керівників установ і організацій та працівників, на яких покладено виконання окремих облікових функцій, входить відповідно:

– своєчасне вивчення та передача кошторису до централізованої бухгалтерії;

– своєчасна виплата зарплати;

– правильне оформлення та вчасна передача до централізованої бухгалтерії витягів із наказів та розпоряджень;

– вчасна передача до бухгалтерії первинної документації для здійснення облікового та контрольного процесів.

Цей вид централізації бухгалтерського обліку характерний для організації облікового процесу невеликих бюджетних установ і організацій (рис. 9.6). Централізовані бухгалтерії утворюються при міністерствах, відомствах, управліннях, територіальних і районних медичних об'єднаннях; при районних і міських відділеннях освіти чи культури як за відомчою, так і за територіальною ознакою.

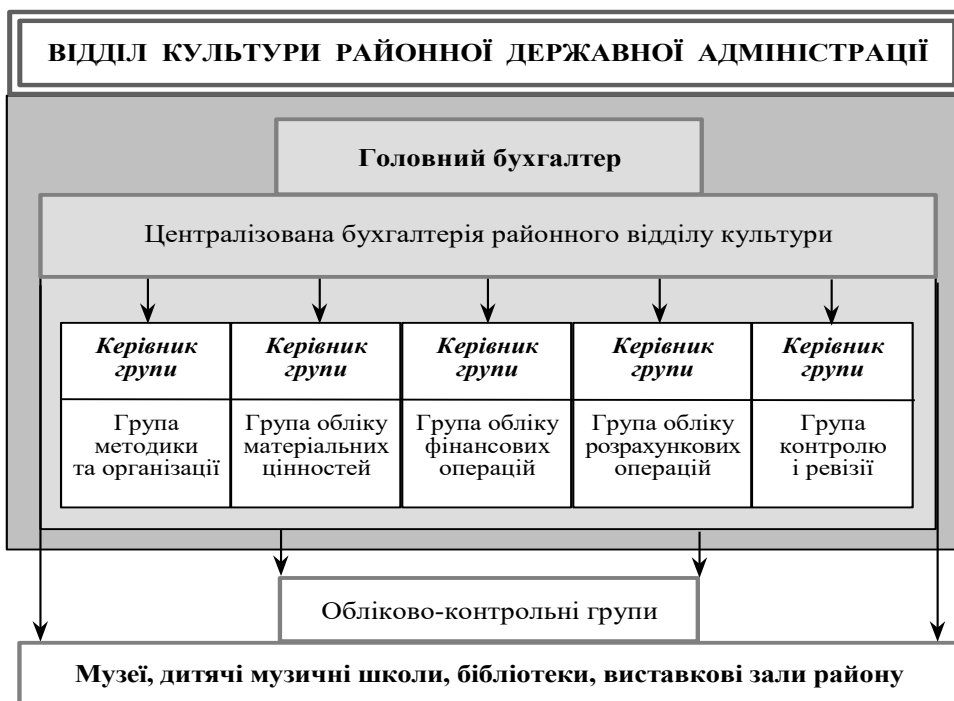


Рис. 9.6. Схема побудови централізованої бухгалтерії відділу культури районної державної адміністрації

Інші організаційні форми бухгалтерського обліку мають обмежене застосування в системі бюджетних установ, а тому визначимо лише їхню сутність.

Форма часткової децентралізації передбачає утворення як центральної бухгалтерії, так і облікових груп у структурних підрозділах (рис. 9.7). При цьому облікові групи документально оформляють проведені операції, обробляють та групують документи щодо руху матеріальних запасів, розрахунків з робітниками і службовцями, складають звіти. Тобто процеси первинного обліку та контролю здійснюють на місцях проведення господарських операцій. Центральна бухгалтерія в установлені строки приймає згруповану відповідним чином первинну документацію зі звітами до неї і на підставі отриманих даних відбиває проведені операції в системі рахунків бухгалтерського обліку. Отже, у разі часткової децентралізації обліковий процес в методологічному аспекті регулює головний бухгалтер, а в адміністративному – як головний бухгалтер, так і керівник відповідного структурного підрозділу.

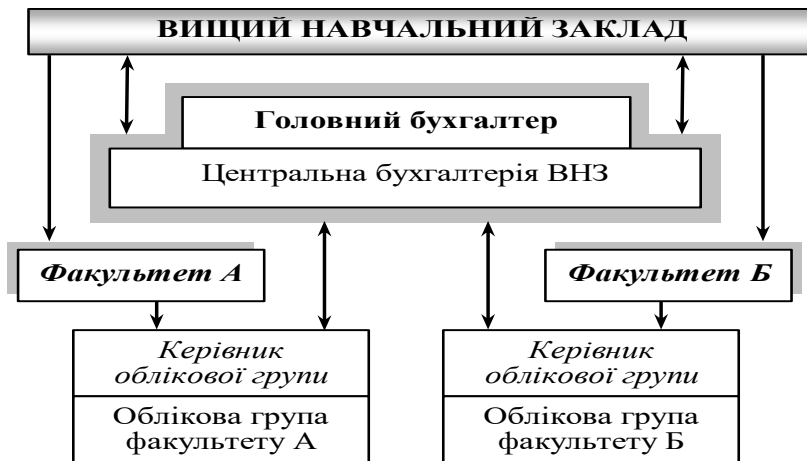


Рис. 9.7. Схема побудови бухгалтерії вищого навчального закладу за організаційною формою часткової децентралізації

Децентралізація характеризується методологічним підпорядкуванням облікового процесу головному бухгалтерові кожного зі структурних підрозділів та головному бухгалтерові центральної бухгалтерії, а в адміністративному розумінні – повною регламентацією з боку керівника структурного підрозділу. Згідно з цією формою передбачається утворення самостійних бухгалтерських служб у кожній філії чи структурному підрозділі на чолі з головним (старшим) бухгалтером центрального апарату бухгалтерії під керівництвом головного бухгалтера даної організації чи підприємства. Бухгалтерії структурних підрозділів здійснюють повний цикл облікового

процесу – від етапу первинного документування до складання балансу. Центральна чи головна бухгалтерія організації, підприємства приймає звітність бухгалтерських служб філій чи структурних підрозділів, узагальнює дані та формує пакет звітності за результатами діяльності організації чи підприємства в цілому.

Важливим питанням первинної організації бухгалтерського обліку виступає розробка робочого плану рахунків бухгалтерського обліку кожної установи. Закріплений Наказом МФУ № 31.12.2013 р. № 1203 План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі являє собою уніфікований систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для різнопрофільних суб'єктів державного сектору, що побудований за принципом максимально розширеної номенклатури рахунків для відображення всіх об'єктів обліку бюджетної сфери. Проте використовувати кожній бюджетній установі такий план рахунків у повному його обсязі, по-перше, не можливо через присутність рахунків, що за своїм первинним функціональним навантаженням не призначені для відбиття об'єктів обліку бюджетних установ, по-друге, безперечно, не потрібно, оскільки кожна бюджетна установа має свій специфічний склад облікових об'єктів. Отже, кожна бюджетна установа повинна розробити робочий план рахунків – сформований на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі оптимізований перелік синтетичних рахунків, субрахунків, що передбачає виокремлення та розбудову відповідних аналітичних рахунків для повного відображення усієї сукупності об'єктів обліку одиниці або групи вказаних суб'єктів господарювання.

Робочий план рахунків розробляється під керівництвом головного бухгалтера. Формуванню остаточного варіанта передують аналіз методики відбиття трансакцій, а також номенклатури об'єктів обліку за попередні роки (відповідно до діючої нормативної бази), який здійснюють керівники структурних підрозділів бухгалтерської служби. Проекти окремих класів робочого плану рахунків передаються головному бухгалтерові для вивчення, перевірки та узагальнення. Головний бухгалтер, у свою чергу, вивчає питання можливого розширення діючого робочого плану рахунків, беручи до уваги план фінансово-господарської діяльності установи чи організації на майбутній рік. Окрім того, головний бухгалтер як представник апарату керівництва та управління визначає загальний рівень аналітичності інформації, яку потрібно отримати в результаті обробки в системі бухгалтерського обліку.

Розробляючи робочий план рахунків, головний бухгалтер має керуватися такими двома блоками принципів: загальними (відносяться до робочого плану рахунків в цілому) та технічними (правила побудови

внутрішньої ієрархії рахунків) принципів (до загальних принципів побудови зокрема робочого плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ пропонується віднести принципи легітимності, повноти охоплення, аналітичності, зручності; до технічних – одноосновних або єдності критеріїв при введенні рахунків та їх кодуванні, однорідності та розмежування рахунків для відображення якісно однорідних відповідних об'єктів обліку, забезпечення однакового рівня узагальнення інформації в межах відповідних рівновеликих ієрархічних одиниць рахунків, раціональності у співвідношенні кількості рівнів субрахунків і корисністю розмежування інформації за ними), а також враховувати наступні фактори:

- специфіку господарської діяльності останніх згідно галузевою належності;
- організаційну структуру власне суб'єкту господарювання;
- масштаби діяльності суб'єкту, як за загальним, так і спеціальним фондами відповідного бюджету;
- інформаційні потреби як зовнішнього (з боку вищого розпорядника бюджетних коштів), так і внутрішнього апарату управління бюджетної установи, а також відповідних органів виконавчої влади в межах їх повноважень на отриманням відповідної інформації;

Власне розробка робочого плану рахунків здійснюється у декілька етапів, що мають таке процедурне наповнення: підготовчий – організаційний: створення робочої групи з розробки:

1. робочого плану рахунків; розробка плану її діяльності; опрацювання відповідальними особами факторів впливу на формування робочого плану рахунків бухгалтерському обліку в контексті конкретної установи; опрацювання нормативної бази в частині як бюджетного законодавства в цілому, так і бухгалтерського обліку; вивчення складу трансакцій суб'єкту господарювання за попередні роки та порядку їх відображення в бухгалтерського обліку; опрацювання наявного та перспективного складу облікових номенклатур; формування класифікацій за комплексними та однорідними об'єктами обліку необхідного рівня деталізації; вибір форми подання проекту робочого плану рахунків бухгалтерського обліку та створення попереднього його макету;

2. головний – розробчий або конструктивний: визначення сукупності субрахунків до застосування конкретною бюджетною установою; встановлення потреби у виокремленні аналітичних рахунків за кожним з відібраних до включення у робочий план рахунків субрахунків та визначення необхідного рівня аналітичності за кожним таким субрахунком; виокремлення аналітичних рахунків та їх ранжування; вибір системи кодування та власне процес кодування; формування проекту робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;

3. заключний – реалізаційний або запроваджувальний: формування опису та шаблонів проведення до робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; попереднє оформлення документу внутрішнього регламенту із затвердження робочого плану рахунків, рекомендацій із застосування та кореспонденції рахунків; презентація та обговорення на нараді (за участю керівництва установи та керівників облікових підрозділів); доопрацювання проекту з урахуванням отриманих зауважень; кінцеве оформлення та затвердження документу внутрішнього регламенту із затвердження робочого плану рахунків, рекомендацій із застосування та кореспонденції рахунків; здійснення постановки завдання для доопрацювання відповідного програмного забезпечення.

Загальна модель розбудови робочого плану рахунків господарської діяльності бюджетних установ виглядає наступним чином (рис. 9.8).



Рис. 9.8. Модель розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-бюджетної та господарської діяльності бюджетних установ

Вочевидь, з метою підвищення ефективності опрацювання загального плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі обліковим персоналом вищевказаних суб'єктів, потребують формування три типових плани рахунків. Приклад останнього для відображення господареві діяльності бюджетних установ представлено в додатку Л.2. Саме такий типовий план рахунків бухгалтерського обліку господарської діяльності бюджетних установ має бути покладений в основу розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку кожної окремої бюджетної установи.

9.3. Організація забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку

Розглядаючи процес бухгалтерського обліку як своєрідне виробництво, можна виокремити в ньому характерні засоби виробництва. До них слід віднести традиційні засоби праці, а також предмети праці, які відповідно до сакраментальної схеми економічної теорії виражаються в даному разі широким колом різноманітних матеріальних і нематеріальних засобів, що впливають на предмет праці виконавця бухгалтерської праці – інформацію.

Як і в будь-якому процесі виробництва, відправним моментом у процесі бухгалтерського обліку є його забезпечення засобами та предметами праці, в межах якого розрізняють інформаційне, технічне та методичне забезпечення.

Так, під інформаційним забезпеченням розуміють сукупність облікових даних на всіх етапах процесу бухгалтерського обліку. Згадаймо, що процес бухгалтерського обліку складається з численних облікових завдань, виконання яких часто ґрунтується на результатах розв'язання інших облікових завдань. Крім того, специфіка облікової системи полягає у використанні вихідних даних у подальшому процесі “виробництва” – процесу бухгалтерського обліку. Таким чином, в аспекті інформаційного забезпечення варто розглядати вхід у систему, обробку в системі та вихід із системи (первинного, поточного, підсумкового обліку за певними завданнями). Крім даних про фінансово-господарську діяльність установи як вхідні дані до системи використовується нормативно-довідкова інформація.

Вочевидь, організація інформаційного забезпечення полягає у раціоналізації надання інформаційних даних щодо кожної зі складових загальної системи бухгалтерського обліку. З огляду на це нагадаємо основні вимоги до економічної інформації:

- точність;
- достовірність;
- своєчасність;
- зручність у сприйнятті.

Очевидно, що постачання системи бухгалтерського обліку економічною інформацією, якій притаманні перелічені характеристики, і є основним завданням організації інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Оскільки інформація, що проходить через систему бухгалтерського обліку, може бути класифікована як первинна і похідна; внутрішня і зовнішня; нормативно-довідкова і фактична, виконати це завдання можна, якщо:

- чітко встановлено мету завдань бухгалтерського обліку;
- визначено користувачів та споживачів результатів виконання кожного завдання;
- утворено раціональну в часі та просторі систему зв'язків із забезпечення виконання облікових завдань за схемою “вхід–система–вихід”;
- визначено порядок отримання вхідної інформації формування; використання бази даних; порядок обробки вхідної облікової та нормативно-довідкової інформації; отримання вихідної інформації та її передавання;
- відпрацьовано методику архівування інформації даних бухгалтерського обліку.

За сучасних умов стрімкого розвитку інформаційних технологій зазначені завдання мають виконуватися на базі впровадження автоматизованих систем управління. Нагальною у зв'язку з цим стає розробка складу, структури бази даних та режиму функціонування автоматизованої бази даних. При цьому щоб забезпечити оптимізацію роботи всієї організації чи установи, а не тільки бухгалтерської служби, потрібно створити базу даних, спільну для всіх підсистем господарського механізму, з відповідною функціональною спеціалізацією щодо кожної. У практиці бюджетних установ нині використовується локальна база даних, що діє в системі бухгалтерського обліку, забезпечуючи виконання облікових завдань автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтерів.

У межах розглядуваної системи особливого значення набуває інформаційна взаємодія між АРМ бухгалтера та АРМ інших структурних підрозділів як підсистемами господарського механізму. Безперервність та надійність таких взаємозв'язків забезпечується встановленням нормативів оформлення та подання первинної зовнішньої і внутрішньої документації (носіїв нормативно-довідкової інформації) до відповідного структурного

підрозділу – бухгалтерії, яка, у свою чергу, подає вже оброблену відповідним чином інформацію до апарату управління своєї установи та вищим органам.

Технічне забезпечення являє собою набір матеріальних і нематеріальних засобів, за допомогою яких переробляється інформація з бухгалтерського обліку. Складовими технічного забезпечення є комплекс технічних засобів, програмне забезпечення та обслуговуючий персонал. Кожна із цих складових має власну структуру, тобто подільна. Так, до комплексу технічних засобів належать не тільки однойменні засоби праці – так звана організаційна техніка, а усі технічні засоби, застосовувані з метою підготовки носіїв інформації (ручки кулькові та чорнильні, друкарські машинки, персональні комп'ютери), їх копіювання (ксерокопіювальні апарати), обробки, зберігання й пошуку (картотеки й пошукові системи), виконання обчислень (калькулятори, інші засоби автоматизації обчислень) і т. ін. Окрім того, цей комплекс містить:

- носії інформації у вигляді облікових реєстрів первинної документації, форм звітності (за допомогою яких інформація обробляється: унаочнюється, групується, піддається арифметичним діям, узагальнюється);

- спеціальне обладнання та допоміжні експлуатаційні матеріали, як-от спеціальні столи, картотеки, ящики, дошки, стояки, лічильники, ваги, хронометри, мірна тара, хімічні реактиви тощо – сукупність засобів, які дають змогу отримувати додаткову інформацію про об'єкти обліку;

- загальне офісне устаткування для приміщень структурних підрозділів бухгалтерії – столи, стільці, шафи тощо.

Ще одна складова технічного забезпечення – програмне забезпечення бухгалтерського обліку. Це нематеріальний продукт, що являє собою пакет програм (взаємозв'язаних алгоритмів), застосовуваних під час виконання облікових завдань на АРМ бухгалтера, тобто під час обробки облікової інформації.

Технічне та програмне забезпечення має супровідну документацію:

- документація з технічного забезпечення – це інструкції з експлуатації та організації техніки й спеціального обладнання, документація з технічних характеристик і т. ін.;

- документація з програмного забезпечення – це інструкції для користувачів, де подається докладний опис системи автоматизації бухгалтерського обліку та виконуваних нею процедур за окремими напрямками облікової діяльності.

Третя складова технічного забезпечення – персонал, який обслуговує весь комплекс технічних засобів: розробники обчислювального центру, периферійної техніки, а також монтажно-налагоджувальний, експлуатаційний і обслуговуючий персонал.

Спираючись на подану характеристику технічного забезпечення, розглянемо головні завдання щодо його організації:

- розробка проекту нормативно-довідкової документації із забезпечення бухгалтерської служби технічними засобами, який неодмінно має містити технічно обґрунтовані розрахунки стосовно забезпечення структурних підрозділів бухгалтерської служби організаційною технікою; план розташування оргтехніки; номенклатуру наявних технічних засобів; план автоматизації робочих місць бухгалтерської служби;

- безперервний нагляд і контроль за наявністю спеціального обладнання, матеріалів, а також загального офісного обладнання, що має на меті уникнути нестачі зазначених товарно-матеріальних цінностей;

- створення альбомів, які містять вказівки щодо послідовності виконання операцій на кожному АРМ бухгалтера за всіма напрямками обліку;

- складання графіка поточного обслуговування технічних засобів персоналом технічного забезпечення.

Методичне забезпечення відіграє роль методично-правового інструмента, за допомогою якого видозмінюється облікова інформація.

Методичне забезпечення облікового процесу охоплює:

- методичні документи – категорію нормативних документів, що безпосередньо регламентують порядок та методику бухгалтерського обліку;

- документи, що визначають загально правову нормативну базу – правове поле діяльності бюджетних установ.

Організація методичного забезпечення передбачає застосування комплексу заходів і методів, спрямованих на забезпечення процесу бухгалтерського обліку методичними та загально нормативними документами. Насамперед потрібно визначити:

- порядок і спосіб надходження нормативної інформації (за факсом, електронною поштою, через системи інформаційно-довідкового забезпечення, через кур'єра);

- склад технічних засобів (виконавця роботи з доставляння відповідно до попереднього пункту), за допомогою яких і надходитиме інформація щодо нормативної бази;

– план вивчення та опрацювання нормативних документів у часі (терміни, необхідні для ознайомлення) та у просторі (послідовність вивчення працівниками облікової служби);

– порядок та норма узагальнення отриманої інформації для оперативного її використання у процесі бухгалтерського обліку (коментарі, схематичні зображення, зміни в базі даних бухгалтерських програм і т. ін.);

– порядок зберігання методично-нормативної документації (електронні носії, картотека матеріальних носіїв і т. ін.).

Кожне з перелічених завдань щодо забезпечення технології процесу бухгалтерського обліку розв'язується з огляду на ступінь фінансового забезпечення установи, масштаби її діяльності, складність виконуваних облікових робіт та кваліфікацію виконавців бухгалтерської праці.

В організації праці бухгалтерів як певної категорії працівників установи важливе місце посідає напрямок організації ергономічного та соціального забезпечення. Ергономіка – галузь науки, що вивчає поведінку людини в її трудовій діяльності (рухи, затрати енергії, продуктивність праці, анатомічні, фізіологічні та психологічні зміни працівника) під впливом зовнішніх факторів. Ергономіка як один із напрямків гігієни праці виникла близько 140 років тому. Однак популярності вона набула в минулому сторіччі, оскільки формула “гарна ергономіка – гарна економіка” стала очевидною завдяки конкретним цифрам, отриманим у результаті наукових досліджень:

– кваліфіковане, науково грамотне забезпечення ергономічних вимог підвищує продуктивність праці на 100 %;

– добре освітлення робочого місця збільшує продуктивність праці на 20 %;

– зниження шуму до гігієнічних норм підвищує продуктивність праці на 40—50 %, а продумане застосування музики – на 12-4 %;

– оптимальний колір фарбування приміщень підвищує продуктивність праці на 25 % і знижує непродуктивні втрати робочого часу на 32 %.

Оскільки праця бухгалтера є різновидом розумової праці, рівень автоматизації якої досить швидко зростає, ергономіку бухгалтера можна визначати як систему зв'язку працівника, зайнятого бухгалтерською працею з технічними засобами і навколишньою атмосферою, яка має на меті підвищення продуктивності праці, забезпечення збереження фізичного та психологічного здоров'я.

Відповідно до умов діяльності працівників бухгалтерії можна виокремити такі об'єкти ергономіки робочого місця бухгалтера:

– офісне приміщення;

- офісні меблі;
- організаційна техніка;
- відпочинок працівників.

Існує низка вимог до офісного приміщення, що диктуються санітарними та ергономічними нормами. Відповідно до них офісна площа на одне робоче місце має бути близько 6 м², а об'єм – не менш як 20 м³. Зазначеними нормами передбачено наявність природного і штучного освітлення. При цьому робоче місце потрібно розташовувати так, щоб максимально використовувати природне освітлення – перед вікном чи ліворуч від вікна. Оптимальним орієнтиром є вікна, що виходять на північ чи північний схід. Рекомендовано використовувати жалюзі чи штори на вікнах для захисту від прямого світла. Світло має бути яскравим (300—500 люкс), але розсіяним. Формуючи схему розміщення засобів штучного освітлення, варто враховувати ступінь їх використання (загального і локального) та рівномірність розподілу зазначених засобів.

Для створення в бухгалтерії комфортних умов праці потрібно привести до відповідних норм показники мікроклімату: температуру, вологість приміщення та вентиляцію. Так, оптимальними температурними показниками є 22-24° С взимку і 23-25° С влітку, при цьому різниця температур рівня підлоги та голови працюючого не повинна перевищувати 3° С. Відносна вологість приміщення має становити 40—60 %. Важливою умовою є відсутність протягів (швидкість руху повітря має бути менш як 0,1 м/с). Водночас до приміщення має надходити свіже повітря завдяки природній чи штучній системі його подачі. У приміщенні щоденно має проводитися вологе прибирання.

Важливим моментом є забезпечення відповідного звукового фону. Як відомо, шум спричиняє напруженість, перешкоджає зосередженості, викликає передчасну втому, а отже, знижує працездатність. Звукоізолювання приміщень забезпечується використанням відповідних звукопоглинальних матеріалів під час будівництва приміщень (скловата, повсть тощо), встановленням звукоізолювальних дверей у кабінетах, використанням склопакетів при обладнанні віконних отворів. Не останню роль у створенні емоційного стану працівника відіграє колір приміщення. Адже встановлено, що колір відчутно впливає на людину. Наприклад, такі кольори, як червоний, помаранчевий, жовтий (у насиченому відтінку), збуджують психіку людини, викликаючи розширення зіниць, прискорення пульсу і врешті-решт загальну втому, тоді як блакитний, синій, зелений – заспокоюють і зменшують втомленість очей. Фахівці з колористики рекомендують використовувати:

- під час розумової роботи, що потребує постійного зосередження чи одноманітних дій, кольори холодних відтінків – зеленого, синьо-зеленого;
- під час розумової роботи, що періодично потребує інтенсивного розумового навантаження, кольори теплих відтінків.

Загальною рекомендацією щодо вибору насиченості кольорів є найменша їх інтенсивність, оскільки яскраві кольори відволікають від роботи. Стелю традиційно рекомендують фарбувати білим кольором, який створює оптичний ефект збільшення висоти приміщення, а підлогу – нейтральним сірим чи червонувато-жовтогарячим. Кімнати, зорієнтовані на північ, слід фарбувати в теплі кольори, а на південь – у холодні. Зауважимо, що доборою кольорів у приміщенні можна змінити його пропорції. Так, жовтий, сірий, блакитний і зелені кольори створюють враження віддаленості простору, а жовтий, червоний, коричневий, фіолетовий – його наближення (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

Сприйняття основних кольорів людиною

<i>Колір</i>	<i>Аналог відчуття</i>	<i>Здатність привертати увагу</i>	<i>Відчуття простору</i>
Жовтий	Тепло	Велика (не втомлює)	Віддаляє
Помаранчевий	Те саме	Велика	Наближає
Рожевий	— // —	Ледь помітна	Те саме
Червоний	Спека	Дуже велика (втомлює)	— // —
Коричневий	Тепло	Середня (втомлює)	— // —
Сірий	Прохолода	Невелика (не втомлює)	Віддаляє
Блакитний	Холод	Те саме	Те саме
Зелений	Прохолода	Невелика (не втомлює за будь-яких умов)	— // —
Фіолетовий	Свіжість	Ледь помітна	Наближає

Досягнення оптимальної кольорової гами вельми важливе для повноцінного функціонування ока, яке безпосередньо взаємозв'язане з діяльністю нервової системи.

Важливе значення має оформлення приміщень, зокрема оснащення їх офісними меблями. Насамперед ідеться про стіл і стілець. Адже специфіка роботи працівника бухгалтерії потребує переважно сидячого його положення упродовж робочого дня. Тому якщо ці знаряддя праці бухгалтера незручні, йому загрожують сутулість, деформація хребта, травми міжхребтових дисків; передавлювання судин призводить до перевантаження серця; постійне напруження зору викликає його погіршення. Статистика свідчить, що проблеми зі здоров'ям у працівників, які виконують роботу сидячи, мають загальний

характер. Сучасна ергономіка виробила низку вимог до зазначених складових офісного умеблювання.

Основний параметр, що впливає на зручність роботи, – висота столу. Оптимальне її значення – 72,5 см. Найкращим варіантом є стіл з функцією можливого регулювання. Стіл також повинен мати достатній внутрішній об'єм. Для цього ширина його має бути не менш ніж 70 см, а висота простору під столом – не менш ніж 60 см. Щоб забезпечувалася стійкість столу, він має бути важким. Площа столу безпосередньо пов'язана з поняттям робочого простору. Середня зона охоплення рук людини становить 35—45 см. Близькій зоні відповідає область, яку може охопити рука з притуленим до тулуба ліктем, далекій зоні – область випрямленої руки.

Стілець чи крісло повинні забезпечувати фізіологічно раціональну позу. Такій вимозі відповідають стільці чи крісла, що мають підлокітники, здатні обертатися та мають регулятор висоти, кута нахилу спинки й відстані спинки від краю сидіння.

Конкретні параметри визначаються так:

- розмір сидіння – не менш як 40 × 40 см;
- кут нахилу – від 15 до 5° (назад);
- висота сидіння – 40—55 см;
- довжина підлокітників – не менш як 25 см;
- ширина підлокітників – 5—7 см;
- висота підлокітників до сидіння – 22—28 см,
- відстань між підлокітниками – 50 см.

Важливим є добір крісла чи стільця відповідно до маси користувача.

Науково-технічний прогрес змінив працю людини, зокрема й бухгалтера. Сьогодні в кабінетах бухгалтерії міститься багато ксерокопіювальної, телефаксної, телефонної, комп'ютерної техніки, що також є об'єктом ергономіки. Установлюючи комп'ютерну техніку, основні вимоги висувають до монітора, клавіатури та “миші”.

Монітор має розташовуватися на столі так, щоб зображення було чітким, без світлових плям. Щоб запобігти перевтомі шийного відділу працівника монітор завжди розміщують нижче від рівня очей, причому рекомендований кут огляду монітора становить від 0 до 60°. Відстань до монітора залежить від його діагоналі. Так, для моніторів з діагоналлю екрана 14-15 дюймів ця відстань має бути не менш як 80 см; 17 дюймів – від 1 до 1,5 м. Щоб досягти найбільшої безпеки роботи, потрібно стосовно висоти монітора користуватися стандартами безпеки ТСО 92, ТСО 95, ТСО99.

Клавіатура має бути зручною, а тому, по змозі, не прямою за формою каркаса. Найбільш ергономічною сьогодні є багаторівнева модель з

клавішами, розверненими від користувача. Клавіатура має розташовуватися на відстані 10-15 см від краю поверхні столу. Глибина постановки клавіатури має забезпечувати паралельне столу розміщення ліктів, а отже, прямий кут передпліччя зі столом. “Миша” добирається під розмір долоні.

Щоб запобігти перевантаженню робочої зони працівника, іншу організаційну техніку розташовують, як правило, на окремих столах.

Важливим об’єктом ергономічних досліджень є відпочинок працівників упродовж робочого дня. При цьому варто розрізняти поточний відпочинок і перерву робочого дня. Поточний відпочинок переважно проходить за робочим місцем. З огляду на особливості праці працівників бухгалтерії рекомендується комбінувати комплекси фізичних вправ (які виконують не підводячись із місця) для очей і шиї з легкими фізичними вправами для інших частин тіла.

Гімнастика для очей

1. Сидячи на стільці, заплющити очі, розслабити м’язи обличчя, відкинутись на спинку стільця, опустити руки (10-15 с).

2. Із заплющеними очима легко масажувати надбрівні дуги та нижню частину області зіниць в напрямку від носа до виска (20-30 с). Після цього посидіти із заплющеними очима ще 10-15 с.

3. Розплющити очі й подивитись удалечінь перед собою (2-3 с). Перевести погляд на кінчик носа (3-5 с). Повторити 6-8 разів.

Мінівправа для м’язів тіла

Прийняти позу кучера: голову нахилити до грудей, руки скласти на колінах, очі заплющити. Розслабитись і залишатись у такому положенні кілька хвилин. На думку японських учених, ця вправа відновлює працездатність не гірше за денний сон.

Для проведення перерви робочого дня доцільно відвести окреме приміщення. Його інтер’єр має бути заспокійливим, рекомендується розміщення квітів та картин, використання функціональної музики тощо.

Бухгалтерська праця передусім є колективною, і щоб забезпечити оптимальні умови роботи групи людей, потрібно створити відповідний соціальний мікроклімат – атмосферу взаємоповаги, свідомого підпорядкування поведінки кожного відповідним суспільним моральним нормам, готовності до співпраці на всіх рівнях. Основну роль у забезпеченні такого мікроклімату відіграє головний бухгалтер. Він має створити в колективі атмосферу відкритості, здорової критики, доброзичливості, творчого зростання. Щоб досягти цього, керівник повинен у всьому бути прикладом для підлеглих, чітко виконувати покладені на нього функції, суворо дотримати принципу субординації, правових і моральних норм поведінки.

Керівник бухгалтерської служби має розробляти й удосконалювати систему мотиваційних заходів, спрямованих на встановлення психологічної рівноваги в колективі та морального задоволення результатами праці.

Формування мотиваційного середовища бухгалтерської служби передбачає:

1. Надання головному бухгалтерові реальної можливості формувати й використовувати систему стимулів і заохочень щодо його підлеглих. Важливим є також спонукання до пошуку оптимальних моделей діяльності самого головного бухгалтера з боку керівництва установи, організації, підприємства.

2. Урівноваження колективних та індивідуальних мотиваційних чинників. Цінним підготовчим заходом до цього може стати розробка об'єктивної методики та критеріїв оцінювання роботи та особистого внеску кожного працівника бухгалтерської служби.

3. Використання керівником бухгалтерської служби установи, організації, підприємства всіх важелів економічного, організаційного та морально-психологічного впливу на своїх підлеглих. При цьому рекомендується поряд з прямими матеріальними заходами вдаватись і до непрямих, як-от надання можливості безкоштовно здобути вищу освіту, другу спеціальність чи необхідні для виконання професійних обов'язків додаткові знання. Крім того, працівники бухгалтерії як члени однієї з груп управління мають відчувати свій колективний та індивідуальний внесок у спільну справу. Цьому, безумовно, сприятиме їх якнайактивніше залучення до підготовки остаточної управлінської інформації, наприклад до виконання аналітичних робіт за відповідними напрямками.

4. Якомога ширше застосування матеріального стимулювання керівників бухгалтерських служб, у формі позик, премій, грошових винагород тощо.

Зауважимо, що важливим елементом культури праці є спеціальний одяг користувачів комп'ютерної техніки. Рекомендовано до використання одяг з натуральних тканин, щоб запобігти виникненню під час роботи на ПК статичної напруги. Не бажаний дуже світлий і блискучий одяг, оскільки він викликає ефект віддзеркалювання, що заважає розрізнати знаки на екрані монітора. Форма, крій і колір одягу мають увиразнювати його ділове призначення. Розробляючи заходи з налагодження соціального мікроклімату, варто зважати на те, що більшість працівників бухгалтерської служби – жінки. Отже, потрібна відповідна організація соціального забезпечення загалом і обслуговування (благоустрій, харчування, санітарія та гігієна тощо) зокрема.

Поєднанням усіх зазначених заходів досягається найвищий організаційний, або синергетичний ефект.

Розгляд системи бухгалтерського обліку в часовому просторі дає змогу зробити висновок про значні перетворення та їх видозміну з часів простого рахівництва до сучасного етапу її розвитку. Відсутність сталості та динамізм

облікової системи пояснюється її підпорядкованістю загальним економічним механізмам і умовам, перегляд та реформування яких потребує відповідності системи збору та обробки інформації щодо господарської діяльності як на макро-, так і мікрорівнях. Зміни в економічному устрою України, що відбулися за останнє десятиріччя, потребують гармонізації всіх ланок управління в цілому та бухгалтерського обліку зокрема існуючим економічним умовам, з урахуванням перспектив подальшого економічного розвитку.

Удосконалення і подальший розвиток облікової системи є також об'єктом організації бухгалтерського обліку. Засобом реалізації організації розвитку бухгалтерського обліку виступає його планування, яке здійснюється централізовано і децентралізовано.

Централізоване планування розвитку бухгалтерського обліку є складовою загальної державної системи керівництва бухгалтерським обліком, ключові позиції в якій відведені Державному комітету статистики, який розробляє національну систему рахівництва, котра визначає концептуальну основу планів рахунків бухгалтерського обліку, та Міністерству фінансів, що здійснює регулювання питань методології бухгалтерського обліку України в цілому.

Якість майбутніх нормативних документів з питань бюджетного обліку в цілому залежить від рівня організації робіт розробки останніх, під якою розуміють систему заходів оптимізації науково-дослідних робіт. Випрацюванню остаточного варіанта методичних матеріалів передують такі етапи:

- підготовчий, чи організаційний, який охоплює такі види робіт:
- організація розробчої групи, яка полягає у визначенні кола осіб, що братимуть участь у розробці, та керівника робочої групи, випрацювання регламенту її роботи;
- розробка плану робіт у розрізі основних етапів, видів та напрямів робіт, а також терміну їх виконання та відповідальних;
- забезпечення проведення наступних етапів (визначення системи заходів по реалізації встановлених завдань, їх обґрунтування та проведення).

Нагадаємо, що бухгалтерський облік бюджетних установ відображає різні специфічні особливості бюджетних установ державного сектора у поєднанні, а тому доречним є включення до групи розробників на дорадчій основі провідних спеціалістів галузевих міністерств з питань бухгалтерського обліку.

Розробка плану робіт передбачає визначення видів загальних робіт за етапами. Встановлення напрямків робіт передбачає опрацювання законодавчих актів щодо перспектив розвитку економіки України в усіх її галузях; ретельне вивчення матеріалів періодичних видів наукової літератури в частині прогнозів економічного розвитку економіки України в цілому та економіки соціально-

культурного комплексу зокрема; визначення на підставі опрацьованого матеріалу кола завдань і функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ на майбутнє, встановлений термін основних об'єктів дослідження.

Організація забезпечення проведення науково-дослідних робіт передбачає підготовку відповідної матеріально-технічної бази в частині технічних засобів та інформаційного забезпечення, визначення кола допоміжних процедур, як-то наукові відрядження за кордон для вивчення практики, досвіду та проведення наукових конференцій тощо, встановлення зв'язку з державними та суспільними організаціями для співпраці на останньому етапі розробки положень бухгалтерського обліку та ін.;

– головний, чи розробчий, етап полягає в розробці проектів нормативних документів з бухгалтерського обліку на підставі раніше встановлених напрямків роботи чи об'єктів вивчення. З огляду на загальні тенденції по гармонізації бухгалтерського обліку, що відмічаються в світовій економіці, розробка має бути здійснена на основі вже розроблених завдань та функцій вітчизняної підсистеми обліку бюджетних установ з урахуванням (за її аналогами) міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі;

– заключний етап передбачає такі види робіт:

– попередні проекти нормативних документів з бухгалтерського обліку та доопрацювання з урахуванням обґрунтованих доповнень;

– обговорення проектів нормативних документів у спеціалізованих провідних періодичних виданнях з питань бухгалтерського обліку та на наукових конференціях;

– доопрацювання вищевказаних проектів з урахуванням внесених пропозицій;

– розгляд остаточних проектів та їх затвердження.

До централізованих заходів по організації розвитку бухгалтерського обліку відносять також щорічне поточне планування діяльності відділу методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності МФУ та галузевих міністерств.

Планування розвитку бухгалтерського обліку бюджетних установ на рівні установ і організацій є децентралізоване. Зазначеним процесом керує головний бухгалтер, визначаючи основні об'єкти планування в розрізі різних аспектів бухгалтерського обліку, механізми реалізації планів, коло завдань відповідальних за їх виконання та терміни виконання завдань.

Засобом формалізації результатів планування розвитку бухгалтерського обліку виступають плани. Залежно від завдань, що їх вони виконують, плани поділяють на кілька видів.

Так, за періодом охоплення виокремлюють перспективні (визначають центральний напрям розвитку бухгалтерського обліку), річні та поточні (охоплюють коло заходів по удосконаленню обліку на відповідний період).

За рівнем розробки виділяють плани вищої ланки (випрацьовуються в результаті централізованого планування) та плани первинної ланки (розробляються головним бухгалтером установи, організації).

За функціональним призначенням розрізняють:

– плани удосконалення методології та методики бухгалтерського обліку (метою є розробка нормативних документів, застосування прогресивних методів бухгалтерського обліку, розробка та впровадження облікових задач із застосуванням ПК);

– плани удосконалення організації технології облікового процесу (за мету ставиться впровадження прогресивних форм бухгалтерського обліку, розробка і впровадження нових облікових носіїв, випрацювання більш раціональних схем обігу носіїв облікової інформації, раціоналізація виконання облікових завдань в цілому в часі і просторі);

– плани удосконалення організаційної форми бухгалтерського обліку, організаційної побудови бухгалтерської служби установи та організаційного забезпечення (на меті виступають вибір і впровадження іншої організаційної форми бухгалтерського обліку, випрацювання і застосування більш раціональної моделі організаційної побудови бухгалтерської служби, удосконалення складу структурних підрозділів бухгалтерської служби);

– плани розвитку інформаційного та технічного забезпечення (за мету ставиться розробка і впровадження інформаційних моделей, раціоналізація опрацювання носіїв інформації, що складають поле інформаційного забезпечення, подальша автоматизація робіт бухгалтерського підрозділу через поповнення парку технічного забезпечення, запровадження програмного забезпечення роботи працівників бухгалтерії);

– плани соціального розвитку колективу та їх ергономічного забезпечення (метою є підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації персоналу бухгалтерії, визначення кваліфікаційного рівня відповідно до атестації; поліпшення та впровадження мотиваційної моделі щодо праці облікових працівників; поліпшення морального мікроклімату та більш повне задоволення матеріальних потреб: формування колективної свідомості в структурному підрозділі; оптимізація ергономічних характеристик умов праці бухгалтерської служби);

– плани науково-дослідницьких і експериментальних робіт (на меті виступає розробка пропозицій по удосконаленню системи бухгалтерського

обліку, їх примноження й опрацювання. Плани можуть бути подані у вигляді таблиці, в підметі якої формується склад заходів щодо розвитку бухгалтерського обліку, а за присудком зазначаються відповідальні виконавці та вказуються терміни виконання чи у вигляді тексту, що містить зазначену інформацію за присудком в розрізі перелічених заходів. Обов'язковою частиною плану є обґрунтування останнього з визначенням затрат на реалізацію плану та ефективності його впровадження).

Постановка облікових завдань різного ступеня, напряму, рівня складності та рівня ієрархічного ланцюжка управління, що є логічним результатом і продовженням процесу планування, реалізується за допомогою випрацьованої схеми організації їх впровадження. Зазначена схема передбачає етапність впровадження завдань. Зокрема, серед етапів розглядають вибір об'єктів впровадження завдань, правову регламентацію організації впровадження завдання, організацію обстеження обраного напряму обліку, розробку робочої інструкції, проведення виробничих нарад, експериментування доробку проекту інструкції, внесення змін до положення, посадових інструкцій, затвердження інструкції.

Залежно від характеру планових завдань щодо рівня розробки, впровадження облікових завдань може бути цілковитим або вибіркоким, а самі завдання можуть впроваджуватись на всі установи бюджетної сфери чи на окремі установи і організації певної галузі, певного рівня розпорядників. При цьому іноді впроваджуються на базі однієї установи чи організації, досвід узагальнюється і за позитивних результатів поширюється на інші установи й організації.

Правова регламентація організації впровадження завдання реалізується за допомогою наказу керівника установи чи організації, керівника міністерства чи відомства. Згідно з наказом починаються роботи на первинному рівні ієрархічного ланцюга по впровадженню облікових завдань. Зокрема, утворюються комісії, якими розробляється план заходів по впровадженню конкретних облікових завдань. До складу комісії, як правило, входять керівник установи (заступник), керівник фінансово-планового чи фінансово-економічного підрозділів (заступники), керівники інших структурних підрозділів та ін. План заходів по впровадженню облікових завдань затверджується комісією і передається до галузевого міністерства, відомства, Державного казначейства відповідно до рівня розробки останнього. План заходів також додається до наказу з упровадження облікового завдання по установі чи організації.

Обстеження обраного напряму обліку полягає в оцінці стану об'єкта на предмет його відповідності сучасним конкретним умовам господарювання, виявлення недоліків, які перешкоджають впровадженню певного облікового

завдання. У кожній установі для здійснення перелічених заходів складається план обстеження відповідного напрямку обліку.

План обстеження обліку затрат на НДР:

1. Номенклатура тематики науково-дослідних робіт за профілем науково-дослідної установи, замовники.

2. Організація обліку спецобладнання для виконання НДР.

3. Організація обліку заробітної плати.

4. Організація обліку матеріалів для наукових цілей.

5. Організація обліку затрат та калькулювання НДР.

6. Недоліки системи обліку затрат на НДР і калькуляції НДР.

7. Методологічні засади по впровадженню експериментальної моделі обліку затрат на НДР і калькулювання НДР.

8. Стан автоматизації бухгалтерського обліку в науково-дослідній установі, можливості впровадження комплексної системи автоматизації обліково-обчислювальних робіт.

Розробка робочої інструкції здійснюється на підставі узагальнення на рівні об'єкта впровадження (установа, установи галузі, бюджетні установи в цілому). Робоча інструкція має містити загальний розділ, який визначає основні, термінологічні поняття, завдання і функції даного напрямку обліку тощо, методологічний розділ, який описує методику синтетичного та аналітичного обліку даного напрямку, організаційного розділу, де визначатиметься механізм організації облікового процесу вищевказаного напрямку. До інструкції має бути доданий пакет первинних документів, облікових реєстрів за визначеним напрямком обліку з вказівками щодо їх оформлення. Кожний рекомендований носій облікової інформації має бути завізований особою, що відповідає за його складання.

Важливою умовою складання робочої інструкції є конкретизація інформаційно-нормативного забезпечення щодо умов та особливостей господарювання конкретної установи.

Проведення виробничих нарад має на меті детальне висвітлення ключових питань проблем отриманих матеріалів щодо інформаційного забезпечення впровадження (інструкцій, методик, вказівок, рекомендацій), широке обговорення проблемних питань практики ведення обліку за відповідним напрямком, розробку рекомендацій з удосконалення технології облікового процесу. Підсумки наради комісії оформляються протоколом, в якому обов'язково фіксується рішення по винесеному до обговорення питанню, терміни та відповідальні за виконання.

Етап експериментування реалізується у формі впровадження і паралельного опрацювання дублюючої до основної проектної моделі обліку за відповідним напрямом упродовж місяця. Доробка робочої інструкції здійснюється на основі результатів експериментального впровадження. Після внесення необхідних змін до положень про відділ, посадових інструкцій і інших організаційних регламентів з метою гармонізації методичного та організаційного поля здійснюють кінцеве обговорення проекту інструкції, після чого останній документ затверджується, набуваючи тим самим статусу нормативно-правового документа.

Заходи щодо розвитку бухгалтерського обліку мають на меті покращення методологічного і організаційного стану зазначеної системи як складової загального процесу управління. При цьому ефективність заходів по вдосконаленню може бути виражена як в економічних, так і в якісних показниках. Економічні показники отриманих зрушень характеризують зменшення обсягу затрат трудових, часових і грошових. Якісні показники відбивають ступінь поліпшення методології, організації, техніки бухгалтерського обліку. Найбільш повна характеристика ефективності заходів щодо розвитку бухгалтерського обліку досягається в результаті комплексного розгляду досягнутих зрушень.

До характеристик ефективності заходів з удосконалення бухгалтерського обліку належать показники:

- зменшення трудомісткості робіт;
- зменшення витрат на проведення облікових робіт;
- питома вага працівників механізованої праці в апараті бухгалтерії;
- частка механізованої праці в загальних трудових затратах.

Зменшення трудомісткості в результаті впровадження заходів по удосконаленню облікової системи визначають за допомогою розрахункового коефіцієнта ефективності зниження трудових затрат:

$$K_{з.т.з} = T_0 / T_1 \quad (9.1.)$$

де T_0 , T_1 – відповідно трудові затрати до і після проведення заходів. Показником економічної ефективності є розрахунковий коефіцієнт зниження вартості затрат на виконання облікових робіт, який визначається за допомогою показників вартості живої C_0 та уречевленої C_1 праці з діючих і запропонованих умов:

$$K_{з.в.в.} = C_0 / C_1 \quad (9.2.)$$

Абсолютна (E_a) і відносна (E_b) економія витрат визначаються відповідно за класичною схемою:

$$E_a = C_0 - C_1 \quad (9.3.)$$

$$E_b = \frac{C_0 - C_1}{C_1} \quad (9.4.)$$

Показник питомої ваги працівників автоматизованої праці характеризується співвідношенням кількості працівників автоматизованої праці до загальної кількості працівників:

$$ПВ_{п.а.п} = K_{п.а.п} / K_{з.о.п} \quad (9.5.)$$

де $K_{п.а.п}$, $K_{з.о.п}$ – загальна кількість працівників відповідно автоматизованої праці і облікових працівників.

Частину автоматизованої праці у загальних витратах на проведення облікових робіт розраховують як співвідношення суми добутку кількості працівників, зайнятих автоматизованою працею, коефіцієнта автоматизації до загальної кількості працівників.

Важливими показниками організації облікового процесу виступають рівень автоматизації бухгалтерського обліку в установі та рівень механізації трудового процесу облікового працівника (P_a , $P_{м.т.п}$), які визначають розрахунковими операціями з простими, отриманими в результаті вимірювань, показниками:

$$P_a = \frac{O_{роб} Z_{ч} + O_{о.р.м} Z_{ч}}{O_{о.р.р} Z_{ч} + O_{о.р.м} Z_{ч}}, \quad (9.6.)$$

де $O_{роб}$ – обсяг облікових робіт;

$Z_{ч}$ – затрати часу на виконання облікових робіт;

$O_{о.р.м}$ – обсяг робіт, виконаних обліковим працівником на робочому місці з використанням засобів обчислювальної техніки;

$O_{о.р.р}$ – обсяг робіт, виконаних обліковим працівником вручну;

$$P_{м.т.п} = \frac{O_{о.р.м} Z_{ч}}{O_{о.р.р} Z_{ч} + O_{о.р.м} Z_{ч}}. \quad (9.7.)$$

Ефективність автоматизації обліку визначається не тільки в цілому, а й за окремими етапами та операціями облікового процесу.

Втім більшість заходів щодо організації процесу бухгалтерського обліку не підлягають прямому розрахунку і визначенню ефекту у грошовому вимірі, впливаючи при цьому на підвищення ефективності всіх функцій управління установою.

Рівень автоматизації облікового процесу безпосередньо впливає на обсяг трудових затрат облікового апарату, швидкість та якість виконання облікових завдань, а отже й якість виконання управлінських рішень. Впровадження автоматизованої системи обробки інформації щодо процесу бухгалтерського обліку потребує і впровадження проекту визначення ефективності зазначеного заходу.

Здійснення розрахунку витрат на розробку та впровадження проекту автоматизації облікового процесу слід починати з визначення складу

останніх. Зокрема, до зазначених витрат відносять витрати по оплаті підприємству – виконавцеві проекту програмного продукту від моменту його підготовки до впровадження, а також придбання, налагодження та впровадження засобів передавання та обробки даних. Отже, витрати на розробку та впровадження проекту K_p визначаються за формулою:

$$K_p = K_n + K_k \quad (9.8.)$$

де K_n – витрати установи на оплату послуг підприємства – виконавця проекту;

K_k – капітальні витрати на придбання обчислювальної техніки.

Показниками ефективності автоматизації бухгалтерського обліку виступають:

- річна економія;
- річний економічний ефект;
- коефіцієнт економічної ефективності;
- термін окупності.

Показник річної економії від впровадження системи автоматизованої обробки інформації є розрахунковим і визначається на підставі показників річної економії, отриманої за рахунок удосконалення управління при використанні інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку (тис. грн) та річної економії, отриманої від зменшення витрат на обробку бухгалтерської інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку (тис. грн), шляхом їх сумування.

Очікуваний річний економічний ефект (EE_p) визначається за формулою:

$$EE_p = E_n K_p \quad (9.9.)$$

де E_n – нормативний коефіцієнт капітальних вкладень ($E_n \approx 0,15$).

Коефіцієнт економічної ефективності витрат на розробку та впровадження проекту визначається співвідношенням річної фактичної економічної ефективності річних витрат на розробку та впровадження й обслуговування проекту. Порівняння нормативного коефіцієнта капітальних вкладень та коефіцієнту економічної ефективності (K_{ee}) при абсолютній перевазі останнього свідчить на користь прийняття рішення про впровадження проекту автоматизації бухгалтерського обліку. При цьому термін окупності витрат K_p визначається за формулою:

$$T_{ок} = K_p / EE_p \quad (9.10.)$$

Згідно з установленою величиною E_n допустимий термін окупності витрат на розробку (прив'язку) та впровадження проекту дорівнює 3,3 року.

Результати означених розрахунків оформлюються у таблиці і слугують обґрунтуванню до плану автоматизації бухгалтерського обліку установи.

РОЗДІЛ 10. ОРГАНІЗАЦІЯ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ, ПРАЦІ ОБЛІКОВИХ ПРАЦІВНИКІВ ТА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

10.1. Організація технології облікового процесу.

10.2. Організація праці облікових працівників.

10.3. Організація складання та подання бухгалтерської звітності.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– визначення та характеристику поняття організації технології облікового процесу в бюджетних установах;

– елементи організації технології облікового процесу в бюджетних установах;

– механізм формування облікових номенклатур в бюджетних установах;

– порядок вибору, розробки форм та забезпечення носіїв облікової інформації;

– порядок розробки організаційних регламентів щодо складання носіїв облікової інформації в бюджетних установах;

– механізм організації руху носіїв облікової інформації;

– механізм архівації носіїв облікової інформації;

– характеристику видів організаційної побудови бухгалтерських служб бюджетних установ;

– визначення та порядок формування регламентів щодо організації роботи бухгалтерської служби та праці облікових працівників в бюджетних установах;

– права та обов'язки, види відповідальності головного бухгалтера;

– функції та завдання облікової служби бюджетних установ;

– порядок організації бухгалтерської звітності бюджетних установ; а також уміти:

– надавати визначення та характеристику поняттю організації технології облікового процесу в бюджетних установах;

– формувати облікові номенклатури в бюджетних установах;

– здійснювати вибір, розробку та забезпечення носіїв облікової інформації;

- розробляти організаційні регламенти та здійснювати організацію руху носіїв облікової інформації в бюджетних установах;*
- відтворювати на практиці механізм архівації носіїв облікової інформації;*
- ідентифікувати види організаційної побудови бухгалтерських служб бюджетних установ;*
- формувати регламенти щодо організації роботи бухгалтерської служби та праці облікових працівників в бюджетних установах;*
- визначати права та обов'язки, види відповідальності головного бухгалтера;*
- ідентифікувати функції та завдання облікової служби бюджетних установ;*
- організовувати порядок складання та подання бухгалтерської звітності бюджетних установ;*

10.1. Організація технології облікового процесу

Облікова інформація має доволі складну структуру, а тому у спеціалізованій літературі пропонуються кілька варіантів її класифікації за різними істотними ознаками. З огляду на таку багатозначність облікова інформація, безперечно, потребує організації. Облікова інформація рухається і видозмінюється за встановленою схемою: вхід до системи–система–вихід із системи. Якість цього руху та його швидкість залежать від того, наскільки ретельно виконано підготовчі роботи з упорядкування вхідної інформації, проектування раціонального проходження інформації через систему та групування інформації на виході із системи згідно з її споживачами.

Ідеться про інформацію стосовно об'єктів обліку, їхнього стану, форми та функціонування, руху і т. ін. Такі дані, подані у вигляді переліку, називають обліковою номенклатурою. Зрозуміло, що виконання поставлених щойно завдань можливе лише за умови певної організації сукупності облікових інформаційних даних, які стосуються господарських фактів і операцій, тобто організації облікових номенклатур.

Облікові номенклатури, формуючись під впливом господарської діяльності суб'єкта господарювання, характеризують об'єкти обліку. Класифікація облікових номенклатур за об'єктами обліку є початком їх організації. Очевидно, що в установах, які впродовж певного часу здійснюють

господарську діяльність, проблем з формулюванням такої класифікації не виникає. Новоствореним установам доцільно з метою відповідного групування облікових номенклатур скористатися інструктивними матеріалами стосовно порядку відбиття господарських операцій бюджетних установ і організацій у системі плану рахунків бухгалтерського обліку.

Наступний крок – характеристика та розробка облікових номенклатур за об'єктами обліку. Відповідно до цього визначається шлях руху та обробки інформації від входу в систему до виходу її із системи.

Згадаймо, що весь процес бухгалтерського обліку поділяється на три етапи: первинного, поточного та підсумкового обліку. Оскільки облікові інформаційні потоки проходять усі зазначені етапи, потрібно ідентифікувати облікові номенклатури для кожного з етапів. При цьому, щоб досягти повноти, а також конкретизувати адресність та призначення облікової інформації, варто окремо деталізувати кожний етап.

Етап первинного обліку

– Пункт “складові характеристики облікової номенклатури”. Зазначені дані потрібні як для формування повноцінної достатньої загальної характеристики облікової номенклатури, так і для проектування нових форм документації. Фактично цим пунктом визначаються майбутні реквізити конкретної інформаційної сукупності. Як відомо реквізит – це мінімальна структурна одиниця, достатня для повної характеристики предмета. Мінімальність реквізиту означає, що його не можна і не доцільно далі подрібнювати. Реквізити поділяють на реквізити-ознаки (номер документа, назва запасів, необоротних активів, кредиторів, дебіторів і т. ін.) та реквізити-основи (кількість товарно-матеріальних цінностей, ціна, сума і т. ін.).

– Пункт “причина виникнення факту”. Ця інформація характеризує джерело надходження інформаційних потоків та причину їх виникнення. Під джерелами інформаційних потоків тут потрібно розуміти контрагентів фінансово-господарських відносин (установи), що викликали зазначену операцію. Визначаючи суб'єктів таких відносин, користуються традиційною схемою (рис. 10.1). Під обставинами, унаслідок яких утворилися зазначені інформаційні потоки, розуміють причину виникнення операції. Це може бути, скажімо, придбання товарно-матеріальних цінностей, настання терміну нарахування та виплати заробітної плати, стипендій, вибуття товарно-матеріальних цінностей, необхідність здійснення господарських видатків, видатків на відрядження, виявлення під час інвентаризації надлишків чи нестачі товарно-матеріальних цінностей і т. ін.

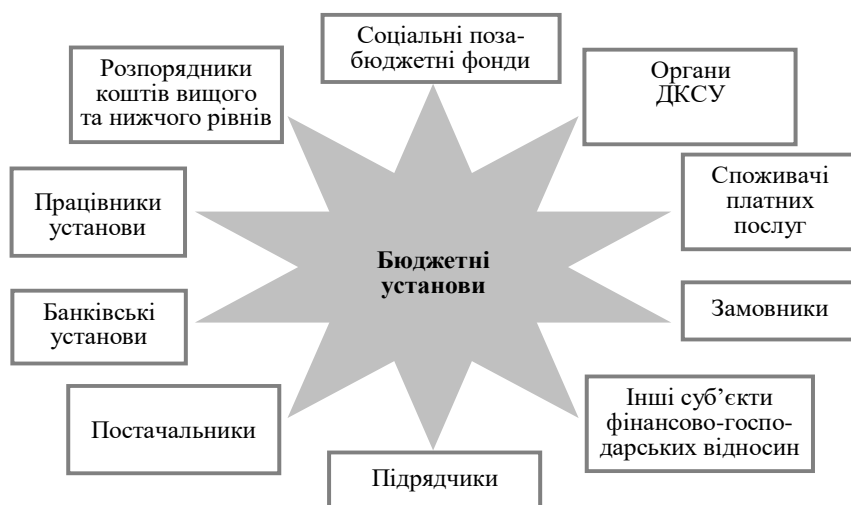


Рис. 10.1. Суб'єкти фінансово-господарських відносин бюджетних установ

– Пункт “документи, в яких фіксується факт господарської операції”. Тут містяться дані стосовно первинної документації, тобто такої, в якій вперше з'являється інформація про відповідну трансакцію. Це, наприклад, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, накладні-вимоги, прибуткові та видаткові ордери, лімітно-забірні картки, акт приймання—передачі, акти списання, таблиць обліку використаного робочого часу і т. ін.

– Пункт “завдання, в яких використовується дана інформація”. Такі завдання визначаються відповідно до напрямків бухгалтерського обліку, в яких відбувається відповідна операція. Так, придбання медикаментів у порядку планових платежів безпосередньо стосується таких напрямів бухгалтерського обліку:

- облік медикаментів і перев'язувальних засобів;
- облік розрахунків у порядку касових платежів;
- облік касових видатків.

Водночас у разі отримання медикаментів у порядку гуманітарної допомоги виконуються такі завдання:

- облік медикаментів та перев'язувальних засобів;
- облік доходів бюджетних установ.

Етап поточного обліку

– Пункт “облікові реєстри, в яких фіксуються дані первинного обліку”. Визначається сукупність відомостей, нагромаджувальних відомостей,

карток, книг та інших носіїв інформації поточного етапу бухгалтерського обліку.

– Пункт “реквізити облікових реєстрів”. Це також важлива характеристика облікових номенклатур поточного обліку. Як і первинні документи, облікові реєстри являють собою певний вид носіїв облікової інформації, призначених для систематизації та нагромадження інформації первинних документів, для відбиття на рахунках бухгалтерського обліку та звітності.

Етап підсумкового обліку

– Пункт “форми і найменування звітності, в яких відбиваються дані інформаційні потоки” (розшифровує номенклатуру звітних форм, які визначаються в єдиній системі даних про майновий і фінансовий стан організації, про результати її діяльності і містять як окремі показники, так і загально функціонально призначені для відбиття відповідних напрямків обліку). Зауважимо, що для загальних звітних форм (баланс виконання кошторису доходів і видатків, звіт про виконання кошторису доходів і видатків) доцільно вказувати рядок, де має бути відбито зазначену інформацію.

– Пункт “користувачі інформації”. Визначається коло внутрішніх і зовнішніх споживачів, які використовують інформаційні дані, що їх містять відповідні форми звітності.

– Пункт “завдання, в яких використовуються дані” (його бажано включати до організації облікових номенклатур). Окреслюються сфери управлінської діяльності (як на мікро-, так і на макрорівні), для яких відповідні підсумкові показники обліку становлять інформаційне забезпечення.

Організація облікових номенклатур реалізується за допомогою такого графічного методичного прийому, як таблиця. Зауважимо, що організація облікових номенклатур зводиться, по суті, до ідентифікації певних інформаційних полів щодо відповідних носіїв інформації. Це пояснюється тим, що інформація фінансово-господарської сфери набуває статусу об’єкта, а отже, і юридичної сили із занесенням її у відповідний носій. Тому організація облікових номенклатур є основою організації носіїв інформації.

Під носієм облікової інформації розуміють матеріальний об’єкт, призначений для запису, передавання та зберігання облікової інформації. Відповідно до етапів бухгалтерського обліку виокремлюють три види носіїв облікової інформації: первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерську звітність (рис. 10.2).

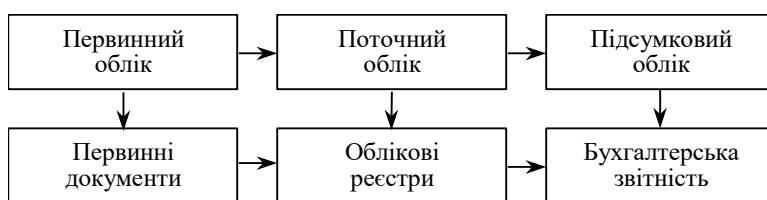


Рис. 10.2. Характеристика етапів бухгалтерського обліку через носії облікової інформації

Кожний з видів носіїв облікової інформації об'єднує під відповідною назвою багато різноманітних документів, облікових реєстрів та звітних форм. Максимально повне вивчення перелічених носіїв інформаційних даних за наявного їх розмаїття можливе за допомогою класифікації. Отож звернімося до класифікації – одного з методів пізнання та дослідження об'єктів, сутність якого полягає в поділі на класи за спільними ознаками розглядуваних об'єктів і закономірними зв'язками між ними.

Під первинними документами розуміють письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, вимагаючи розпорядження та дозволу адміністрації (власника) на їх проведення. У спеціалізованій літературі існує чимало класифікацій первинних документів, причому кількість класифікаційних ознак коливається від 3 до 7. Загалом налічується 10 класифікаційних ознак. Оскільки докладну характеристику кожного з утворюваних класів подано в курсі “Теорії бухгалтерського обліку”, обмежимося схемою основних класифікаційних зв'язків первинних документів (рис. 10.3).

Облікові реєстри – це носії інформації спеціального формату у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, узятих до обліку. Як і первинні документи, облікові реєстри є досить різноманітними (рис. 10.4), причому у спеціалізованій літературі можна знайти від 4 до 8 класифікаційних ознак реєстрів бухгалтерського обліку.

Організація фіксування облікової інформації у відповідних носіях передбачає кілька етапів:

- вибір і групування форм носіїв облікової інформації;
- організацію носіїв облікової інформації;
- складання робочих інструкцій до первинних документів та облікових реєстрів.



Рис. 10.3. Класифікація бухгалтерських документів

Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямком обліку первинних документів чи реєстрів.

Як первинні документи, так і облікові реєстри можуть бути складені на паперових або машинних носіях; у разі, якщо типові чи уніфіковані документи і

реєстри не відповідають повністю потребам установи, зазначені суб'єкти господарювання можуть розробляти власні носії облікової інформації.



Рис. 10.4. Класифікація облікових реєстрів

Відповідно до цього постає проблема розробки форм носіїв інформації, яку буде розглянуто далі. Для оптимізації та упорядкування роботи бухгалтерських працівників з носіями інформації в установах і організаціях застосовують таблиці

форм первинних документів та облікових реєстрів і альбом форм паперових носіїв облікової інформації.

Табель форм первинних документів та облікових реєстрів являє собою номенклатуру носіїв облікової інформації, що мають юридичну силу і використовуються суб'єктом господарювання у процесі бухгалтерського обліку, із докладною характеристикою їх параметрів. Табель форм – це таблиця, в якій стосовно кожного з носіїв інформації подаються такі відомості:

- найменування форми;
- код форми;
- яким нормативним документом введена;
- періодичність складання;
- особа, що здійснює оформлення (складання) носія інформації;
- адресність погодження носія інформації (у разі потреби);
- порядок підписання;
- порядок затвердження;
- проставлення печатки;
- місце зберігання;
- строки зберігання.

Табель форм носіїв інформації є, по суті, довідником форм носіїв інформації. Він є нормативним документом і у складі наказу про облікову політику затверджується керівником установи.

Альбом форм носіїв облікової інформації установ і організацій являє собою сукупність уніфікованих форм носіїв облікової інформації, що використовуються в обліковому процесі даного суб'єкта господарювання відповідно до табеля форм носіїв облікової інформації. Альбом є, по суті, додатком до табеля форм носіїв облікової інформації і розробляється разом з ним. Альбом форм носіїв облікової інформації містить:

- титульну сторінку;
- перелік носіїв інформації; зразки носіїв інформації;
- вказівки щодо їх заповнення.

Формування пакета носіїв облікової інформації здійснюється згідно з напрямками бухгалтерського обліку.

Зразки носіїв інформації подаються в альбомі у вигляді віддрукованих примірників, оформлених належним чином. Вказівки з оформлення є конспективними фрагментами інструкції зі складання того чи іншого носія облікової інформації, що містять головні її положення.

Організація фіксування інформації в носіях облікової інформації первинного і поточного етапів охоплює кілька технологічних процесів руху та обробки:

- складання первинних документів (вимірювання та фіксування);
- приймання документів та їх перевірку;
- обробку первинних документів;
- перенесення інформації до облікових реєстрів.

Під організацією зазначеної технологічно-процедурної схеми варто розуміти комплекс методів і засобів раціоналізації та оптимізації її відтворення. Для визначення інструментів організації згадаймо кожний із послідовних етапів.

Складання первинних документів відповідно до діючої нормативної бази має відбуватись у момент здійснення операції, в окремих випадках – безпосередньо після її закінчення. Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених нормативно для використання у відображенні фактів господарської діяльності як уніфікованих, так і типових для бюджетних установ і організацій. Записи в первинних документах виконуються темним чорнилом чи пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів і т.ін. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокресленню. Підпис особи, що складає документ, може бути проставлений вручну особисто, за допомогою факсиміле, штампа, символу чи іншим механічним або електронним способом. У разі механізованого варіанта складання документів (за допомогою обчислювальної техніки чи інших засобів оргтехніки) підпис осіб замінюється паролем або іншим засобом авторизації.

Забезпечення фіксування фактів здійснення господарських операцій, їх виконання всіма структурними підрозділами покладено на керівника установи. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, своєчасну передачу їх для відображення в системі бухгалтерського обліку несуть особи, які склали і підписали зазначені документи. Відповідно до завдання і вимог щодо складання первинних документів можна визначити організаційні заходи. За зазначеним етапом фіксування інформації в носіях це такі заходи:

- чіткий поділ функціональних обов'язків працівників, зайнятих у процесі документування господарських операцій;
- забезпечення відповідного рівня кваліфікації працівників, зайнятих обліковою працею, розробкою інструкцій зі складання первинних документів, проведенням інструктажу, забезпеченням працівників інструктивними матеріалами з укладання первинної документації;
- визначення реальних нормативів часу з операцій документування;
- розробка графіка документообороту та його чітке дотримання;

– забезпечення працівників необхідними засобами вимірювальної, обчислювальної та організаційної техніки;

– забезпечення працівників, що виконують облікові функції, необхідною кількістю етапів первинної документації.

Наступний етап – приймання та перевірка первинних документів – характеризує надходження первинних документів до бухгалтерії. Первинні документи передаються до бухгалтерії відповідно до встановлених у графіках документообороту строків. Усі первинні документи, що надходять до бухгалтерії, підлягають обов'язковій перевірці. Перевірка первинних документів традиційно поділяється на такі види:

– за формою;

– за змістом.

Кожний із видів перевірки поділяється на відповідні підвиди. Так, перевірка за формою передбачає:

– формальну перевірку – носії облікової інформації мають бути складені за формою, визначеною наведеними раніше нормативними актами згідно з усіма реквізитами та вимогами до оформлення;

– експертну перевірку – первинний документ перевіряється на автентичність, установлюється дійсність підписів осіб, що складала документ, реальність реквізитів та записів;

– арифметичну перевірку – первинний документ перевіряється на правильність наявних у ньому арифметичних підрахунків.

Перевірка за змістом охоплює:

– економічну перевірку – за кожним документом визначається економічна доцільність проведення господарської операції. Зауважимо, що цей вид перевірки стосується попереднього контролю, який здійснюється головним бухгалтером під час візування угод, наказів, підписання касових та банківських документів;

– правову перевірку – кожна з господарських операцій має відповідати нормативно-правовій базі, яка регулює фінансово-господарську діяльність установи чи організації;

– перевірку законності – відображені в первинних документах операції мають здійснюватись за дозволом керівника установи та головного бухгалтера, посадових осіб, що визначають і здійснюють керівництво фінансово-господарським життям суб'єкта господарювання;

– логічну перевірку – зафіксовані в первинному документі кількісні показники перевіряються на предмет логічного зв'язку з відповідними показниками.

Первинні документи, що відбивають операції, які суперечать законодавству, а також встановленому порядку приймання, зберігання та використання грошових коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей, не приймаються до виконання. Такі документи передаються головному бухгалтерові установи чи організації для прийняття певного рішення та вжиття відповідних заходів.

Забезпечення раціональної організації цього етапу фіксування інформації в первинних документах і облікових реєстрах потребує постановки і розв'язання таких завдань:

- технічного забезпечення праці працівників бухгалтерської служби на основі ПК;
- формування та постійного оновлення довідкової нормативної бази з питань бухгалтерського обліку;
- створення за допомогою технічних засобів бази ідентифікаційних ознак (підписів, кодів) осіб, які за своїми функціональними обов'язками беруть участь в обліковому процесі;
- утворення мережі мобільного зв'язку між бухгалтерією і структурними підрозділами з використанням ПК і засобів електронної пошти.

Останній етап документування – обробка первинних документів – є також складним за технологією і охоплює такі операції:

- таксування первинних документів;
- групування показників первинних документів;
- контитування первинних документів.

Таксування, або розцінювання, являє собою визначення грошової оцінки господарської операції, що зафіксована в первинних документах, приведенням натуральних і трудових вимірників до узагальненого грошового. Необхідність проведення такої процедури зумовлена тим, що значна частина первинної документації, що передається до бухгалтерії, не містить інформації у грошовому виразі щодо господарських операцій (накладні, забірні картки і т. ін.). Під час таксування в документах фіксується ціна і сума:

- щодо натурального вимірника визначається добуток ціни за одиницю на кількість товарно-матеріальних цінностей (у метрах, кілограмах тощо);
- щодо трудового вимірника визначається добуток кількості одиниць відпрацьованого часу (робочий день, година, хвилина) та вартості одиниці даного часу.

Групування передбачає сортування первинних документів за змістом господарських операцій, об'єднання їх у групи за певними ознаками і визначення загального підсумку. Мета групування – уникнути громіздкості бухгалтерського

обліку завдяки підготовці зведених даних щодо його об'єктів.

Процедура контирування являє собою визначення і фіксування кореспонденції рахунків за кожною конкретною господарською операцією, що відображена у первинному документі. Занесення сум господарських операцій здійснюється в бік деталізації: спочатку на рівні синтетичних рахунків, потім – аналітичних. Після ідентифікації господарських операцій проводиться узагальнення бухгалтерських проведення за кожною однорідною групою – на першому документі або в кінці зведеного документа.

Усі зазначені технологічні операції процесу обробки даних первинного обліку становлять підготовчий етап подальших записів у носії інформації поточного обліку – облікові реєстри. Згідно з цим посилюється потреба в оптимізації процесу щодо чіткості та якості виконуваних робіт. Отже, до заходів з організації обробки первинних документів належать такі:

- забезпечення працівників бухгалтерії сучасною обчислювальною технікою;

- використання під час групування документів допоміжних засобів класифікації (кольорові затискачі чи канцелярські скріпки і т. ін.) документів за відповідними ознаками;

- розробка облікових номенклатур та доведення їх до працівників бухгалтерської служби, що здійснюють обробку первинної документації для використання;

- забезпечення зазначених працівників розробленими типовими проведеннями щодо операцій за відповідними напрямками обліку.

Наступним етапом фіксування інформації в носіях інформації є перенесення інформації до облікових реєстрів. До облікових реєстрів інформація переноситься після перевірки та обробки первинних документів. При цьому вже опрацьовані документи підлягають відмічанню в установленому порядку:

- за ручного варіанта обробки – заноситься дата запису в обліковий реєстр;

- за механізованого варіанта обробки – відбиток штампа оператора, який відповідає за обробку документів.

Перенесення інформації до облікових реєстрів здійснюється в міру надходження первинних документів до місця обробки відповідно до графіка документообороту. Зауважимо, що порядок запису господарських операцій передбачає різні підходи: інформація може первинно бути зареєстрована в реєстрах аналітичного обліку, а потім – синтетичного і навпаки. Для забезпечення якісної і достовірної реєстрації потрібно передбачити таку систему організаційних заходів:

- автоматизацію процесу облікової реєстрації;

– дотримання термінів графіка документообороту та інструкцій зі складання носіїв облікової інформації;

– удосконалення системи реєстрів облікової інформації з можливим поєднанням синтетичного та аналітичного обліку.

Важливим організаційним моментом щодо фіксування інформації в носіях облікової інформації є розробка робочих інструкцій щодо їх складання. За функціональним призначенням вони є додатковим довідковим інформаційним матеріалом, який разом з обліковими номенклатурами та графіками документообігу становлять повний пакет інструментів організації носіїв облікової інформації.

Робоча інструкція містить вказівки щодо порядку складання кожного носія облікової інформації за виконавцями. Здебільшого зразок правильно оформленого документа додається до інструкції або в ній вказується сторінка альбому форм носіїв облікової інформації, на якій розміщено відповідний документ чи реєстрацію обліку. Робоча інструкція визначає:

- виконавців окремих операцій;
- види операцій за кожним із виконавців;
- складові кожної операції – складання, прийняття, перевірки, обробка документів, перенесення інформації.

Розробка робочих інструкцій є особливо необхідною в умовах часткової чи обмеженої автоматизації облікового процесу. Зауважимо, що саме так можна схарактеризувати стан і ступінь оснащення його засобами комп'ютерної техніки. Робочі інструкції не варто підміняти усним інструктажем з огляду на притаманну йому ірраціональність чи витягами з інструкцій керівних органів, оскільки вони надто загальні. Розроблені в належному порядку робочі інструкції розмножуються і надаються кожному з виконавців функцій за відповідними носіями облікової інформації. Для узагальнення процесу розробки робочих інструкцій носіїв облікової інформації контрольні їх примірники включаються до складу альбома форм носіїв облікової інформації у формі останнього розділу.

Як зазначалося раніше у цьому розділі, установи та організації, відповідно до чинної нормативної бази мають право в разі потреби розробити власні форми носіїв облікової інформації. При цьому утворені її носії мають відповідати певним вимогам:

- текстова частина має подаватися українською мовою або в разі перекладу її іноземною мовою бути за логікою ідентичною оригіналові;
- форми, документи та реєстри мають відповідати принципам юридичної сили і доказовості.

Крім зазначених вимог можна назвати низку умов, яких бажано дотримуватися установам і організаціям:

- для виготовлення носіїв облікової інформації використовувати встановлені стандартами формати паперу;
- максимально пристосувати носії до обробки їх за допомогою технічних засобів організаційної техніки;
- забезпечити логічну стрункність набору показників кожної форми;
- оптимально деталізувати інформацію на її носіях та розмежувати поля основної і додаткової інформації.

Процес розробки носіїв облікової інформації можна поділити на розглянуті далі етапи:

1. Визначення основних характеристик майбутньої форми.

Цей етап передбачає ідентифікацію носія інформації за такими ознаками:

- напрямками бухгалтерського обліку (облік доходів і видатків, облік розрахунків, облік грошових коштів, облік товарно-матеріальних цінностей);
- характером та призначенням (відповідно до класифікацій документів і облікових реєстрів);
- рухом носія облікової інформації у часі й просторі;
- виконавцями операцій з обробки носіїв;
- способом відбиття господарських операцій;
- кількістю примірників (відповідно до споживачів уміщеної на носіях інформації).

2. Вибір необхідних інформаційних даних.

Інформацію, що її містить форма майбутнього документа чи реєстра, можна поділити на обов'язкові та додаткові дані. Обов'язкові дані, що надають відповідному носієві облікові інформації юридичної сили і забезпечують його доказовість, називаються *реквізитами*.

Реквізити згідно з різними класифікаційними ознаками також поділяють на групи:

1. За ступенем спеціалізації:

- обов'язкові загальні;
- загальні;
- спеціальні.

2. За призначенням:

- групувальні;
- довідкові;
- кількісні;
- вартісні.

До обов'язкових загальних реквізитів відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку щодо первинних документів належать:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства (установи), від імені якого складено документ;
- зміст та обсяги господарської операції, одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Загальні реквізити облікових реєстрів мають містити такі дані:

- назву форми;
- період реєстрації господарської операції;
- прізвища і підписи осіб чи інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у складанні реєстрів.

До спеціальних реквізитів належать дані, які неодмінно мають бути наведені щодо окремих господарських операцій. Наприклад стосовно платіжного доручення спеціальними реквізитами є код банку, код одержувача, код платника, підпис банку; стосовно заявки на видачу готівки – номер реєстраційного (спеціального) рахунка; код бюджетної класифікації; період, за який складено розрахункову відомість, штамп казначея тощо.

Згідно з другою класифікаційною ознакою – призначенням – утворюються, як уже зазначалося, чотири групи реквізитів, що містять, скажімо, таку інформацію:

- номенклатурний та інвентарний номери, вид операції, номер рахунка, код економічної класифікації видатків бюджету – групувальні реквізити;
- назву установи, номер носія облікової інформації, період, на який виписується документ чи складається реєстр, код функціональної і відомчої класифікації – довідкові реквізити;
- одиницю виміру, ліміт, дату видачі, норму зносу – кількісні реквізити;
- одиницю, вартість, знос (у гривнях), суму платежу – вартісні реквізити.

Як ще одну класифікаційну ознаку беруть ступінь обробки, виокремлюючи такі групи:

- реквізити, які обробляють (кількість, ціна, вартість, сума тощо);

– реквізити, які не обробляють (підпис, назва установи).

Додаткові дані не мають обов'язкового характеру, а їх наявність і обсяг залежать від завдань, що їх ставлять перед носієм облікової інформації розробники.

3. Попереднє проектування зон розміщення інформації.

На цьому етапі відповідні групи реквізитів розміщують на носії облікової інформації, дбаючи про виконання умов-рекомендацій, які передбачають:

– відповідність внутрішній побудові технології облікового процесу (реквізити, що їх заповнює і обробляє одна особа, розміщуються поряд);

– логічну залежність (графи реквізитів, між якими є арифметична та логічна залежність, розміщуються поряд);

– пристосованість до автоматичного способу обробки (послідовність розміщення реквізитів має бути такою, яку передбачено для введення в ПК);

– зручність розміщення (реквізити мають бути розміщені так, щоб забезпечувалась зручність записів);

– легкість читання (розмір і формат реквізитів мають відповідати певним вимогам).

4. Вибір форм розміщення реквізитів у зоні.

Цей етап полягає в розгляді принципів особливостей кожної з форм щодо конкретного носія облікової інформації. Застосовують такі форми розміщення реквізитів:

– анкетну – поле носія інформації умовно поділяють на дві частини, при цьому ліва призначена для розміщення реквізитів, а права – для запису вміщуваних у конкретному реквізиті даних і відповідей;

– зональну – носій інформації поділяється на зони горизонтальними і вертикальними лініями;

– табличну – поле носія інформації являє собою таблицю з графами по вертикалі і горизонталі;

– комбіновану – поєднуються дві і більше перелічених форм розміщення реквізитів.

5. Монтаж форми носія інформації.

Повністю компонуються елементи інформації: остаточно формуються групи реквізитів (за поданими щойно рекомендаціями), комплектуються поля зон (із утворених груп реквізитів), а також остаточно формуються поля зон у носії облікової інформації.

6. Обчислення загальної площі та вибір формату.

На цьому етапі передбачено:

– визначити площу аркуша майбутнього носія інформації;

– забрати стандарт бланка.

Щоб обчислити площу аркуша, визначають основні виміри поля носія інформації – довжину і ширину. Обчислюючи ширину, визначають кількість знаків у реквізитах, показниках, додаткових даних і кількість знаків у рядку, що відповідає певному реквізиту щодо заповнення. При цьому потрібно враховувати, що на кожний знак (буква, цифра, розділовий знак, пробіл) відводиться не менш як 3 мм по горизонталі з додаванням до сформованого рядка по 15-20 мм на лівому полі і 10 мм на правому полі. Довжина, у свою чергу, складається із суми добутку кількості рядків і ширини площі цих рядків (для кожного рядка відводять від 3 до 10 мм по вертикалі залежно від умов складання носія облікової інформації та його характеру) та додаткових припусків: 10-15 мм на нижнє, 10 мм – на верхнє поле.

Визначивши площу аркуша, переходять до вибору стандарту бланка. Зауважимо, що йдеться не про будь-який можливий вільний формат, а саме про стандарт. Такий підхід пояснюється впровадженням ще на початку минулого століття уніфікованих форматів паперу.

Усі розміри форматів прийняті Міжнародною організацією зі стандартизації і закріплені стандартом **216 : 1975. “Бумага писчая и некоторые виды печатной продукции. Потребительские форматы ряда А и В”**. Згідно з положеннями зазначеного стандарту кожному формату паперу відповідає певний шифр, що складається з двох знаків:

літери (А чи В);

цифри (числовий ряд цілих чисел від 1 і далі).

Вітчизняні носії інформації загалом та носії облікової інформації зокрема складаються на папері формату А (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

Стандарти аркушів формату А

<i>Шифр стандарту</i>	<i>Розміри, мм</i>	<i>Приклад носія інформації</i>
A 1	576 × 812	Газетний аркуш
A 2	408 × 576	Половина газетного аркуша
A 3	288 × 407	Меморіальний ордер
A4	203 × 288	Бланк угоди на виконання робіт, послуг
A5	144 × 203	Платіжне доручення
A6	101 × 144	Видатковий касовий ордер
A7	72 × 101	Квитанція до прибуткового касового ордера

При цьому найчастіше використовуються формати А3, А4, А5.

7. Креслення та подальше редагування ескізу носія інформації.

Цей етап є передостаннім у процесі розробки форм носіїв інформації і

полягає в унаочненні всіх попередніх етапів на паперовому аркуші та коригуванні здобутого попереднього варіанта розроблюваного носія облікової інформації.

8. Остаточне оформлення.

Приймається та затверджується носій інформації як форма, що використовуватиметься у внутрішньогосподарському документообігу установи чи організації.

Однією зі складових організації забезпечення бухгалтерського обліку є зазначений напрямок. Існує кілька джерел забезпечення організації чи установи носіями облікової інформації, які залежать від способів обробки інформації.

Спосіб обробки інформації вручну

– **Централізоване постачання.** За цього варіанта установи і організації отримують бланки від вищої організації (міністерства, відомства) за такою схемою: установи і організації формують заявку на форми носіїв інформації і передають до вищих установ чи організацій; зазначені установи акумулюють інформацію щодо кожної з підвідомчих установ і формують загальне централізоване замовлення, яке і передається до друкарні підприємства ‘Бланковидав’ Держкомстату України. Виконане замовлення надходить до вищої установи, яка відповідно до попередньо згрупованої інформації здійснює розподіл бланків.

– **Закупівля через мережу магазинів.** Цей варіант можна розглядати як допоміжний, оскільки до магазинів надходять окремі форми типових документів: прибуткові і видаткові касові ордери, платіжні доручення, авансовий звіт тощо. Тобто потреба в носіях інформації може задовольнятися через зазначену мережу в обмеженому обсязі. Доцільніше придбавати бланки у спеціалізованих пунктах дрібнооптової торгівлі підприємств ‘Бланковидаву’ Держкомстату України.

– **Виготовлення друкарським способом.** Цей варіант передбачає встановлення безпосередніх зв’язків з друкарнями і розміщення індивідуальних замовлень. Оскільки розмір такого замовлення незалежно від обсягів господарської діяльності установи буде незначним порівняно з централізованим замовленням, такий варіант забезпечення носіями, безумовно, поступається варіанту централізованого постачання за економічністю, однак має перевагу за мобільністю.

– **Виготовлення форм носіїв облікової інформації за допомогою наявних засобів організаційної техніки, зокрема ксерокопіювальної.** Ефективність такого способу забезпечення бланками документів та реєстрів залежить від оснащення установи чи організації зазначеними технічними засобами, проте в будь-якому разі, з огляду на наявність

великої кількості форм стандарту А3 і А5 (згадаймо, що стандартний аркуш паперу має формат А4), зазначений спосіб має обмежене використання.

– Отримання бланків носіїв інформації через передплатні спеціалізовані видання. Це джерело надходження стосується переважно забезпечення формами облікових реєстрів поточного і підсумкового обліку, оскільки у практику роботи бухгалтерських видань упроваджено подання бланків зазначених носіїв облікової інформації в натуральному розмірі як складових інструктивних матеріалів, що їх публікують такі видання.

Автоматизований спосіб обробки інформації

– Виготовлення форм за допомогою засобів комп'ютерної техніки. За такого варіанта установа чи організація, установлюючи відповідний пакет програмного забезпечення облікового процесу, автоматично отримує у своє розпорядження під функції даної програми, яка формалізується у пунктах головного меню (документи, меморіальні ордери, журнали-ордери, книга “Журнал-Головна”, звітність). Тоді забезпечення носіями облікової інформації зводиться до традиційного забезпечення засобами комп'ютерної техніки, папером відповідного формату і якості, а також картриджем з номером.

Процес організації забезпечення установи носіями облікової інформації полягає передусім у плануванні і регулюванні рівня споживання, термінів виготовлення і отримання з відповідного джерела. Установлюючи обсяги оптимального забезпечення, керуються в розрахунках середнім рівнем споживання носіїв інформації за минулі роки з урахуванням резерву – піврічної потреби.

Як уже зазначалося, процес бухгалтерського обліку має бути організований як у часі, так і у просторі. У процесі бухгалтерського обліку здійснюється обробка облікової інформації та її рух. Зазначені дії відтворюються у формі опрацювання носіїв інформації: їх складання, обробки, руху, зберігання. Поєднання всіх перелічених дій становить одне з основних понять організації бухгалтерського обліку – документообіг. Отже, під документообігом розуміють рух документів в установі від моменту їх складання чи отримання до передачі їх до архіву.

Зауважимо, що крім документів як носії облікової інформації застосовують ще облікові реєстри і звітні форми, рух яких, у свою чергу, також потребує упорядкування. Отже, розглядаючи питання в повному обсязі, варто говорити про рух носіїв облікової інформації. Організація руху носіїв облікової інформації полягає у створенні оптимальної системи каналів передавання інформації та зв'язків між виконавцями облікових функцій, а отже, засобом упорядкування

руху та своєчасного одержання записів у носіях облікової інформації виступає графік руху носіїв облікової інформації. На практиці форми графіків розрізняють за розглянутими далі класифікаційними ознаками.

1. За формою подання інформації:

- схема;
- опис робіт.

2. За обсягом поданої інформації:

- індивідуальні;
- зведені.

Більшість графіків мають табличну форму.

Схематичні графіки можна, у свою чергу, поділити на такі види:

– прості схеми, або блок-схеми (рис. 10.5). Ці графіки мають вигляд взаємозв'язаних блоків за видами операцій, що здійснюються від етапу складання до передачі документа до архіву;

– оперограми або документограми (табл. 10.2). Такий графік відображає рух певного документа за двома ознаками: операціями – діями та місцем здійснення цих операцій;

– графіки-схеми (табл. 10.3). Зазначений вид графіків передбачає подання інформації за певним пакетом носіїв облікової інформації відповідного напрямку обліку за підрозділами чи особами – працівниками установи, які беруть участь у процесі складання і обробки носіїв облікової інформації.

Графіки, подані у вигляді опису робіт, на кожному з етапів руху носія облікової інформації відбивають найсуттєвіші характеристики зазначених етапів, а саме:

- виконавців;
- термін виконання;
- відповідальних за відповідні операції;
- кількість примірників тощо.

Індивідуальні і групові графіки різняться кількістю носіїв інформації, рух яких описується цими графіками. Індивідуальні графіки, до яких відносять документограми і оперограми, відображають рух первинних документів за напрямками:

- процедур та операцій, видів робіт;
- виконавців.



Рис. 10.5. Схема документообігу прибуткового касового ордера

Групові графіки описують просування носіїв облікової інформації за відповідними напрямками обліку (облік запасів; облік необоротних активів тощо) чи складовою напрямку (облік надходження грошових коштів на реєстраційні, поточні, особові рахунки; облік витрачання грошових коштів і т. ін.) . Оскільки кожен із носіїв облікової інформації є оригінальним за побудовою, методикою складання та обробки, зведені графіки відображають рух певної сукупності документів за загальними операціями:

- складанням;
- перевіркою;
- обробкою;
- передачею до архіву установи чи організації.

Таблиця 10.2

Оперограма руху платіжного доручення бюджетної установи

№ з/п	Назва роботи	Виконавці				
		Касир	Бухгалтер розрахункового сектора	Головний бухгалтер	Керівник установи	Орган Державного казначейства
1	Складання платіжного доручення на перерахування грошових коштів на підставі відповідних документів (актів, рахунків, угод тощо)		●			
2	Перевірка та підпис			●		
3	Перевірка, підпис, візування печаткою				●	
4	Перевірка остаточного оформлення та передача касирові установи		●			
5	Передача платіжного доручення органу Державного казначейства для здійснення платежу	●				
6	Перевірка правильності оформлення документа, достовірності підписів, підстави для перерахування коштів					●
7	Підготовка електронного варіанта платіжного доручення та передача його до уповноваженої установи банку в режимі системи «Клієнт—банк»					●
8	Формування виписок із рахунків про рух грошових коштів					●

Ці операції деталізуються за статтями:

- кількість примірників;
- відповідальні особи;
- строк виконання тощо.

Таблиця 10.3

Графік-схема документообігу за напрямом “Облік запасів”

Найменування носія облікової інформації	Виконавці								
	Комісія з приймання запасів	Керівник установи	Матеріально-відповідальна особа на складі	Матеріально-відповідальна особа у структурному підрозділі	Бухгалтерія	Архів	Постачальники	Дітсестра	Комісія з переоцінювання
Акт про приймання матеріалів (ф. № 3—1)	●		●		●		●		
Акт про списання (ф. № 3—2)	●	●	●		●				
Накладна-вимога (ф. № 3—3)		●	●	●	●				
Меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф. № 3—4)			●	●	●			●	
Забірна картка (ф. № 3—5)			●	●	●				
Акт про зміну вартості запасів		●			●				●

Зауважимо, що порядок та методика складання графіків не регламентуються, а тому вони визначаються залежно від мети і завдань щодо процесу управління і рухом облікової інформації. Втім існує низка вимог, які є спільними стосовно побудови графіків руху носіїв облікової інформації:

- простота (зрозумілість для працівників, які виконують облікові функції, зокрема складають первинну документацію, поза бухгалтерською службою);

- наочність (інформація, подана у вигляді оптимального поєднання схем і описів, легше сприймається);
- чітка конкретизація (складні операції мають бути поділені на прості (елементарні));
- дентифікація (чітке визначення виконавців та відповідальних за певні дії осіб);
- часова нормативність (урахування часових термінів, передбачених на виконання операцій зі складання та обробки носіїв інформації);
- аналітичність (необхідна умова для подальшого удосконалення руху носіїв облікової інформації).

Крім зазначених вимог можна виокремити завдання, виконання яких на етапі організації руху носіїв облікової інформації забезпечить істотне підвищення рівня організації облікового процесу в цілому. До них належать такі заходи з оптимізації:

- мінімізація руху носіїв інформації у просторі (визначення найдоцільнішого шляху просування носія за інстанціями, а отже, усунення пунктів формального візування);
- мінімізація руху носіїв інформації у часі (установлення оптимальних норм обробки інформації, створення носія, його передавання та аналізу, тобто визначення мінімального терміну перебування носія інформації в пунктах призначення – структурних підрозділах);
- забезпечення рівномірності надходження первинних документів до бухгалтерії (документопотік за умов мінімізації норм часу з обробки документів має бути ритмічним).

Створення графіків руху носіїв облікової інформації починається з ретельного вивчення облікових номенклатур, нормативних матеріалів у частині оперативного обліку різних об'єктів та наявної практики документообігу установи.

Під керівництвом головного бухгалтера група представників відділів чи секторів бухгалтерської служби (як правило, керівників секторів) здійснює розробку графіків руху носіїв облікової інформації. Графік документообороту як нормативний документ внутрішнього поля регламентів затверджується у складі решти положень розділу “Організація бухгалтерського обліку в установі” Наказу про облікову політику.

Як витяг з наказу один примірник графіка руху носіїв облікової інформації передається на робоче місце працівника, що виконує покладені на нього облікові функції, зокрема зі створення, передавання чи візування документів. Відповідальність за дотриманням графіка документообігу, своєчасне і якісне

створення документів, за достовірність даних, наведених у ньому, та за своєчасне передавання носіїв до бухгалтерської служби покладено на осіб, що створюють документ.

Контролює дотримання встановленого порядку документообороту головний бухгалтер. На підставі періодичних перевірок із фіксуванням результатів у вигляді фактичних норм часу та відхилень від графіка аналізується його виконання. Інструментом поточного суцільного контролю є журнал реєстрації з підписами виконавців, де фіксується час складання документа, його передачі тощо. Щоб забезпечити дотримання графіка руху носіїв інформації, дані аналізу його виконання потрібно враховувати, підбиваючи підсумки роботи окремих структурних підрозділів та оцінюючи роботу облікових працівників.

Важливим моментом раціоналізації руху носіїв інформації є вибір способу їх передавання. У сучасних умовах розглядають три варіанти руху носіїв інформації до пунктів обробки:

- кур'єрський (через працівників установи);
- за допомогою засобів пошти;
- за допомогою засобів організаційної техніки (телефаксом, електронною поштою і т. ін.).

Останнім етапом руху носіїв інформації є їх архівування. Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку всі первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву – установи чи структурного підрозділу, який відповідає за зберігання носіїв інформації.

У практиці діяльності установ та організацій застосовують два види архівів:

- поточний;
- постійний.

Зазначений поділ відповідає потребі отримання оперативної інформації щодо фінансового характеру минулого звітного періоду. Таким чином, носії облікової інформації, що пройшли обробку, мають зберігатись у поточному архіві бухгалтерської служби. Цей архів являє собою спеціально обладнане приміщення або інше місце, відведене під зберігання (шафи, що зачиняються; сейфи; металеві шафи; елеваторні картотеки тощо), де здійснюється поточне нагромадження носіїв облікової інформації під відповідальність особи, уповноваженої головним бухгалтером.

Етап поточного архівування починається з утворення номенклатури справ. Порядок роботи з документами з моменту їх створення або надходження до відправлення чи передавання до архіву установи регулює Типова інструкція з

діловодства, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.11 № 1153. Згідно з цією інструкцією номенклатура справ – це систематизований перелік найменувань справ, створюваних у діловодстві установи, оформлений у відповідному порядку із зазначенням строків зберігання кожної справи. Номенклатура справ – це обов’язковий для кожної установи документ, який складається з метою створення в ній єдиної системи формування справ, забезпечення їх обліку, швидкого розшуку документа за його змістом та видом, добору документів на державне зберігання у процесі діловодства. Відповідно до видів та напрямків інформаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку поділ справ у номенклатурі бухгалтерського підрозділу може бути таким:

- 1) організаційно-розпорядча документація;
- 2) внутрішня організаційно-розпорядча документація;
- 3) планова та звітна документація;
- 4) облікові реєстри;
- 5) первинні документи;
- 6) листування.

Номенклатуру справ структурного підрозділу розробляє головний бухгалтер разом з провідними фахівцями бухгалтерської служби, залучаючи фахівців архіву. Робота зі створення номенклатури справ здійснюється у IV кварталі року для забезпечення і впровадження в новому звітному періоді.

Номенклатура справ будь-якого структурного підрозділу установи складається у трьох примірниках (на кожному з них обов’язково мають бути грифи погодження з експертною комісією структурного підрозділу і керівником архівного підрозділу – посадовою особою, відповідальною за архівний підрозділ установи):

- перший – недоторканий, зберігається у бухгалтерії;
- другий – передається до канцелярії установи;
- третій – використовується для формування справ і пошуків потрібного документа.

Усі справи, включені до номенклатури справ, повинні мати умовне позначення – індекс. Індекс справи структурного підрозділу складається з індексу структурного підрозділу (за штатним розкладом або класифікатором структурних підрозділів) та порядкового номера в межах підрозділу.

Для забезпечення швидкого формування справ, а також пошуку і зберігання виконаних документів їх розкладають у папки, формуючи відповідні справи. Формування справ починається з початку року. Відповідно до цього на кожну названу в номенклатурі справу на початок року заводять папку. На обкладинці та на корінці такої справи вказують код бухгалтерської служби як

структурного підрозділу та порядковий номер справи за номенклатурою. Поділ оброблених документів на справи здійснює працівник бухгалтерії, на якого покладено зазначений вид роботи. Остаточній ідентифікації документа у межах справ передують перевірка стосовно його виконання та правильності оформлення. Документи включаються до справи в одному примірнику. Справа не повинна перевищувати 250 сторінок.

Оброблена, а отже, ідентифікована відповідно до облікового реєстру бухгалтерська документація групується за хронологією (за місяцями). У разі незначного документообігу в одному томі можуть формуватись документи за квартал, при цьому групи документів за місяць відокремлюються одна від одної аркушем паперу із зазначенням місяця. Крім хронологічного принципу формування документів безпосередньо у справі документи можуть систематизуватись не лише за хронологією, а й у читально-логічному (документ–запит, документ–відповідь), алфавітному (особові рахунки) чи нумераційному порядку (фінансово-грошові документи). Окрім того, документи, що стосуються певного реєстру синтетичного чи аналітичного обліку, формуються в окрему групу.

У тимчасове користування стороннім установам справи видають з дозволу керівника установи. Вилучати зі справи документи постійного зберігання заборонено. Як виняток вилучення документа допускається з дозволу керівника установи з обов'язковим залишенням у справі засвідченої копії документа.

Для забезпечення швидкого оперативного пошуку необхідних документів справи зберігаються на полицях шаф вертикально відповідно до послідовності розміщення справ у номенклатурі. На внутрішній поверхні дверцят розміщують номенклатуру справ.

Видача бухгалтерських документів із бухгалтерії забороняється. В окремих випадках з дозволу головного бухгалтера допускається передавати документи працівникам установи, при цьому замість них у справу вкладається аркуш-замінник, де зазначається, коли, кому і на який термін видано документ. Після закінчення року видача документів зі справ не допускається. У разі потреби за рішенням головного бухгалтера може бути видана справа, в якій перебуває документ. Замість неї оформлюється і вкладається у справу картка-замінник, де зазначається номер виданої справи, дата видачі, особа, якій передали справу в тимчасове користування, строк видачі, підпис про отримання справи, а також про приймання в разі її повернення. Видавати справи за межі організації можна лише з дозволу керівника установи.

Документи минулого року зберігаються в бухгалтерії протягом всього наступного року, а потім передаються до архіву установи чи організації. Процес

передавання пов'язаний із завершальним етапом роботи з носіями облікової інформації, який полягає в обробці справ для подальшого їх зберігання і використання. Зауважимо, що коли архіву в організації немає (невеликий колектив працівників бюджетної організації), документація зберігається в бухгалтерії до кінця встановленого терміну, а далі вона знищується в установленому порядку чи передається до державного архіву. Централізовані бухгалтерії зберігають у своїх архівах усі носії облікової інформації бюджетних установ і організацій, що їх вони обслуговують.

Обробка справ для тривалого зберігання охоплює кілька послідовних операцій:

- проведення експертизи наукової і практичної цінності документів;
- оформлення справ для передавання до архіву.

Експертиза цінності здійснюється з метою встановлення термінів зберігання носіїв облікової інформації та добору їх для державного зберігання. Процес експертного оцінювання починається зі складання номенклатури справ (умовно визначається термін зберігання документів), здійснюється у повному обсязі після закінчення терміну оперативного використання справ і під час підготовки до довготривалого зберігання. Закінчується експертне оцінювання уточненням їх цінності під час передавання з архіву установи до державного архіву. Експертні комісії, які виконують зазначені функції, формуються з працівників установи. Функції експертних комісій такі:

- розгляд питань і прийняття рішень щодо передачі до затвердження: описів документів, номенклатур справ поточного діловодства, а також актів у разі вилучення документів;
- участь у підготовці і розгляді номенклатури справ.

Експертну комісію формує керівник установи. До її складу, як правило, включають керівників канцелярії та архіву, працівника бухгалтерії та представників окремих структурних підрозділів, а також фахівців відповідної державної архівної служби. Експертизу починають з перегляду носіїв облікової інформації, що підлягають постійному зберіганню. До них належать зведені і річні бухгалтерські звіти і баланси та пояснювальні записки до них; зведені річні і річні звіти про виконання кошторисів доходів і видатків установ; протоколи засідань комісій з огляду і затвердження річних звітів та балансів; аналітичні записки до річних звітів і балансів тощо. Терміни зберігання всього набору носіїв облікової інформації визначаються відповідно до Переліку типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій та підприємств, із зазначенням

строків зберігання документів, затверджених наказом Міністерства юстиції України від 12.04.12 № 578/5.

Так, залежно від змістового наповнення виокремлюють такі терміни зберігання:

- 1 рік;
- 3 роки;
- 5 років;
- 10 років;
- 75 років;
- до ліквідації організації;
- постійно.

При цьому варто пам'ятати, що стосовно бухгалтерських документів, реєстрів та звітної документації строк зберігання встановлюється (з урахуванням терміну забезпечення ревізії) з 1 січня року, наступного за роком закінчення справи щодо процесу діловодства.

Справи переглядаються відповідно до встановленої номенклатури. У разі виявлення у справі носіїв, що за своєю цінністю належать до груп постійного та тимчасового зберігання, усі справи мають бути переформовані, при цьому документи постійного зберігання вилучаються із справи. Якщо у справі виявлено носії, які належать до різних груп тимчасового зберігання, за термін зберігання всієї справи береться найбільший з відповідних окремих термінів.

У процесі експертизи справи класифікуються за такими групами:

- постійного зберігання – підлягають у перспективі передачі до державного архіву;
- довготривалого зберігання – понад 10 років;
- тимчасового зберігання – до 10 років;
- термін зберігання яких минув – справи підлягають знищенню.

Справи перших трьох груп готуються до передачі до архіву, а четвертої згідно з актом про вилучення передаються для знищення документів, що не підлягають зберіганню, а згідно з накладною на приймання—передачу передаються до пунктів збору вторинної сировини на переробку. Документи про вилучення справ передаються головному бухгалтерові чи керівникові архіву.

Коли виконано експертне оцінювання, згруповані відповідним чином справи нумеруються, беруться в оправу й передаються до архіву. Сформовані справи супроводжуються довідкою, де зазначається:

- найменування облікового реєстру, до якого належать первинні документи (щодо первинних документів);
- період, до якого належать носії інформації;

- перелік скомплектованих носіїв;
- дата остаточної комплектації та передачі до архіву;
- підпис особи, що здійснює передачу.

Такий порядок відповідає повному оформленню. Щодо справ тимчасового зберігання може застосовуватись часткове оформлення – без взяття в оправу та нумерації.

Порядок передачі справ до архіву залежить від групи, до якої віднесено справу, а саме:

- справи, що мають термін 10 років зберігання і більше, супроводжуються складеним заздалегідь описом;
- справи з терміном зберігання до 10 років передаються до архіву за номенклатурою справ.

Приймає справи до архіву працівник постійного архіву установи.

Архівний підрозділ є самостійною структурною частиною організації або входить до складу служби документаційного забезпечення управління організації (управління справами, загального відділу, канцелярії тощо).

У своїй діяльності архівний підрозділ керується Конституцією і Законами України, постановами Верховної Ради України, указами і розпорядженнями Президента України, декретами, постановами і розпорядженнями Кабінету Міністрів України. З питань організації та методики ведення архівної справи архівний підрозділ керується правилами, інструкціями і рекомендаціями Державного комітету архівів України.

Архівний підрозділ працює згідно з річним планом, який затверджує керівник організації, і звітує перед ним про проведену роботу. Коло обов'язків працівників архівного підрозділу визначається посадовими інструкціями, які затверджує керівник організації. Зокрема обов'язки архіваріуса охоплюють:

- прийом справ;
- перевірку правильності формування справ;
- реєстрацію в архівній книзі;
- підготовку справ до списання;
- видачу довідок у встановленому порядку.

Основні завдання архівного підрозділу такі:

- прийняття від структурних підрозділів організації та зберігання архівних документів на різних видах носіїв інформації;
- контроль разом зі службою документаційного забезпечення управління стану зберігання та правильності оформлення документів у структурних підрозділах організації;

– участь у складанні зведеної номенклатури справ організації, перевірка відповідності формування документів у справи затвердженій номенклатурі;

– подання на державну реєстрацію документів Національного архівного фонду, ведення їх державного обліку та подання відомостей про кількість таких документів за встановленою формою до відповідної державної архівної установи;

– проведення попередньої експертизи цінності документів, що перебувають на зберіганні, складання та подання на розгляд експертної комісії організації описів документів Національного архівного фонду, справ з особового складу організації та актів про вилучення з метою знищення документів, які не віднесені до складу Національного архівного фонду;

– створення та вдосконалення довідкового апарату за архівними документами;

– організація використання документів, видача у встановленому порядку архівних довідок, копій, витягів юридичним особам і громадянам;

– підготовка і передача документів Національного архівного фонду до відповідної державної архівної установи;

– участь у заходах з підвищення фахової кваліфікації працівників організації, які відповідають за роботу з документами.

Виконуючи покладені на нього завдання, архівний підрозділ організації має право:

– вимагати від структурних підрозділів передачі на зберігання документів, оформлених згідно з чинними державними стандартами й правилами;

– повертати структурним підрозділам на доопрацювання документи, оформлені з порушенням установлених вимог;

– давати структурним підрозділам рекомендації з питань, що належать до компетенції архівного підрозділу;

– подавати запити до структурних підрозділів стосовно потрібних для роботи відомостей;

– інформувати керівництво організації про стан роботи з документами та вносити пропозиції щодо її поліпшення;

– брати участь у засіданнях дорадчих органів, нарадах, які проводяться в організації, коли там розглядаються питання щодо роботи з документами.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів установ можливе тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення

оформлюється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і у присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства чи установи можуть зняти копії та скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення. Якщо вилучаються томи недооформлених документів (не взятих в справу, не пронумерованих і т. ін.), то з дозволу і у присутності представників органів, які проводять вилучення, відповідні посадові особи установи можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, забезпечують можливість підприємствам, установам за їхнім письмовим зверненням зробити при потребі виписку, витяг, копію документів для видачі довідок відповідно до законодавства.

Якщо зазначені органи повертають вилучені раніше документи, останні приймає під розписку відповідна посадова особа установи і разом із рішенням про повернення підшиває до тих самих томів, з яких документи було вилучено і вкладено натомість постанови про вилучення, реєстр і копії таких документів.

У разі зникнення або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи, призначаючи своїм наказом комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх відсутності. До участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду. Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджує керівник установи. Копію акта в 10-денний термін установа надсилає до органу, у сфері управління якого вона перебуває. Окрім того, копію цього акта в зазначений термін установа надсилає до фінансового органу.

10.2. Організація праці облікових працівників

Відповідно до чинного законодавства бюджетні установи самостійно обирають форми організації бухгалтерського обліку: введення до штату бюджетної установи посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. Втім, традиційно домінуючою формою організації бухгалтерського обліку виступає його ведення за допомогою бухгалтерської служби, порядок функціонування якої закріплений Постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.11 р. № 59 “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи”.

Під організаційною побудовою апарату бухгалтерії розуміють внутрішні логічно-послідовні зв'язки у структурі зазначеного підрозділу установи (організації). Структура бухгалтерії залежить від багатьох факторів, до яких належать:

- характер діяльності;
- обсяги діяльності установи;
- організаційна форма бухгалтерського обліку, що прийнята установою;
- чисельність персоналу установи;
- рівень автоматизації бухгалтерського обліку тощо.

Відповідно до встановлених варіантів сукупності зазначених факторів розрізняють три види організаційних структур:

- лінійну;
- лінійно-штабну;
- комбіновану.

Лінійний тип організаційної структури передбачає пряме підпорядкування працівників бухгалтерської служби її керівникові – головному бухгалтерові. При цьому апарат бухгалтерської служби поділяється на групи обліку відповідно до основних об'єктів обліку (рис. 10.6). У разі лінійного типу організаційної структури на наведеній схемі можна також виокремити ланцюжок заступника головного бухгалтера (з питань планово-фінансової діяльності; методології обліку та його організації тощо) зі збереженням повної підпорядкованості головному бухгалтерові. Цей тип організаційної структури характерний для бюджетних установ і організацій з незначним обсягом діяльності та чисельністю працівників апарату бухгалтерії до 15 осіб.

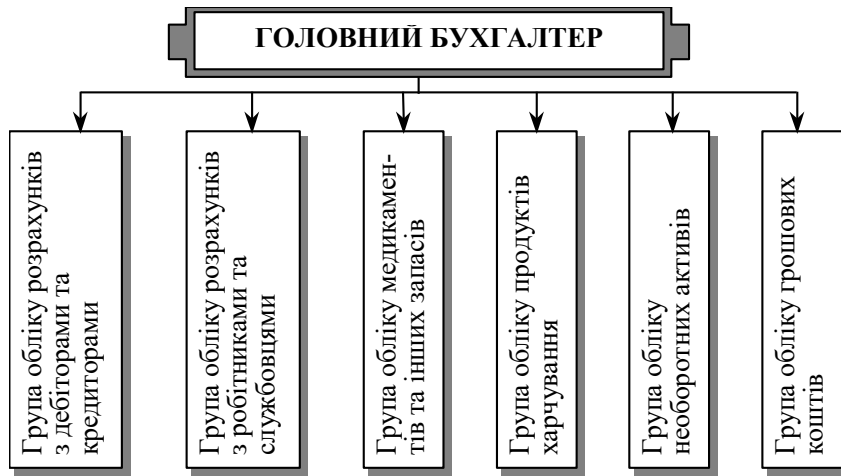


Рис. 10.6. Лінійна організаційна структура апарату центральної бухгалтерії медичного закладу

Лінійно-штатна організаційна структура бухгалтерської служби характеризується наявністю проміжних ланок – секторів, які поєднують у собі групи. Механізм регламентації роботи за зазначеним варіантом описується схемою:

Головний бухгалтер → Керівник сектора → Керівник облікової групи.

Керівники секторів є заступниками головного бухгалтера. Як правило, у межах бухгалтерської служби бюджетних установ формуються розрахунковий грошовий і матеріальний сектори, а в межах кожного з них утворюються відповідні групи (рис. 10.7). Цей тип організаційної структури характерний для порівняно великих бухгалтерських служб, чисельність працівників яких становить від 25 до 30 осіб.

Комбінований тип організаційної побудови апарату бухгалтерії полягає в поєднанні багатоступінчастих та прямих зв'язків у структурі апарату. Характерним для цього варіанта є значний обсяг роботи бухгалтерської служби з розширенням сфери її повноважень і функцій. Комбінований тип застосовується в міністерствах, відомствах, інших органах центральної виконавчої влади. За таких умов об'єктивно логічною є передача частини прав головного бухгалтера заступникам чи керівникам секторів.

Вибираючи той чи інший тип організаційних структур, потрібно сформулювати коло вимог, яким має відповідати побудова апарату бухгалтерії. До загальних вимог належать такі:

- узгодженість та оперативний зв'язок між бухгалтерією та структурними підрозділами і окремими виконавцями;
- оптимальна внутрішня робота бухгалтерської служби в часі і та просторі;
- якісне обслуговування установи (організації) в цілому та керівних структур зокрема.

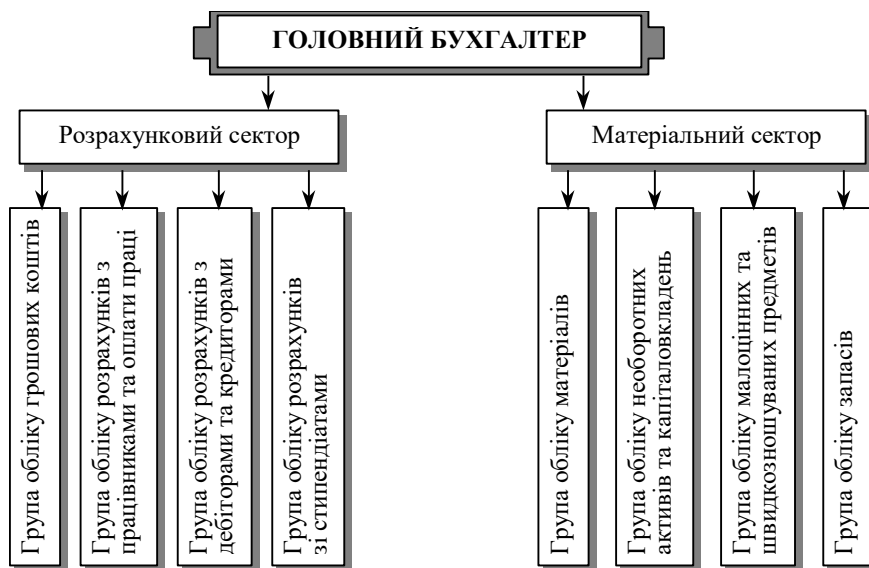


Рис. 10.7. Схема лінійно-штатного типу організаційної структури бухгалтерії вищого навчального закладу

Формування структурних зв'язків бухгалтерської служби є одним із найважливіших напрямків організації роботи апарату бухгалтерії. Зазначений процес починається з розробки та затвердження системи посад за штатним розкладом. Установлюючи посадовий склад працівників бюджетних установ, керуються штатними нормативами, що діють у відповідній галузі. При цьому остаточне визначення складу будь-якого структурного підрозділу бюджетної установи перебуває у віданні бухгалтерської служби вищої організації, яка й затверджує кошторис доходів та видатків разом із штатним розкладом установи. Кількість штатних одиниць залежить від обсягів діяльності установи та від можливості відповідного бюджету забезпечити заплановані кошторисом її видатки. При цьому в умовах суворого режиму економії бюджетних коштів саме цей фактор відіграє вирішальну роль у визначенні складу штатних одиниць установ і організацій, що отримують асигнування з бюджету. Під впливом зазначених факторів питання формування складу та системи посад зводиться до максимальної їх оптимізації. За цих умов важливого значення набувають

питання раціонального поділу обов'язків чи професійного поділу праці, кооперування праці та інших заходів з організації роботи апарату бухгалтерії.

Бюджетні установи як суб'єкти господарювання, що виконують чимало соціальних функцій, за своєю внутрішньою структурою являють собою складний господарський механізм. Реалізація покладених на них завдань можлива за умов постійних зв'язків між ланцюжками чи структурними підрозділами та налагодженої системи управління. Важливу роль у зазначеному механізмі відіграє обліковий процес, який, з одного боку, поєднує в собі складові цього механізму на рівні суцільного збирання інформаційних даних, а з іншого – у результаті процесу обробки облікової інформації забезпечує керівництво установи (на виході із системи бухгалтерського обліку) інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. А оскільки здійснення облікового процесу, навіть за умов максимальної його автоматизації, неможливе без праці виконавців облікових функцій – працівників бухгалтерської служби та окремих уповноважених осіб інших структурних підрозділів, питання організації цієї праці постає як головне.

Значимо, що праця виконавців облікових функцій, безумовно, має свої особливості. Насамперед це високий інформативний рівень, локальний характер праці щодо простору, суцільність виконуваних функціональних обов'язків тощо. З огляду на сказане можна виокремити основні принципи, яким має відповідати організація праці у сфері бухгалтерського обліку:

- науковість (використання напрацювань науки і практики щодо організації діяльності даної категорії працівників);
- суцільність (постійні пошуки шляхів удосконалення організації праці);
- комплексність (застосування комплексу організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психологічних та інших заходів);
- плановість (проектування комплексу заходів щодо організації праці).

Відповідно до наведених принципів виокремлюють елементи організації праці, чи заходи, що забезпечують їх реалізацію:

- чітке адресне керівництво процесом організації праці;
- професійна спеціалізація праці;
- кооперування праці;
- нормування праці;
- наявність концепції мотивації праці.

Як уже зазначалося, питання організації бухгалтерського обліку перебувають у віданні головного бухгалтера. В окремих випадках керівник бухгалтерського підрозділу може передавати зазначені функції заступникові. Здійснивши поділ всієї системи організаційних заходів за видами – організація

технології облікового процесу, організація забезпечення облікового процесу, організація роботи апарату бухгалтерії, організація розвитку бухгалтерського обліку, головний бухгалтер може передати окремі повноваження кожному із заступників, зберігши за собою загальне керівництво. У будь-якому з обраних варіантів запорукою реалізації визначеної системи заходів є чітка адресність щодо функцій з їх виконання.

Посадова особа, що несе відповідальність за організацію праці в бухгалтерському підрозділі, має відповідати певним вимогам:

- користуватись авторитетом серед колег;
- мати високий рівень професійної підготовки;
- володіти навичками та знаннями щодо управління персоналом, робочим часовим навантаженням та іншими напрямками організації праці;
- постійно підвищувати професійний рівень і вивчати й застосовувати передовий досвід міжнародної та вітчизняної практики, результати сучасних наукових досліджень.

До обов'язків такої посадової особи належать:

- визначення розподілу функцій щодо працівників бухгалтерської служби;
- установлення рівнів кооперування праці;
- аналіз трудового процесу і витрат робочого часу;
- нормування праці працівників бухгалтерської служби;
- оптимізація чисельності персоналу бухгалтерської служби;
- розробка робочих організаційних регламентів (положення про бухгалтерію, сектор, групу; посадових інструкцій);
- вироблення механізму добору кандидатів на працевлаштування;
- розробка концепції мотивації праці;
- організація соціального забезпечення;
- організація ергономічного забезпечення.

Робота бухгалтерської служби починається з її комплектації. Вакансії робочих місць за відповідного обсягу роботи потребують заповнення. Процес приймання на роботу передбачає деталізацію вимог до вакантної посади (рахівник, обліковець, старший бухгалтер, старший економіст, керівник групи, сектора, головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера) і до кандидатури на її отримання, добір кандидатів і приймання.

Деталізація вимог до вакантної посади по суті відбиває положення посадової інструкції. Формуючи ці вимоги, варто виокремити обов'язки чи функції посадових осіб, кваліфікаційні вимоги та спектр професійних навичок і знань. За наявності кандидатур на певну посаду слід упевнитись, що вони

фактично відповідають вимогам, які висуває установа чи організація. Добір кандидатур здійснюється одним з таких методів:

- співбесідою;
- анкетуванням;
- тестуванням;
- комбінованим.

Анкета, як і тести, має бути підготовлена посадовою особою, що відповідає за організацію бухгалтерського обліку в установі, за участю керівників відповідних груп обліку. Анкети і тести можуть бути різними і містити від 10 до 50 позицій (запитань чи тестів). За наявності багатьох кандидатур зазначені методи є доволі ефективними й економічними, оскільки дають змогу швидко окреслити коло потенційних працівників.

Як правило, після анкетування чи тестування кандидат на посаду проходить співбесіду, яка являє собою обмін інформацією між представниками бухгалтерської служби (посадової особи, що відповідає за організацію бухгалтерського обліку, та керівника групи за відповідним напрямом обліку, де є вакантна посада) та кандидатом на працевлаштування. У процесі співбесіди представники бухгалтерської служби мають визначити:

- здібності кандидата (чи здатний кандидат успішно працювати на посаді, у відділі, в організації);
- мотивацію кандидата (чи налаштований кандидат успішно працювати на посаді, у відділі, в організації).

Оцінити кандидата потрібно відразу після співбесіди.

Для забезпечення бухгалтерської служби кваліфікованими кадрами головний бухгалтер чи його заступник має установити зв'язок з профільними навчальними закладами різних рівнів акредитації. Підготовкою майбутніх фахівців до праці в кожній бюджетній установі чи організації стає проведення виробничої практики на її базі.

Професійний поділ праці чи спеціалізація передбачає ідентифікацію конкретних функцій щодо відповідних виконавців. Спеціалізація є засобом поліпшеного виконання роботи стосовно якісних і кількісних характеристик процесу за однакових витрат праці.

Щодо процесу бухгалтерського обліку спеціалізація визначає:

- поділ праці за напрямками обліку;
- поділ праці за видами робіт.

Перший поділ передбачає виокремлення оптимальної кількості напрямків обліку, до яких, як зазначалося, відносять:

- облік доходів;

- облік витрат;
- облік грошових коштів;
- облік розрахунків з дебіторами та кредиторами;
- облік розрахунків з працівниками, службовцями;
- облік розрахунків зі стипендіатами;
- облік запасів;
- облік необоротних активів тощо.

Зазначені напрямки перетворюються на умовно самостійні складові процесу облікових робіт, які впливають на формування внутрішньої структури бухгалтерської служби, оскільки на основі визначеного кола напрямків обліку формуються групи, сектори, відділи як горизонтальні утворення апарату бухгалтерії.

На практиці сектори є первинними горизонтальними ланцюжками й утвореннями 1-го рівня. Для бюджетних бухгалтерій характерним є виокремлення від 2 до 5 секторів (розрахунковий, матеріальний, фінансовий тощо). Групи, сформовані всередині секторів, провадять облік за конкретними напрямками. При цьому одній групі може відповідати один (у разі багатьох і регулярних операцій) чи кілька напрямків.

Поділ праці за видами робіт здійснюється як за горизонтальними рівневими структурами бухгалтерської служби, так і по вертикалі. Згідно із загальною схемою технології облікового процесу, а отже, виділення відповідних операцій, здійснюється поділ бухгалтерської праці всередині елементарних (нижчих) структурних ланцюжків (груп). Зазначений поділ відбувається за кваліфікаційними характеристиками працівників: складність робіт має бути зіставлена з рівнем знань і навичок чи кваліфікаційною категорією працівника. Коли йдеться про поділ видів робіт, потрібно враховувати індивідуальні особливості працівника, рівень його інформативної грамотності тощо. Чітке дотримання адресності виконання відповідних робіт по горизонталі сприятиме подальшому вдосконаленню професійного рівня працівників.

Поділ праці по вертикалі передбачає визначення обсягу та видів робіт для середньої первісної ланки керівної структури (керівників груп, секторів) та вищої ланки (головного бухгалтера, головного економіста, заступників головного бухгалтера). Оскільки рух облікової інформації по вертикалі здійснюється переважно знизу вгору з тенденцією до узагальнення, рівень керівництва визначає рівень узагальнення. Так, керівники груп можуть фіксувати інформацію в меморіальних ордерах на основі даних первинного обліку, попередньо перевірених, прийнятих і оброблених технічними виконавцями – рахівниками, розрахунковцями, обліковцями та ін. Керівники секторів чи заступники

головного бухгалтера готують звітність до соціальних фондів, органів казначейства, податкових органів, вищих структур за відповідними топологічними напрямками. Головний бухгалтер, здійснюючи загальне керівництво, як правило, відповідає за ведення книги “Журнал-Головна” та готує окремі звітні форми.

Згадаймо, що бухгалтерський облік як у часі, так і у просторі має всі характерні особливості процесу, а тому спеціалізація праці потребує її подальшого кооперування. Кооперування полягає у встановленні взаємозв’язків між окремими виконавцями та їх групами, що зайняті виконанням окремих, але пов’язаних між собою процесів. Зауважимо, що чим глибший рівень спеціалізації застосовується в тій чи іншій організаційній структурі, тим ширша сфера кооперування, оскільки більша кількість безпосередніх виконавців потребують логічного взаємопогодження чи об’єднання.

Щодо бухгалтерської праці завдання кооперування полягає в поєднанні трудових зусиль працівників, які виконують облікові функції. При цьому відповідно до виокремлення двох категорій виконавців, зайнятих у обліковому процесі, – працівників облікової служби та працівників інших структурних підрозділів, які виконують окремі облікові операції, розглядають такі організаційні рівні кооперування праці:

- внутрішній, що полягає у встановленні зв’язків між працівниками бухгалтерської служби та її ланками;
- зовнішній, що передбачає кооперування праці працівників інших структурних підрозділів та апарату бухгалтерії.

З приводу форм кооперування облікової праці зауважимо, що оскільки спеціалізація, чи поділ праці, є первинною серед форм організації праці облікових працівників, може йтися лише про складну кооперацію.

Кооперування праці дає змогу підтримувати в роботі узгодження між індивідуальними і колективними виконавцями облікових функцій, забезпечувати безперервність процесу бухгалтерського обліку, якісність і своєчасність надання відповідної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, а також скорочувати трудові витрати, що, у свою чергу, забезпечує оптимальне використання облікових кадрів.

Для визначення обсягів облікових робіт згідно з чисельністю працюючих в цілому і за секторами, групами використовують систему норм і розрахункових показників. Зазначена система норм базується на трьох методах аналізу трудового процесу і затрат робочого часу.

– Експертний метод оцінювання трудомісткості робіт – експертизу проводить спеціальна комісія у складі висококваліфікованих спеціалістів з бухгалтерського обліку, планування і фінансів.

– Дослідно-статистичний метод – дослідження полягає в порівнянні трудомісткості аналогічних робіт на основі статистичних даних з індивідуальних планів (завдань працівників бухгалтерської служби).

– Розрахунково-аналітичний метод – аналізуються дані щодо використання робочого часу, здобутих безпосереднім вимірюванням чи моментними спостереженнями (фотографія, фотохронометраж, хронометраж).

Розрахункові показники мають забезпечити відшукання оптимальних конкретних значень трудомісткості, чисельності тощо. Чинну систему норм, яку було розроблено в 1970-х роках, можна поділити на три групи:

- норми та показники, використовувані для впровадження поділу праці;
- норми та показники, використовувані для кооперування праці;
- норми та показники визначення чисельності облікового складу персоналу.

Норми поділу праці.

1. Норма обслуговування – кількість одиниць, об'єктів, що їх обслуговує один працівник (група працівників):

$$N_{об} = 9450 / N_{ч.о} \quad (10.1.)$$

де 9450 – місячний фонд робочого часу одного облікового працівника, хв;

$N_{ч.о}$ – норма часу на один об'єкт обслуговування.

$$N_{ч.о} = Ч_{с.о} (\sum Ч_{п.з.в} / 100) \quad (10.2.)$$

де $Ч_{с.о}$ – сумарний оперативний час на обслуговування одного об'єкта;

$Ч_{п.з.в}$ – час на підготовчо-заклучні роботи, організаційно-технічне обслуговування робочого місця, відпочинок, особисті потреби, що визначається як частка (у відсотках) оперативного часу (у типових нормах на зазначені види робіт на особистий час відводиться до 9 % оперативного часу, з них 4,2 % – на відпочинок).

2. Норма чисельності працівників за підрозділами (визначає оптимальний склад груп бухгалтерського апарату):

$$N_{чис} = D_{п} \times N_{ч.д} / 9450 \quad (10.3.)$$

де $D_{п}$ – середньомісячна кількість первинних документів;

$N_{ч.д}$ – норма часу на один первинний документ;

9450 – місячний фонд робочого часу одного облікового працівника, хв.

Зазначений норматив використовується для груп обліку матеріалів, обліку медикаментів і продуктів харчування, необоротних активів тощо.

Для групи обліку розрахунків із заробітної плати і обліку робочого часу рекомендовано використовувати такий показник:

$$N_{\text{чис}} = \frac{Ч_{\text{в}}}{N_{\text{ов}}} + \frac{Ч_{\text{п}}}{N_{\text{оп}}} \quad (10.4.)$$

де $Ч_{\text{в}}$, $Ч_{\text{п}}$ – чисельність працівників відповідно з відрядною і погодинною системою оплати праці;

$N_{\text{о.в.}}$, $N_{\text{о.п}}$ – норма обслуговування працівників відповідно з відрядною і погодинною системою оплати праці.

Зауважимо, що норми часу на обробку одного документа та норми обслуговування працівників мають визначатись з огляду на ступінь автоматизації робіт чи обсяг робіт, що передаються на машинну обробку.

Норма часу на обробку одного документа, %:

$$P = \frac{Ч_2}{Ч_1 + Ч_2} \cdot 100 \quad (10.5.)$$

де $Ч_1$, $Ч_2$ – трудомісткість робіт, що їх виконує бухгалтерія за місяць відповідно вручну і за допомогою ПК.

Норми кооперації праці.

1. Норма співвідношення – кількість працівників певної кваліфікації, яка припадає на одного працівника іншої кваліфікації. Як правило, на одного бухгалтера-економіста з вищою освітою (магістр) має припадати не менш як 4-6 бухгалтерів із середньою спеціальною освітою (бакалавр).

2. Норма керованості – оптимальна кількість працівників з погляду керування ними. Норма керованості встановлюється відповідно для головного бухгалтера, завідуючого сектором, керівника групи. Нормою керованості для головного бухгалтера є кількість завідувачів секторів чи керівників груп за відсутності такої ланки як сектор, для завідувачів секторів – кількість керівників групи тощо. Кількість підпорядкованих, що визначається як оптимальна, становить від 6 до 10 осіб.

Норми та показники визначення чисельності бухгалтерії.

1. Загальна штатна чисельність працівників бухгалтерії (оптимальна кількість працівників бухгалтерської служби):

$$Ч_{\text{ш}} = \frac{T_3}{\Phi_{\text{к}}} K_{\text{н}} \quad (10.6.)$$

де T_3 – загальна трудомісткість робіт, виконуваних бухгалтерією;

$\Phi_{\text{к}}$ – корисний фонд робочого часу одного працівника на рік (1910 год);

$K_{\text{н}}$ – коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороба).

$$K_n = 1 + \frac{\text{Частка запланованих невиходів, \%}}{100} \quad (10.7.)$$

Загальна трудомісткість:

$$T_z = \sum_i^n Z_{\text{ч}} K_{\text{т}} \quad (10.8.)$$

де $Z_{\text{ч}}$ – затрати часу на відповідний напрямок обліку, охоплені нормативами;

i – кількість видів виконаних робіт, $i = 1, \dots, n$;

$K_{\text{т}}$ – коефіцієнт, який враховує трудомісткість робіт, що мають разовий характер і не охоплені нормативами.

Затрати часу на відповідний напрямок обліку обчислюють за формулою:

$$Z_{\text{ч}} = \sum_{i=1}^n H_{\text{ч}} V_i \quad (10.9.)$$

де $H_{\text{ч}}$ – норма часу, V_i – обсяг роботи i -го виду, що виконується впродовж року.

В цілому порядок організації роботи бухгалтерської служби описано Постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 “Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи”.

Згідно вищевказаного нормативного документу, бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов’язків бухгалтерської служби. Обов’язки бухгалтерської служби може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи; у разі коли в бюджетній установі не утворюється бухгалтерська служба, її обов’язки мають бути покладені на відповідного спеціаліста. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов’язків бухгалтерської служби) затверджується керівником бюджетної установи, якому (або його заступникові) безпосередньо підпорядковується бухгалтерська служба. Втім, бухгалтерська служба у своїй діяльності керується передусім Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну, іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини і господарську діяльність бюджетної установи, а також наказами керівника бюджетної установи. Серед завдань бухгалтерської служби можливо виокремити наступні позиції (рис.10.8).

Завдання бухгалтерської служби бюджетних установ
ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та складення звітності
відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами
Забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському
забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів
запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів

Рис. 10.8. Завдання бухгалтерської служби бюджетних установ

Логічним вбачається положення Постанови №59 відповідно до якого бухгалтерська служба бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи, здійснює методичне керівництво та контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності у таких установах.

Відповідно до покладених на неї завдань бухгалтерська служба повинна: — здійснювати бухгалтерський облік відповідно до нормативно-правових актів із ведення бухгалтерського обліку, в тому числі з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;

– складати на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та бюджетну звітність, а також державну статистичну, зведену та іншу звітність (декларації) в порядку, встановленому законодавством;

– здійснювати поточний контроль за: дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, їх реєстрації в органах Державної казначейської служби та здійсненням платежів відповідно до

взятих бюджетних зобов'язань; правильністю зарахування та використання власних надходжень бюджетної установи; веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової та бюджетної звітності, дотриманням бюджетного законодавства та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку бухгалтерськими службами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

– своєчасно подавати звітність відповідним користувачам;

– своєчасно та у повному обсязі перераховувати податки і збори (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів;

– забезпечувати дотримання вимог нормативно-правових актів щодо: використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій; інвентаризації необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших статей балансу;

– проводити аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі зведеної звітності, щодо причин зростання дебіторської та кредиторської заборгованості, розробляти та здійснювати заходи щодо стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, організувати та проводити роботу з її списання відповідно до законодавства;

– брати участь у роботі з оформлення матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів;

– розробляти та забезпечувати здійснення заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни її працівників та працівників бухгалтерських;

– забезпечувати: дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги, що закуповуються за бюджетні кошти; достовірність та правильність оформлення інформації, включеної до реєстрів бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань; повноту та достовірність даних підтвердних документів, які формуються та подаються в процесі казначейського обслуговування; зберігання, оформлення та передачу до архіву оброблених первинних документів та облікових реєстрів, які є підставою для відображення у бухгалтерському обліку операцій та складення звітності, а також звітності; користувачів у повному обсязі правдивою та неупередженою інформацією про фінансовий стан бюджетної установи, результати її діяльності та рух бюджетних коштів; відповідні структурні підрозділи бюджетної установи даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття

обґрунтованих управлінських рішень, складення економічно обґрунтованих калькуляцій собівартості послуг, що можуть надаватися за плату відповідно до законодавства, визначення можливих ризиків фінансово-господарської діяльності;

- служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;
- здійснювати заходи щодо усунення порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства.

Постановою № 59 закріплено не тільки повноваження, але й певні права бухгалтерська служби бюджетних установ, а саме: представляти бюджетну установу в установленому порядку з питань, що відносяться до компетенції бухгалтерської служби, в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, підприємствах, установах та організаціях незалежно від форми власності; встановлювати обґрунтовані вимоги до порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби структурними підрозділами бюджетної установи первинних документів для їх відображення у бухгалтерському обліку, а також здійснювати контроль за їх дотриманням; одержувати від структурних підрозділів бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані, необхідні відомості, довідки та інші матеріали, а також пояснення до них; вносити керівникові бюджетної установи пропозиції щодо удосконалення порядку ведення бухгалтерського обліку, складення звітності, здійснення поточного контролю, провадження господарської діяльності.

Бюджетні установи відповідно до статті 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” мають право самостійного вибору форми організації бухгалтерського обліку. Практика діяльності бюджетних установ показує, що в бюджетних установах використовуються форми централізованої чи центральної бухгалтерії. В обох варіантах обліковий апарат бухгалтерії має керівника – головного бухгалтера.

Так, згідно Постанові №59 керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові. Головний бухгалтер призначається на посаду та звільняється з посади відповідно до законодавства про працю з урахуванням вимог до професійно-кваліфікаційного рівня керівником бюджетної установи.

Головний бухгалтер бюджетної установи наділений вагомими функціональними обов'язками, правами та повноваженнями, зокрема:

1) організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку та забезпечує виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу;

2) здійснює керівництво діяльністю бухгалтерської служби, забезпечує раціональний та ефективний розподіл посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку;

3) погоджує проекти договорів (контрактів), у тому числі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, забезпечуючи дотримання вимог законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів та збереження майна;

4) бере у разі потреби участь в організації та проведенні перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності у бухгалтерських службах бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

5) здійснює у межах своїх повноважень заходи щодо відшкодування винними особами збитків від нестач, розтрат, крадіжок;

6) погоджує кандидатури працівників бюджетної установи, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

7) подає керівникові бюджетної установи пропозиції щодо: визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями; визначення оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників; призначення на посаду та звільнення з посади працівників бухгалтерської служби; вибору та впровадження уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи; створення умов для належного збереження майна, цільового та ефективного використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів; визначення джерел погашення кредиторської заборгованості, повернення кредитів, отриманих з державного або місцевого бюджету; притягнення до відповідальності працівників бухгалтерської служби, у тому

числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, за результатами контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства; удосконалення порядку здійснення поточного контролю; організації навчання працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, з метою підвищення їх професійно-кваліфікаційного рівня; забезпечення бухгалтерської служби нормативно-правовими актами, довідковими та інформаційними матеріалами щодо ведення бухгалтерського обліку та складення звітності;

8) підписує звітність та документи, які є підставою для: перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів); проведення розрахунків відповідно до укладених договорів; приймання і видачі грошових коштів; оприбуткування та списання рухомого і нерухомого майна; проведення інших господарських операцій;

9) відмовляє у прийнятті до обліку документів, підготовлених з порушенням встановлених вимог, а також документів щодо господарських операцій, що проводяться з порушенням законодавства, та інформує керівника бюджетної установи про встановлені факти порушення бюджетного законодавства;

10) здійснює контроль за: відображенням у бухгалтерському обліку всіх господарських операцій, що проводяться бюджетною установою; складенням звітності; цільовим та ефективним використанням фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереженням майна; дотриманням вимог законодавства щодо списання (передачі) рухомого та нерухомого майна бюджетної установи; правильністю проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг, відповідністю перерахованих коштів обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) та відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та бюджетним асигнуванням; станом погашення та списання відповідно до законодавства дебіторської заборгованості бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані; додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої оплати товарів, робіт та послуг у разі їх закупівлі за бюджетні

кошти; оформленням матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів; розробленням та здійсненням заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни працівників бухгалтерської служби; усуненням порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства; виконанням головними бухгалтерами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, функцій з контролю;

11) погоджує документи, пов'язані з витрачанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів і надбавок працівникам;

12) виконує інші обов'язки, передбачені законодавством.

Постановою № 59 закріплено повноваження головних бухгалтерів у разі незаконних дій керівника установи: так, у наслідок отримання від керівника бюджетної установи розпорядження вчинити такі дії, головний бухгалтер має проінформувати останнього у письмовій формі про неправомірність такого розпорядження, а у разі отримання даного розпорядження повторно надсилає керівникові бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та керівникові органу ДКСУ за місцем обслуговування бюджетної установи відповідне повідомлення.

Варто відмітити, що попри вилучення ДКСУ з переліку установ, що фактично регламентують порядок ведення бюджетного обліку, вказаному органу виконавчої влади відведено ключову роль у організації та координації діяльності головних бухгалтерів, а також контролі за виконанням ним своїх повноважень шляхом проведення оцінки його діяльності. Таке положення закріплено Наказом Міністерства фінансів України № 1537 від 01.12.2011 р "Про затвердження Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень".

Зазначений нормативний документ визначає організаційні засади проведення державною казначейською службою України та її територіальними органами в межах своїх повноважень оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень. З метою забезпечення проведення оцінки кожним органом ДКСУ створюється Комісія з оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень на чолі з керівником органу ДКСУ або його заступником, склад якої затверджується наказом керівника.

Оцінці підлягає діяльність головного бухгалтера, який працює на займаній посаді не менше року, а також який внаслідок організаційних змін обіймає

посаду менше року, якщо його посадові обов'язки не змінилися, при цьому: діяльність головного бухгалтера, який перебуває у відпустці у зв'язку з вагітністю, пологами і доглядом за дитиною, оцінюється не раніше ніж через рік після виходу на роботу; діяльність головного бухгалтера, призначеного на посаду на визначений термін, та вагітної жінки може оцінюватись за їх власним бажанням. Оцінка проводиться один раз на рік до 1 травня.

Бюджетним законодавством закріплено проведення внутрішнього та зовнішнього оцінювання діяльності головного бухгалтера бюджетної установи. Внутрішнє оцінювання його діяльності здійснюється безпосередньо останньою посадовою особою, яка підлягає оцінці, а також погоджується керівником бюджетної установи, керівником та головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником коштів нижчого рівня державного або місцевого бюджету. Внутрішнє оцінювання передбачає заповнення головним бухгалтером за погодженням із керівником бюджетної установи Анкети про виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень. Заповнена та погоджена керівником цієї установи Анкета до 1 березня року, в якому проводиться оцінка, направляється на погодження до керівника та головного бухгалтера бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником коштів нижчого рівня державного або місцевого бюджету. Погоджена керівником та головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником коштів нижчого рівня державного або місцевого бюджету, Анкета повертається головному бухгалтеру до 15 березня року, в якому проводиться оцінка. Головний бухгалтер надає заповнену та погоджену в установленому порядку Анкету Комісії не пізніше 1 квітня року, в якому проводиться оцінка.

Зовнішнє оцінювання діяльності головного бухгалтера здійснюється органом ДКСУ, який обслуговує бюджетну устанovu. Для отримання результатів зовнішнього оцінювання Комісія ДКСУ в межах повноважень органів ДКСУ визначає та затверджує перелік питань, за якими буде здійснюватись зовнішнє оцінювання. Перелік питань (кожному питанню присвоюється однакова кількість балів) формується виходячи із повноважень головного бухгалтера та завдань бухгалтерської служби, визначених Типовим положенням, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів №59, щодо:

– ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та складення звітності;

– відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;

– забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності;

– забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

– запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів.

Структурні підрозділи органу ДКСУ готують інформацію про допущені головним бухгалтером недоліки відповідно до Переліку питань та не пізніше 1 квітня року, в якому проводиться оцінка, надають її Комісії; остання розглядає Анкету, інформацію відповідно до Переліку питань та визначає результат оцінки ГБ, при цьому при підрахунку результату оцінки може зменшувати кількість балів за допущені недоліки. Результат оцінки визначається виходячи із кількості набраних балів відповідно до Переліку питань і може бути: позитивним – у разі, коли головний бухгалтер отримав більше 70% загальної кількості балів; незадовільним – у разі, коли головний бухгалтер отримав менше 70% загальної кількості балів.

Рішення Комісії оформлюється протоколом, витяг з якого разом із супровідним листом надсилається головному бухгалтеру та керівнику бюджетної установи для прийняття відповідного рішення. Про незадовільні результати оцінки головного бухгалтера у разі, коли бюджетна установа є розпорядником коштів нижчого рівня, орган ДКСУ у письмовій формі повідомляє: керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі її обслуговування у цьому органі ДКСУ; відповідний орган ДКСУ з метою інформування керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа. Керівник бюджетної установи, ГБ якої отримав незадовільний результат оцінки, протягом двох місяців з дня отримання витягу із протоколу повідомляє орган ДКСУ про вжиті заходи за результатами оцінки. Зауважимо, що головний бухгалтер може оскаржити результат оцінки протягом десяти днів з дня отримання ним та керівником бюджетної установи витягу з протоколу засідання Комісії, для чого він подає керівнику органу ДКСУ за місцем

обслуговування бюджетної установи відповідну заяву, в якій наводяться обґрунтовані пояснення та додаткові відомості щодо його службової діяльності, при цьому протягом двох тижнів з дня отримання органом ДКСУ відповідної заяви за дорученням керівника органу ДКСУ Комісія у присутності головного бухгалтера проводить повторну оцінку.

Так само, як і керівник установи, головний бухгалтер несе відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують фінансово-господарську діяльність, а також за порушення термінів подання бухгалтерської звітності до відповідних органів. Аби запобігти порушенням зазначених обов'язків головного бухгалтера, трудового режиму установи, зловживанням і т. ін., передбачено систему заходів, що охоплює розглянуті далі види відповідальності.

1. Дисциплінарна – форма впливу на порушників трудової дисципліни. Порядок застосування цього виду відповідальності регулюється безпосередньо статтями 147—157 Кодексу законів про працю в Україні та Типовими правилами внутрішнього трудового розпорядку для робітників і службовців підприємств, організацій, установ, затверджених Державним Комітетом праці СРСР від 20.07.84 № 213. Вирізняють такі стягнення в межах цього виду відповідальності:

- зауваження;
- догана;
- сувора догана;
- переведення на нижчу посаду зі зменшенням заробітної плати;
- звільнення.

2. Матеріальні зобов'язання працівника, що обіймає посаду головного бухгалтера, – відшкодувати збитки, завдані установі чи організації в результаті порушення покладених на нього трудових обов'язків. Така відповідальність виникає після спричинення збитку незалежно від притягнення до інших видів відповідальності. Основні умови реалізації матеріальної відповідальності регулюються розділом IX Кодексу законів про працю в Україні “Гарантії при покладенні на працівників матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству, установі чи організації”.

3. Адміністративна відповідальність – результат протиправних дій (чи бездіяльності), які зазіхають на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління адміністративного правопорушення.

Щодо головного бухгалтера під категорію адміністративних правопорушень підпадають такі їх види:

- порушення законодавства у фінансовій сфері;
- порушення законодавства про бюджетну систему;

– ухилення від реєстрації в органах пенсійного забезпечення та інших позабюджетних соціальних фондах платників обов'язкових страхових внесків, а також порушення порядку обчислення і сплати внесків;

– ухилення від сплати податків, заниження суми податкових зборів, інших платежів, приховування об'єктів оподаткування тощо.

Порядок та умови застосування адміністративної відповідальності регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення, розділ 12 “Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, у галузі фінансів і підприємницької діяльності”, розділ 15 “Адміністративні правопорушення, що зазіхають на встановлений порядок управління”. Основним видом стягнень щодо порушень у сфері фінансово-господарської діяльності є штраф.

4. Кримінальна відповідальність настає після вчинення особою дії, яка містить у своєму складі кримінальний злочин. До таких дій відносять:

– безпідставну не виплату заробітної плати, стипендії, пенсії чи інших виплат, установлених законом, більш ніж за один місяць;

– привласнення чи розтрату майна, коштів;

– значну майнову шкоду;

– незаконні дії з документом на переказ;

– порушення законодавства про бюджетну систему;

– ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Основними видами стягнення в разі цього виду відповідальності є штраф, звільнення із заборону обіймати посаду головного бухгалтера, арешт, конфіскація майна. Порядок покарання та механізм визначення кримінальної відповідальності регулює Кримінальний кодекс України (розділ V “Злочини проти виборчих, трудових та інших особистих прав, свобод людини і громадянина”, розділ VI “Злочин проти власності”, розділ VII “Злочин у сфері господарської діяльності”). Зауважимо, що звільнення з посади не є підставою для припинення накладених стягнень та не позбавляє від відповідальності за скоєні протиправні дії.

Оскільки до функціональних обов'язків головного бухгалтера належить не лише керівництво обліковим процесом в установі, а й керівництво підрозділом – колективом людей, головний бухгалтер повинен:

– мати широке загальне уявлення про стан справ за межами свого підрозділу, усвідомлювати сутність процесів у суспільстві та робочому колективі і бути здатним гнучко на них реагувати;

– творчо підходити до справи і вміти мотивувати дії власні та персоналу;

- бути схильним і здатним до творчої співпраці на всіх рівнях;
- уміти планувати, виконувати плани, а також аналізувати й оцінювати здобуті результати;
- бути здатним приймати оперативні та зважені рішення;
- готовим до розробки програми розвитку відділу та його персоналу.

Функціонування апарату бухгалтерії як самостійного структурного підрозділу регламентується відповідними нормативними документами, що визначають сукупність правил стосовно порядку його діяльності. Зазначені нормативні документи називаються організаційними регламентами. До їхнього складу належать: Положення про бухгалтерію, посадові інструкції, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого дня і т.ін. З огляду на велику кількість складових організаційних регламентів потрібно їх класифікувати. Розглядають, зокрема, чотири класифікаційні ознаки та відповідні до них групи регламентів (рис. 10.9).



Рис. 10.9. Класифікація організаційних регламентів з бухгалтерського обліку

1) За обов'язковістю застосування:

- обов'язкові для застосування – нормативно-інструктивний матеріал з питань бухгалтерського обліку;

– рекомендовані для застосування – інструктивний матеріал з питань автоматизації обліку.

2) За обсягом охоплення:

– індивідуальні – інструкції з питань бухгалтерського обліку бюджетних установ; посадові інструкції працівників бухгалтерської служби;

– загальні – типові інструкції з питань бухгалтерського обліку – Положення про бухгалтерію.

3) За об'єктом впливу:

– застосовувані в обліковому процесі – методичні документи з питань бухгалтерського обліку;

– застосовувані в аналітичному процесі – методичні та організаційні матеріали з питань аналізу;

– застосовувані в організації технології бухгалтерського обліку – організаційні документи з питань бухгалтерського обліку;

– застосовувані у процесі управління бухгалтерією – положення, посадові інструкції тощо;

– застосовувані бухгалтерським підрозділом у процесі автоматизованої обробки інформації.

4) За полем розробки:

– регламенти, що їх готують і доводять до установи ззовні директивні органи – нормативно-інструктивні матеріали з питань бухгалтерського обліку;

– регламенти, що їх формують в установі, – Положення про бухгалтерію, посадові інструкції тощо.

Чимало організаційних регламентів бюджетні установи, зокрема їхні бухгалтерські підрозділи, складають чи розробляють самостійно.

Розробляючи організаційні регламенти, керуються певною системою принципів:

– раціональності – закріплення оптимального варіанта положення, вибраного з усіх можливих;

– конкретності – відображення не загальних позицій, а конкретних специфічних моментів щодо організації та методики обліку бухгалтерського підрозділу даної галузевої бюджетної установи чи організації;

– чіткості – визначення конкретних позицій положення та їх докладне тлумачення;

– науковості – напрацювання має ґрунтуватись на результатах сучасних наукових досліджень та передовій практиці.

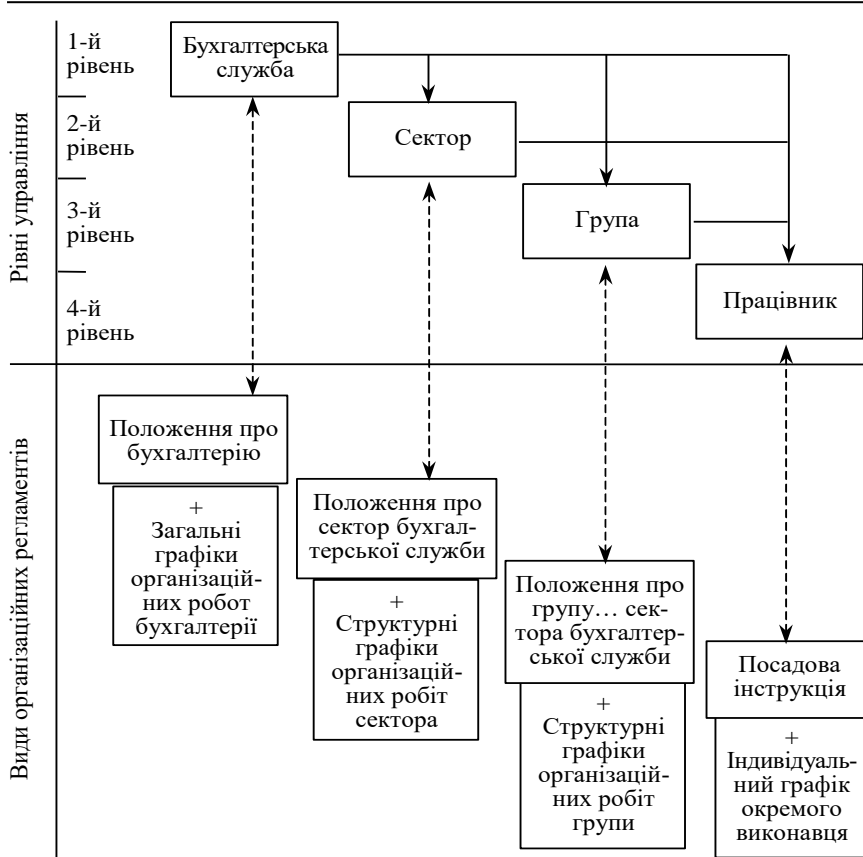


Рис. 10.10. Взаємозв'язок рівнів управління організаційної структури

Організаційні регламенти з упорядкування процесу праці в бухгалтерській службі та облікового процесу можна поділити за рівнями, або ланцюжками, організаційної структури апарату бухгалтерії. Відповідно формують:

- Положення про бухгалтерію установи ;
- Положення про сектор (відділ, групу) бухгалтерської служби установи;
- Посадову інструкцію ;
- Робочу інструкцію касира .

Під *положенням* загалом розуміють правовий акт, що визначає порядок утворення, права, обов'язки та організацію роботи установи, структурного підрозділу. Спільним для положень усіх зазначених категорій є таке:

- функціональні обов'язки;
- права і повноваження;

– відповідальність.

Положення про бухгалтерію є організаційно-розпорядчим документом безстрокового зберігання, а тому його складання потребує значної відповідальності. Положення розробляють на основі типових загальногалузевих положень про відділи управління. Зазначений вид організаційного регламенту має таку структуру:

- загальні положення;
- мета і завдання діяльності бухгалтерського підрозділу;
- функції бухгалтерського підрозділу;
- права і обов'язки;
- взаємовідносини (службові зв'язки) бухгалтерії з іншими підрозділами;
- відповідальність;
- організація роботи.

Розділ “Загальні положення” рекомендується починати із загального визначення бухгалтерського обліку. Другим пунктом закріплюються метод ведення бухгалтерського обліку та організаційна форма бухгалтерського обліку в даній установі. Третій пункт наголошує, що чисельність і штати бухгалтерської служби визначаються штатним розкладом організації чи установи.

Зауважимо, що з огляду на тривалість дії Положення не завжди доцільно зазначати конкретну кількість працівників чи посад, що входять до штату бухгалтерської служби на момент складання Положення. У разі доволі стійкої тенденції до постійного складу бухгалтерії наступний пункт містить перелік усіх штатних посад. Передостаннім пунктом характеризується нормативно-правова база діяльності бухгалтерської служби – подається перелік законодавчо-нормативних актів, якими керується у своїй роботі відповідний структурний підрозділ. Останнім пунктом визначається керівник підрозділу, порядок його призначення і звільнення, а також порядок тимчасового його заміщення.

Розділ “Мета і завдання діяльності бухгалтерської служби” формується на основі ст. 3 розд. 1 “Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності” Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а також на поданих у навчальній і науковій спеціалізованій літературі визначеннях цих понять.

Розділ “Функції бухгалтерського підрозділу” містить докладний перелік усіх робіт, що їх виконує бухгалтерський підрозділ. Зазначений розділ містить як загальні уніфіковані положення (обов'язковість застосування затверджених уніфікованих форм, своєчасність і якість складання первинних облікових документів та відбиття даних первинного обліку в облікових реєстрах, забезпечення зберігання носіїв облікової інформації, здійснення заходів з

підвищення рівня автоматизації облікових робіт), так і специфічні положення стосовно ведення бухгалтерського обліку за його напрямом, що характерний для бухгалтерського обліку в бюджетних установах згідно з галузевою особливістю даної установи.

Наступний розділ – “Права і обов’язки” – визначає повноваження працівників бухгалтерії щодо виконання покладених на них функцій. До обов’язкової інформації належать пункти про право вимагати від структурних підрозділів і посадових осіб своєчасного (відповідно до графіків) подання необхідних документів, а також відмовитися прийняти до виконання неправильно оформлені документи тощо.

Характеристика відповідальності може міститися в самостійному розділі, а може бути подана в попередньому розділі. У розділі “Взаємовідносини” подається докладна інформація про характер зв’язків бухгалтерії зі структурними підрозділами бюджетної установи.

Останній розділ – “Організація роботи” – містить пункти про регламентацію роботи бухгалтерії, режим її роботи та умови реорганізації чи ліквідації цієї служби.

Положення про бухгалтерську службу готує головний бухгалтер, оформлюючи на відповідному бланку, а затверджує керівник установи. Положення про сектор, групу бухгалтерської служби розробляють керівники відповідних структурних підрозділів бухгалтерії за схемою, аналогічною викладеній попередньо. Затверджує ці положення головний бухгалтер, а далі вони під розписку доводяться до працівників бухгалтерської служби.

Посадова інструкція співробітників бухгалтерії складається після Положення про бухгалтерію, коли виконано розрахунки щодо чисельності і посадового складу бухгалтерії. Посадова інструкція являє собою нормативний документ, в якому визначено функції, обов’язки, права, відповідальність і взаємовідносини працівника з рештою співробітників установи. На кожного працівника має бути складено посадову інструкцію. Укладаючи посадові інструкції, керуються класифікатором професій ДК.003.-5, затвердженим Наказом Державного комітету України зі стандартизації, метрології та сертифікації “Про затвердження, внесення зміни та скасування нормативних документів” № 327 від 28.07.10 та Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників.

Посадова інструкція має такі (орієнтовно) розділи:

- загальні положення;
- функції;
- посадові обов’язки;

- права;
- відповідальність;
- взаємовідносини за посадою;
- організація роботи та відповідні критерії її оцінювання.

Розділ “Загальні положення” містить, як правило, інформацію про посаду, підпорядкованість, вимоги до освітнього рівня, практичного досвіду роботи за спеціальністю, порядок призначення і звільнення та перелік нормативних актів, якими керується працівник у своїй роботі.

У розділі “Функції” подається інформація про основні напрямки діяльності. Розділ “Посадові обов’язки” розкриває сутність попереднього розділу, подаючи перелік робіт, що забезпечують виконання перелічених функцій. Цей розділ розписують докладно, зазначаючи конкретні форми носіїв облікової інформації, що їх обробляє посадова особа, періодичність виконання окремих робіт, способи заповнення носіїв облікової інформації тощо.

Розділ “Права” висвітлює права, якими наділено посадову особу щодо виконання покладених на неї посадових обов’язків.

У розділі “Відповідальність” визначаються напрямки відповідальності відповідно до посадових обов’язків. Розділ “Взаємовідносини” містить інформацію про зв’язки, які виникають у процесі утворення інформаційних потоків щодо конкретних трансакцій. При цьому виокремлюють відносини з працівниками інших структурних підрозділів, апарату бухгалтерії та керівником структурного підрозділу бухгалтерії, до якого належить працівник. Останній розділ розкриває організаційні питання (режим чи графік роботи працівника, порядок контролю за його діяльністю, сумісництво за іншими видами робіт тощо), подає параметри оцінювання результатів його праці як спеціаліста і визначає напрямок подальшого використання працівника.

Посадова інструкція має статус документа постійного зберігання, тобто складається вона один раз і доповнюється при потребі. Про внесені до посадової інструкції зміни сповіщають працівника, який підтверджує свою згоду підписом на посадовій інструкції. (Передусім свій підпис він ставить на посадовій інструкції під час зарахування на посаду.)

Зауважимо, що від ступеня деталізації посадової інструкції залежить якість майбутньої роботи. А тому розглядуваний організаційний регламент має чітко відповідати на запитання:

- що є об’єктом роботи;
- хто опрацьовує об’єкт;

- як має бути побудовано схему роботи;
- звідки і куди має рухатись інформаційний потік (від кого і до кого);
- коли роботу потрібно виконати;
- скільки має тривати кожна операція;
- яку відповідальність щодо цього несе посадова особа в разі невиконання своїх посадових обов'язків?

Зазначені організаційні регламенти конкретизуються графіками, де визначаються види робіт згідно із запланованим часом їх виконання і є стовпець “Примітка про виконання”, куди вноситься оцінка роботи працівника. Графіки розробляють керівники відповідних структурних підрозділів бухгалтерії чи головний бухгалтер.

У практиці створення організаційних регламентів використовують таблично-текстові та лінійні графіки. Таблично-текстові графіки поділяються на зведені та індивідуальні і складаються, як правило, на тривалий (місяць і більше) термін. Для організації разових робіт застосовують лінійні графіки.

10.3. Організація складання бухгалтерської звітності

Система бухгалтерського обліку виконання кошторису передбачає суцільне безперервне відображення господарської діяльності бюджетних установ у первинному та поточному обліку. Інформація, що відображається в документах і реєстрах бухгалтерського обліку, носить дещо відокремлений характер і, з огляду на це, є складною для аналізу діяльності бюджетних установ. Безумовно, показники і дані зазначених етапів обліку потребують узагальнення. Зазначене завдання виконується на заключному, чи підсумковому, етапі бухгалтерського обліку – етапі складання бухгалтерської звітності. Висока відповідальність завершального етапу бухгалтерського обліку вимагає відповідного рівня організації зазначеного технологічного етапу – облікового процесу.

Під організацією складання та подання бухгалтерської звітності слід розуміти процес вибору й упорядкування способів, прийомів та форм видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації в системі бухгалтерського обліку щодо сукупності об'єктів обліку установи. Серед напрямків організації складання і подання бухгалтерської звітності виокремлюють такі загальні:

- визначення нормативної бази;
- розробка класифікації звітності;
- організація інвентаризації;
- організація складання звітності;
- організація подання звітності.

Завданнями організації бухгалтерської звітності є забезпечення повноти і достовірності останньої, своєчасності її подання, а також реалізації інших принципів формування і подання бухгалтерської звітності бюджетних установ.

Нормативна база, що регулює питання методики і організації підсумкового етапу бухгалтерського обліку, окреслюється відповідними нормативними актами, перелік яких наведено у розділах 7, 8.

Інвентаризація являє собою один із прийомів бухгалтерського обліку, призначення якого полягає у виявленні фактичної наявності активів від пасивів установи чи організації на відповідний момент часу.

У залежності від завдань, що покладаються на інвентаризацію, можливо виокремити:

- за ступенем очікуваності – планові та позапланові;
- за повнотою охоплення – повні і часткові (вибіркові);
- за періодом охоплення – місячна, квартальна, піврічна і річна.

Розробка планів проведення інвентаризації здійснюється у відповідності до вказаного Наказу МФУ №879. План проведення інвентаризацій складається з двох частин: графіка проведення планових інвентаризацій у терміни, визначені відповідно до діючої нормативної бази, та графіка позапланових інвентаризацій, терміни проведення яких визначає головний бухгалтер в залежності від умов господарювання конкретних установи та в міру потреби в останніх. Графік проведення планових інвентаризацій відноситься до відкритого інформаційного поля і доводиться до працівників бухгалтерії та матеріально відповідальних осіб для здійснення відповідних підготовчих робіт. На відміну від нього, графік проведення позапланових інвентаризацій є інформаційно закритим для розголошення. Для реалізації головного принципу проведення позапланових інвентаризацій – несподіваності – графік проведення позапланових інвентаризацій зберігається у головного бухгалтера в сейфі.

План-графік проведення інвентаризацій має табличну форму, в якій фіксується інформація щодо місця проведення інвентаризації, цінностей, які підлягають інвентаризації, термінів проведення інвентаризації та відповідальної особи (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

План-графік проведення планових інвентаризацій

№ з/п	Місце проведення	Цінності, які належить інвентаризувати	Терміни проведення	Відповідальна особа
1	Комора	Продукти харчування	28 лютого 30 травня 30 серпня 31 жовтня	Бухгалтер Іванченко
2	Склад матеріальних цінностей	Матеріали	31 жовтня	Бухгалтер Іванченко
3	Аптека лікарні	Медикаменти і перев'язувальні засоби	31 жовтня	Бухгалтер Петренко

План проведення інвентаризацій складається до початку звітнього року і затверджується керівником установи чи організації. Після означеної процедури план-графік набуває статусу нормативного документа внутрішньої дії.

Для проведення інвентаризаційної роботи в установах і організаціях наказом керівника установи створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія. До складу її входять головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів, очолює комісію керівник установи або його заступник. В установах і організаціях, де обсяг потенційних інвентаризаційних робіт досить великий, практикується утворення робочих інвентаризаційних комісій для безпосереднього проведення інвентаризацій на місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей.

Визначення повного складу інвентаризаційних комісій дає змогу внести корективи до традиційного робочо-функціонального навантаження облікових працівників – членів інвентаризаційних комісій на час проведення інвентаризації: раціональний перегляд складу виконуваних функцій та обов'язків, виокремлення другорядних і порівняно самостійних, з подальшою передачею останніх іншим обліковим працівникам зазначеного сектора на термін проведення інвентаризації.

Важливим етапом організації проведення інвентаризації є організація інформаційного та технічного забезпечення. До організації інформаційного забезпечення слід відносити інструктаж членів комісії щодо порядку проведення інвентаризації відповідно до основних положень нормативної бази з урахуванням останніх змін і доповнень, який має бути проведений до

початку роботи інвентарної комісії, із забезпеченням при необхідності членів комісії необхідними інструктивними матеріалами. Оскільки загальна перевірка стану матеріальних цінностей і коштів можлива за умов порівняння їх фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку, до зазначеного напряму організації забезпечення інвентаризації слід відносити і випрацювання оптимальної як для роботи членів комісії, так і для роботи апарату бухгалтерії схеми надання інформації на відповідних носіях. Для цього працівникам облікового апарату (відповідних секторів, поточного архіву апарату) на момент початку інвентаризації слід підготувати пакет необхідного обсягу носіїв облікової інформації для внесення даних про фактичні залишки майна в інвентаризаційні описи.

Організація технічного забезпечення проведення інвентаризації полягає у підготовці відповідних технічних умов для здійснення відповідних робіт та виконання функцій членами комісії. Сюди варто відносити: забезпечення членів комісії засобами праці в необхідній кількості (бланками інвентаризаційних описів, ручками, калькуляторами, приладами вимірювання маси, вологості та інших характеристик товарно-матеріальних цінностей); за значного територіального розміщення установи чи організації необхідно організувати підвезення членів комісії до місця перевірки; забезпечення процесу обробки інформації, отриманої під час проведення інвентаризації, за допомогою ПК та іншої організаційної техніки.

Проведення інвентаризації, відповідно до Наказу МФУ від 02.09.2014 № 879, є обов'язковою процедурою, що має бути здійснена на момент складання річної звітності. Цей процес супроводжується формуванням керівником бюджетної установи розпорядчого документу на створення інвентаризаційної комісії з представників апарату управління установи, бухгалтерської служби та досвідчених працівників, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, економісти, бухгалтери) на чолі з власне керівником установи (його заступником) керівником структурного підрозділу установи, уповноваженим керівником установи. Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи.

В бюджетних установах зі значним обсягом робіт, який не дозволяє провести інвентаризацію однією інвентаризаційною комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та надання профільних послуг розпорядчим документом керівника бюджетної установи створюються робочі інвентаризаційні комісії, до складу яких включаються

представники апарату управління, бухгалтерської служби та досвідчені працівники установи, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, економісти, бухгалтери), а також за необхідності члени інвентаризаційної комісії. Голова і склад робочих інвентаризаційних комісій затверджуються розпорядчим документом керівника бюджетної установи. Забороняється призначати: головою робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться на відповідальному зберіганні у тих самих матеріально відповідальних осіб, одного й того самого працівника два роки підряд; матеріально відповідальні осіб до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що знаходяться у них на відповідальному зберіганні.

У разі створення робочих інвентаризаційних комісій власне інвентаризаційна комісія: організовує проведення інвентаризацій і здійснює інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій; здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибірккові інвентаризації активів і зобов'язань за рішенням керівника підприємства; перевіряє правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання; проводить за рішенням керівника бюджетної установи повторну інвентаризацію при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках; розглядає причини виявлених нестач та втрат від псування активів, формує пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображає відповідну інформацію у протоколі.

Робочі інвентаризаційні комісії в свою чергу : здійснюють інвентаризацію активів у місцях зберігання та надання послуг; беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і лишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку разом з бухгалтерською службою; оформлюють протокол, в якому наводиться інформація, що вимагається при складанні протоколу інвентаризаційної комісії.

Об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації у звітному році затверджуються розпорядчим документом керівника бюджетної установи.

Голова і члени інвентаризаційної комісії (робочих інвентаризаційних комісій) забезпечують додержання правил проведення інвентаризацій, повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів (актів

інвентаризації) даних про фактичні залишки активів та повноту відображення зобов'язань, правильність та своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації.

До початку перевірки фактичної наявності активів: перевіряється справність усіх ваговимірювальних приладів; завершується обробка всіх документів щодо руху активів та формуються останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звіти про рух активів; визначаються залишки на дату інвентаризації; активи групуються, розсортовуються та розкладаються за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку (у разі проведення раптових інвентаризацій це робиться у присутності інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії)).

Голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів), із зазначенням “До інвентаризації на (дата)”. Для бухгалтерської служби ці документи є підставою для визначення залишків активів на початок інвентаризації за даними обліку. Матеріально відповідальні особи дають в інвентаризаційному описі розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані. Наявність активів при інвентаризації встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру. Переважування, обмір, підрахунок проводяться у порядку розміщення активів у приміщенні, де вони зберігаються. Визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів може проводитися на основі обмірів і технічних розрахунків. Акти обмірів і розрахунки додаються до інвентаризаційних описів. Якщо інвентаризація активів у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчена протягом одного дня, вона має бути закінчена протягом наступних днів. Після того, як інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) залишила це приміщення, голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) опечатує його пломбатором. Під час перерви в роботі інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) інвентаризаційні описи повинні зберігатися у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація. У разі зберігання активів у різних ізольованих приміщеннях в однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опечатується пломбатором. На прибуткових

документах на активи, що надійшли до місць зберігання активів до передачі їх в експлуатацію або використання (далі – склад) під час інвентаризації, матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка “після інвентаризації”. На видаткових документах про активи, які відпущені зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника бюджетної установи у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка “після інвентаризації” з посиланням на дату інвентаризаційного опису, де записані ці активи, або вони заносяться до окремого інвентаризаційного опису, якщо ще не були внесені до інвентаризаційного опису. На активи, що знаходяться в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на ті активи, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складаються окремі інвентаризаційні описи. На активи, які не належать бюджетним установам, але знаходяться в їх розпорядженні, також складають окремі описи з розподілом: на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку тощо. Якщо матеріально відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно (до відкриття складу) заявити про це інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії), яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження проводить виправлення помилок.

Порядок проведення інвентаризації окремих об’єктів обліку представлено у додатку М.1.

Після закінчення інвентаризації, проведеної робочими інвентаризаційними комісіями, інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально відповідальних осіб можуть проводитись контрольні перевірки, але обов’язково до відкриття складу, де проводилась інвентаризація. При цьому перевіряються з інвентаризаційного опису найбільш суттєві за вартістю активи та ті, що користуються підвищеним попитом. У разі виявлення значних розходжень між даними інвентаризаційного опису і даними контрольної перевірки призначається новий склад робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної інвентаризації.

Інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіральні відомості оформлюються відповідно до вимог, установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом МФУ від 24.05.95 року № 88 для первинних документів з урахуванням обов’язкових реквізитів та вимог, передбачених цим Наказом МФУ №879.

Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації. Бюджетні установи відомості про результати проведених інвентаризацій оформляють за формами, визначеними законодавством. Інвентаризаційні описи застосовуються для фіксування наявності, стану та оцінки активів підприємства та тих активів, які належать іншим підприємствам і обліковуються поза балансом. В акті інвентаризації фіксуються наявність готівки, грошових документів, бланки документів суворої звітності, фінансових інвестицій, а також повнота відображення грошових коштів на рахунках у банку (реєстраційних рахунках), дебіторської та кредиторської заборгованостей, зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень (резервів), які створюються відповідно до вимог НП(С)БОДС та інших актів законодавства.

В інвентаризаційному описі активи наводяться за найменуваннями в кількісних одиницях виміру, прийнятих в обліку, окремо за місцезнаходженням таких цінностей та особами, відповідальними за їх зберігання, з можливим виділенням за субрахунками та номенклатурою. На кожній сторінці інвентаризаційного опису вказуються словами число порядкових номерів активів та загальна кількість у натуральних вимірах усіх активів, що записані на цій сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, метрах, кілограмах тощо) вони відображені. Акти інвентаризації заповнюються з урахуванням об'єктів інвентаризації, при цьому мають бути забезпечені їх ідентифікація та співставлення з даними бухгалтерського обліку. В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок і підчисток не допускається. виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над ними правильних. виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) записи робляться послідовно у кожному рядку на окремому аркуші (крім останнього), мають бути заповнені всі рядки. На останніх аркушах інвентаризаційного опису (акта інвентаризації) незаповнені рядки прокреслюються.

Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в

описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає, – про передачу активів.

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації, при цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних інвентаризаційного опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Також бухгалтерська служба бюджетної установи проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах (актах інвентаризації). Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) і матеріально відповідальних осіб. На останній сторінці інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

Бухгалтерською службою складаються звіряльні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації). Вартість лишків і нестач цінностей в звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в регістрах бухгалтерського обліку. На активи, що належать іншим суб'єктам господарювання, складаються окремі звіряльні відомості, копії яких надсилаються власнику. Бюджетні установи можуть утворювати уповноважені комісії (призначати відповідальних осіб) з метою аналізу результатів інвентаризації активів і зобов'язань на предмет їх відповідності критеріям визнання і оцінки, вимогам НП(С)БОДС та інших актів законодавства.

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках. Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання відображаються інвентаризаційною комісією у протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та затвердження керівнику установи. У протоколі наводяться: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам. Бюджетні установи можуть додавати до протоколів іншу інформацію, що є

суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Протокол інвентаризаційної комісії затверджується керівником установи протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації. Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Процес організації звітності складається з двох послідовних етапів – організації складання та організації подання звітності.

Організація складання звітності, в свою чергу, включає:

- визначення пакета звітності;
- розподіл робіт зі складання звітних форм між виконавцями та підготовка таблиці складання звітності;
- визначення складу облікових робіт, які потребують виконання, до початку складання звітності;
- розробка робочих інструкцій зі складання звітності;
- проведення інструктивних нарад зі складання звіту.

Як зазначалось, бюджетні установи, згідно з нормативною базою бухгалтерського обліку, складають та надають у відповідні органи місячну, квартальну і річну звітності. Кожна них містить набір стандартних форм відповідно до нормативної бази (дивись розділи 7, 8).

Розподіл робіт зі складання звітних форм здійснюється заздалегідь, при плануванні робіт по складанню звітності. Оптимальним варіантом формалізації зазначеної процедури є таблиця, яка може мати таку форму (табл.10.5).

Таблиця 10.5

Розподіл робіт до складання звітності

<i>№ форми</i>	<i>Назва</i>	<i>Джерела даних</i>	<i>Термін складання</i>	<i>Виконавець</i>

До переліку також включають роботи зі складання пояснювальної записки до річного звіту, основні положення якої визначено інструктивними матеріалами.

Склад облікових робіт, що передують складанню звітності, визначається класифікаційно за ознакою періодичності складання. Так, до переліку підготовчих робіт зі складання місячної звітності включають:

- 1) перевірку правильності адресності та своєчасності відображення касових і фактичних видатків на однойменних картках аналітичного обліку в розрізі фондів (загального і спеціального);

2) розподіл витрат та калькулювання вартості продукції учбових майстерень;

3) перевірку правильності віднесення доходів спеціального фонду в розрізі видів:

– кошти, отримані як плата за послуги, що надається бюджетними установами;

– кошти, отримані за іншими джерелами власних надходжень;

– інші надходження спеціального фонду;

4) перевірку даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла у зв'язку з виконаннями кошторису за поточний і минулі роки;

5) перевірку повноти відображення зобов'язань у системі оперативного обліку бюджетної установи.

Підготовчі роботи до складання річного звіту виконуються за такими напрямками:

– Перевірка правильності відображення в обліку результатів інвентаризації активів та зобов'язань, проведених відповідно до плану інвентаризації установи чи організації за рік.

– Перевірка правильності нарахування зносу/амортизації на необоротні активи установи чи організації.

– Розподіл затрат та калькулювання продукції сільськогосподарських підсобних господарств.

– Розподіл затрат та калькулювання продукції виробничих майстерень.

– Розподіл затрат та калькулювання НДР.

– Списання заключними оборотами бюджетних асигнування з загального фонду.

– Списання заключними оборотами доходу за спеціальним фондом бюджету.

– Відшкодування суми податкового кредиту, накопиченого протягом бюджетного року.

– Списання витрат поточного року, проведених за рахунок коштів загального фонду.

– Списання витрат поточного року, проведених за рахунок доходів спеціального фонду бюджету.

– Списання вартості переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації розподілу матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації.

– Списання нарахованих курсових різниць.

– Складання “пробного” балансу установи на 1 січня наступного за звітним року.

– Складання Контрольної таблиці узгодження форм річного звіту.

Складання звітності здійснюється на підставі інструктивних матеріалів, які входять до нормативного поля підсумкового етапу бухгалтерського обліку. Установа чи організація має бути повністю забезпечена зазначеними інструкціями. Останні після їх надходження до бухгалтерської служби вивчаються головним бухгалтером і передаються для реєстрації відповідальній особі, яка фіксує в журналі факт її надходження із зазначенням дати надходження, реєстраційного номера і дати затвердження інструкції, а також посаду, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою інструкцію закріплено. При передачі інструкції відповідальній особі в журналі робиться відмітка – підпис про отримання.

Інструкції зі складання звітності містять загальні рекомендації щодо заповнення звітних форм. Для забезпечення якісного та швидкого складання носіїв підсумкового етапу бухгалтерського обліку доцільно розробити робочі інструкції до кожної форми з пакета звітності. В інструкціях мають бути відображені особливості облікового процесу даної установи, детальні методичні рекомендації по отриманню необхідних показників звітних форм.

Важливим засобом організації складання звітності є проведення інструктивних нарад. У тижневий термін після отримання Інструкції про порядок складання річних фінансових звітів головний бухгалтер має опрацювати даний інструктивний матеріал, скласти таблицю складання звітності, визначити склад підготовчих робіт до складання звітності та їх виконавців. На спеціальній інструктивній нараді головний бухгалтер докладно подає методика складання звітності та ознайомлює виконавців із напрямками організації складання звітності з метою досягнення найвищого ефекту, доречним є підготовка головним бухгалтером наочних матеріалів формалізації основних методичних положень у вигляді схем, таблиць для роздачі учасникам наради. Учасники наради обговорюють визначені організаційні заходи, висловлюють свої пропозиції щодо їх нормування та ухвалюють їх до виконання. Для запобігання виникненню поточних накладок часовий термін проведення нарад має бути запланований у робочому навантаженні головного бухгалтера, його заступника та інших виконавців робіт зі складання звітних форм.

Організація подання звітності внутрішнім і зовнішнім користувачам передбачає визначення порядку технічної підготовки ланок звітності, термінів подання звітності адресату, подання способу відправки звітності,

складання табеля-календаря звітності; перевірку звітності на предмет узгодженості форм, підпис і затвердження звітності.

На основі визначення відповідних характеристик складаються табелі-календарі зовнішньої і внутрішньої звітності (табл. 10.6 і 10.7).

Таблиця 10.6

Табель-календар зовнішньої звітності

<i>№ форми</i>	<i>Назва форми</i>	<i>Термін подання</i>	<i>Особа, відповідальна за подання</i>	<i>Спосіб відправлення</i>	<i>Адреса отримувача</i>	<i>Примітки</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>

Таблиця 10.7

Табель-календар зовнішньої звітності

<i>№ форми</i>	<i>Назва форми</i>	<i>Термін подання</i>	<i>Особа, відповідальна за подання</i>	<i>Спосіб доставки</i>	<i>Отримувач</i>	<i>Примітки</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>

Роботи зі складання табелів-календарів здійснюються головним бухгалтером у складі організаційно-підготовчих робіт зі складання та подання звітності. Табелі-календарі, як і інші організаційні регламенти, обговорюються і затверджуються на інструктивних нарадах.

Відповідні організаційні положення складання та подання бухгалтерської звітності бюджетними установами закріплені Наказами МФУ від 28.02.17 № 307 та від 24.01.12 №44. Згідно вказаних нормативних актів, форми фінансової та бюджетної звітності заповнюються за всіма передбаченими показниками граф і рядків, при цьому у рядках форм звітності, де не зазначені показники, ставиться прочерк; додаткові рядки у формах фінансової та бюджетної звітності (крім приміток до річної фінансової звітності) вводити забороняється.

Бланки бухгалтерської звітності надходять до бюджетних установ в порядку централізованого забезпечення, виготовляються установами за допомогою засобів комп'ютерної та іншої організаційної техніки, в результаті купівлі в мережі спеціальних магазинів. Спосіб заповнення бланків залежить безпосередньо від джерела надходження. Зокрема, бланки, виготовлені ПК в системі АРМ бухгалтера, на виході із зазначеної системи обробки інформації набувають кінцевого вигляду носія облікової інформації. Бланки звітних форм, отримані шляхом закупівлі, ксерокопіювання, заповнюються вручну чи за допомогою друкарської машинки.

Фінансова звітність бюджетних установ подається органам ДКСУ за графіками, що встановлюються ними у межах строків, визначених нормативно-правовими актами. Контролюючі суб'єкти державного сектору затверджують строки подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору, що перебувають під їх контролем, достатні для подання фінансової звітності до органів Казначейства.

Фінансова звітність бюджетних установ подається контролюючим суб'єктам державного сектору з відміткою органів ДКСУ щодо відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів ДКСУ (кожна сторінка всіх форм фінансової звітності засвідчується підписом, печаткою або штампом). Контролюючі суб'єкти державного сектору до фінансової звітності додають форми фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору, які територіально розміщені в інших областях, з відміткою відповідних органів ДКСУ.

Фінансову звітність підписують керівник (посадова особа відповідно до законодавства та установчих документів) бюджетної установи та головний бухгалтер (спеціаліст, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби). Подання фінансової звітності супроводжується листом, в якому зазначаються перелік форм фінансової звітності, що подаються, та їх обсяг (кількість аркушів за кожною формою).

Фінансова звітність подається органам ДКСУ також на електронних носіях згідно з вимогами автоматизованої системи останнього виконавчого органу влади. При поданні фінансової звітності в електронному вигляді застосовуються вимоги законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Дані бюджетної звітності бюджетних установ, у тому числі зведеної бюджетної звітності, перевіряються органами ДКСУ в частині відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів ДКСУ, у терміни, встановлені ДКСУ та її органами у межах термінів, визначених Бюджетним кодексом України для подання звітності про виконання Державного бюджету України. Дані бухгалтерського обліку органів ДКСУ за операціями з обслуговування кошторисів (планів використання бюджетних коштів), що формуються в інформаційній системі ДКСУ, вважаються остаточними.

Усі примірники бюджетної звітності бюджетних установ, а також зведена бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, до мережі яких включені розпорядники бюджетних коштів, у тому числі в інших областях, до подачі розпорядникам вищого рівня або іншим користувачам перевіряються і візуються відповідним органом ДКСУ (засвідчуються підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм

бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів бюджетної звітності). При перевірці ДКСУ зведеної бюджетної звітності головних розпорядників візуються (засвідчуються підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці) лише окремі зведені звіти форм № 2д, № 2м, № 4д, № 4м, № 7д, № 7м, № 7д.1, № 7м.1. Розпорядники бюджетних коштів, до мережі яких включені розпорядники бюджетних коштів, розташовані в інших областях, до своєї бюджетної звітності додають форми бюджетної звітності, перевірені та завізовані відповідними органами ДКСУ.

Зведена бюджетна звітність обласних державних адміністрацій до подання ДКСУ перевіряється відповідними головними управліннями ДКСУ в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі у загальному порядку. Віза органу ДКСУ засвідчує, що бюджетна звітність розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів складена відповідно до вимог Наказу МФУ №44 і підлягає консолідації у зведеній бюджетній звітності розпорядників вищого рівня.

У разі неподання на звітну дату бюджетної звітності бюджетними установами, що знаходяться на тимчасово окупованій території та на території проведення антитерористичної операції, до зведеної бюджетної звітності включаються показники бюджетної звітності таких розпорядників бюджетних коштів, яка була подана ними за попередній звітний період.

У разі коли при складанні форм бюджетної звітності не були дотримані вимоги Наказу МФУ №44, органи ДКСУ застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені Бюджетним кодексом України. Дані такої бюджетної звітності не підлягають консолідації розпорядниками вищого рівня у зведеній бюджетній звітності та органами ДКСУ у звітності про виконання бюджетів. Приведена у відповідність із вимогами Наказу МФУ №44 бюджетна звітність повторно надається до обслуговуючих органів ДКСУ на перевірку та візування.

Зведена бюджетна звітність складається головними розпорядниками та розпорядниками нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що включені до їх мережі, а також бюджетної звітності за своїми операціями. Головні розпорядники бюджетних коштів до зведеної річної бюджетної звітності окремо подають зведену бюджетну звітність розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що знаходяться на тимчасово окупованій території. Головні розпорядники та розпорядники нижчого рівня, що мають у своїй мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, до зведеної квартальної та річної бюджетної звітності подають окремі зведені звіти

форм № 2д, № 2м, № 4д, № 4м, № 7д, № 7м, № 7д.1, № 7м.1 за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу): щодо розпорядників бюджетних коштів; щодо одержувачів бюджетних коштів; загальний зведений звіт.

Остаточна перевірка звітних форм здійснюється на основі вказівок з ув'язки окремих форм звітності з поданими в інструктивних матеріалах.

Форми звітності і пояснювальні записки підписуються керівниками і головними бухгалтерами (спеціалістами, на яких покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби). Без таких підписів бюджетна звітність вважається недійсною. Подання бюджетної звітності супроводжується листом, в якому зазначаються перелік форм бюджетної звітності, що подаються, та їх обсяг (кількість аркушів за кожною формою), а також перелік форм, які не подаються у зв'язку з відсутністю показників.

Форми бюджетної звітності подаються також на електронних носіях згідно з вимогами автоматизованої системи ДКСУ. У процесі подання бюджетної звітності органам ДКСУ може здійснюватися обмін документами в електронному вигляді, в тому числі електронними документами. При поданні звітності в електронному вигляді застосовуються вимоги Законів України "Про електронні документи та електронний документообіг" і "Про електронний цифровий підпис".

Квартальна та річна бюджетна звітність подається до органів Казначейства в терміни, встановлені для фінансової звітності.

Граничні терміни подання звітних форм визначені порядком подання фінансової звітності, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 29.02.2000 № 419 та відповідними нормативними документами МФУ та інших центральних органів виконавчої влади. Так, квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається бюджетними установами чи організаціями не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Місячний звіт про використання бюджетних асигнувань подається бюджетними установами та організаціями не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним, квартальний – не пізніш як 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річний – не пізніш як 22 січня наступного за звітним року.

Центральні органи виконавчої влади та інші головні розпорядники бюджетних коштів подають зведену фінансову звітність про виконання кошторисів доходів і видатків розпорядниками бюджетних коштів ДКСУ та Рахунковій палаті щокварталу не пізніш як 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, та щороку не пізніш як 1 березня наступного за звітним кварталом.

Органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності, подають зведену фінансову звітність про використання бюджетних коштів відповідним місцевим органам виконавчої влади щокварталу не пізніш як 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, та щороку не пізніш як 25 лютого наступного за звітним року.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління, а також зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають у державній власності, Мінекономіки і Мінфіну щокварталу не пізніш як протягом 45 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніш як 15 квітня наступного за звітним року. Про диференційовані терміни подання цієї фінансової звітності повідомляє Мінфін.

Органи місцевого самоврядування подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств комунальної власності, а також зведену фінансову звітність про фінансове становище товариств, акції (частки, паї) яких перебувають у комунальній власності, відповідним місцевим органам виконавчої влади щокварталу не пізніше 30 днів після закінчення звітного кварталу та щороку не пізніше 10 березня наступного за звітним року. Про диференційовані терміни подання цієї звітності повідомляють місцеві органи виконавчої влади.

Зауважимо, що датою подання фінансової звітності для установ, підприємств, організацій вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності припадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Конкретні терміни подання фінансової звітності встановлюють адресати і доводять до бюджетних установ і організацій.

Терміни (графіки) подання місячної бюджетної звітності до органів Казначейства встановлюються ними у межах термінів, визначених ст. 59

Бюджетного кодексу України. Головні розпорядники затверджують терміни подання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами, включеними до їх мережі, з таким розрахунком, щоб вони вкладались у терміни подання бюджетної звітності до органів ДКСУ.

Головні розпорядники коштів державного або місцевих бюджетів можуть установлювати для розпорядників бюджетних коштів, включених до своєї мережі, додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію відповідно до законодавства України щодо виконання бюджетних програм, за якими вони включені до мережі.

Розпорядники бюджетних коштів подають у повному обсязі фінансові звіти: органу ДКСУ та РБК вищого рівня. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади зведену фінансову звітність подають: ДКСУ, Рахунковій палаті. Статистична та податкова звітність надається відповідно до органів державної статистики та державної фіскальної служби.

Фінансова звітність може бути передана головним бухгалтером власноруч, надіслана поштою, передана у вигляді файлів з набором значень економічних показників через систему електронної пошти.

РОЗДІЛ 11. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ АКТИВІВ

11.1. Організація обліку нефінансових активів

11.2. Організація обліку фінансових активів.

11.3. Організація обліку витрат.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

- порядок організації обліку основних засобів;*
- порядок організації обліку нематеріальних активів;*
- порядок організації обліку запасів;*
- порядок організації обліку грошових коштів;*
- порядок організації обліку розрахунків з дебіторами;*
- порядок організації обліку інших фінансових активів;*
- порядок організації обліку витрат;*

а також уміти:

- відтворювати на практиці порядок організації обліку основних засобів;*
- відтворювати на практиці порядок організації обліку нематеріальних активів;*
- відтворювати на практиці порядок організації обліку запасів ;*
- відтворювати на практиці порядок організації обліку грошових коштів;*
- відтворювати на практиці порядок організації обліку розрахунків з дебіторами;*
- відтворювати на практиці порядок організації обліку інших фінансових активів;*
- відтворювати на практиці порядок організації обліку витрат;*

11.1. Організація обліку нефінансових активів

Організація обліку нефінансових активів являє собою процес вибору й упорядкування способів і прийом із збирання, обробки й передачі достовірної та своєчасної інформації про наявність, рух, зберігання, використання і вибуття вказаних об'єктів обліку. Організація нефінансових активів здійснюється в розрізі видів їх руху, як то: надходження, використання, вибуття.

В цілому організація обліку нефінансових активів активів передбачає:

- визначення нормативної бази бухгалтерського обліку щодо вказаного комплексного об'єкту обліку;
- підготовку роботи із закупівлі нефінансових активів;
- установа порядку приймання об'єктів нефінансових активів та їх ідентифікації;
- розробку облікових номенклатур;
- вибір первинних документів, облікових реєстрів та організацію їх руху;
- організацію матеріальної відповідальності, інвентарного, номенклатурного, складського, аналітичного та синтетичного обліку нефінансових активів;
- встановлення порядку списання нефінансових активів;

Нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку нефінансових активів представлені широким колом регуляторних документів від наказів МФУ до Кодексів та Законів України. Зокрема, їх перелік представлено в розділі 3.

Закупівля нефінансових активів бюджетних установ здійснюється згідно Закону України “Про публічні закупівлі” від 25.12.15 № 922-VIII. Так, його застосування бюджетними установами є обов'язковим за умов якщо:

- вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень, а робіт - 1,5 мільйона гривень;
- вартість предмета закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 1 мільйон гривень, а робіт - 5 мільйонів гривень (щодо бюджетних установ, які здійснюють діяльність в окремих сферах господарювання);

У разі якщо вартість закупівлі є меншої за вище визначені суми, бюджетні установи повинні дотримуватися принципів здійснення публічних закупівель, установлених вказаним Законом, та можуть використовувати

електронну систему закупівель з метою відбору постачальника товару (товарів), надавача послуги (послуг) та виконавця робіт для укладення договору; за відсутності потреби у використанні електронної системи закупівель, за умови, що вартість предмета закупівлі дорівнює або перевищує 50 тисяч гривень та є меншою за вище встановлені межа вартості, бюджетні установи обов'язково оприлюднюють звіт про укладені договори в системі електронних закупівель.

Закупівля бюджетними установами здійснюється відповідно до річного плану, який разом із додатком до річного плану та зміни до них безоплатно оприлюднюються на веб-порталі Уповноваженого органу з питань закупівель протягом п'яти днів з дня їх затвердження.

Для організації та проведення процедур закупівель бюджетна установа має утворити тендерний комітет (комітети) або визначити уповноважену особу (осіб), при цьому членство в тендерному комітеті або визначення уповноваженої особи (осіб) не повинно створювати конфлікт між інтересами бюджетної установи-замовника тендерних торгів та учасника чи між інтересами учасників процедури закупівлі, наявність якого може вплинути на об'єктивність і неупередженість прийняття рішень щодо вибору переможця процедури закупівлі. Склад тендерного комітету та положення про тендерний комітет затверджуються рішенням бюджетної установи-замовника; рекомендовано до його складу включати посадових осіб з економічного, юридичного та фінансових підрозділів вказаного суб'єкту господарювання, представником бухгалтерської служби у складі тендерного комітету може бути головний бухгалтер чи його заступник; не можуть входити до складу тендерного комітету та/або визначатися уповноваженими особами посадові особи та представники учасників тендерних торгів, члени їхніх сімей, а також народні депутати України, депутати Верховної Ради Автономної Республіки Крим та депутати міської, районної у місті, районної, обласної ради. Уповноважена особа (особи) повинна мати вищу освіту і здійснювати свою діяльність на підставі укладеного з бюджетною установою-замовником трудового договору (контракту) або розпорядчого рішення замовника.

До складу тендерного комітету входять не менше п'яти осіб, у тому числі голова тендерного комітету, що призначається бюджетною установою; у разі якщо кількість службових (посадових) осіб у штатній чисельності працівників замовника є меншою, ніж п'ять осіб, до складу тендерного комітету мають входити всі службові (посадові) особи замовника. Голова

тендерного комітету організовує роботу комітету та несе персональну відповідальність за виконання покладених на комітет функцій. У разі визначення замовником уповноваженої особи (осіб) організація роботи здійснюється нею (ними) самостійно згідно з умовами трудового договору (контракту) або положення.

Функціональні обов'язки тендерного комітету або уповноваженої особи (особи) полягають у:

- плануванні закупівлі, складає та затверджує річний план закупівель;
- виборі процедури закупівлі;
- проведенні процедури закупівель;
- забезпеченні рівних умов для всіх учасників, об'єктивний та чесний вибір переможця;
- забезпеченні складання, затвердження та зберігання відповідних документів з питань публічних закупівель;
- забезпеченні оприлюднення інформації та звіту щодо публічних закупівель тощо;

Рішення тендерного комітету або уповноваженої особи оформлюється протоколом, у якому відображаються результати поіменного голосування членів комітету, присутніх на засіданні тендерного комітету, з кожного питання. Проставляються підписи всіх членів комітету, присутніми на його засіданні, або всіх уповноважених осіб. У разі відмови члена тендерного комітету або однієї з уповноважених осіб підписати протокол про це зазначається у протоколі з обґрунтуванням причин відмови.

Замовник самостійно та безоплатно через авторизовані електронні майданчики оприлюднює на веб-порталі Уповноваженого органу в порядку, інформацію про закупівлю, а саме:

- оголошення про проведення процедури закупівлі та тендерну документацію - не пізніше ніж за 15 днів до дня розкриття тендерних пропозицій, якщо вартість закупівлі не перевищує межі, встановлені у частині четвертій цієї статті, та не пізніше 30 днів у разі перевищення таких меж;
- зміни до тендерної документації та роз'яснення до неї (у разі наявності) - протягом одного дня з дня прийняття рішення про їх внесення або надання роз'яснень;
- оголошення з відомостями про укладену рамкову угоду (у разі здійснення закупівлі за рамковими угодами) - не пізніше ніж через сім днів з дня укладення рамкової угоди;

– протокол розгляду тендерних пропозицій - протягом одного дня з дня його затвердження;

– повідомлення про намір укласти договір про закупівлю - протягом одного дня з дня прийняття рішення про визначення переможця процедури закупівлі;

– інформацію про відхилення тендерної пропозиції учасника - протягом одного дня з дня прийняття рішення про відхилення;

– договір про закупівлю - протягом двох днів з дня його укладення;

– повідомлення про внесення змін до договору - протягом трьох днів з дня внесення змін;

– звіт про виконання договору - протягом трьох днів з дня закінчення строку дії договору, виконання договору або його розірвання;

– звіт про укладені договори - протягом одного дня з дня укладення договору.

Відповідальність за повноту та достовірність інформації, що оприлюднюється на веб-порталі Уповноваженого органу, несуть голова та секретар тендерного комітету замовника або уповноважена особа (особи).

За результати проведені тендерних торгів обов'язково формується та оприлюднюється звіт про результати проведення процедури закупівлі, в якому зазначаються:

– найменування предмета закупівлі;

– кількість учасників процедури закупівлі та найменування і місцезнаходження учасника, з яким укладено договір про закупівлю;

– ціни пропозицій учасників тендеру (ціна пропозиції на переговорах у разі застосування переговорної процедури закупівлі) та сума, визначена в договорі про закупівлю;

– дата оприлюднення оголошення з відомостями про укладену рамкову угоду, за якою укладено договір про закупівлю (у разі проведення закупівлі за рамковими угодами), розміщеного на веб-порталі Уповноваженого органу;

– дата оприлюднення повідомлення про намір укласти договір, розміщеного на веб-порталі Уповноваженого органу;

– дата оприлюднення оголошення про проведення процедури закупівлі на веб-порталі Уповноваженого органу;

– у разі якщо в результаті проведення торгів не було укладено договір про закупівлю - підстави прийняття рішення про неукладення договору про закупівлю;

– дата укладення договору про закупівлю;

– зведена інформація про наявність і відповідність установленим законодавством вимогам документів, що підтверджують відповідність учасників кваліфікаційним критеріям та наявність/відсутність певних обставин, що спричиняють відхилення тендерної пропозиції;

– у разі закупівлі робіт або послуг - повне найменування та місцезнаходження кожного юридичного суб'єкта господарювання, якого учасник, з яким укладено договір про закупівлю, буде залучати до виконання робіт як субпідрядника в обсязі не менше ніж 20 відсотків вартості договору про закупівлю, якщо про це зазначено в договорі про закупівлю.

Ідентифікація предметів та інших нематеріальних активів в якості нефінансових активів здійснюється у порядку, закріпленому НП(С)БОДС та іншими нормативними актами з питань бухгалтерського обліку нефінансових активів бюджетних установ в частині визнання та класифікації вказаного комплексного об'єкту обліку (порядок їх проведення викладено в розділі 3).

Для прийняття об'єктів необоротних активів, доцільно утворити постійно діючу комісію, до складу якої за наказом керівника установи включити не менш як три посадові особи:

– представника підрозділу бухгалтерського обліку – головного бухгалтера чи заступника;

– представника підрозділу будівництва та ремонтів необоротних активів – головного інженера чи механіка;

– представника підрозділу матеріально-технічного забезпечення.

До складу комісії можуть увійти матеріально відповідальні посадові особи установи. Очолює комісію, як правило, головний спеціаліст – представник підрозділу, що відповідає за експлуатацію необоротних активів, ремонт і будівництво. Рекомендується включати до складу комісії представника розпорядника бюджетних коштів вищого рівня, що надасть змогу комісії в такому складі приймати необоротні активи, що надходять до установи як гуманітарна допомога. Якщо комісія утворюється щоразу, коли установа отримує необоротні активи, до її складу можуть бути включені посадові особи – представники постачальника.

Приймаючи об'єкт, комісія має визначити придатність його до експлуатації; належність об'єкта до тієї чи іншої групи та підгрупи згідно з розробленою класифікацією; повноту укомплектованості об'єкта (у разі недокомплектації – виявити відсутні частини); точну площу об'єкта; наявність технічної документації та її повноту й достовірність. На підставі проведеного

огляду комісія складає типовий Акт введення в експлуатацію основних засобів (застосовується для оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів, які придбані, створені (виготовлені), а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих основних засобів) (додаток Н.1), Акт прийняття – передачі основних засобів (застосовується для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі основних засобів, крім безоплатної передачі основних засобів, які є об'єктами права державної та комунальної власності, а також для передачі основних засобів покупцю у разі їх відчуження) (додаток Н.2), Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Обов'язкові реквізити Акту введення в експлуатацію такі:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код установи за ЄДРПОУ;
- місце складання;
- номер документа;
- дата складання;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- кількість;
- первісна вартість;
- сума;
- знос;
- ліквідаційна вартість;
- строк корисного використання;
- рік випуску;
- номер паспорта;
- назва об'єкту;
- назва облікового регістру;
- дебет рахунку;
- кредит рахунку тощо;

Обов'язкові реквізити Акту прийняття-передачі такі:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код установи за ЄДРПОУ;
- місце складання;
- номер документа;
- дата складання;
- найменування юридичної особи, що передає основні засоби;
- найменування юридичної особи, що здає основні засоби;

- інвентарний (номенклатурний) номер;
- кількість;
- первісна вартість;
- сума;
- знос;
- рік випуску;
- номер паспорта;
- назва об'єкту;
- назва облікового регістру;

- дебет рахунку;
- кредит рахунку тощо;

Обов'язкові реквізити Акту введення в господарський обіг такі:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код установи за ЄДРПОУ;
- номер документа;
- дата складання;
- назва об'єкта;
- найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт;
- власник об'єкта права інтелектуальної власності;
- строк корисного використання;
- дебет рахунку;
- кредит рахунку тощо;
- дата введення в експлуатацію;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- первісна вартість;
- ліквідаційна вартість;
- річна сума амортизації тощо;

В Актах зазначається найменування об'єкта, його місцезнаходження в момент прийняття (передачі), коротка характеристика об'єкта, відповідність об'єкта технічним умовам, необхідність доробки, результати випробовування об'єкта та висновки комісії. Акт введення в експлуатацію та Акт введення в господарський оборот складаються в одному примірнику, Акт прийняття-передачі - у двох примірниках, їх підписують всі члени комісії, а затверджує керівник установи. На актах проставляє свій підпис матеріально відповідальна особа, що здійснюватиме зберігання необоротних активів.

Прийняття необоротних активів після ремонту, реконструкції чи модернізації оформлюється Актом приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (додаток Н.3), який складає у двох примірниках і підписує відповідно уповноважений представник установи. Факт здачі виконаних робіт фіксує своїм підписом представник підприємства (організації), яке виконувало роботу. Акт містить такі реквізити:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код установи за ЄДРПОУ;
- місце складання;
- номер документа;
- дата складання;
- назва об'єкта;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- первісна вартість;
- вартість ремонту, реконструкції, модернізації;
- назва облікового регістру;
- дебет рахунку;
- кредит рахунку тощо;

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

Коли необоротні активи надходять до установи, матеріально відповідальна особа на документі постачальника або на акті має засвідчити своїм підписом одержання цих цінностей і прийняття їх на зберігання.

Облікові номенклатури розробляються за таким переліком:

- надійшли в експлуатацію новозбудовані будинки, споруди;
- придбані необоротні активи за рахунок коштів загального фонду;
- придбані необоротні активи за рахунок коштів спеціального фонду;
- безоплатно отримані необоротні активи;
- оприбутковуються лишки необоротних активів, виявлені під час інвентаризації.

Графіки руху документів розробляються за загальною методикою, викладеною в розділі 10.

Придбані запаси можуть бути передані установі:

- на складі постачальника;
- на складі бюджетної установи.

Таблиця 11.1.

Оперограма (документограма) акта на прийняття-передачу основних засобів

Вид роботи		Виконавці			
		Комісія з прийняття об'єктів необоротних активів	Керівник установи	Бухгалтерія установи	Передавач
1	Огляд об'єкта необоротних активів та складання Акта прийняття-передачі основних засобів -у 2-х примірниках	●			
2	Підпис Акта	●			
3	Затвердження Акта		●		
4	Передача Акта прийняття-передачі основних засобів для обробки			●	●
5	Перевірка й обробка інформації Акта та внесення її до інвентарної картки			●	
6	Підпис головного бухгалтера про підтвердження прийняття об'єкта на облік			●	
7	Передача Акта для фіксування інформації в системі реєстрів синтетичного обліку – меморіальних ордерах			●	

Якщо запаси отримуються на складі постачальника, бюджетна установа для виконання функцій з приймання зазначених матеріальних цінностей призначає експедитора, який їх приймає, перевіряє та доставляє на підставі довіреності. Прийняття запасів експедитором передбачає отримання вантажу для доставки. При цьому експедитор має перевірити запаси на предмет:

– цілості – у разі, якщо запаси надходять у вигляді певних комплектів (пачки паперу, коробки з канцелярським приладдям, лікарськими засобами – пігулками чи ампулами тощо) стандартних ємностей (банки з фарбою) і т. ін.;

– фактичної відповідності даним первинних документів – за кількістю, масою, розміром;

– якісної відповідності – запаси мають відповідати тим якісним характеристикам, які були обумовлені тендерною угодою.

У разі виявлення розбіжностей експедитор має повідомити про них постачальникові і вимагати заміни тих товарно-матеріальних цінностей, що не відповідають зазначеним умовам. Якщо заміна неможлива, складається додатковий акт. Експедитор несе повну матеріальну відповідальність за доставку товарно-матеріальних цінностей в установу.

Доставка матеріальних запасів до місця їх отримання супроводжується передачею експедитором зазначених цінностей на склад та їх прийняттям на складі матеріально відповідальною особою. На складі матеріальні запаси, що надійшли, підлягають аналогічній перевірці, яку проводить особа, що приймає товарно-матеріальні цінності.

Якщо постачальник бере на себе функції з доставки товарно-матеріальних запасів, організація здійснює ретельну перевірку зазначених предметів під час їх надходження. Приймання продуктів має здійснюватись за транспортними чи супровідними документами (рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними (форма № 1-ТН) тощо) перевізника чи відправника. Відсутність зазначених первинних документів чи неповнота їх заповнення не є підставою для припинення приймання товарно-матеріальних цінностей. Тоді складається акт про фактичну наявність товарно-матеріальних цінностей із зазначенням документів, яких бракує.

У процесі приймання матеріалів та інших запасів матеріально відповідальною особою – працівником складу – здійснюється перевірка цілості, кількості та якості товарно-матеріальних цінностей.

Перевірка цілості отриманих запасів полягає в установленні непошкодженості тари чи пакування. Після суцільного перегляду товарно-матеріальних цінностей, що надійшли, матеріально відповідальна особа перевіряє їх кількість. Перевіряючи кількість місць (ящиків, мішків, в'язок, коробок, контейнерів, упаковок тощо), матеріально відповідальна особа простим підрахунком визначає загальну кількість кожного з найменувань. Перевірка маси отриманих запасів потребує відповідних вимірювальних приладів (вагів різної категорії, за допомогою яких здійснюється порівняння фактичних даних та даних первинних документів). Перевірка якості зазначених товарно-матеріальних

цінностей здійснюється за зовнішніми ознаками. Якщо виникають сумніви щодо доброякісності запасів, потрібно здійснити ретельнішу перевірку – за допомогою зовнішньої експертизи. Так, стосовно продуктів харчування експертизу проводить лабораторія санітарно-епідеміологічної станції.

Якщо під час приймання запасів виявлено нестачу чи невідповідність стосовно кількості, матеріально відповідальна особа має припинити приймання, забезпечити зберігання запасів, не змішуючи їх з однорідними товарами, і відразу викликати представника постачальника для складання акта приймання матеріалів ф. З-1 (додаток Н.4). Представник постачальника повинен прийти до установи не пізніше як наступного дня, а в разі приймання товарно-матеріальних цінностей, що мають обмежений термін зберігання, зокрема, продуктів харчування, – упродовж чотирьох годин. Якщо представник не з'явився, акт складається у присутності незацікавленої організації.

Коли виявлено розбіжності між фактично отриманими запасами та даними супровідних документів, приймальна комісія у присутності завідуючого складом та представника постачальника складає акт ф. З-1, М-7. Запаси, що належать до продукції виробничих майстерень та сільськогосподарського виробництва, приймаються та оприбутковуються на складі на підставі прибуткового ордера ф. М-4 і актів приймання.

Запаси, що надходять до установи в порядку централізованого постачання, оприбутковуються звичайно. При цьому варто зазначити, що закупівельник і замовник – це різні установи. Установа-замовник на підставі надходження від установи-закупівельника повідомлення про відправлення на її адресу матеріальних цінностей стежить за їх прибуттям. У разі неодержання матеріальних цінностей за період, достатній для їх транспортування, про це потрібно повідомити установу-закупівельника для вжиття заходів та розшуку й доставки матеріальних цінностей.

Виробничі запаси, тварини на вирощуванні й відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріали й продукти харчування, отримані установою як гуманітарна допомога, приймає комісія, створена наказом керівника установи, до складу якої неодмінно входять працівник бухгалтерії та представник організації вищого рівня. Комісія на підставі огляду та експертного оцінювання складає акт, в якому зазначається найменування, кількість, вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види.

Матеріали, що отримані в результаті розбору необоротних активів і залишені у розпорядженні установи, надходять на склад за прибутковим ордером ф. М-4.

Вибір носіїв інформації щодо обліку надходження запасів полягає у визначенні щодо різних видів чи груп запасів первинних носіїв інформації, затверджених нормативною базою.

Так, під час приймання матеріальних запасів, за якими існують кількісні і якісні розбіжності з даними документів постачальника, складається акт про приймання матеріалів ф. З-1, який, крім загальних реквізитів, містить такі:

- найменування запасів;
- одиниця виміру;
- номенклатурний номер;
- кількість;
- ціна;
- сума;
- код функціональної класифікації;
- номер субрахунка, що кредитується.

Останні реквізити заповнюються в бухгалтерії. Крім того, комісія фіксує в акті інформацію про джерело утримання, матеріально відповідальну особу, вид операції. Акт складається у двох примірниках. Факт приймання та оприбуткування матеріальних запасів підтверджується підписом матеріально відповідальної особи, що прийняла їх на відповідальне збереження. Після оприбуткування запасів на складі матеріально відповідальна особа передає обидва примірники акта із супровідними документами постачальника до бухгалтерії, де один примірник використовується для обліку прийнятих матеріальних запасів, а другий – для подання претензій постачальникові.

Дещо розширену інформацію містить акт про приймання матеріалів ф. М-7, рекомендований до використання та затверджений Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 № 193 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів” (не є чинним). Зазначений первинний документ містить інформацію про таке:

- місце складання акта;
- початок прийняття (год, хв);
- закінчення прийняття (год, хв);
- перелік супровідної транспортної документації, що додається до вантажу;
- найменування та адресу відправника;
- найменування та адресу одержувача;
- найменування та адресу постачальника;
- дату відправлення матеріальних запасів;
- номер угоди;

– дату та час прибуття, видачі вантажу перевізникові, розкриття транспортного засобу, доставки на склад.

В акті подається характеристика матеріальних запасів щодо кількості місць, виду упаковки, найменування та маси продукції. Окремим пунктом фіксуються дані перевірки тари та власне матеріальних засобів. Крім того, виявлені розбіжності відображаються за видами (нестача, брак, бій, пересортиця, надлишок). Щодо ідентифікації прийнятих матеріальних запасів у межах установи в акті зазначаються склад, який приймає запаси, код постачальника, номер супровідного документа, сорт, номенклатурний номер, одиниця виміру.

Порядок складання акта ф. М-7 не відрізняється від наведеного за актом ф. З-1.

За фактом розбіжностей щодо якості під час приймання продуктів харчування складається окремий акт ф. 46-МЗ, затверджений Наказом Міністерства охорони здоров'я СРСР від 5.05.83 № 530. В акті зазначаються:

- час і місце складання акта;
- найменування установи охорони здоров'я;
- прізвища і посади осіб, що беруть участь у взятті проб недоброякісних продуктів харчування;
- найменування постачальника;
- номер і дата супровідного документа, за яким надійшли недоброякісні продукти харчування;
- спосіб відправлення продуктів харчування;
- час прибуття вантажу;
- час початку та закінчення прийняття продуктів харчування;
- умови зберігання продуктів харчування.

Зауважимо, що недоброякісні продукти харчування, зазначені в акті, повертаються постачальникові разом із висновком лікаря чи санепідеміологічної станції про недоброякісність отриманих продуктів харчування.

Ще одним документом з оформлення надходження матеріальних запасів є прибутковий ордер ф. М-4. Цей первинний документ містить таку інформацію:

- номер супровідного документа постачальника;
- дата складання;
- склад;
- постачальник;
- найменування, сорт, розмір, марка матеріальних цінностей;
- номенклатурний номер;
- одиниця виміру;
- кількість;

- ціна та сума;
- номер паспорта (для матеріальних запасів, що містять дорогоцінні матеріал і каміння).

Прибутковий ордер в одному примірнику складає матеріально відповідальна особа в день надходження цінностей на склад.

Організація руху носіїв облікової інформації передбачає традиційну розробку облікових номенклатур за напрямком “Облік матеріальних запасів”, підвид руху – надходження, до переліку яких належать:

- придбані запаси;
- отримані запаси як гуманітарна допомога;
- отримані лишки запасів, що були виявлені під час інвентаризації.

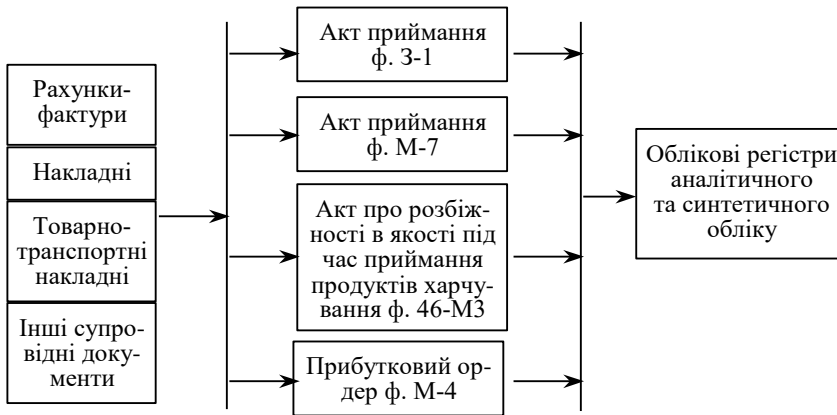


Рис. 11.1. Схема руху облікової інформації про надходження матеріальних запасів

Графіки документообігу розробляють за загальною методикою. Схему руху інформації у процесі обліку надходження матеріальних запасів зображено на рис. 11.1.

Організація обліку наявності нефінансових активів передбачає визначення нормативної бази; організацію матеріальної відповідальності, інвентарного, номенклатурного, складаського, аналітичного та синтетичного їх обліку. Основним завданням організації наявності нефінансових активів установи (організації) є забезпечення збереження цієї категорії активів.

Організація матеріальної відповідальності полягає у виробленні оптимального механізму юридичної відповідальності, який полягає в тому, що працівник зобов'язаний відшкодувати повністю або частково матеріальні збитки, які сталися з його вини. Питання матеріальної відповідальності регулюється такими нормативними актами:

- Кодексом законів України про працю (ст. 130-138);
 - Законом України “Про визначення розміру збитків, заподіяних підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і валютних цінностей” від 06.06.95 № 217/95-ВР;
 - Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р № 116;
 - Переліком робіт, при виконанні яких може застосовуватись колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування та Типовим договором про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність, затвердженим Наказом Міністерства праці України від 12.05.1996 р. № 43;
 - Переліком посад і робіт, заміщуваних або виконуваних працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатись письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), переведення або застосування у процесі виробництва та Типовим договором про повну індивідуальну відповідальність, затвердженими Постановою Державного Комітету Ради Міністрів СРСР з праці і соціальних питань і Секретаріату Всесоюзної Центральної Ради Професійних Спілок від 28.12.1977 р. № 447/24;
 - Порядком укладання письмових договорів про повну матеріальну відповідальність працівників і службовців за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання або для інших цілей, затвердженим Постановою Ради Міністрів СРСР від 03.05.1977 р. № 889;
 - Положенням про матеріальну відповідальність робітників і службовців за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації, затвердженим Указом Президії ВР УССР від 13.07.1976 р. № 4204-IX;
- За місцем зберігання всі нефінансові активи мають перебувати на відповідальному зберіганні в матеріально відповідальних осіб.
- Механізм організації матеріальної відповідальності передбачає такі кроки:
- укладання угоди;
 - інструктаж;
 - організацію контролю за зберіганням активів.
- Відповідно до нормативної бази угоди укладаються стосовно двох видів матеріальної відповідальності: повної і часткової (табл. 11.2).

Таблиця 11.2

**Порівняльна характеристика повної і часткової (обмеженої)
матеріальної відповідальності**

<i>Випадки настання матеріальної відповідальності</i>	
<i>Повна відповідальність</i>	<i>Часткова відповідальність</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих матеріально відповідальній особі, з якою укладено договір про повну матеріальну відповідальність	Псування або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції, інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, виданих в користування працівникові (у розмірі, що не перевищує середньомісячного заробітку)
Незабезпечення цілості майна та інших цінностей особою, що отримала їх під звіт за разовою довіреністю	
Заподіяння шкоди працівником, яка має характер кримінального злочину	Зайві грошові виплати, неправильна постановка обліку та порушення порядку зберігання матеріальних чи грошових цінностей, невжиття необхідних заходів щодо запобігання простоям, випуск недоброякісної продукції, розкрадання, знищення, псування грошових та матеріальних цінностей, що були здійснені керівником установи чи його заступником, керівниками структурних підрозділів чи їх заступниками
Заподіяння шкоди працівником у нетверезому стані	
Нестача, умисне знищення чи псування матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції, інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, переданих установою працівникові в користування)	
Заподіяння шкоди працівником під час виконання своїх трудових обов'язків	
Заподіяння шкоди працівником не під час виконання своїх трудових обов'язків	
Незаконне звільнення чи переведення, здійснене службовою особою стосовно працівника	

Матеріальна відповідальність за ступенем охоплення поділяється на колективну та індивідуальну.

Покладаючи функції зі зберігання необоротних активів та інших матеріальних і грошових цінностей на відповідну посадову особу, установа в особі керівника укладає з працівником письмовий договір про повну матеріальну відповідальність за умов, що працівник досяг вісімнадцятирічного віку. У цьому документі подається найменування роботи, уточнюється зв'язок зазначених позицій з відповідними функціями щодо певного виду цінностей, визначаються зобов'язання працівника стосовно цього виду цінностей, а також зобов'язання адміністрації і т. ін.. Необхідною умовою укладання договору про колективну матеріальну відповідальність є погодження його з профспілковим комітетом установи чи організації (зокрема стосовно об'єктивної потреби застосування саме даної форми відповідальності) та створення працівникам, які беруть на себе відповідальність за збереження відповідних матеріальних цінностей, необхідних умов для нормальної роботи й забезпечення повного збереження переданих їм цінностей.

На посаду, функціональними обов'язками якої передбачено зберігання грошових чи товарно-матеріальних цінностей, заборонено приймати особу, що мала судимість за їх розкрадання.

Матеріальна відповідальність закріплюється зазначенням у наказі про облікову політику прізвища, ім'я, по батькові працівника, назви його посади та сфери матеріальної відповідальності. Водночас у бухгалтерії має бути сформовано окремий список матеріально відповідальних осіб за структурними підрозділами із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові, виду цінностей, дати проведення планових інвентаризацій (табл. 11.3).

Таблиця 11.3

Список матеріально відповідальних осіб

<i>Найменування структурного підрозділу</i>	<i>Прізвище, ім'я та по батькові</i>	<i>Вид цінностей</i>	<i>Дата проведення інвентаризації</i>

Інструктаж кожної матеріально відповідальної особи здійснює працівник бухгалтерії, який докладно ознайомлює її з обов'язками та правами сторони, що приймає матеріальну відповідальність, відповідно до Кодексу законів про працю

України, а також Кримінального кодексу та Кодексу про адміністративні правопорушення; порядком здійснення обліку та зберігання цінностей згідно з чинною нормативною базою; порядком та строками проведення річної інвентаризації; обов'язками адміністрації щодо матеріально відповідальної особи; порядком відшкодування завданих збитків тощо. У разі потреби матеріально відповідальним особам видаються примірники відповідних нормативних актів, що регулюють питання обліку, зберігання необоротних активів та питання матеріальної відповідальності. Про факт проведення інструктажу кожної матеріально відповідальної особи у відповідному журналі реєстрації робиться запис із зазначенням дати, прізвищ та посад обох причетних до цієї справи сторін, що засвідчується їхніми підписами.

Крім договору про повну матеріальну відповідальність існує ще один документ, який закріплює за працівником обов'язки щодо збереження цінностей. Цей документ має назву довіреності. Організуючи матеріальну відповідальність у цьому разі, потрібно керуватись Цивільним кодексом України (ст.244-245) та іншими такими нормативними актами.

Довіреність видається працівникові установи для отримання товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів. Довіреність – документ, що містить такі реквізити:

- назву підприємства-одержувача та його адресу;
- ідентифікаційний код за ЄДРПОУ;
- назву підприємства-платника і його адресу;
- номер рахунка;
- МФО;
- найменування банку;
- терміни дії довіреності;
- серію та номер довіреності;
- дату видачі;
- кому видано довіреність;
- реквізити документа, що засвідчує особу;
- від кого отримує цінності;
- за яким документом;
- перелік цінностей, що їх належить отримати (найменування, одиниця виміру, кількість).

Остаточну оформлену довіреність, підписану керівником та головним бухгалтером, затверджують печаткою та видають особі, яка має одержувати відповідні цінності. Відомості про видану довіреність вносяться до Журналу реєстрації довіреностей (табл.11.4). З огляду на

особливий статус цього первинного посадового документа особа, яка здійснює облік, реєстрацію та видачу довіреностей, має наскрізно пронумерувати його сторінки й прошнурувати. Підготовлений так Журнал скріплюється печаткою установи та підписами її керівника й головного бухгалтера.

Таблиця 11.4

Журнал реєстрації довіреностей

<i>№ довіреності</i>	<i>Дата видачі</i>	<i>Строк дії довіреності</i>	<i>Посада і прізвище особи, якій видано довіреність</i>	<i>Найменування посадовця</i>	<i>Номер і дата контракту, наряду, рахунка, спеціфікації та іншого документа або</i>	<i>Розписка особи, що одержала цінність</i>	<i>Позначка про використання довіреності (№ і дата документа)</i>

Особу, якій видається довіреність, інструктують щодо її використання, особливу увагу приділяють таким питанням:

- порядку використання довіреності;
- терміну її використання;
- порядку звітування про використання чи повернення невикористаної довіреності.

Щоб зафіксувати факт проведення інструктажу, доцільно скористатися журналом реєстрації проведення інструктажу, зазначивши там прізвище, ім'я та по батькові посадової особи, що здійснювала інструктаж, і посадової особи, яку було проінструктовано, та дату проведення інструктажу. Про використання довіреностей чи повернення невикористаних довіреностей у відповідному журналі реєстрації робиться запис про номери документів на одержані цінності або зазначається дата повернення довіреності. Повернуті невикористані довіреності з написом “Невикористані” зберігаються протягом відповідного строку. Списання бланків довіреностей – використаних чи повернутих як невикористані – здійснюється за актом.

Організація інвентарного обліку полягає передусім у розробці системи кодування інвентарних номерів. Згадаймо, що інвентарний облік здійснюється за інвентарними об'єктами. Інвентарним об'єктом вважається закінчений конструктивний пристрій з усім належним до нього устаткуванням. Отже, йдеться про конструктивно виокремлений предмет,

призначений для виконання певних самостійних функцій, або цілісний комплекс конструктивно об'єднаних предметів, що становлять одне ціле і разом виконують певні функції. Наприклад, інвентарним об'єктом є кожна окрема будівля разом з усіма потрібними для її експлуатації внутрішніми комунікаціями: системою опалення приміщення, включаючи й котельну установку (якщо остання розташована в самому приміщенні); внутрішньою мережею водогазопроводу й каналізації з усіма пристроями; внутрішньою мережею силової та освітлювальної електропроводки; усією освітлювальною арматурою; внутрішніми телефонними і сигнальними мережами та вентиляційними пристроями загальносанітарного призначення; підйомниками (ліфтами) тощо. Якщо будівлі стоять поруч одна з одною і мають спільну стіну, але кожна з них становить самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами. Земля та будівлі, розташовані на ній, є окремими необоротними активами за умови, що їхню вартість можна відокремити. Надвірні споруди (огорожі тощо), які обслуговують будівлю, становлять разом з нею один інвентарний об'єкт, якщо їх можна віднести до певного приміщення цієї будівлі. У протилежному разі зазначені споруди утворюють окремий інвентарний об'єкт. Зовнішні прибудови до будівлі, що мають самостійне господарське призначення, утворюють окремий інвентарний об'єкт.

Кожному інвентарному об'єктові (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають специфічне призначення) присвоюється інвентарний номер, який має вісім знаків. Перші три знаки – це номер субрахунка, четвертий – номер підгрупи, решта чотири – порядковий номер предмета у групі. Скажімо, інвентарний номер 10320004 означає, що даний інвентарний об'єкт належить до групи 103 “Будинки і споруди”, підгрупи 2 “Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання” і має порядковий номер 0004 (гуртожиток № 4 вищого навчального закладу).

Для білизни, постільних речей, одягу, взуття та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються номенклатурні номери, що мають сім знаків. Перші три – це номер субрахунка, четвертий – номер групи, решта три – порядковий номер предмета у підгрупі. Наприклад, номенклатурний номер 1141003 відповідає групі 114 “Білизна, постільні речі, одяг та взуття”, підгрупі 1 “Білизна”, в якій згідно з порядковим номером предмета маємо халат лікарняний серії ХБ132.

Інвентарний номер фіксується на відповідному інвентарному об'єкті необоротних активів за допомогою жетонів, які прикріплюються до цього об'єкта, наприклад фарбою, яка наноситься на нього, чи іншим способом, але так, щоб не зіпсувати зовнішній вигляд об'єкта. На першій та сімнадцятій сторінках кожної книжки інвентарний номер записують чорнильною чи кульково-вою ручкою. При цьому номер не повинен перетинати текст книжки. Білизна, постільні речі, одяг, взуття та малоцінні необоротні активи акуратно маркуються спеціальним штампом (незмивною фарбою), на якому зазначається найменування установи, а в разі здачі предметів в експлуатацію – ще й рік і місяць видачі. Інвентарні й номенклатурні номери, присвоєні об'єктам необоротних активів, зберігаються за ними весь час, поки вони перебувають в установі. Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, протягом трьох років не повинні присвоюватись новим об'єктам, що надходять у цей період.

Зауважимо, що номери інвентарних об'єктів (як інвентарні, так і номенклатурні) є фактично їхніми кодами. Розробка таких номерів з огляду на подану у плані рахунків типову класифікацію необоротних активів бюджетних установ (через систему рахунків, субрахунків та підгруп за субрахунками) зводиться здебільшого до визначення предметів у групі. При цьому варто враховувати такі положення:

– для тих субрахунків, які не віднесено до підгруп, п'ятий знак позначається нулем;

– для предметів одного найменування, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер.

Організація аналітичного обліку необоротних активів починається з вибору носіїв інформації відповідного рівня. Так, Наказами МФУ № 818 та №732 рекомендовано використовувати такі реєстри аналітичного обліку:

- Інвентарну картку обліку об'єкта основних засобів (додаток Н.5);
- Інвентарну картку обліку тварин і багаторічних насаджень (додаток Н.6);
- Інвентарну картку групового обліку основних засобів (додаток Н.7);
- Акт внутрішнього переміщення основних засобів (додаток Н.8);
- Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів містить такі реквізити:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код за ЄДРПОУ;
- свій власний номер;
- повну назву об'єкта і його призначення;

- найменування заводу-виробника;
- місцезнаходження об'єкта;
- матеріально відповідальну особу;
- паспорт, модель, тип, марку;
- заводський номер, рік випуску;
- дату, номер акта про введення в експлуатацію;
- дату, номер акта приймання-передачі;
- пристосування і приладдя, що належать до об'єкта основних засобів (назви);
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- синтетичний рахунок, субрахунок;
- первинну вартість;
- вартість, яка амортизується;
- знос;
- період, за який нараховується амортизація;
- номер накладної на внутрішні переміщення;
- дату накладної;
- посада, прізвище, ім'я, по батькові, підпис особи, що заповнювала картку тощо.

Окрім цього, до картки заноситься інформація про дорогоцінні метали, позначка про оприбуткування, позначка про вибуття, дані про реконструкцію, модернізацію, капітальний ремонт.

Інвентарні картки відкриваються в одному примірнику на підставі актів прийняття – передачі в бухгалтерії установи або в централізованій бухгалтерії за об'єктами чи за групами. Інвентарні картки зберігаються в бухгалтерії в секторі чи групі, що відповідає за ведення обліку необоротних активів, у вигляді картотеки, систематизованої за певними ознаками. Вибір ознак систематизації та визначення принципів розміщення карток є одним із завдань організації обліку наявності необоротних активів. Загальні рекомендації щодо розміщення таких карток передбачають: розклад за відповідними субрахунками та групами, з поділом до того ж за матеріально відповідальними особами, а в централізованих бухгалтеріях – додатково за обслуговуваними установами. З огляду на доволі широку класифікаційну схему поділу необоротних активів доцільно розглядати такі додаткові ознаки групування карток:

- за станом (в експлуатації; у запасі; на консервації);
- за характером власності (власні та орендовані).

При цьому в разі групування за станом можна виокремлювати ще й такі, скажімо, підгрупи:

– за необоротними активами, що перебувають в експлуатації – картки можна поділити за структурними підрозділами, а далі – за матеріально відповідальними особами;

– за необоротними активами, що перебувають у запасі – групування карток може здійснюватись за місцями зберігання та за матеріально відповідальними особами;

– за необоротними активами, що законсервовані – за місцями зберігання та за матеріально відповідальними особами.

Перший рівень комплектації карток можливий за такою ознакою, як дата відкриття картки: картки, що відкриті до першого числа поточного місяця; картки, що відкриті в поточному місяці; картки, що закриті в поточному місяці. Доцільно також картки на об'єкти, що перебувають у капітальному ремонті, зосереджувати в окремих комірках картотеки.

Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень має дещо інший набір реквізитів, які характеризують специфічні об'єкти необоротних активів, а саме:

- ідентифікаційний код за ЄДРПОУ;
- свій власний номер;
- повну назву та призначення об'єкта;
- від кого надійшов;
- місцезнаходження;
- матеріально відповідальна особа;
- інвентарний номер;
- облікову книжку, паспорт номер;
- номар тварини;
- порода;
- кличка; масть, прикмети;
- дату народження (насадження);
- площа;
- дату і номер акта про введення в експлуатацію;
- дату і номер акта прийняття-передачі;
- вартість, що амортизується;
- знос;
- номер накладної на внутрішні переміщення;
- дату накладної;
- посаду, підпис та ПІБ особи, що склала картку

У картці подається також інформація про оприбуткування, внутрішнє переміщення, остаточне вибуття та наводиться стисла індивідуальна характеристика тварин чи багаторічних насаджень.

Інвентарна картка групового обліку основних засобів призначена для аналітичного обліку білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, сценічно-постановних засобів, малоцінних необоротних активів і таких, що мають спеціальне призначення, містить такі реквізити:

- ідентифікаційний код за ЄДРПОУ;
- найменування установи;
- найменування об'єкта і його призначення;
- матеріально відповідальну особу;
- первісна вартість;
- номенклатурний номер;
- сума амортизації (зносу) тощо.

Картка містить також інформацію про відповідні цінності стосовно їх надходження та вибуття (дата, номер меморіального ордера, вид операції – кількість, сума) і залишку в натуральному та грошовому виразі.

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів містить такі реквізити:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код установи за ЄДРПОУ;
- номер документа;
- дата складання;
- назва об'єкта;
- найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт;
- дата виникнення права;
- акт про введення об'єкта права власності в господарський оборот;
- місце використання, прізвище відповідальної особи;
- строк корисного використання;
- дата введення в експлуатацію,
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- код субрахунку;
- первісна вартість;
- ліквідаційна вартість;
- річна сума амортизації тощо;

Внутрішнє переміщення об'єктів необоротних активів супроводжується оформленням Акту внутрішнього переміщення основних засобів, яка містить такі реквізити:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код установи за ЄДРПОУ;
- місце складання;
- назва об'єкта;
- номер документа;
- дата складання;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- одиниця виміру;
- кількість;
- первісна (переоцінена) вартість;
- сума тощо.

Якщо потрібне повніше висвітлення інформації, установа за погодженням із галузевим міністерством розробляє власну форму первинного документа на переміщення необоротних активів.

За місцем зберігання об'єкти необоротних активів обліковуються відповідно до інвентарних списків, які крім загальних реквізитів містять таку інформацію:

- назву структурного підрозділу;
- найменування класифікаційної групи;
- інвентарну картку (дату відкриття та номер);
- інвентарний номер;
- повне найменування об'єкта;
- первісну вартість;
- реквізити виду операції і вибуття (переміщення);
- назву установи.

Інвентарні описи ведуться для пооб'єктного обліку за матеріально відповідальними особами, при цьому дані обліку наявності об'єктів за місцем зберігання мають бути тотожними даним карток інвентарного обліку, що ведуться в бухгалтерії установи. Зауважимо, що в окремих випадках аналітичний облік необоротних активів може вестись у книзі обліку необоротних активів чи в інвентарній книзі.

Важливим аспектом організації обліку наявності необоротних активів є організація руху носіїв облікової інформації з розробленням облікових номенклатур і докладних графіків (індивідуальних і загальних) руху носіїв

(рис. 11.2; табл.11.5). Відповідну методику, що охоплює всі зазначені напрями організації обліку, було розглянуто в розд.10.

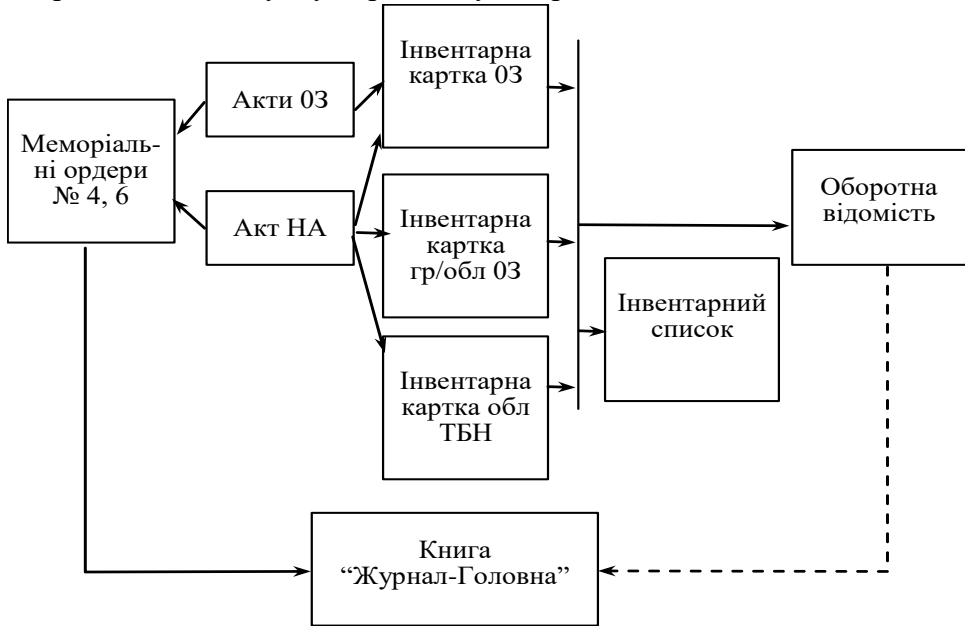


Рис. 11.2. Схема руху облікової інформації у процесі обліку надходження та наявності необоротних активів

В процесі використання основних засобів за певних умов, визначених відповідними нормативним актами, останні підлягають переоцінці. У наслідок проведеної переоцінки складається Акт переоцінки основних засобів (додаток Н.9) з фіксацією в ньому такої інформації:

- назва об'єкта;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- первісна (переоцінена) вартість;
- знос; знос після переоцінки тощо;
- справедлива вартість;
- індекс переоцінки;
- переоцінена вартість.

До сказаного додамо, що варто виокремити організацію поточного контролю за використанням необоротних активів, що має на меті забезпечувати раціональне й ефективне функціонування необоротних активів в установі.

Таблиця 11.5

Оперограма накладної на внутрішнє переміщення необоротних активів

№ з/п	Назва роботи	Виконавці			
		Структурний підрозділ, що передає об'єкт необоротних активів	Бухгалтерія	Керівник установи	Структурний підрозділ, що отримує об'єкт необоротних активів
1	Виписування накладної (вимоги) у 2-х пр.			●	
2	Затвердження накладної				●
3	Передача до виконання				●
4	Подання накладної для отримання об'єкта		●		
5	Передача об'єкта на основі накладної; запис у інвентарному списку		●		
6	Відбиття факту прибуття об'єкта в інвентарному списку основних засобів				●
7	Відбиття пересування в інвентарній картці				

Облік запасів в установі здійснюється за двома складовими:

- за місцем зберігання;
- у бухгалтерії.

Облік, що здійснюється за місцем зберігання, називається складським обліком. До нормативних актів, що регулюють порядок організації зберігання запасів, належать регуляторні документи, перелік яких наведено у розділі 3.

Завідувач складу (аптеки) та комірники є матеріально відповідальними особами, а отже, їх призначають на посаду за погодженням з головним бухгалтером з одночасним підписанням трудової угоди та договору про повну матеріальну відповідальність.

У бюджетних установах відповідно до видів матеріальних запасів варто відводити такі місця для зберігання:

– склади (комори) – для сировини, малоцінних та швидкозношуваних предметів, матеріалів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва;

– комори – для продуктів харчування;

– аптеки – для медикаментів та перев'язувальних засобів;

– спеціальні приміщення у структурних підрозділах – в кабінетах, відділеннях.

Організація роботи місць зберігання запасів починається із забезпечення належних умов зберігання, що мають відповідати категорії та виду запасів.

Склади (комори) мають мати постійний номер (шифр), який вказується у всіх первинних документах щодо руху запасів у межах складу і комори. Склади (комори) мають бути ізольовані від інших приміщень з метою запобігання несанкціонованому проникненню туди будь-яких осіб. Для забезпечення зберігання матеріальних запасів приміщення складу (комори) має бути оснащено охороною та пожежною сигналізацією, вогнетривкими дверима з надійним замком, залізними ґратами тощо. Для зберігання продуктів харчування відводиться окреме приміщення, яке має бути обладнане холодильним устаткуванням та вентиляційною системою. Місця зберігання мають також бути обладнані необхідними приладами для зважування, мірною тарою, інструментами та обладнанням для розкриття тари, при цьому для вимірювальних пристроїв та тари слід забезпечити періодичне переосвідчення та накладання клейма. На складі (коморі) повинен підтримуватись відповідний температурний та вологовий режими за допомогою необхідного устаткування (вентиляційних систем та систем кліматичного контролю). Лікарські засоби, медикаменти та перев'язувальні засоби, що надходять до закладів охорони здоров'я, мають зберігатись (за наявності такого структурного підрозділу) в аптеках зазначеного закладу. Порядок і організація експлуатації та упорядкування зазначених місць зберігання досить чітко регламентується. Так, упорядкування, склад і розміри приміщень для зберігання в аптечних закладах мають відповідати всім вимогам чинної нормативно-технічної документації (будівельні норми і правила, нормативна відомча документація). Приміщення для зберігання згідно з установленими нормами забезпечується охоронними та протипожежними засобами. У приміщеннях для зберігання має підтримуватися певна температура і вологість повітря, перевірка яких має здійснюватися не рідше як раз на добу. Для спостереження за цими параметрами складські приміщення необхідно забезпечити термометрами і гігрометрами, які кріпляться на

внутрішніх стінах сховища подалі від нагрівальних приладів на висоті (1,5-1,7 м) від підлоги та на віддалі не менш як 3 м від дверей. У кожному відділі потрібно завести карту обліку температури та відносної вологості. Для підтримання чистоти повітря, передбаченої чинною нормативно-технічною документацією, приміщення слід обладнати механічною припливно-витяжною вентиляцією. У разі, коли неможливо обладнати приміщення для зберігання припливно-витяжною вентиляцією, рекомендується зробити кватирки, фрамуги, другі ґратові двері й т. ін. На аптечних складах і в аптеках, розташованих у кліматичній зоні з великими відхиленнями від допустимих норм температури і відносної вологості повітря, приміщення для зберігання мають бути обладнані кондиціонерами.

Аптечні склади та аптеки обладнуються приладами центрального опалення. Не допускається опалення приміщень газовими приладами з відкритим полум'ям або електронагрівальними приладами з відкритою електроспіраллю. Приміщення для зберігання мають бути забезпечені необхідною кількістю стелажів, шаф, піддонів, підтоварників. Стелажі встановлюються так, аби вони розташовувалися на відстані 0,6-0,7 м від зовнішніх стін, не менш ніж 0,5 м від стелі та не менш ніж 0,25 м від підлоги. Стелажі щодо вікон мають бути розташовані так, щоб проходи були освітлені, а відстань між стелажимами становила не менш як 0,75 м для забезпечення вільного доступу до товару.

Приміщення аптечних складів (баз) і аптек повинні утримуватися в чистоті, підлога приміщень періодично (але не рідше як один раз на день) прибирається вологим способом із застосуванням дозволених миючих засобів.

Лікувальні заклади, що не мають власної аптеки, отримують від госпрозрахункових аптек медичні засоби безпосередньо у відділення чи кабінети в межах встановленої поточної потреби. У відділенні має бути спеціальна кімната для зберігання медикаментів і лікарських засобів, обладнана системою охорони, металевими дверима та ґратами на вікнах. Таке приміщення має бути забезпечене відповідними місцями для зберігання медичних запасів: холодильною камерою, шафами, стелажимами тощо. Для підтримання оптимального мікроклімату у приміщенні має бути встановлено вентиляційну систему.

Одним із напрямків організації предметного обліку є розробка номенклатури груп запасів та номенклатури цінника.

Номенклатура груп запасів являє собою структурований перелік запасів, що використовуються в установі, організації (підприємстві).

Номенклатура груп містить номенклатурний номер, найменування, одиницю виміру. Номенклатура-цінник – це номенклатурний реєстр, що містить перелік технічно правильних найменувань запасів, їх номенклатурний номер залежно від виду, сорту, марки чи розміру, технічну характеристику, облікову ціну.

Номенклатурний номер є кодом чи умовним позначенням щодо певного виду запасів. Він позначається в усіх первинних документах. Номенклатурні номери розробляються так само, як і інвентарні номери. Відповідно до нормативного поля бухгалтерського обліку в бюджетних установах номенклатурний номер повинен мати сім знаків: перші три знаки означають субрахунок, четвертий підгрупу, три останні – порядковий номер предметів у групі. Номенклатурні номери розробляються трьома методами, в основу яких покладено кодування за допомогою цифр, літер та комбіноване кодування.

Більш відомим є метод кодування на основі цифрових знаків. Згідно з цим методом номенклатура розробляється за серійною або десятковою системою. Якщо нумерація серійна, увесь перелік розбивається на групи за вибраними ознаками, у даному разі – за субрахунками. Залежно від специфіки діяльності бюджетної установи кожна група більшою чи меншою мірою наповнюється у процесі подальшого розподілу. Кожній із груп (матеріали для наукових, навчальних цілей; продукти харчування; медикаменти та перев'язувальні засоби тощо) відповідає серія номерів з розрахунками резерву вільних номерів для нових запасів, що їх установа отримає пізніше.

У разі десяткової системи нумерації відповідна кількість знаків відводиться для кожної групи, підгрупи і назви запасів.

Система, яку запроваджено в бюджетних установах, має серійно десятковий принцип побудови, оскільки групам матеріалів вже нормативно присвоєно серію номерів від 1511 до 1518, від 1811 до 1816. Підгрупі виділяється 10 знаків – від 0 до 9, а порядковий номер предмета у підгрупі може мати нумерацію від 1 до 999. Так, відповідно до наведеної в табл. 11.6 номенклатури, номенклатурний номер 18160001 ідентифікується з амонієм азотнокислим, оскільки код 1816 (перші чотири цифри) означає належність предмета до групи матеріалів для навчальних, наукових та інших цілей, код 0 (пята цифра) – належність до підгрупи реактивів і хімікатів, код 001 (три останні цифри) – порядковий номер предмета – за номенклатурою. Цифрове кодування доволі поширене на практиці. Метод кодування за допомогою літер застосовується порівняно рідко, оскільки накладає обмеження щодо

кількості літер в алфавіті. Крім того, літерне кодування ускладнює пошук необхідного номенклатурного номера під час складання документів. За літерним методом назви запасів у кожній підгрупі присвоюється код, що складається із початкових літер назви того чи іншого предмета запасів. Так, умовний номенклатурний номер МУН ХААК відповідає амонію азотнокислому (МУН – матеріал на навчальні, наукові, інші цілі; Х – “хімікат”; ААК – амоніт азотнокислий).

Таблиця 11.6

**Приклад загальної номенклатури матеріалів для вищих
начальних закладів**

<i>Номер групи (цифр субрахунка)</i>	<i>Номер підгрупи</i>	<i>Назва підгрупи</i>	<i>Порядковий номер предмета в підгрупі</i>	<i>Назва предмета</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1816	0	Реактиви і хімікати	001 002 003	Амоній азотнокислий Амоній двовуглекислий Амоній молібденокислий
	1	Скло і хімпосуд	...	...
	2	Метали	...	...
	3	Електроматеріали і радіоматеріали; радіолампи	...	...
	4	Фотоприладдя	...	...
	5	Папір для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт	...	...
	6	Піддослідні тварини й інші матеріали для навчання та науково-дослідних робіт	...	...
	7	Інші матеріали для навчальних і наукових цілей	...	...
1812	0	Господарські матеріали		
	1	Канцелярські приладдя		
1512	2	Медикаменти		
	3	перев'язувальні засоби	...	...
	4	Будівельні матеріали	...	...
	4	Інші матеріали і приладдя	...	...

Продовження табл. 11.6

1	2	3	4	5
1514	0	Паливо		
	1	Пальне	...	...
	2	Мастильні матеріали	...	...
	3	Інші матеріали		
1516	0	Банки скляні	...	...
	1	Ящики	...	...
	2	Пляшки		
	3	Інша тара		

Комбінований метод кодування поєднує ознаки двох попередніх, а саме: групу визначають цифрові коди серійні, підгрупу – літерний знак, порядковий номер у підгрупі визначається в межах від 001 до 999. Так, зазначений вид матеріалів – амоній азотнокислий – матиме номенклатурний номер 1816X001 (1816 – код групи, X – код підгрупи “хімікати”, 001 – порядковий номер предмета в підгрупі).

Практика показує, що оптимальним варіантом розробки номенклатурних номерів є саме метод комбінування, за яким досягається оптимізація кількості знаків номенклатурних номерів. Так, можливе скорочення з огляду на виокремлення додаткової кількості підгруп (за десятковою системою – 10, за літерним методом – до 30) порівняно із цифровим методом. До того ж порівняно з результатом літерного методу такий номер запам’ятовується значно легше.

Роботу з розробки номенклатурних номерів очолює працівник бухгалтерської служби (керівник групи, сектора тощо), залучаючи до цього спеціалістів інших структурних підрозділів, зокрема працівників складів (комор) тощо. Номенклатура предметів розробляється на кілька років. Розроблена номенклатура заноситься у спеціальну алфавітну книгу, яка має таку структуру:

– перша сторінка містить дані про прийняту систему кодів та їх знаків, назви груп та підгруп ;

– алфавітні сторінки містять розроблений номенклатурний цінник, де за алфавітом подаються назви кожного виду запасів із подальшими атрибутами.

Для фіксування інформації згідно з послідовністю надходження запасів відкривають ще одну книгу – довідник, де кожній групі, підгрупі відповідає певний обсяг сторінок, який заповнюється в міру надходження матеріалів та інших запасів.

Для забезпечення оперативного порядку розміщення матеріальних запасів має бути розроблено загальну схему поділу приміщення на сектори чи секції, відповідно до якої приміщення складу (комори) поділяється на секції, у межах приміщення має бути відведено окремі площадки для зберігання матеріалів відкритого зберігання, а також ізольовані місця (секції) для зберігання небезпечних видів матеріальних запасів. Приміщення складу має бути забезпечене обладнанням для розміщення у вигляді стелажів, полиць, шаф, ящиків тощо. На місцях розташування матеріали та інші запаси поділяються за видами матеріальними ярликами, які містять інформацію про номенклатурний номер, його технічні характеристики та норми запасу.

Досить суворі вимоги висуваються до організації зберігання лікарських засобів та виробів медичного призначення, зокрема в аптеках. Так, лікарські засоби та вироби медичного призначення варто розташовувати на стелажах, у шафах, а при потребі – і на підлозі, попередньо підклавши піддон, підтоварник, спеціальну плитку. Не рекомендується розташовувати поруч лікарські засоби, співзвучні за назвою, лікарські засоби для внутрішнього вживання, сильнодіючі речовини, які сильно різняться вищими дозами, а також розташовувати в алфавітному порядку.

У приміщеннях зберігання лікарських засобів у суворій відповідності з токсикологічними групами мають розміщуватись окремо:

- отруйні та наркотичні речовини;
- сильнодіючі речовини;
- лікарські препарати загального списку.

Лікарські засоби списків А і Б мають зберігатися згідно з чинними наказами:

- відповідно до фармакологічних груп;
- залежно від способу вживання (внутрішнє, зовнішнє);
- лікарські засоби “ангро” відповідно до агрегатного стану (рідкі окремо від сипких, газоподібних та інших);
- відповідно до фізико-хімічних властивостей лікарських засобів і впливу різних факторів зовнішнього середовища;
- з урахуванням установлених термінів придатності для лікарських засобів;
- з урахуванням характеру різних лікарських форм.

Вироби медичного призначення слід зберігати окремо за групами:

- гумові вироби;
- вироби з пластмас;
- перев’язувальні засоби та допоміжні матеріали;

– виробу медичної техніки.

У процесі зберігання потрібно проводити ретельні візуальні спостереження за станом тари, зовнішніми змінами лікарських засобів та виробів медичного призначення, оглядаючи їх не рідше як один раз на місяць. Якщо тару пошкоджено, необхідно негайно усунути її дефекти або вміст перекласти в іншу тару. У разі зовнішніх змін лікарських засобів проводиться контроль їх якості згідно з вимогами нормативно-технічних документів державної фармакопеї і визначається їх придатність до використання в установленому порядку. В приміщеннях зберігання, а також на території складу (бази) необхідно систематично вживати заходів щодо боротьби з гризунами, комахами та іншими шкідниками.

Усі лікарські засоби залежно від фізичних та фізико-хімічних властивостей, дії на них різноманітних факторів зовнішнього середовища поділяються на такі, які потребують захисту від впливу:

- світла;
- вологи;
- випаровування;
- підвищеної температури;
- зниженої температури;
- газів, що містяться в навколишньому середовищі.

Ще дві групи становлять такі засоби:

- пахучі, барвні;
- дезинфікуючі.

Лікарські засоби першої групи потрібно зберігати в тарі із світлозахисних матеріалів (скляній з оранжевого скла, металевій тарі, упаковці з алюмінієвої фольги або полімерних матеріалів, забарвлених у чорний, коричневий або оранжевий колір), у темному приміщенні або в шафах, пофарбованих усередині чорною фарбою і зі щільно підігнаними дверцятами або в щільно збитих ящиках зі щільно припасованою кришкою. Для зберігання особливо чутливих до світла лікарських речовин (нітрат срібла, прозерин та ін.) скляну тару обклеюють чорним світлонепрониклим папером.

Лікарські засоби, які потребують захисту від дії атмосферних парів води, слід зберігати в прохолодному місці, у щільно запакованій тарі з матеріалів (скла, металу, алюмінієвої фольги), що є не проникними для парів води, у товстостінній пластмасовій тарі. Так, за рекомендаціями:

– гіпс палени слід зберігати в добре закритій тарі (наприклад, у щільно збитих дерев'яних ящиках або бочках, бажано обкладених всередині поліетиленою плівкою);

– гірчицю в порошок – у герметично закритих бляшаних банках;

– гірчичники – у пачках, упакованих у пергаментний папір або поліетиленову плівку, які вміщують у щільно закриту тару (наприклад, картонні коробки, обклеєні всередині полімерною плівкою).

Лікарські засоби слід зберігати у прохолодному місці, у герметично закритій тарі з не проникних для летких речовин матеріалів (скла, металу, алюмінієвої фольги). Застосування полімерної тари, упаковки та укупорювання допускається згідно з Державною фармакопеею та іншою нормативно-технічною документацією.

Лікарські засоби, які вимагають захисту від дії підвищеної температури, слід зберігати при кімнатній температурі (18-20°C) чи прохолодній (12-15°C) температурі. В окремих випадках вимагається нижча температура зберігання, наприклад для АТФ (3-5 °C), що має бути вказано на етикетці або в інструкції до застосування препарату.

Засоби, що потребують захисту від дії зниженої температури, зберігаються при температурі, вищій від +10°C, і в разі появи осаду витримують при кімнатній температурі, зливають і після певних процедур використовують.

Лікарські засоби, які вимагають захисту від дії газів, слід зберігати в герметично закритій тарі з матеріалів, не проникних для газів, по змозі заповнених по самі вінця.

Ті засоби, які легко окислюються киснем повітря, слід зберігати в сухому приміщенні в скляній герметично закритій тарі, залитій парафіном.

Дезинфікуючі засоби (хлорамін Б та ін.) слід зберігати в герметично закритій тарі, у захищеному від світла місці в ізольованому приміщенні, подалі від приміщень для зберігання пластмасових, гумових та металевих виробів, приміщень для одержання очищеної води.

Перев'язувальні засоби зберігають у сухому провітрюваному приміщенні в шафах, ящиках, на стелажах та піддонах, які мають бути пофарбовані всередині світлою масляною фарбою та утримуватися в чистоті. Шафи, де зберігаються перев'язувальні матеріали, періодично протирають 0,2 %-м розчином хлораміну або хлорним вапном.

Стерильний перев'язувальний матеріал (бинти, марлеві серветки, вата) зберігають у заводській упаковці. Забороняється їх зберігання в первісній

розкритій упаковці. Нестерильний перев'язувальний матеріал (вата, марля) зберігають упакованим у цупкий папір або в папках (мішках) на стелажах чи піддонах.

Відповідно до зазначених рекомендацій організують зберігання лікарських засобів і у відділеннях, кабінетах.

Вибір носіїв інформації щодо організації складського обліку регулюється нормативними актами, які стосуються форм обліку та списання. Відповідно до них рекомендується використовувати такі форми:

- книга складського обліку запасів (ф. З-9) (додаток Н.10);
- картка складського обліку матеріалів (ф. М-12);
- книга складського обліку лікарських засобів та медичних виробів;
- реєстр отриманих прибуткових накладних;
- журнал обліку відділеннями отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів;
- журнал обліку фактично отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів постами (маніпуляційними кімнатами);

Книга складського обліку запасів застосовується для обліку матеріалів, продуктів харчування, готових виробів та інших запасів. Книга ведеться матеріально відповідальними особами за такими характеристиками кожного найменування запасів:

- склад;
- стелаж;
- поличка;
- одиниця виміру;
- ціна;
- марка;
- гатунок;
- профіль;
- розмір;
- номенклатурний номер.

У книзі фіксується також інформація про рух запасів за номером документа, датою запису, порядковим номером запису, джерелом надходження і напрямком вибуття, надходження, витрачання, залишком. На останній, 95-й сторінці книги робляться позначки працівника бухгалтерії про перевірку книги, що здійснюється не рідше як один раз на квартал.

Картка складського обліку матеріалів ф. М-12 подібна багато в чому до книги складського обліку.

Книга складського обліку лікарських засобів та медичних виробів використовується для аналітичного обліку відповідних видів запасів матеріально відповідальними особами складу. У Книзі відображається інформація щодо:

- матеріально відповідальної особи;
- складу;
- сталажу; полицки;
- одиниці виміру;
- ціни;
- найменування;
- дозування;
- лікарської форми;
- назви виробника;
- кількості;
- суми;
- дати запису;
- № документа;
- порядкового номеру запису;

В Книзі також вказується джерело надходження лікарських засобів та медичних виробів, кількість отриманих та виданих запасів вказаної категорії, дата перевірки тощо.

Реєстр отриманих прибуткових накладних складається матеріально відповідальною особою складу на підставі прибуткових накладних за отриманими лікарськими засобами та медичними виробами.

Для обліку вказаних видів запасів у відділеннях та на постах ведуться відповідні Журнали. Журнал обліку відділеннями отриманих та виданих лікарських засобів та медичних виробів містить інформацію щодо:

- одиниці виміру запасів;
- надходження в розрізі: залишку на початок місяця; номери накладної; кількості;
- вибуття в розрізі: дати; кількості;
- фактичного використання запасів вказаного виду;
- їх залишку на кінець місяця тощо;

В Журналі обліку фактично отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів постами (маніпуляційними кімнатами) зазначають дату, кількість, а також здійснюють відмітки матеріально відповідальної особи посту.

Організація руху носіїв інформації починається з розробки облікової номенклатури та графіків руху документообігу (рис. 11.3) з подальшим

забезпеченням останніми матеріально відповідальних осіб та проведенням докладного інструктажу щодо виконання заходів з раціоналізації руху носіїв облікової інформації.

Другою складовою організації обліку наявності запасів є організація їх в бухгалтерії.

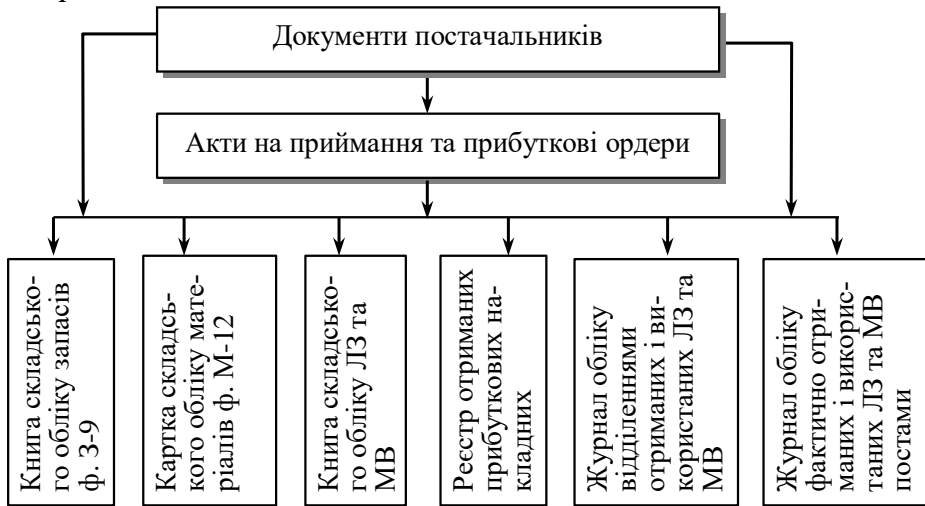


Рис. 11.3. Схема руху інформації у процесі обліку надходження матеріальних запасів на складі

Як уже зазначалося, супровідні та транспортні документи постачальників після фіксування інформації у відділі постачання та реєстрації і перевірки даних у бухгалтерії передаються разом з матеріальними запасами матеріально відповідальним особам. Упродовж місяця матеріально відповідальна особа формує первинні документи з надходження запасів та складає реєстр приймання—здавання документів у двох примірниках, в якому фіксує рух матеріальних запасів згідно з інформацією про номер групи матеріалів чи номенклатурний номер, кількість документів, номери первинних документів. Зазначені носії інформації в установлені строки передаються до бухгалтерії для перевірки. Бухгалтерія в особі бухгалтера матеріального сектора приймає первинні документи, виконуючи:

- перевірку правильності оформлення прибуткових ордерів;
- звіряння запасів у прибуткових ордерах, актах на приймання запасів та транспортної і супровідної документації;

– звіряння інформації, зареєстрованої в бухгалтерії, з переданими даними зі складу;

звіряння примірників накладних (вимог), меню-вимог на видачу продуктів харчування, забірних карток, що надходять зі складу та з місця одержання запасів до установи.

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

Як відомо, бюджетні установи переважно використовують сальдовий чи оперативно-бухгалтерський варіант обліку запасів. Згадаймо, що за зазначеним варіантом у бухгалтерії відкриваються картки складського обліку матеріалів ф. М-12. Усі картки реєструються у Відомості обліку залишків матеріалів на складі ф. М-14 і видаються під розписку в реєстрі на видачу матеріально відповідальній особі.

Представники бухгалтерії систематично (не рідше як раз на місяць) перевіряють безпосередньо на складах у присутності матеріально відповідальних осіб правильність, своєчасність і повноту фіксації первинних даних у картках, про що роблять там відмітку. Окрім цього, перевіряючи повинні вибірково перевірити фактичну наявність запасів, зокрема найбільш цінних і дефіцитних. Під час перевірки карток складського обліку виявляється також додержання норм запасів того чи іншого найменування. Оскільки картка містить інформацію про оптимальний розмір запасів даного об'єкта, що встановлюється описаним способом, перевіряючий повинен порівняти фактичну і нормативну цифру. У разі виникнення відхилень представник бухгалтерії попереджає матеріально відповідальну особу, на яку покладено функції з ведення карток, про порушення оперативного контролю за дотриманням норм і повідомляє бухгалтерську службу про розбіжності для прийняття необхідних заходів (припинення поставки чи додаткових закупівель). Під час перевірки аптек перевіряючий повинен перевірити дотримання норм видачі лікарських засобів у відділення (триденний запас з наркотичних, п'ятиденний – отруйних, десятиденний – звичайних лікарських засобів).

У бухгалтерському обліку бюджетних установ вартість запасів розглядається стосовно:

- балансової вартості;
- первісної вартості;
- справедливої вартості;
- відновлювальної вартості.

Переоцінка запасів установи може проводитися відповідно до нормативно-правових актів України (якщо такі буде запроваджено) або за рішенням керівника установи (якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на зберіганні в установі, їх первісна (справедлива, відновлювана) вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше).

Організація переоцінки запасів починається з утворення відповідного органу в межах установи. Традиційно переоцінка запасів установи проводиться комісією з переоцінки, яка призначається наказом керівника установи і до складу якої входять:

- заступник керівника установи (голова комісії);
- головний бухгалтер чи його заступник (в установах, в яких штатним розкладом посада головного бухгалтера не передбачена – особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують запаси;
- особи, на котрих покладено відповідальність за зберігання запасів, та інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Комісія здійснює переоцінку кожної окремої одиниці запасів і встановлює нові ціни. Документи, що підтверджують нову ціну, не потрібні. На однотипні предмети ціни встановлюються однаковими в межах однієї установи.

За результатами переоцінки комісія складає акт про зміну вартості запасів, який затверджує керівник установи.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості запасів – на керівника установи і голову комісії. Безпосередньо участь у роботі комісії (вивчення цінового поля аналогічних матеріальних запасів, обґрунтування встановленої вартості тощо) здійснюють працівники бухгалтерії.

Організація носіїв облікової інформації заново складається з розробки облікових номенклатур вибору носіїв облікової інформації, робочих інструкцій та графіків руху носіїв облікової інформації (рис. 11.4).

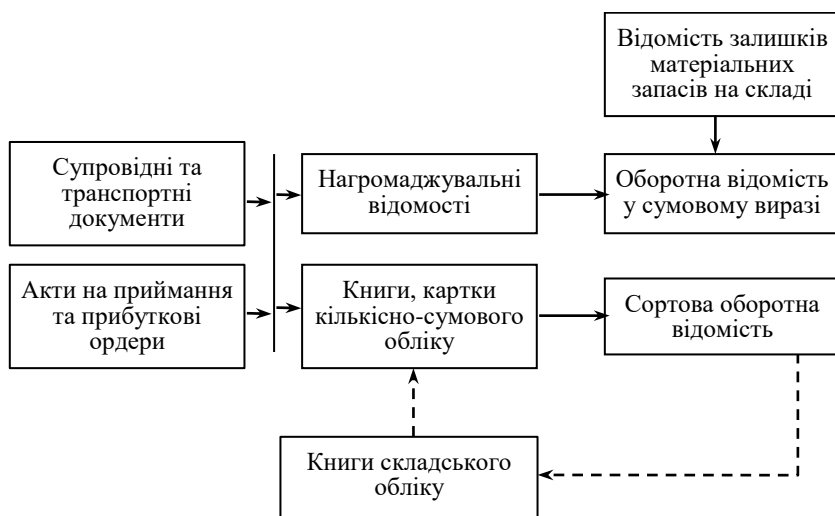


Рис. 11.4. Схема руху носіїв облікової інформації з обліку запасів у бухгалтерії

До носіїв облікової інформації, що застосовуються при веденні аналітичного обліку в бухгалтерії, належать:

- книга кількісно-сумового обліку (ф. 3-6) (додаток Н.11);
- картка кількісно-сумового обліку (ф. 3-7) (додаток Н.12);
- книга обліку тварин (ф. 3-8) (додаток Н.13);
- опис карток з обліку запасів (ф. 3-14) (додаток Н.14);
- оборотна відомість (ф. 3-11) (додаток Н.15).

Книга кількісно-сумового обліку застосовується в разі кількісно-сумового варіанта обліку запасів. Призначена для аналітичного обліку матеріальних цінностей як у кількісному, так і сумовому вимірах. У книзі для кожного найменування (гатунку) запасів відкриваються окремі аналітичні рахунки.

Книга відкривається на рік на підставі залишків на початок року. У книзі впродовж року фіксується інформація про таке:

- зміст операції;
- ціну запасів;
- обороти за кредитом і дебетом (щодо кількості і суми);
- залишків на кінець року.

Записи в книзі здійснюються на підставі первинних документів. Книга кількісно-сумового обліку має автоматизований варіант.

Картка кількісно-сумового обліку (форма 3-7) має виконувати функції, аналогічні до попереднього реєстру, і застосовується переважно в централізованих бухгалтеріях.

Книга обліку тварин (форма 3-8) застосовується для аналітичного обліку молодняку тварин і тварин на відгодівлі. У книзі відкриваються окремі аналітичні рахунки за видами та віковими групами молодняку тварин, а також за видами тварин на відгодівлі. Рух зазначених об'єктів обліку відображається в грошовому (сума) та натуральному (кількість, маса, кг) вимірах.

У централізованих бухгалтеріях книги обліку тварин форми 3-8 відкриваються за кожною обслуговуваною установою.

Оборотна відомість (форма 3-11) використовуються для звірки даних складського та бухгалтерського обліку. Оборотна відомість відкривається на рік і складається щомісячно на підставі даних бухгалтерського обліку за кожною групою аналітичних рахунків, об'єднаних відповідним синтетичним рахунком, у кількісному та вартісному виразі. За кожним субрахунком виводяться загальні сумові підсумки, які повинні відповідати показникам синтетичного обліку. У відомості фіксується інформація про таке:

- номенклатурний номер;
- найменування запасів;
- одиниці виміру;
- залишок на 1 число місяця;
- оборот за місяць (кількість, сума).

Зауважимо, що за сальдового варіанта обліку запасів оборотна відомість ведеться тільки в сумовому виразі.

Опис карток з обліку запасів ф. 3-14 застосовується для реєстрації відкритих карток аналітичного обліку у випадках, коли облік бухгалтерських операцій ведеться не в книгах, а на картках. Реєстрація здійснюється на момент відкриття картки. Облік карток ведеться стосовно:

- порядкового номера відкриття картки;
- найменування аналітичного рахунка;
- дати відкриття картки;
- номера відкриття сторінок картки.

Решта складових напрямку організації носіїв облікової інформації розробляється і деталізується за загальною методикою.

Необоротні активи під час їхнього перебування та експлуатації в установі зазнають зносу. Знос являє собою комплексний показник, що відбиває ступінь умовного оцінювання та фізичного спрацювання довгострокових активів суб'єкта господарювання. Амортизація необоротних

активів відбиває значення вказаного об'єкту обліку в процесі нематеріального виробництва. Облік зносу/амортизації необоротних активів як одна з невід'ємних складових обліку неодмінно потребує організації.

Відповідно до зазначених документів на більшість необоротних активів бюджетних установ здійснюється нарахування зносу/амортизації. При цьому поділ необоротних активів на ті, які з погляду бухгалтерського обліку підлягають зносу/амортизації, і ті, на які знос/амортизація не нараховується, потребує подальшої деталізації – розбиття на групи, що утворюються за відсотковими ставками нарахування зносу.

Розробка класифікаційних груп зносу/амортизації потребує деталізації за кожною зі складових групи. Для відбиття інформації щодо нарахування амортизації використовуються такі документи бухгалтерського оформлення:

– Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) (додаток Н.16);

– Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів (додаток Н.17);

Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) – обліковий реєстр, який крім загальних реквізитів щодо ідентифікації установи як суб'єкта господарювання містить такі графи для заповнення:

- інвентарний номер основних засобів;
- номер субрахунка;
- назва об'єкта;
- вартість, що амортизується;
- річна сума амортизації;
- кількість місяців корисного використання;
- сума зносу на початок періоду;
- сума нарахованої амортизації за період;
- сума зносу на кінець періоду;
- субрахунок витат тощо;

Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів містить такі графи для заповнення:

- номенклатурний номер;
- номер субрахунка;
- назва об'єкта;
- кількість;
- первісна вартість;

- сума нарахованої амортизації при передачі об'єкта у використання;
- сума нарахованої амортизації при списанні об'єкта з балансу;
- субрахунок витат тощо;

Норма та сума зносу/амортизації зносу також фіксуються у відповідних в картках). Приймаючи на баланс необоротні активи, що були раніше у використанні, відбивають і суму зносу/амортизації, що була нарахована попередньо. Загальну суму зносу/амортизації відбивають у меморіальному ордері № 16, дані якого заносять у книгу “Журнал-Головна”. Схему документообігу в межах обліку зносу/амортизації необоротних активів унаочнює рис. 11.5.

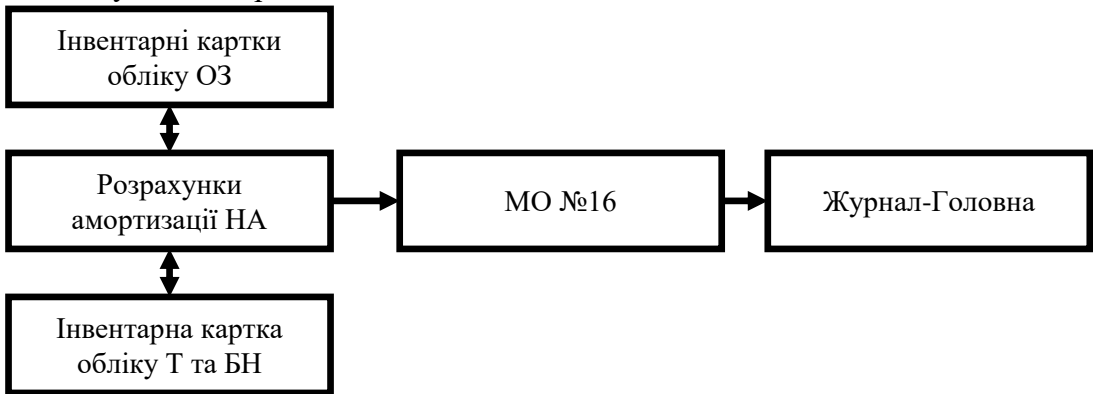


Рис. 11.5. Рух облікової інформації у процесі обліку зносу/амортизації

Як уже зазначалося, результатом експлуатації основних засобів є, зокрема, фізичний знос. Досягнення певного ступеня зносу є підставою для ремонтних робіт. Організація обліку ремонтів основних засобів залежить від способу – підрядного чи господарського – здійснення ремонтних робіт. За підрядного способу ремонтних робіт організація обліку зводиться до візування договору на здійснення ремонтних робіт. Зважаючи на існуючу процедуру закупівлі робіт (зокрема й ремонтних) бюджетними установами через проведення тендерних торгів, головний бухгалтер як член тендерного комітету має звернути увагу на поданий у тендерній пропозиції порядок розрахунків, вартість робіт, якість матеріалів, що їх пропонується використовувати в ремонтних роботах, та терміни виконання робіт. Вибір оптимального варіанта забезпечить економію коштів, дотримання фінансової дисципліни та високу якість ремонтних робіт.

У разі госпрозрахункового способу робіт організація відповідного обліку полягає у складанні пооб'єктної дефектної відомості та загального кошторису ремонтних робіт, розробці номенклатури статей витрат із розшифруванням кожної з них, а також у виборі носіїв облікової інформації щодо обліку ремонту основних засобів.

Дефектну відомість складає відповідний спеціаліст за кожним об'єктом, подаючи в ній перелік конструкцій, деталей, вузлів, які підлягають заміні; перелік ремонтних робіт. Після затвердження керівником установи дефектні відомості передаються до планово-фінансового відділу, де на їх основі складається кошторис ремонтних робіт.

Передача об'єкта основних засобів на ремонт супроводжується формленням Акту передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів (додаток Н.18), що містить такі реквізити:

- найменування установи;
- ідентифікаційний код за ЄДРПОУ;
- місце складання;
- номер документа;
- дата складання;
- назва об'єкта;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- первісна (переоцінена) вартість;
- кількість;
- сума тощо;

Номенклатуру витрат на ремонтні роботи визначає та розробляє установа за такими загальними елементами витрат:

- заробітною платою;
- матеріалами;
- іншими прямими витратами;
- накладними витратами.

Для обліку витрат на ремонтні роботи за кожним об'єктом відкривається багатографна картка, причому перелік статей витрат у ній має відповідати статтям витрат кошторису. Прийняття виконаного ремонту оформлюється Актом прийняття – передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (додаток Н.3).

У процесі господарської діяльності відбувається поступове вибуття необоротних активів з таких причин:

- а) непридатності для подальшого використання;
- б) виявлення в результаті інвентаризації як недостачі;

- в) моральної застарілості;
- г) фізичного зношення;
- д) пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха;
- е) необхідності знесення у зв'язку з будівництвом нових об'єктів чи зруйнування внаслідок атмосферного впливу й тривалого використання.

Серед напрямків вибуття виокремлюють:

- продаж;
- безоплатну передачу;
- списання через ліквідацію.

Організація обліку вибуття необоротних активів передбачає:

- визначення нормативної бази;
- встановлення порядку списання необоротних активів;
- розробку облікових номенклатур за зазначеним напрямом;
- вибір носіїв інформації для відбиття операцій з вибуття та організація їх руху;

Нормативна база організації обліку вибуття необоротних активів визначена в розділі 3. Відповідно до зазначених нормативних документів списання необоротних активів за наказом керівника установи здійснює комісія, що працює упродовж року.

До складу комісії рекомендовано включати:

- керівника установи або його заступника;
- головного бухгалтера або його заступника;
- керівника групи обліку матеріальних цінностей чи необоротних активів;
- матеріально відповідальну особу;
- інших посадових осіб.

Порядок списання загалом становить послідовність таких дій:

- проведення огляду;
- визначення можливості та необхідності подальшого використання (умови відновлення, реконструкції, модернізації тощо);
- з'ясування причин списання об'єкта;
- встановлення осіб, з вини яких трапився передчасний вихід із ладу матеріальних цінностей (щодо пошкоджених та фізично зношених об'єктів), а також можливості використання окремих вузлів, деталей, матеріалів об'єктів до їх ліквідації;
- оформлення актів на списання;
- здійснення контролю за вилученням зі списаних об'єктів вузлів, деталей та матеріалів із кольорових та дорогоцінних металів, визначення їх кількості, маси;

– здійснення контролю за здачею зазначених частин списаного об'єкта.
Щодо об'єктів, які заплановано до продажу, дії комісії дещо інші:

– огляд об'єкта необоротних активів і визначення доцільності його подальшого використання;

- визначення вартості об'єкта, призначеного для реалізації;
- оформлення акта про списання (чи інших документів) до продажу;
- організація підготовчих робіт до проведення продажу.

Визначення вартості об'єктів до продажу здійснюється залежно від категорії необоротних активів. Зокрема, для будівель, споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку матеріальних цінностей, які відносяться до необоротних активів, вартість визначається експертним оцінюванням. Експертне оцінювання здійснює експерт за угодою з установою. Інші необоротні активи реалізуються за справедливою вартістю, за якою матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними й такими, що мають намір здійснити цю операцію, сторонами. У цьому разі оцінювання здійснює комісія зі списання на основі даних про первісну вартість, фізичний та моральний знос.

Зауважимо, що продаж об'єктів, які в нормативному полі бухгалтерського обліку бюджетних установ класифікуються як основні засоби, має здійснюватись через аукціони, біржі чи за конкурсом. Організаційні роботи до проведення зазначених заходів передбачають:

– отримання установою дозволу відповідного органу виконавчої влади, що уповноважений здійснювати функції управління державним майном, чи розпорядника коштів;

- визначення початкової ціни продажу майна;
- підготовка інформації про майно та умови його продажу;
- проведення маркетингових досліджень щодо визначення потенційних покупців;

– укладання договору з організатором конкурсу, аукціону.

Усі підготовчі роботи має виконувати комісія зі списання матеріальних цінностей.

Нагадаймо, що списання необоротних активів як таких, що не придатні для подальшого використання, застарілі та зношені, здійснюється за рішенням власне суб'єкту господарювання, але за дозволом відповідного органу управління чи керівника.

До носіїв облікової інформації про вибуття необоротних активів належать:

- Акт списання основних засобів (часткова ліквідація) (додаток Н.19);
- Акт списання групи основних засобів (додаток Н.20);
- Акт списання транспортних засобів (додаток Н.21);
- Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду (додаток Н.22);
- Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- меморіальний ордер № 9 “Накопичувальна відомість вибуття та переміщення необоротних активів”.

До Акту списання основних засобів вносять такі характеристики об'єкта:

- назву об'єкта;
- номер паспорта;
- дату введення в експлуатацію;
- інвентарний (номенклатурний) номер;
- первісну (переоцінену) вартість;
- суму нарахованого зносу;
- кількість проведених ремонтів;
- ліквідаційну вартість;
- масу об'єкта за паспортом;
- наявність дорогоцінних металів;
- технічний стан та причину списання.

У цьому акті наводиться також розрахунок результатів зі списання щодо відповідних витрат та отриманих цінностей.

Акт списання групи основних засобів розкриває такі характеристики об'єкта:

- назву об'єктів;
- номер паспорта;
- дату введення в експлуатацію;
- номенклатурний номер;
- первісну вартість;
- суму;
- кількість;
- знос;
- ліквідаційну вартість;
- масу об'єкта за паспортом;
- наявність дорогоцінних металів;
- технічний стан та причину списання;

а також розрахунок результатів зі списання щодо відповідних витрат та отриманих цінностей.

Акт списання транспортних засобів має містити дані про таке:

- назва об'єкта;
- первинну (переоцінену) вартість;
- інвентарний номер;
- суму зносу;
- рік випуску;
- номер паспорту;
- дату введення в експлуатацію;
- ліквідаційну вартість;
- пробіг з початку експлуатації;
- технічні та інші характеристики об'єкта (марка, модель, тип, вантажопідйомність, номер двигуна, номер шасі, державний номер, пробіг, номер технічного паспорта, маса об'єкта, наявність дорогоцінних металів тощо);
- кількість ремонтів;
- суму ремонтів;
- стан автотранспорту;
- відсутність вузлів та деталей.

Крім того, вказаний Акт містить технічну характеристику агрегатів та деталей транспорту та інформацію про оприбуткування деталей і вузлів.

Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду складає комісія за такими характеристиками: номенклатурний номер вибулого видання, автор і назва, кількість, вартість за одиницю, сума, витрати на списання тощо.

Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів містить таку сукупність реквізитів:

- назву об'єкта;
- найменування та номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт;
- дата виникнення;
- власник об'єкта права інтелектуальної власності;
- дебет рахунку;
- кредит рахунку;
- дата вибуття;
- первісна вартість;
- залишкова вартість;
- ліквідаційна вартість тощо;

Усі акти, складені у двох примірниках, підписують члени комісії, а після розгляду затверджує керівник установи.

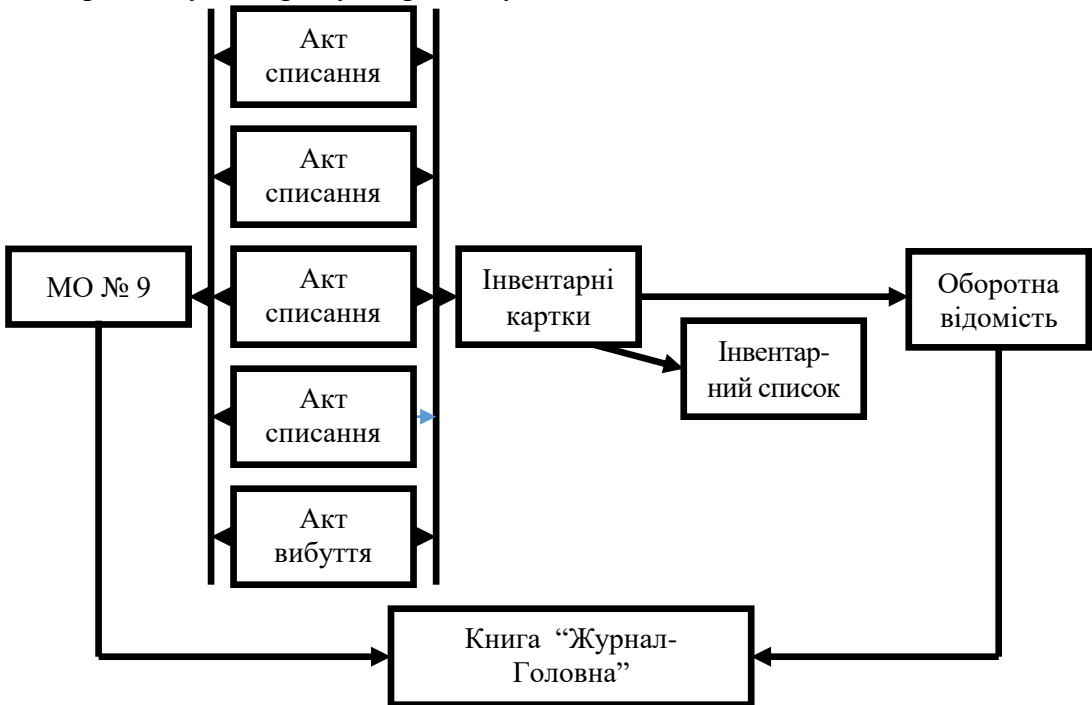


Рис. 11.6. Схема руху носіїв облікової інформації за напрямком “Облік вибуття необоротних активів”

Організація облікових номенклатур здійснюється за трансакціями:

- реалізація необоротних активів;
- списання непридатних нематеріальних активів;
- безоплатна передача необоротних активів;
- списання нестач необоротних активів.

Організація руху носіїв облікової інформації відбувається за загальною методикою, викладеною в розд. 10.

Запаси у процесі діяльності установи поступово вибувають, забезпечуючи безперервність останньої. Відповідно до сфер діяльності бюджетних установ та напрямків використання кінцевий рух запасів відбувається за такими напрямками:

- передача до структурних підрозділів для споживання (на кафедри, у відділення, до харчоблоків) тощо;

- втрати і нестача запасів (унаслідок стихійного лиха, крадіжок, природних втрат, загибелі тварин, молодняка тощо);
- реалізація (надлишкових запасів, продукції).

1. Організація норм запасів починається з вивчення споживання матеріалів, медикаментів, продуктів харчування та інших запасів. Норми розробляються як установою безпосередньо, так і зовнішніми суб'єктами регламентації – центральними органами виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю. Так, норми харчування одного хворого визначає Інститут харчування Міністерства охорони здоров'я стосовно дієтичних столів, у грошовому та натуральному виразі на 1 день. Норми лікарських засобів визначаються відповідно до методологічної форми та традиційної лікувальної схеми на одного хворого. Норми інших матеріалів регламентуються внутрішніми нормативними актами установи і встановлюються з розрахунку на один структурний підрозділ, одну обслуговуючу одиницю тощо.

Відповідно до встановлених норм на певну одиницю з урахуванням кількості чи обсягу послуг, об'єктів обслуговування тощо, планується загальний обсяг запасів на наступний звітний період. Зазначена робота є підготовчою до складання кошторису, а розрахунки за відповідними видами запасів в розрізі статей економічної класифікації видатків додаються до проекту кошторису у вигляді документації з функцією обґрунтування.

У роботі з визначення необхідних обсягів запасів бере участь плановий та бухгалтерський відділи, а також відділ матеріально-технічного забезпечення. Представники бухгалтерської служби, залучені до цієї роботи, повинні регулювати процес розробки планів і норм з двох позицій:

- по-перше, забезпечення установи достатнім обсягом матеріальних запасів для безперервного, якісного її функціонування;
- по-друге, запобігання неефективному використанню бюджетних коштів через неефективні (надмірні чи непотрібні) закупівлі матеріальних запасів.

Для організації процесу відпуску зі складу (комори) запасів необхідне впорядкування схеми “отримання – видачі” запасів, дотримання при відпуску попередньо встановлених лімітів, забезпечення особи, що здійснює відпуск запасів, інформацією про осіб, на яких покладено функції з отримання для структурних підрозділів запасів (підрозділ, посада, підпис).

Видача запасів зі складу має здійснюватись у встановлені години упродовж робочого дня. Для раціональної організації приймання – відпуску запасів зі складу (комори) завідувач складу повинен розробити

режим роботи складу за погодженням з іншими службами і довести його до всіх структурних підрозділів.

Видача зі складу на потреби установи матеріальних запасів здійснюється через представників структурних підрозділів, які мають право на їх отримання (внесені до списку матеріально відповідальних осіб, що отримують матеріальні запаси на підставі відповідним чином оформлених документів на відпуск). Відпуск матеріалів та інших запасів здійснюється за масою, об'ємом чи кількістю відповідно до встановлених нормативів і лімітів. При цьому завідувач складу (комірник) повинен зважувати, заміряти чи рахувати матеріальні запаси до відпуску обов'язково в присутності особи, що їх отримує.

За аналогічного порядку здійснюється відпуск запасів при їх реалізації представникам інших організацій. Зауважимо лише, що особа, що має здійснити прийняття матеріальних запасів, окрім документів на відпуск, повинна мати відповідним чином оформлену довіреність на отримання встановленої кількості певного найменування матеріальних цінностей.

Порядок організації роботи зі списання матеріальних запасів не відрізняється від наведених заходів і напрямів у темі “Організація обліку необоротних активів”, а розробка облікових номенклатур запасів здійснюється відповідно до загальної методики і являє собою традиційну характеристику стану зазначеного об'єкта обліку за виокремленими складовими.

Вибір носіїв облікової інформації щодо вибуття матеріальних запасів здійснюється в межах чинної нормативної бази. Зокрема, до документів та реєстрів, якими оформлюється зазначений вид руху матеріальних запасів, належать:

- акт списання (ф. 3-2) (додаток Н.23);
- накладна (вимога) (ф. 3-3) (додаток Н.24);;
- меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф. 3-4) (додаток Н.25);
- забірна картка (ф. 3-5) (додаток Н.26);
- реєстр виданих накладних;
- журнал реєстрації битого посуду (ф. 3-10) (додаток Н.27);
- шляховий листок (ф. 3);
- звіт матеріально відповідальних осіб;
- лімітно-забірна картка (ф. М-8, М-9);
- накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів (ф. М-11));
- звіти про надходження та використання лікарських засобів та медичних виробів;

Акт на списання складається на малоцінні і швидкозношувані предмети, інструмент, інвентар та інші запаси, що стали непридатними. В акті зазначаються такі дані про об'єкти обліку:

- найменування;
- номенклатурний номер;
- одиниця виміру;
- рік придбання установою;
- строк перебування в експлуатації;
- кількість;
- ціна за одиницю;
- сума.

В акті докладно висвітлюються причини списання, а також спосіб знищення непридатних запасів в разі, якщо реалізація їх неможлива. Акт підписують члени постійно діючої комісії і затверджує керівник установи.

Накладна (вимога) є уніфікованою формою і застосовується для оформлення прийняття різних матеріальних цінностей на склад (у комору) або видачі зі складу (комори). Цей первинний документ може застосовуватись для внутрішнього переміщення матеріальних цінностей. У накладній (вимозі) вказуються такі дані:

- підстава;
- хто отримує;
- код функціональної класифікації видатків;
- код економічної класифікації видатків;
- отримувач;
- відправник;
- вид операції;
- назва, гатунок, розмір;
- одиниця виміру;
- номенклатурний номер;
- кількість (вимагається і відпущена);
- ціна;
- сума.

Накладну (вимогу) виписує бухгалтерія у двох примірниках та затверджує керівник установи. Перший примірник призначений для отримання матеріальних цінностей зі складу, а другий – для обліку цих цінностей за місцем їх використання.

Оформлені розпискою отримувача накладні (вимоги) передаються до бухгалтерії з реєстром в установлені строки.

Меню-вимога на видачу продуктів харчування застосовується в разі здійснення однойменної операції на харчовому складі (коморі). Цей первинний документ містить інформацію про продукти харчування за чотириразового харчування (сніданок, обід, полудень, вечеря) у розрахунку на одну особу (для всіх, хто одержує постачання) у грошовому і натуральному вимірі. Укладанню меню-вимоги передують підготовка додаткових носіїв інформації. Так, у лікувально-профілактичних закладах щоденно старші медичні сестри відділень складають “Відомості про наявність хворих, що отримують харчування” за ф. № 22-МЗ, де вказують поділ хворих щодо дієти лікувального харчування (згідно з призначеннями історії хвороби) відповідно до встановлених диференційованих норм харчування. Цей документ складається в одному примірнику, підписується завідуючим відділення і передається дієсестрі харчоблока. Дієсестра складає загальну ф. № 22-МЗ, на основі якої за участю працівника бухгалтерії та шеф-кухаря складається меню-розкладка ф. № 44-МЗ на харчування хворих на наступний день, яка передається до бухгалтерії для виписування меню-вимоги. Меню-вимога складається щоденно у двох примірниках, підписується дієсестрою, затверджується керівником установи і передається шеф-кухарю для забору продуктів харчування з харчового складу (комори). Під час відпуску один примірник із розпискою шеф-кухаря залишається на складі, другий – у шеф-кухаря. Меню-вимоги в установлені строки передаються з реєстром здачі документів, складеним у двох примірниках. Після прийняття документів та їх перевірки працівником бухгалтерії один примірник реєстру передається матеріально відповідальній особі з позначкою про відповідність і достовірність його даних.

Забірна картка (ф. № 3-5) призначена для оформлення відпуску матеріальних цінностей, продукції молочної кухні та інших запасів, які відпускаються систематично протягом місяця. Картка містить таку інформацію:

- матеріально відповідальна особа;
- вид операції;
- одержувач;
- код економічної класифікації;
- код функціональної класифікації;
- найменування;
- одиниця виміру;
- номенклатурний номер;

- кількість;
- ціна;
- сума;
- ліміт запасів.

Забірна картка виписується бухгалтерією на кілька найменувань матеріальних цінностей, що належать до одного коду економічної класифікації. Забірна картка виписується у двох примірниках: перший – для отримувача, другий – для складу. Термін використання картки встановлено такий: 15 днів – у разі щоденного відпуску або місяць – у разі періодичного відпуску матеріальних цінностей. Відпуск матеріальних цінностей здійснюється із суворим дотриманням ліміту, якщо такий встановлено.

Понадлімітований відпуск матеріалів оформлюється випискою окремої накладної (вимоги) ф. № 3-3. Аналогічно оформлюється й заміна одного матеріалу іншим, для чого в забірній картці робиться примітка “Див. вимогу № ____” та відповідно зменшується залишок ліміту. Дані про зміни ліміту вносяться в раніш видану забірну картку. При цьому раніше встановлений ліміт перекреслюється й угорі надписується новий ліміт. Виправлення підтверджуються підписом особи, яка встановила ліміт та внесла зміни.

Кількість матеріальних цінностей, що відпущені, проставляється матеріально відповідальною особою в обох примірниках. У забірній картці на відпуск продуктів молочної кухні додатково проставляється кількість тари, яку повернуто отримувачем. Матеріально відповідальна особа ставить свій підпис у забірній картці отримувача, а на забірній картці складу ставить свій підпис отримувач. Після закінчення місяця або після використання ліміту (за лімітованого відпуску) забірні картки разом із іншими прибутково-видатковими документами здаються до бухгалтерії для відображення в обліку.

Реєстр виданих накладних ведеться для реєстрації виданих накладних (вимог) у порядку нумерації в розрізі структурних підрозділів з фіксацією суми, дати, матеріально відповідальної особи.

Журнал реєстрації чистого посуду ведеться на складі їдальні та в харчоблоці. Посадові особи, що здійснюють ведення журналу, фіксують інформацію про дату факту биття посуду, найменування предметів, кількість (літерами), підписи осіб. Постійно діюча комісія стежить за правильністю ведення журналу і на основі його даних щомісячно або щоквартально складає акт на списання битого посуду, який затверджує керівник установи.

Шляховий листок типової ф. № 3, який заповнюють відповідні посадові особи: диспетчер, заправник, механік, – видається водію щоденно. Він містить таку інформацію:

- завдання водія;
- роботу водія та автомобіля;
- рух пального;
- результати роботи автомобіля.

Перед виїздом автомобіля з гаража до шляхового листка вносяться покази спідометра, фактичний час виїзду автомобіля з гаража, марка пального, витрати пального, кількість виданого пального і залишок при виїзді. При поверненні автомобіля в гараж заповнюються графі щодо показу спідометра, фактичного часу повернення автомобіля, залишку пального і витрати пального фактичні.

Остаточний оформлений шляховий листок передається до бухгалтерії для перевірки і подальшої реєстрації в обліку інформації про списання пального.

Лімітно-забірні картки (ф. № М-8, № М-9) та накладна (вимога) (ф. № М-11) подібні до зазначених однойменних первинних документів як стосовно оформлення, так і щодо якості руху.

Таблиця 11.7

Оперограма (документограма) меню-вимоги на видачу продуктів харчування

№ з/п	Назва робіт	Виконавці			
		Дієтсестра	Шеф-кухар	Комірник	Бухгалтерія
1	Складання на основі статистичних оперативних даних про наявність хворих, яких стосується меню-вимога	●	●		●
2	Подання меню-вимоги до продуктової комори для отримання продуктів харчування		●	●	
3	Перевірка меню-вимоги			●	
4	Відображення видачі у книзі складського обліку запасів			●	
5	Фіксація даних про витрачання продуктів харчування у накопичувальній відомості				●
6	Відображення даних про витрачання у меморіальному ордері № 12				●

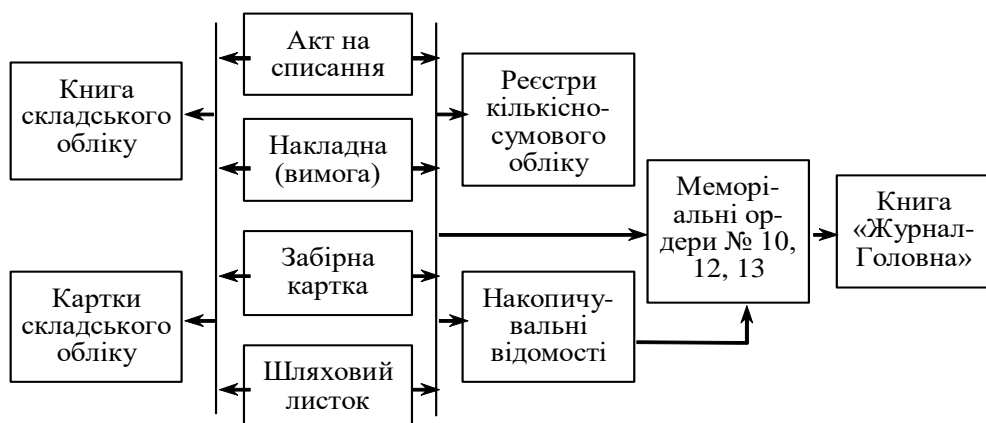


Рис. 11.7. Схема руху облікової інформації за напрямком “Облік вибуття матеріальних запасів”

Зауважимо також, що для синтетичного обліку вибуття і переміщення запасів використовуються:

- накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. 439 (б) – меморіальний ордер №10 ;
- зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування ф. 411 (б) – меморіальний ордер № 12;
- накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. 396 (б) – меморіальний ордер № 13.

Графіки документообігу складаються за загальною методикою, визначеною в розд. 10. Загальну схему руху носіїв інформації унаочнює рис.11.7.

11.2. Організація обліку фінансових активів

Бюджетні установи у процесі здійснення господарської діяльності залучають до загального обігу ресурсів фінансові активи, деталізований склад яких визначено у розділі 4. Лівову частку таких активів складають грошові кошти в готівковій та безготівковій формах, а також розрахунки з різними дебіторами.

В цілому, під організацією обліку грошових коштів та розрахунків слід розуміти процес вибору й упорядкування способів і прийомів обробки й видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації в системі бухгалтерського обліку про грошові кошти та розрахунки установи.

Загальні основні завдання організації обліку грошових коштів і розрахунків такі:

- формування оптимального механізму реалізації порядку збереження грошових коштів установи;
- створення раціонального режиму дебіторських відносин з юридичними і фізичними особами;
- розробка і впровадження моделі руху інформаційних потоків за зазначеними напрямками потреб (зовнішніх і внутрішніх) з метою прийняття управлінських рішень.

До поля нормативної бази, що регулює розглядувані напрями обліку, належать регуляторні акти, що перераховані у п.4.1.

Організація обліку готівкових грошових коштів є досить складним напрямком, оскільки охоплює найбільшу кількість складових. Зокрема, до етапів організації зазначеного об'єкта обліку належать:

- визначення нормативної бази;
- організація кадрового добору касирів установи;
- організація матеріальної відповідальності;
- організація збереження готівкових коштів у касі установи;
- організація доставки готівкових коштів до каси;
- організація визначення розрахункових показників ліміту каси;
- організація облікових номенклатур;
- організація вибору носіїв облікової інформації;
- організація руху носіїв облікової інформації.

Організація кадрового добору працівників на посаду касира передбачає вироблення критеріїв, за якими здійснюватиметься добір. Формуючи головні вимоги до такого працівника, потрібно брати до уваги таке:

– віковий ценз (оскільки особа, що обіймає посаду касира, несе повну матеріальну відповідальність, яка визначається в письмовій формі, претендент на посаду повинен мати повні вісімнадцять років);

– професійні обмеження (кандидатові бажано мати досвід облікової роботи і роботи з грошима);

– правові обмеження (з огляду на перебування посади касира в колі повної матеріальної відповідальності виключається можливість прийому на роботу особи, що за судовим вироком позбавлена права обіймати посаду касира).

Бажаним є також наявність постійної прописки за місцем проживання в даному населеному пункті. Ознайомлюючись із біографією кандидата, варто уважно вивчити його трудову діяльність. Організація матеріальної відповідальності передбачає детальний інструктаж щодо матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності, яку несе касир (про що докладно йшлося раніше) і настання якої спричиняє застосування штрафних санкцій щодо установи (табл. 11.8) та підписання угоди про повну матеріальну відповідальність.

Таблиця 11.8

Перелік штрафних і фінансових санкцій, що накладаються на установу за порушення касової дисципліни

<i>з/п</i>	<i>Вид порушення</i>	<i>Форма штрафних та фінансових санкцій</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Перевищення встановленого ліміту залишків готівки в касі	Штраф у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день
2	Неповне, несвоєчасне оприбуткування чи обґрунтування у касах готівки	Штраф у п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми
3	Витрачання готівки з виручки від реалізації робіт, послуг, продукції та інших касових надходжень на виплати, що пов'язані з оплатою праці (за винятком екстрених невідкладних обставин – соціальних виплат громадянам на поховання, допомоги при народженні дитини, одиноким та багатодітним матерям, на лікування в разі хвороби, компенсації особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, за наявності податкової заборгованості)	Штраф у розмірі здійснення виплат

Продовження табл. 11.8.

1	2	3
4	Перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також видача під звіт готівкових коштів без повного звітування щодо раніше виданих коштів	Штраф у розмірі 25 % виданих під звіт сум
5	Проведення готівкових розрахунків без надання одержувачем коштів платіжного документа, який підтверджував би оплату покупцем готівкових коштів	Штраф у розмірі сплачених коштів
6	Використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням	Штраф у розмірі витраченої готівки

На відміну від перших двох напрямів організації обліку готівкових коштів, відповідальність за які несуть відповідні працівники бухгалтерської служби, наступні два перебувають у віданні адміністрації установи. Так, касове приміщення має бути розташоване в зоні розташування бухгалтерської служби. Кімната, відведена під касу, має бути обладнана відповідним чином, зокрема на вікна встановлено залізні ґрати, вхідні двері оббиті металевими листами чи виготовлені з металу та оснащені надійними замками. У цій кімнаті має бути встановлено сигналізацію, обладнано вікно для здійснення виплат касиром та отримання коштів працівниками. У приміщенні каси має бути сейф (бажано з двома замками), в якому зберігатимуться готівкові та інші грошові кошти і документи. Ключі від сейфа під розписку передаються касиру, а дублікат зберігається у головного бухгалтера в сейфі.

Доставка готівкових грошей до каси залежить від обсягу готівкових оборотів і може бути здійснена:

- власними силами установи;
- службою інкасації уповноваженої установи банку;
- Державною службою охорони при Міністерстві внутрішніх справ України.

У разі організації доставки готівкових коштів власними силами адміністрація установи має забезпечити касирові транспорт та супровід (працівник установи – шофер, молодший касир, інша посадова особа). Якщо обсяг готівкових коштів є досить вагомим, для доставки готівки залучають спеціальні інкасаторські служби, з якими на початку року адміністрація має укласти угоди. У разі не виконання зазначених вимог з організації, збереження та доставки готівкових коштів касир має право вимагати їх повної реалізації.

Відповідальність за крадіжки та втрати готівкових грошових коштів, що понесені в результаті відсутності належних умов їх схоронності під час транспортування та зберігання, які мали бути забезпечені керівництвом установи, повністю лягає на останніх відповідно до чинного законодавства України.

Організація визначення розрахункового показника ліміту каси передбачає проведення підготовчих організаційних робіт з установами розміру готівки, що може залишитись у касі установи на кінець робочого дня. Нагадаємо, що ліміт каси встановлюється бюджетним установам установами банків та органами Державного казначейства, які їх обслуговують. Ліміт каси встановлюється щорічно на підставі заявки-розрахунку, яка подається до відповідної обслуговуючої установи у двох примірниках. Для підготовки показників щодо ліміту каси проводиться ретельне вивчення касових оборотів за будь-які три місяці минулого року за такими складовими:

- готівковою виручкою (надходження до кас установи або організації, крім сум, одержаних з установ банків чи органів казначейства);

- виплати готівкові на різні потреби (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів). На основі зазначених показників здійснюється розрахунок таких похідних показників:

- середньоденної виручки (сума готівкової виручки, поділена на кількість робочих днів установи чи організації за ці три місяці);

- середньоденна видача готівки (сума готівкових виплат, поділена на кількість робочих днів установи впродовж розглядуваних трьох місяців).

Знайдені показники є основою при визначенні розміру ліміту каси. Коли планують збільшити ліміт каси порівняно з розрахунковою сумою, готують окремі цифрові розрахункові та текстові обґрунтування на здійснення останніх дій, які додаються до заявки-розрахунку. Обґрунтування має містити чіткий перелік подій, які потенційно вимагатимуть збільшення ліміту каси, та розрахунок щодо впливу кожної з них на загальне збільшення.

Організація облікових номенклатур за напрямом “Облік готівкових грошових коштів” здійснюється традиційно за двома транзакціями:

- внесення грошових коштів в касу установи;

- видача грошових коштів із каси установи.

Організація носіїв облікової інформації щодо їх вибору регулюється Постановою Національного банку України від 15.12.04 № 637 “Про

затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті України”. типових форм первинного обліку касових операцій”.

Відповідно до зазначеного нормативного документа до первинних носіїв обліку готівкових коштів відносять:

- прибутковий касовий ордер (ф. КО-1);
- видатковий касовий ордер (ф. КО-2);
- Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів (КО-3, КО-3а);
- Касову книгу (ф. КО-4);
- Книгу обліку прийнятих та виданих касиром грошей (ф. КО-5, ф. 440).

Прибутковий касовий ордер використовується для оформлення надходження готівки до каси. Він складається з двох частин – власне касового ордера та квитанції і крім загальних реквізитів містить такі власні:

- номер документа;
- дата складання;
- кореспондуючий рахунок;
- код аналітичного рахунка;
- код цільового призначення;
- прізвище, ім’я, по батькові особи, що вносить готівкові кошти до каси.

Окрім того, прибутковий касовий ордер містить інформацію щодо підстави отримання готівкових коштів касою. Аналогічні реквізити містить видатковий касовий ордер за винятком двох останніх, які логічно замінюються на прізвище, ім’я, по батькові особи, що отримує кошти із каси, та підстави отримання останніх. Касові ордери виписує працівник бухгалтерії та підписує головний бухгалтер, а далі вони передаються до каси для здійснення відповідних видатково-прибуткових операцій.

Інформація щодо виписаних касових ордерів фіксується в журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів за такими позиціями:

- дата;
- номер документа;
- сума;
- примітка.

Для ведення загальної реєстрації касових ордерів заводиться форма КО-3а, для цільової функціональної реєстрації на рік відкриваються два журнали за формою КО-3.

Касова книга застосовується для визначення загальних готівкових оборотів за день та виведення залишку готівкових коштів на кінець робочого дня. До початку здійснення записів касова книга відповідним чином оформлюється: сторінки нумеруються, книга брошурується, на останній сторінці вказується загальна кількість сторінок, яка засвідчується підписом керівника та головного бухгалтера. У книзі фіксується інформація за функціональними реквізитами касових ордерів (номер документа, від кого отримано чи кому видано, номер кореспондуючого рахунка, сума), джерело надходження коштів та за власними розрахунковими реквізитами касової книги (разом за день; залишок на кінець дня; зокрема на зарплату). Кожний аркуш складається з двох частин: першого примірника звіту та відривного звіту, який отримується заповненням аркуша у складеному вигляді з лицьового боку під копіювальний папір. Касовий звіт складається наприкінці робочого дня і разом з виправдовувальними документами його копія передається до бухгалтерії для здійснення записів у меморіальному ордері № 1.

Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей використовується у великих бюджетних установах, у практиці яких застосовується форма організації виплат заробітної плати чи стипендій через довірених осіб або за наявності кількох касирів у касі установи.

В книзі фіксується:

- дата операції;
- залишок готівки у касира на початок дня;
- сума, видана касирові;
- підпис касира про отримання;
- отримані суми за день прибутковими операціями;
- сума, здана касиром старшому касирові;
- підпис старшого касира про отримання грошей;
- залишок готівки на кінець дня.

Наприкінці робочого дня касир зобов'язаний скласти звіт за готівковими оборотами і здати залишок готівки та касові документи за проведеними операціями старшому касирові під розписку у книзі обліку прийнятих та виданих касиром грошей.

Крім зазначених носіїв облікової інформації щодо бюджетних установ для досягнення вищого рівня аналітичності облікової інформації до складу загальних облікових носіїв Наказом Державного казначейства України від 6.10.2000 № 100 введено картку аналітичного обліку

готівкових операцій (додаток Н.30). У картці крім загальної інформації відображається на основі звітів касира сума залишку на кінець місяця, дня, готівкові видатки та надходження впродовж кожного дня та залишки на його кінець за фондами, коди економічної класифікації та коди програмної класифікації. Картка аналітичного обліку готівкових коштів відкривається щомісячно за кожною установою. Організація руху носіїв облікової інформації здійснюється відповідно до схеми, наведеної на рис. 11.8.

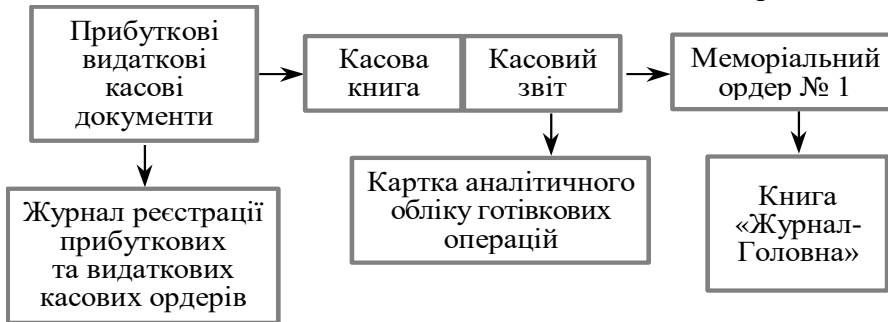


Рис. 11.8. Рух облікової інформації з обліку касових операцій

Більшість грошових активів бюджетних установ, як і більшості суб'єктів господарювання – юридичних осіб, зберігаються на рахунках у фінансових установах. Організація обліку грошових коштів на рахунках поточних реєстраційних та особових передбачає проведення заходів за такими напрямками:

- визначення нормативної бази;
- організація відкриття рахунків в установах банків та органах казначейства;
- організація своєчасного здійснення операцій за грошовими коштами на рахунках організацій;
- організація облікових номенклатур;
- організація вибору носіїв облікової інформації;
- організація руху носіїв облікової інформації.

Бюджетні установи залежно від методу фінансового забезпечення їх діяльності можуть мати реєстраційні (особові) або / і поточні рахунки.

Поточні рахунки відкриваються в установах уповноважених банків, бюджетним установам відповідно до Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валюті, затвердженої Постановою Правління НБУ від 12.11.2003р. № 492. Для відкриття поточних рахунків головний бухгалтер бюджетної установи готує і подає до відповідної установи банку такий пакет документів:

– заяву на відкриття рахунка встановленого зразка, яку підписує керівник та головний бухгалтер;

– копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/засновницького договору/установчого акта/положення). (не подають такі копії юридичні особи установчі документи яких оприлюднені на порталі електронних сервісів, установчий документ у паперовій формі не подають. юридичні особи публічного права, які діють на підставі законів, установчий документ не подають; юридична особа, яка створена та/або діє на підставі модельного статуту, затвердженого Кабінетом Міністрів України, подає копію рішення про її створення або про провадження діяльності на підставі модельного статуту, підписаного усіма засновниками);

– картку зі зразками підписів осіб, яким відповідно до чинного законодавства чи установчих документів підприємства надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів, завірену нотаріально або вищою організацією в установленому порядку. У картку включається також зразок відбитка печатки установи;

Військові частини, установи, підприємства й організації Збройних Сил України, Служби безпеки України, Державного комітету у справах охорони державного кордону України, Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України та інших органів виконавчої влади, які мають у своєму підпорядкуванні військові формування (далі – військові частини (установи), також можуть мати в установах банків поточні рахунки, для відкриття яких вперше до установа банків подають:

– заяву про відкриття поточного рахунку за підписами уповноваженої на це особи;

– копію свідоцтва про реєстрацію військової частини (установи) як суб'єкта господарської діяльності у Збройних Силах України, засвідчену відповідним органом (або інший підтвердний документ відповідного міністерства чи іншого центрального органу виконавчої влади, що містить відомості про те, що військове формування є юридичною особою);

– копію довідки відповідного центрального органу виконавчої влади, що підтверджує присвоєння коду за ЄДРПОУ;

Якщо бюджетна установа вже має в цьому банку поточний рахунок, а отже ідентифікована банком як клієнт із сформованою справою з юридичного оформлення рахунку, то відкриття нового поточного рахунку (зокрема, поточного рахунку за спеціальним режимом використання, поточного рахунку в іноземній валюті) здійснюється за умови подання цим

клієнтом заяви про відкриття поточного рахунку та засвідченої в установленому порядку картки із зразками підписів і відбитка печатки.

В умовах казначейської системи обслуговування бюджетів переважна більшість коштів бюджетних установ знаходиться на рахунках в органах ДКСУ. Порядок відкриття рахунків в органах ДКСУ регулюється Наказом Міністерства фінансів України 22.06.2012 № 758 “Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України”. Для здійснення вказаної операції головним бухгалтером готується такий пакет документів, який надалі передається до районного чи міського відділення ДКСУ (за місцезнаходженням установи):

- заяву на відкриття рахунку в системі органів ДКСУ, за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів та відбитка печатки надано право першого та другого підписів

- картку зі зразками підписів осіб, яким відповідно до законодавства України надано право розпорядження рахунком і підписування платіжних та інших розрахункових документів, та відбитка печатки;

- перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці (тимчасовій картці) особи, у двох примірниках;

- довідку про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України із зазначенням ідентифікаційного коду;

Розпорядники бюджетних коштів, яким в органах ДКСУ уже сформовані справи з юридичного оформлення рахунків, для відкриття нового бюджетного рахунку подають заяву про відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів та відбитка печатки надано право першого та другого підписів.

Відокремлені структурні підрозділи розпорядників бюджетних коштів, які не мають відкритих рахунків в органі ДКСУ, для відкриття бюджетних рахунків подають:

- заяву на відкриття рахунку в системі органів ДКСУ, за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів та відбитка печатки надано право першого та другого підписів

– картку зі зразками підписів осіб, яким відповідно до законодавства України надано право розпорядження рахунком і підписування платіжних та інших розрахункових документів, та відбитка печатки;

– перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці (тимчасовій картці) особи, у двох примірниках;

– довідку про погодження відкриття рахунка від розпорядника бюджетних коштів, до складу якого входить відокремлений структурний підрозділ;

– копію довідки про включення відокремленого структурного підрозділу розпорядника бюджетних коштів до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Відокремлені структурні підрозділи розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів), щодо яких в органах ДКСУ справу з юридичного оформлення рахунків уже сформовано, для відкриття нового бюджетного рахунка подають заяву про відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів та відбитка печатки надано право першого та другого підписів.

Бюджетні рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами відкриваються на початок нового бюджетного періоду.

З метою регулювання правовідносин, пов'язаних із виконанням державного бюджету, органи ДКСУ укладають договори з розпорядниками бюджетних коштів, на підставі яких здійснюють їх розрахункове обслуговування відповідно до встановлених лімітів та затвердженого кошторису.

Важливими питаннями за даним напрямом організації обліку грошових коштів на поточних та реєстраційних рахунках, що потребують врегулювання з боку головного бухгалтера установи та уповноваженої установи банку чи органами ДКСУ під час проведення описаної процедури відкриття рахунків, виступають також:

– домовленість про терміни отримання виписок за рахунками (щоденно, раз на три дні, раз на тиждень);

– доведення до відома зазначених установ головним бухгалтером бюджетної установи прізвища, імені, по батькові працівника, який буде здійснювати операції за рахунками установи, з забезпеченням останнього довіреністю на проведення даних операцій;

– домовленість з банком щодо графіка здійснення операцій, термінів здачі готівкової виручки;

–вирішення способу інкасації і доставки готівкових коштів із установи до банку та навпаки.

Організація своєчасного здійснення операцій за грошовими коштами вимагає визначення основного складу видатково-прибуткових операцій, до яких належать:

- отримання установою асигнувань з Державного або місцевих бюджетів;
- отримання готівкових коштів з рахунка до каси установи;
- перерахування коштів з рахунка за товари, послуги, роботи, надані установі.

Організація забезпечення отримання установою асигнувань з Державного або місцевих бюджетів передбачає безумовне виконання таких вимог з боку розпорядника коштів в особі головного бухгалтера:

- своєчасне складання та передача до розгляду кошторису установи та плану асигнувань головним розпорядником коштів;
- своєчасне і повне подання пакета звітності про виконання бюджету;
- повнота і своєчасність відображення всіх фактів господарської діяльності в системі первинного, поточного та підсумкового етапів бухгалтерського обліку;
- чітка організація внутрішнього контролю за використанням бюджетних коштів;
- дотримання порядку перерахування зазначених коштів;
- достовірність даних звітів та інформації про виконання бюджету;
- дотримання розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань;
- цільове використання коштів.

Реалізація зазначених положень в межах діяльності установи в цілому та роботі бухгалтерської служби зокрема надасть можливість безперебійного отримання коштів із загального фонду Державного та місцевих бюджетів відповідно.

Організація оптимального регламенту отримання готівкових коштів установи з її реєстраційних і/або поточних рахунків можливе за виконання таких умов:

- дотримання правил оформлення грошового чека з обов'язковим чітким формуванням суті операції вказаного цільового направлення коштів;
- своєчасного подання до уповноваженої установи банку календаря видачі заробітної плати, до якого установа включає основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

– повноти розрахунку та своєчасного подання (за 55 днів до початку кварталу) до органів Державного казначейства касової заявки для отримання готівки;

– своєчасності надання належним чином оформленої заявки на виплату готівки з вказівкою ПІБ матеріально відповідальної особи, яка отримуватиме готівкові кошти, та її паспортних даних; суми прибуткового податку з громадян, суми нарахувань до соціальних фондів, інші податки і обов'язкові платежі, які утримуються та нараховуються на фонд заробітної плати; суми до видачі, мети використання коштів та коду бюджетної класифікації видатків з доданням необхідних супроводжувальних документів (платіжних доручень на перерахування зборів і платежів).

Установлення чіткого порядку перерахування грошових коштів з рахунка установи – споживача товарів, послуг, робіт можливе в разі вирішення таких завдань:

– своєчасне укладання та передача для затвердження кошторисів і планів асигнувань установи;

– повне висвітлення інформації при складанні Реєстру зобов'язань розпорядника коштів бюджету, Реєстру фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету та Довідки про суми фінансових зобов'язань, повне їх оформлення та своєчасне подання до органів Державного казначейства;

– підготовка та подання разом з вказаними інформаційно-довідковими документами відповідного пакета виправдовувальних документів;

– дотримання принципу цільового використання бюджетних коштів;

– своєчасне подання установою фінансової звітності про виконання кошторисів доходів і видатків та використання бюджетних коштів;

– суворе дотримання фінансової дисципліни та економії бюджетних коштів.

Щоб забезпечити виконання даних організаційних процедур, потрібні чіткий розподіл функціональних обов'язків щодо реалізації останніх та розроблена система внутрішнього поточного контролю.

Організація облікових номенклатур за даним напрямом здійснюються відповідно до загальної методики з виокремленням розглянутих далі трансакцій як об'єктів обліку.

– У частині поповнення грошових коштів на рахунках:

– отримано асигнування головним розпорядником коштів / розпорядником коштів другого рівня із загального фонду для переведення підвідомчим установам;

– отримано асигнування із загального фонду розпорядником коштів для проведення видатків установи;

– отримано на поточний, реєстраційний спеціальні рахунки установи кошти, що надійшли від реалізації необоротних активів та інших матеріальних цінностей;

– отримано на поточний, реєстраційний спеціальний рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги, отриманих за іншими джерелами власних надходжень, для обліку депозитних сум, з каси установи;

– отримано короткостроковий кредит в банку;

– надійшли кошти на поточний, реєстраційний спеціальний рахунок для обліку коштів, отриманих як плата за послуги, отриманих за іншими джерелами власних надходжень; інших надходжень спеціального фонду від платників та інших дебіторів і кредиторів у порядку безготівкових платежів;

– надійшли аванси від замовників за договорами на виконання науково-дослідних робіт;

– надійшли суми від замовника на оплату рахунків за виконані установою НДР за договорами;

– надійшли кошти від реалізації продукції та виробів, підсобних сільськогосподарських (навчальних) господарств та виробничих (навчальних) майстерень та ін.

– У частині використання грошових коштів, які знаходяться на рахунках установи:

– переведено кошти розпорядником коштів вищого рівня розпорядникам коштів нижчого рівня;

– відкликано кошти розпорядниками вищого рівня;

– перераховано згідно з угодою;

– суми постачальникам за матеріальні цінності в порядку планових платежів;

– перераховано кошти постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності попередньою оплатою;

– перераховано кошти постачальникам згідно з пред'явленими документами за матеріальні цінності після надходження останніх;

- перераховано кошти в оплату видатків (комунальних, електроносіїв, за замовлення транспорту тощо);
- отримано в банку чекову книжку;
- повернуто депозитні суми з рахунків установи;
- видано з рахунків до каси установи грошові кошти на її потреби (виплата заробітної плати і стипендій, виплата авансу на відрядження, господарські потреби тощо);
- перераховано з рахунків суми внесків за розрахунками з страхування та Пенсійним фондом;
- перераховано з рахунків установи суми утриманих податків, відповідно до чинного законодавства;
- перераховано з поточного реєстраційного рахунка організаціями за виконані ними замовлення для науково-дослідних і конструкторських робіт;
- перераховано з поточного, спеціального, реєстраційного рахунків для обліку коштів, отриманих як плата за послуги спільним виконавцям.

Організація вибору носіїв облікової інформації регулюється постановою Правління Національного банку України “Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті”, Наказом Державного казначейства України “Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядку їх складання” та Наказом МФУ “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання”.

Відповідно до зазначених нормативних документів основними платіжними документами, через які здійснюється зарахування або списання грошових коштів з рахунків, виступають:

- меморіальний ордер;
- платіжне доручення;
- платіжна вимога-доручення;
- платіжна вимога;
- розрахунковий чек;
- акредитив;
- інкасове доручення (розпорядження)

Найпоширенішим із перелічених платіжних документів у використанні щодо бюджетних установ є платіжне доручення, що являє собою розрахунковий документ з письмовим дорученням платника обслуговуючому банку при списанні зі свого рахунка зазначеної суми

коштів перерахування їх на рахунок одержувача. Платіжне доручення містить такі реквізити:

- номер;
- дату операції;
- платник;
- код платника;
- банк платника;
- код банку-платника;
- рахунок № (платника);
- сума;
- одержувач;
- код (одержувача);
- банк одержувача;
- код банку-одержувача;
- рахунок № (одержувача);
- призначення платежу.

Платіжне доручення готується на підставі супровідних документів (рахунків, рахунків-фактур, накладних, товарно-транспортних накладних, трудових угод, договорів на виконання робіт, акти виконання робіт, тендерна документація, договори про закупівлю тощо) працівником розрахункового сектора бухгалтерії і вважається оформленим за умов заповнення всіх реквізитів та наявності на першому примірнику підписів відповідальних осіб (осіб, що мають право першого підпису) та відбитка печатки. Платіжне доручення складається не менш ніж у двох примірниках. Разом із вищепереліченими супровідними документами платіжні доручення подаються до відповідних територіальних органів Державного казначейства для перевірки (для всіх розпорядників коштів) та оплати (для всіх розпорядників коштів) та оплати (для розпорядників коштів, що переведені на казначейське виконання кошторисів видатків). Платіжне доручення дійсне протягом 10 днів.

Загальну схему руху платіжного доручення грошових коштів на рахунках установи подано на рис. 11.9.

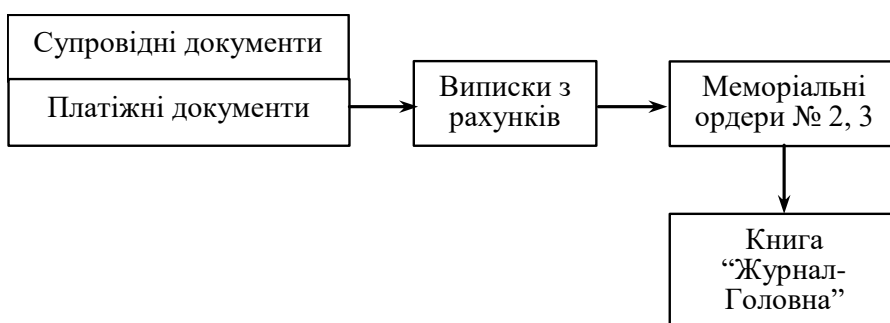


Рис. 11.9. Схема руху облікової інформації за напрямом обліку грошових коштів на поточних, реєстраційних рахунках

У процесі здійснення господарської діяльності бюджетні установи вступають у фінансово-майнові відносини, в результаті яких утворюється дебіторська заборгованість – сума боргів, що належать установі чи організації, від юридичних або фізичних осіб. До основних категорій дебіторів бюджетних установ відносяться:

- підзвітні особи;
- особи, що відшкодовують збитки, завдані установі;
- постачальники в порядку планових платежів;
- інші постачальники, розрахунки з якими даруються за принципом авансових платежів.

Відповідно до означених напрямів обліку виокремлюють напрями організації обліку розрахунків з іншими дебіторами.

Організація обліку розрахунків з підзвітними особами передбачає виконання таких завдань:

- визначення кола штатних посад, які мають право отримувати кошти під звіт;
- встановлення ліміту підзвітних сум до отримання щодо кожного структурного підрозділу установи;
- організація розрахунку підзвітної суми;
- визначення механізму видачі грошей під звіт та порядку звітування за витраченими підзвітними коштами.

Установлення переліку посад, які мають право отримувати кошти під звіт, здійснюється на основі розгляду штатного розкладу з урахуванням мети витрачання та запланованих заходів на рік. До напрямів витрачання підзвітних коштів належать господарські видатки, видатки на відрядження та видатки на наукові експедиції. Заходи, що враховуються як потенційне першоджерело утворення зазначених видатків, включають конференції

різного рівня (міжнародні та всеукраїнські), наукові експедиції за планами робіт науково-дослідних установ, стажування за кордоном, вивчення досвіду організації роботи установ аналогічного профілю за кордоном, участь у семінарах, нарадах тощо. Розглядаючи процедуру визначення переліку посад в контексті даних положень, варто звернути увагу на пріоритетність вищого рівня кваліфікаційних характеристик та можливість підвищення останньої в результаті участі умовної посадової особи у вищевказаних заходах. Відповідно до вказаного потенційними до включення у перелік посадами виступають:

- керівник установи та його заступники (службові відрядження для участі у нарадах вищого рівня; вивчення досвіду управління та організації роботи установ аналітичного профілю тощо);

- головний бухгалтер та його заступники (службові відрядження з метою участі в семінарських заняттях; надання звітності головними розпорядниками коштів тощо);

- провідні спеціалісти установи за профілем (наукові відрядження для участі в конференціях, наукових експедиціях; стажування за кордоном);

- заступники керівників структурних підрозділів з господарських питань, експедитори (для здійснення закупівель окремих матеріальних запасів; службові відрядження з доставки товарно-матеріальних цінностей в установу).

Визначення ліміту підзвітних сум до отримання в розрізі структурних підрозділів передбачає вивчення потреб в останніх з урахуванням запланованих заходів щодо кожного структурного підрозділу. Ліміт підзвітних сум встановлюється на певний період, як правило, на квартал. За основу розрахунку беруться умовно відомі суми за відрядженнями, кількість відряджень та осіб, обсяг необоротних матеріальних запасів, що будуть придбані через підзвітних осіб.

Організація розрахунку авансової суми передбачає організацію роботи бухгалтера, що здійснює дану операцію в частині:

- забезпечення інструктивними матеріалами, головним з яких є Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59 “Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон”;

- розробки робочої інструкції на основі вказаного нормативного документа;

- забезпечення інформацією щодо вартості квитків на транспорті за маршрутом до місця прибуття та найму житла;

– забезпечення інформацією про цінові межі на відповідну категорію матеріальних запасів, що плануються до придбання.

Механізм видачі грошей під звіт та звітування за результатом їх витрачання регулюється в цілому Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Відповідно до зазначеного документа видача готівки із каси установи під звіт здійснюється за умов повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше отриманими нею підзвітними сумами. Видача підзвітних сум проводиться касиром на основі виписаного бухгалтерією видаткового ордера, який, в свою чергу, складається на підставі наказів про відрядження чи розпоряджень за результатами проведених видатків по звітним коштам. Відповідна особа подає до бухгалтерії авансовий звіт за витраченими сумами з доданням оригіналів усіх виправдовувальних документів (рахунків, проїзних квитків, квитанцій, посвідчення про відрядження тощо). Звіт подається разом із невикористаним залишком готівки у такі терміни:

- упродовж трьох днів після повернення з відрядження;
- упродовж наступного робочого дня після отримання готівкових коштів під звіт на господарські потреби.

За отриманими авансовими звітами та виправдовувальними документами бухгалтер після перевірки достовірності останніх та доцільності видатків здійснює розрахунок суми до відшкодування, яка заноситься в авансовий звіт. Авансовий звіт візується керівником, після чого здійснюється кінцевий розрахунок з підзвітною особою. Нагадаємо, що відповідно до ст. 127 Кодексу законів про працю в разі несвоєчасного повернення грошового авансу підзвітною особою керівник установи має право не пізніше одного місяця з дня закінчення терміну, встановленого для повернення сум невитрачених авансів, видати наказ (розпорядження) про утримання означеної суми із зарплати працівника за умов прийняття аргументації підстав та розміру утримань останнім.

Організація розрахунків з підзвітними особами охоплює також традиційні для організації технології облікового процесу напрями:

- організацію облікових номенклатур, основними з яких виступають видача готівкових коштів під звіт; повернення сум невитрачених авансів; утримання із заробітної плати суми невикористаного авансу;
- організацію вибору носіїв облікової інформації, коло яких окреслено вищевказаними нормативними документами;

– організацію руху носіїв облікової інформації в межах загальної схеми, зображеної на рис. 11.10.

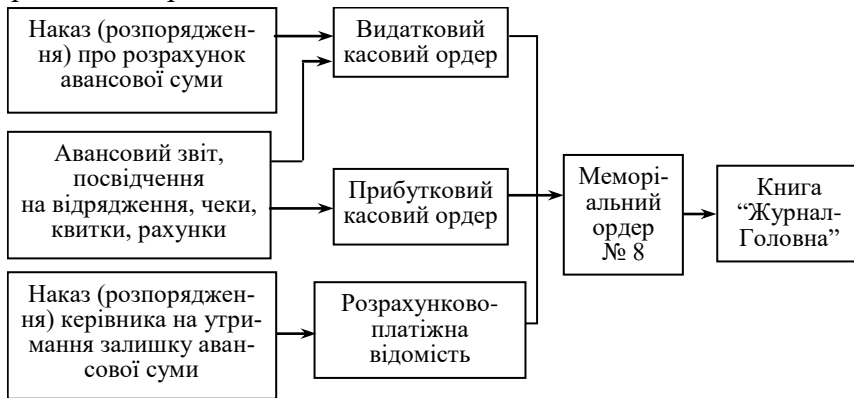


Рис. 11.10. Загальна схема руху облікової інформації за напрямом “Облік розрахунків з підзвітними особами”

Організація обліку розрахунків з працівниками з приводу відшкодування завданих їм збитків установі включає визначення механізму відшкодування збитків та технології облікового процесу. Механізм відшкодування збитків установі, завданих винною особою, визначається Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”, Законом України від 6.06.95 № 217/95-ВР “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” та іншими нормативними актами, визначеними в розділі 4. Відповідно до зазначених документів, на підставі встановлення факту заподіяних збитків з вини певних посадових осіб, складається акт про нестачу відповідного виду товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів чи грошових документів. При встановленні недостач і втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом п’яти днів після встановлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов. На основі актів інвентаризації, протоколів засідання інвентаризаційної комісії керівниками установи приймається рішення про відшкодування винною особою завданих збитків у розмірі, встановленому чинним законодавством. Наказом має бути визначено спосіб внесення сум відшкодування (до каси установи, чи на її

рахунок) та термін внесення коштів, за виконанням якого стежить відповідний працівник бухгалтерії. При порушенні термінів погашення заборгованості винною особою через касу установи бухгалтер здійснює утримання із заробітної плати даної особи частками в межах можливого загального обсягу утримань.

Організація технології облікового процесу за вказаним напрямом передбачає:

– організацію облікових номенклатур, до яких входять такі операції: віднесення суми збитків на винних осіб, погашення заборгованості винними особами, перерахування відповідної частки суми (відшкодованих збитків) до бюджету;

– організацію вибору носіїв облікової інформації, яка регулюється вищевказаними нормативними документами щодо обліку касових операцій та операцій на рахунках в уповноважених установах банків чи органів Державного казначейства;

– організацію руху носіїв облікової інформації, який здійснюється за поданою схемою (рис. 11.11).



Рис. 11.11. Рух облікової інформації за напрямом “Облік розрахунків за нестачами”

Організація обліку розрахунків з постачальниками в порядку планових платежів та шляхом авансових виплат передбачає таке: вибір форми розрахунків, оптимальної для даної бюджетної установи; досягнення домовленості про терміни виплат з урахуванням мінімізації проміжку часу між моментом списання грошових коштів з рахунків установи та отримання товарно-матеріальних цінностей чи передачею установою товарно-матеріальних цінностей, та отриманням за них грошових коштів; організацію адресної картотеки постачальників для забезпечення проведення взаємозвірок; організацію технології облікового процесу за традиційними напрямками.

11.3. Організація обліку витрат

Одним з основних напрямів бухгалтерського обліку бюджетних установ виступає облік витрат та видатків. Організація обліку видатків бюджетних установ охоплює такі напрямки:

- визначення нормативної бази;
- класифікація витрат та видатків;
- розробка робочої номенклатури витрат та видатків;
- організація планування видатків;
- організація облікових номенклатур;
- організація носіїв облікової інформації та їх руху.

Основним нормативним документом, що визначає склад та структуру видатків бюджетних установ, є Наказ МФУ від 14.01.2011 № 11 “Про бюджетну класифікацію”. Відповідно до зазначеного документа вирізняють такі види класифікації видатків бюджету:

- функціональну;
- відомчу;
- програмну;
- економічну.

Перші три класифікаційні групи виконують адресну функцію щодо видатків відповідних розпорядників коштів загалом і мають досить обмежене використання у процесі бухгалтерського обліку, а саме коди класифікацій виступають одним із основних реквізитів облікових реєстрів. Економічна класифікація видатків, на відміну від попередніх, має безпосереднє застосування в межах системи бухгалтерського обліку, оскільки саме стосовно її кодів здійснюється планування та облік видатків бюджетних установ.

Зазначеним нормативним документом затверджено загальну економічну класифікацію видатків, яка визначає спрямованість як видатків бюджету в цілому, так і розпорядників коштів зокрема. У межах зазначеної класифікації виокремлено такі основні напрямки:

- 2000 – поточні видатки;
- 3000 – капітальні видатки;
- 9000 – нерозподілені видатки;

У межах кожного з напрямів виокремлюються багаторівневі коди економічної класифікації видатків у загальній кількості сімдесят найменувань.

Очевидно, що через велику кількість КЕКВ та з огляду на різномірну специфіку діяльності бюджетних установ головний бухгалтер кожної бюджетної установи повинен розробляти робочу скорочену економічну класифікацію

видатків. Зазначена робота здійснюється на наступний звітний період до початку планування діяльності, тобто перед складанням проекту кошторису доходів і видатків. Розробці робочої економічної класифікації видатків передуює вивчення складу кожного з кодів економічної класифікації, результати якого доречно оформити у вигляді табл. 11.9.

Таблиця 11.9

Характеристика складу кодів економічної класифікації видатків

<i>КЕКВ</i>	<i>Назва</i>	<i>Складові КЕКВ</i>

Детальна характеристика кожного з кодів четвертого рівня дає змогу повністю ідентифікувати видатки бюджетних установ. Визначимо, що в розробленій таким чином класифікації слід виокремлювати загальні і специфічні коди економічної класифікації видатків. До перших належать:

- 2111 – заробітна плата;
- 2120 – нарахування на заробітну плату;
- 2210 – предмети, матеріали, обладнання та інвентар;
- 2240 – оплата послуг;
- 2250 – видатки на відрядження;
- 2270 – оплата комунальних послуг та енегроносіїв;
- 3110 – придбання обладнання і предметів довострокового користування;
- 3120 – капітальне будівництво;
- 3130 – капітальний ремонт;
- 3141 – реконструкція житлового фонду;
- 3142 – реконструкція та реставрація інших об'єктів тощо.

Інші коди економічної класифікації специфічні. Це, зокрема, такі коди:

- 2220 – медикаменти та перев'язувальні засоби – використовується переважно у закладах охорони здоров'я та лікувально-ветеринарних закладах;
- 2230 – продукти харчування – застосовується для відображення даного напрямку видатків у медично-профілактичних закладах різного профілю, будинках-інтернатах, загальноосвітніх навчальних закладах, дитячих будинках, дитячих дошкільних закладах, профтехучилищах, вищих навчальних закладах, військових частинах, підрозділах МВД тощо ;
- 2260 – видатки та заходи спецпризначення – застосовується військовими частинами та підрозділами;

– 2280 – дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм – використовується установами, що здійснюють або замовляють такі розробки та дослідження;

– 2720 – стипендії – застосовується ВНЗ різного рівня акредитації тощо.

На підставі загальних планів господарської діяльності, профілю конкретної бюджетної установи головний бухгалтер визначає кінцевий склад робочої класифікації з оформленням її в зазначеному порядку.

Склад і детальна структура робочої класифікації видатків береться за основу при плануванні видатків на майбутній звітний період.

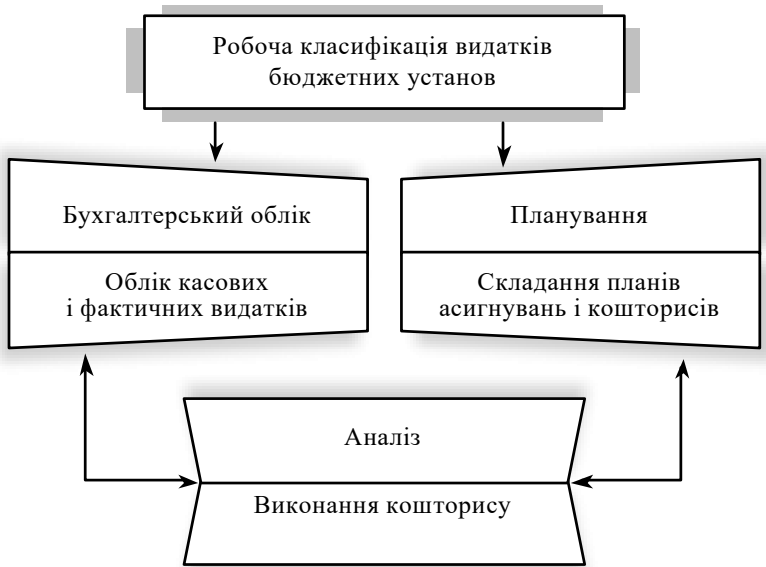


Рис. 11.12. Схема зв'язку робочої класифікації видатків бюджетних установ із процесом управління бюджетними установами

Планування видатків бюджетних установ здійснюється при складанні проекту кошторису доходів і видатків на наступний бюджетний рік. Порядок планування видатків докладно розглянуто в розділі 8, а тому спинимося на основних організаційних моментах. Щоб отримати максимально об'єктивні показники щодо майбутніх видатків, кожна бюджетна установа має здійснити комплекс організаційних заходів.

– Своєчасне доведення та розробка граничних обсягів видатків із загального фонду бюджету.

Головні розпорядники коштів на підставі проекту відповідного бюджету на наступний рік, доведеного до них Мінфіном, Мінфіном Автономної Республіки Крим, місцевими фінансовими органами у вигляді відомостей про граничні обсяги видатків загального фонду встановлюють межу видатків для нижчих розпорядників коштів. Доведення зазначених показників має здійснюватись оперативно, із застосуванням засобів електронної чи кур'єрської пошти в день їх остаточного формування.

– Мобільна підготовка проекту кошторису.

Нижчі розпорядники коштів за фактом отримання бюджетних показників формують останній варіант проекту кошторису доходів і видатків на основі вже підготовленого базового варіанта.

При цьому створенню базового варіанта передують: розробка робочої класифікації видатків, формування системи загальногосподарських і виробничих планових показників, групування облікових даних звітного періоду за відповідними напрямками. Усі зазначені види робіт мають бути формалізовані у вигляді розрахункових таблиць, схем, аналітичних довідок та інших засобів унаочнення у зручній для застосування формі. Якість підготовлених матеріалів дасть змогу не тільки досягти реальних показників, а й забезпечити виконання наступного етапу робіт.

– Ретельне обґрунтування проекту кошторису. Зазначений вид робіт є завершальним у плануванні видатків бюджетних установ, але з огляду на значні обмеження та чітку регламентацію обсягів бюджетних асигнувань вкрай відповідальним. Ступінь обґрунтованості запланованих видатків (щодо деталізації кожного з показників), підтвердженість цифрового матеріалу обсягами запланованих заходів, доцільності проведення останніх, правильності їх розподілу в межах робочої класифікації видатків безпосередньо впливає на те, чи буде затверджено поданий до розгляду вищій установі проект кошторису доходів і видатків. Вагомим елементом забезпечення зазначених позицій є високий професіоналізм головного бухгалтера, який досягається постійним удосконаленням практичних навичок, вивченням досвіду світової та вітчизняної практики та науки.

Організація облікових номенклатур за напрямом “Облік видатків” здійснюється за касовими фактичними видатками в розрізі кодів робочої економічної класифікації видатків. Базовий склад облікових номенклатур, застосовуваних за розглядуваним напрямом обліку, подано в табл. 11.10.

Склад первинних носіїв щодо напрямку обліку є досить різноманітним:

– за фактичними видатками – документація щодо надходження необоротних активів, видаткові документи щодо запасів, первинна документація з

нарахування заробітної плати та стипендій, акти прийняття виконаних робіт тощо;

– за касовими видатками – платіжні документи на здійснення вибірки грошових коштів з реєстраційного, поточного, особового рахунків.

Таблиця 11.10

Базовий склад облікових номенклатур за напрямом “Облі видатків”

КЕКВ	Назва облікової номенклатури	
	Касові видатки	Фактичні видатки
2110	Отримано в касу кошти з рахунків для виплати заробітної плати	Нараховано заробітну плату
2110	Виплачено допомогу з тимчасової непрацевдатності	Нараховано допомогу з тимчасової непрацевдатності
2120	Перераховано кошти до соціальних фондів; отримано в касу для здійснення виплат за рахунок коштів позабюджетних соціальних фондів	Нараховано збори до соціальних фондів на фонд заробітної плати
2210	Перераховано кошти постачальникам за матеріали, обладнання й інвентар	Списано матеріали, обладнання та інвентар на фактичні видатки установи
2250	Отримано кошти в касу для видачі під звіт на відрядження	Затверджено авансовий звіт з видатків на відрядження
2720	Отримано кошти в касу для виплати стипендії	Нараховано стипендію стипендіатам
3110	Перераховано постачальникам кошти за необоротні активи	Оприбутковано матеріальні цінності до складу необоротних активів установи
3160	Перераховано постачальникам за нематеріальні активи	Оприбутковано до складу необоротних активів нематеріальні активи

Основними обліковими реєстрами є картки аналітичного обліку за видами видатків, затвержені Наказом МФУ від 29.06.17 № 604.

Картку аналітичного обліку касових видатків установа відкриває щомісячно за кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним і спеціальним фондом, за кожним видом коштів спеціального фонду, а в централізованих бухгалтеріях – за кожною установою (додаток Н.31). Картка ведеться згідно з кодами економічної класифікації видатків за позиціями:

- касові видатки на початок місяця;
- усього за місяць;
- відшкодовано касових видатків за місяць;
- усього касових видатків з початку року.

Записи в картку здійснюються щоденно на підставі виписок органів Державного казначейства (установи банку). Оформлену за даними місяця картку підписує виконавець та перевіряє керівник розрахункової групи чи сектора, про що вищевказаною останньою особою робиться відмітка в картці.

Картка аналітичного обліку фактичних видатків ведеться в порядку аналітичному наведеному, однак записи в ній здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів (додаток Н.32).

Загальну схему руху інформації за напрямом обліку видатків унаочнює рис. 11.13.



Рис. 11.13. Загальна схема руху облікової інформації щодо обліку видатків установи

Крім виконання основних своїх функцій бюджетні установи здійснюють виробничу діяльність, зокрема виробляють продукцію, виконують науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, а також надають платні послуги. Зазначений вид діяльності знаходить відображення в обліку за напрямом "Облік затрат".

Організація обліку затрат бюджетних установ визначається видами виробничої діяльності чи діяльності з надання платних послуг і охоплює такі напрями:

- визначення нормативної бази;
- розробка класифікації витрат;
- розробка робочої номенклатури статей калькулювання;
- організація облікових номенклатур;
- організація носіїв облікової інформації та їх руху;
- організація калькулювання продукції, послуг, робіт.

Поле нормативної бази щодо обліку затрат бюджетних установ є не досить чітким. Базовими нормативним документом за вказаним напрямом в частині витрат на продукт діяльності бюджетних є НП(С)БОДС 135 “Витрати” та іншими регуляторними документами, представленими в Розділі 8.

Для забезпечення чіткого, якісного та достовірного збору, фіксації, накопичення та опрацювання облікових даних щодо затрат установи головний бухгалтер чи керівник фінансово-бухгалтерського відділу має розробити Положення з планування, обліку та калькулювання конкретних видів послуг, що їх надає установа відповідного профілю. У Положенні потрібно висвітлити:

- загальну частину, визначивши чинну нормативну базу – законодавчі та інші нормативні акти, що становлять концептуальні засади Положення; межі регламентації облікового процесу відповідної бюджетної установи; терміни категоріального апарату, що застосовується в Положенні;

- склад і класифікацію витрат на надання конкретного виду послуг, подавши загальну класифікаційну схему затрат із докладною характеристикою кожної утвореної групи. Таку схему можна подати у вигляді таблиць за кожною класифікаційною ознакою (табл. 11.11).

При цьому потрібно визначити функціональне призначення та сферу використання кожної з груп.

- порядок планування собівартості відповідної послуги, зазначивши відповідальних осіб, які беруть участь у визначенні планової собівартості; систему показників, використовуваних для розрахунку; порядок визначення планових витрат за статтями; пакет документів до затвердження; систему носіїв інформації;

- бухгалтерський облік затрат, розкривши метод і завдання обліку затрат, подавши докладну схему аналітичного і синтетичного обліку, схарактеризувавши порядок руху носіїв облікової інформації та порядок визначення фактичної вартості наданих послуг.

До текстової частини зазначеного Положення потрібно додати попередньо розроблені носії облікової інформації, що застосовуються у процесі бухгалтерського обліку, затверджені керівником установи. Розробці зазначеного

Положення має передувати створення базової схеми надання того чи іншого виду послуги з виокремленням усіх односторонніх і двосторонніх фінансово-економічних зв'язків, на основі якої і розробляється це Положення.

Таблиця 11.11

Групи затрат за їх видами

<i>Види затрат</i>	<i>Основні складові (статті)</i>	<i>Характеристика складових</i>
За економічними елементами	1. Матеріальні витрати	.....
	2. Витрати на оплату праці	... ..
	3. Відрахування на соціальні заходи	... ..
	4. Амортизація	... ..
	5. Інші затрати	... ..
За статтями калькулювання	1. Зарплата основного персоналу з надання платних послуг	... ..
	2. Відрахування на соціальні заходи виконавців робіт	... ..
	3. Сировина, матеріали, медикаменти, продукти харчування	... ..
	4. Амортизація обладнання, що використовується при наданні послуг	... ..
	5. ... ..	... ..

Розробка класифікації затрат потребує ретельного вивчення чинної практики. Сьогодні у вітчизняній практиці існує класифікація затрат, яку можна адаптувати до специфіки діяльності бюджетних установ (Розділ 8). Кожна з утворених груп має своє призначення і відповідну характеристику. Нагадаймо, що загалом варто виокремити три загальні напрями групування затрат:

- для калькулювання;
- для прийняття управлінських рішень і планування;
- для контролю та регулювання.

Кожна з наведених в розділі 8 груп-затрат потребує адресної (того чи іншого окремого виду послуг) конкретизації до рівня, необхідного для виконання відповідного завдання загального процесу управління.

Формувати склад кожної групи затрат має головний бухгалтер. При цьому для забезпечення науково та практично обґрунтованого результату головний бухгалтер повинен:

– проаналізувати схему надання послуг, виконання робіт, виготовлення продукції на предмет оптимальної її реалізації в межах фінансового плану установи;

– вирізнити в зазначеній схемі як етапи процеси планування, регулювання, визначення собівартості, контролю тощо;

– визначити відправні моменти щодо виникнення зобов'язань з обох боків і їх погашення.

Розробка докладної характеристики кожної з груп затрат потребує не лише вагомих практичних надбань, а й наукового підходу, який полягає в опрацюванні та аналізі спеціалізованої літератури з предмета вивчення. Особливе значення має розробка робочої номенклатури статей калькулювання.

Типову номенклатуру статей калькулювання для відображення витрат бюджетних установ представлена в НП(С)БОДС 135 і розглянута в Розділі 6 та 8. Зауважимо, що зазначені статті мають стандартний, а отже, уніфікований характер. Проте процеси виробництва як з виготовлення продукції, так і з задоволення потреб НДР мають свою специфіку, яка може спричинити виокремлення індивідуальних затрат. За цих умов головним завданням працівника бухгалтерії, що здійснює облік виробничих затрат, є правильна їх ідентифікація щодо способу включення до собівартості продукту.

Зазначений загальний склад виробничих затрат відбиває специфіку матеріального виробництва, де в загальній структурі переважає частка матеріальних затрат. Нематеріальне виробництво, а саме до нього відносять надання послуг освітнього, медичного, культурного характеру, пов'язане з незначними матеріальними затратами при абсолютно переважаючих затратах трудових ресурсів. Зазначену особливість потрібно врахувати під час розробки номенклатури статей калькулювання.

Розробку статей затрат виробничої собівартості потрібно починати зі створення докладного переліку одноелементних затрат, які мають бути понесені для надання послуг чи забезпечення процесу їх надання (рис. 11.4).

На другому етапі розробки статей калькулювання кожен статтю з розробленого переліку ідентифікують стосовно способу включення затрат до собівартості, тобто поділяють затрати на прямі і непрямі.

Останній крок полягає у групуванні одноелементних затрат, схожих за економічною сутністю, у комплексні статті. Розроблена номенклатура статей калькулювання затверджується у складі положення з планування, обліку, калькулювання.



Рис. 11.14. Схема розробки статей калькулювання для визначення собівартості послуг бюджетних установ

Організація облікових номенклатур за напрямом “Облік затрат” передбачає виокремлення тих номенклатур, які відбивають фактичні затрати на надання послуг:

- нараховано заробітну плату основному персоналу з надання послуг;
- нараховано збори до позабюджетних соціальних фондів із заробітної плати основного персоналу;
- витрачено матеріали для наукових, навчальних, лікувальних, діагностичних цілей;
- витрачено медикаменти для надання платних лікувальних послуг;
- витрачено продукти харчування для харчування хворих, що отримують платні лікувальні послуги, тощо.

Виокремлення подальших адресних характеристик кожної з облікових номенклатур стосовно первинного, поточного та підсумкового етапів обліку відбувається за загальною методикою, викладеною в розд. 10.

Організація носіїв облікової інформації передбачає визначення їх кола, що охоплює пакет первинних документів та реєстрів, які було описано раніше в окремих темах, та визначення схеми руху носіїв (рис.11.15).

Важливим моментом при побудові схеми руху носіїв облікової інформації щодо затрат є визначення оптимального розподілу праці в бухгалтерії. Зауважимо, що затрати мають фіксуватись як у системі обліку затрат, так і в системі обліку видатків спеціального фонду. З метою виконання зазначених завдань доцільно мати окрему штатну одиницю для збору й нагромадження даних про затрати на надання послуг за їхніми видами в системі аналітичного обліку.

Організація калькулювання продукції послуг, робіт передбачає вибір методу калькулювання. Нагадаємо, що у вітчизняній практиці основними

методами калькулювання є позамовленнєвий та попроцесний. Сутність позамовленнєвого методу полягає у веденні обліку витрат за кожним замовленням чи партією продукції, а не за окремими підрозділами і звітними періодами. Попроцесний метод визначає таку процедуру, коли всі витрати збираються за окремими підрозділами та процесами. Формування цих методів зумовлено двома формами виробництва: гетерогенною, що пов'язана з механічним поєднанням самостійних окремих продуктів у готовий продукт, та органічною, згідно з якою готовий продукт отримується внаслідок ряду послідовних, пов'язаних між собою процесів.

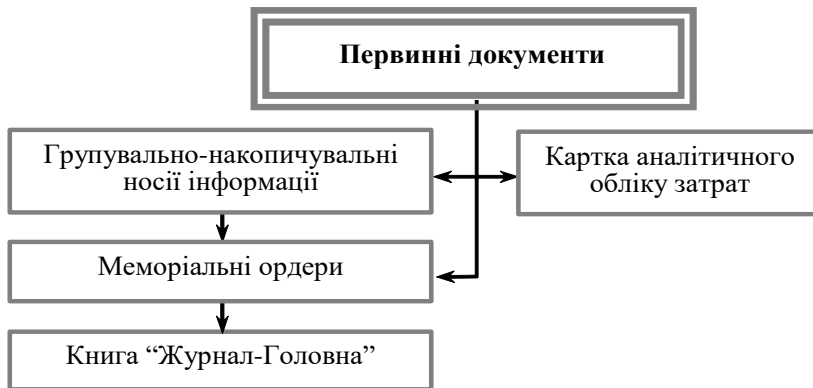


Рис. 11.15. Рух облікової інформації з обліку затрат

Визначаючи мету зазначених методів, зауважимо, що вона в них однакова – отримання інформації про собівартість одиниці продукції для ціноутворення, контролю витрат і визначення прибутку. Однак ця мета досягається різними шляхами, і це пов'язано насамперед з особливостями зазначених методів калькулювання.

Обрані методи обліку затрат та калькулювання мають бути деталізовані в зазначеному положенні:

- за порядком призначення прямих затрат;
- порядком групування непрямих затрат;
- порядком віднесення непрямих затрат на собівартість продукту діяльності.

Особливістю калькулювання послуг, робіт, продукції бюджетних установ є обов'язкове складання планових калькуляцій. Зазначеній процедурі передують встановлення максимально чітких обсягів планових затрат на підставі фактичних затрат минулого періоду, фактичної вартості на момент складання калькуляції необхідних трудових, матеріальних та інших ресурсів, а також запланованого обсягу робіт.

12.

12.1. Організація обліку зобовязань.

12.2. Організація обліку доходів.

12.3. Організація обліку власного капіталу.

Шановний читач!

Вивчивши матеріал розділу, Ви будете знати:

– порядок організації обліку праці та розрахунків щодо виплат працівникам;

– порядок організації обліку розрахунків із страхування та податків і платежів;

– порядок організації обліку розрахунків з депонентами;

– порядок організації обліку за депозитними сумами;

– порядок організації обліку розрахунків за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень;

– порядок організації обліку розрахунків за спеціальними видами платежів;

– порядок організації обліку розрахунків з постачальниками, підрядчиками, виконавцями робіт;

– порядок організації обліку доходів;

– порядок організації обліку власного капіталу;

а також уміти:

– відтворювати на практиці порядок організації обліку праці та розрахунків щодо виплат працівникам;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку розрахунків із страхування та податків і платежів;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку розрахунків з депонентами;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку за депозитними сумами;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку розрахунків за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку розрахунків за спеціальними видами платежів;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку розрахунків з постачальниками, підрядчиками, виконавцями робіт;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку доходів;

– відтворювати на практиці порядок організації обліку власного капіталу.

12.1. Організація обліку зобов'язань

Проведення певних господарських операцій бюджетними установами призводить до виникнення зобов'язань останніх стосовно інших юридичних і фізичних осіб, які ідентифікуються в економічній термінології як кредиторська заборгованість. Облік зобов'язань є досить вагомим напрямком бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Організація обліку зобов'язань складає такі напрями:

- організація обліку праці та розрахунків щодо виплат працівникам;
- організація обліку розрахунків із страхування та податків і платежів;
- організація обліку розрахунків з депонентами;
- організація обліку за депозитними сумами;
- організація обліку розрахунків за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень;
- організація обліку розрахунків за спеціальними видами платежів;
- організація обліку розрахунків з постачальниками; підрядчиками, виконавцями робіт шляхом оплати по факту отримання цінностей, виконання робіт, надання послуг;
- організація обліку довгострокових зобов'язань;

Згідно бюджетного законодавства прийняття будь-якого зобов'язання бюджетними установами супроводжується цього реєстрацією та подальшим обліком у органах ДКСУ. Порядок реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах ДКСУ регулюється Наказом МФУ від 02.03.2012 № 309 “Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України”. Згідно вказаного нормативного документа розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів), враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами ДКСУ, при цьому щодо:

- завдань (проектів) Національної програми інформатизації – бюджетні зобов'язання приймаються після їх погодження з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації – центральним органом виконавчої влади, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- спеціального фонду бюджету бюджетні фінансові зобов'язання приймаються виключно в межах відповідних фактичних надходжень

спеціального фонду бюджету (відкритих асигнувань (виділених коштів), залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (в частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів);

– бюджетних програм, які здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків, міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів), термін дії яких завершується у поточному бюджетному періоді, бюджетні зобов'язання приймаються у четвертому кварталі поточного бюджетного періоду понад фактичні надходження таких кредитів (позик) за умови наявності письмової згоди кредитора на оплату цих зобов'язань протягом першого кварталу наступного бюджетного періоду.

Протягом 7 робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання розпорядники бюджетних коштів подають до відповідного органу ДКСУ Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (додаток П.1) на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання.

Взяття бюджетних зобов'язань за окремими умовами передбачає наступні процедури:

– у разі застосування процедури закупівлі товарів, робіт і послуг – розпорядник бюджетних коштів подає з урахуванням законодавства у сфері закупівель до органу ДКСУ вищевказаний Реєстр та вказані документи до нього, протягом 7 робочих днів з дати оприлюднення звіту про результати проведення процедури закупівлі у разі наявності в обліку органу ДКСУ кошторису (плану використання бюджетних коштів) або протягом 7 робочих днів з дати взяття на облік органом ДКСУ кошторису (плану використання бюджетних коштів).

– у разі виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) або інших зобов'язань, узятих державою у разі вступу до міжнародних організацій або приєднання до міжнародних договорів – розпорядник бюджетних коштів проставляє суму в Реєстр і розрахунково на підставі договору (контракту) або розрахунку за курсом НБУ на день подання Реєстру; при закупівлі валюти через міжбанківський валютний ринок України розпорядник бюджетних коштів проставляє суму в Реєстр і розрахунково на підставі договору (контракту) або розрахунку на рівні

курсу, встановленого на міжбанківському валютному ринку України на день подання Реєстру.

– за окремими напрямками видатків (наприклад, заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги), у тому числі за бюджетними зобов'язаннями, у яких не зазначаються суми, у Реєстрі суми проставляються розпорядниками бюджетних коштів розрахунково, але в межах річних планових показників.

– за довгостроковими бюджетними зобов'язаннями, строк дії яких перевищує один бюджетний період (довгострокові договори, більше одного року), суми в Реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного періоду на підставі даних календарного плану до довгострокового договору.

– у виняткових випадках, коли такі підтверджувальні документи розкривають плани оперативної діяльності чи специфіку органів державної влади, що забезпечують оборону або безпеку України, розпорядники бюджетних коштів подають тільки реєстри, на одному примірнику яких при поверненні проставляється відмітка “зареєстровано та взято на облік”. При цьому за цільове спрямування коштів, узяття бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань та наявність на підтвердних документах грифа секретності відповідає розпорядник бюджетних коштів.

Органи Казначейства звіряють поданий розпорядником Реєстр та підтвердні документи на предмет відповідності даних, включених до Реєстру, при цьому останні обробляються за таким регламентом:

– за захищеними видатками, які не потребують проведення процедур закупівель, - протягом 1 операційного дня;

– за захищеними видатками, які потребують проведення процедур закупівель (крім капітальних видатків), - до 3 операційних днів;

– за іншими поточними видатками, крім захищених, та наданням кредитів з бюджету - до 3 операційних днів;

– за капітальними видатками - до 5 операційних днів.

Відлік строку опрацювання підтвердних документів органом Казначейства починається з дати, вказаної у полі “Одержано ДКСУ (органом ДКСУ)” Реєстру та/або Реєстру бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, враховуючи день подання Реєстру та/або Реєстру фінансових зобов'язань.

Розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати прийняття ними до виконання бюджетного фінансового зобов'язання, якщо інше не передбачено бюджетним зобов'язанням, подають до відповідного

органу ДКСУ Реєстр фінансових зобов'язань (додаток П.2) на паперових (у двохпримірниках) та електронних носіях, а також оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання та бюджетного фінансовозобов'язання.

Після перевірки підтвердних документів по одному примірнику Реєстру та/або Реєстру фінансових зобов'язань і заявки на видачу готівки повертаються розпоряднику бюджетних коштів, а інші примірники цих документів залишаються на зберіганні в органі ДКСУ. Форма заявки на видачу готівки затверджується МФУ. Документи, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання та/або бюджетного фінансового зобов'язання, повертаються розпоряднику з відміткою “зареєстровано та взято на облік”.

У разі змін умов бюджетних зобов'язань (додаткові договори, розірвання договору тощо) розпорядник бюджетних коштів повинен протягом 7 робочих днів з дати їх виникнення подати до органів ДКСУ Реєстр та/або Реєстрфінансових зобов'язань і відповідні підтвердні документи щодо уточнення реквізитів та показників таких бюджетних зобов'язань. При зміні курсу валют на дату здійснення операції розпорядником бюджетних коштів вносяться відповідні зміни до реєстрів. Зняття з реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань потребує подачі до органів ДКСУ Реєстру фінансових зобов'язань разом з документами (накладна, акт тощо), що підтверджують повернення товару постачальнику з причин невідповідності договірним умовам, відповідним рішенням суду стосовно обсягів або якості виконаних робіт, наданих послуг, додатковою угодою про зміну умов договору тощо.

Органи Казначейства не реєструють:

- зобов'язання у разі:
- відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;
- відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження);
- невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;
- відсутності документів щодо закупівлі товарів, робіт і послуг відповідно до законодавства у сфері закупівель;

- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;
- фінансові зобов'язання у разі:
- відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;
- невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

Органи ДКСУ за зверненням розпорядників бюджетних коштів надають в електронному вигляді виписки з рахунків, на яких обліковуються бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання (додаток П.3).

Для реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань в електронній формі розпорядник бюджетних коштів здійснює формування та подання документів до системи ДКСУ в електронному вигляді за переліком та у строки, описаними раніше, протягом операційного дня в межах операційного часу, визначеного органом ДКСУ. Документи, що надійшли після операційного часу, опрацьовуються наступного операційного дня. ДКСУ забезпечує розміщення на офіційному веб-сайті ДКСУ інформації про порядок подання документів в електронному вигляді для реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань в електронній формі та контактні телефони відповідальних осіб. Підтвердженням для розпорядника бюджетних коштів успішної передачі його електронних документів до системи ДКСУ є відповідне сповіщення системи ДКСУ.

Датою та часом отримання документів в електронному вигляді органом ДКСУ є дата та час, зафіксовані в повідомленні системи ДКСУ про отримання цих документів.

Документи в електронному вигляді, надані розпорядником бюджетних коштів, опрацьовуються органами ДКСУ у встановлені строки, при цьому відлік терміну опрацьовання органом ДКСУ документів в електронному вигляді, переданих розпорядником бюджетних коштів до системи ДКСУ, починається з дати та часу, зафіксованих у повідомленні системи ДКСУ про їх отримання. Після перевірки документів в електронному вигляді, переданих розпорядником бюджетних коштів, на відповідність вимогам законодавства, бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання реєструються органом ДКСУ з накладанням ЕЦП, про що розпорядник бюджетних коштів інформується засобами системи ДКСУ.

Якщо надіслані в електронному вигляді документи сформовано з порушенням вимог законодавства, то орган ДКСУ інформує розпорядника бюджетних коштів засобами системи ДКСУ про їх нереєстрацію із зазначенням причин.

Праця, заробітна плата, стипендії та розрахунки з їх приводу з робітниками, службовцями та стипендіатами є одним з найважливіших об'єктів обліку бюджетних установ. На користь цього свідчить і питома вага коду економічної класифікації видатків 2110 “Оплата праці” в загальній структурі видатків установ і організацій – від 60 до 80 відсотків. Вочевидь, організація обліку за зазначеним напрямом є важливим завданням щодо кожної бюджетної установи і організації. Під організацією обліку праці, заробітної плати та стипендій слід розуміти процес вибору й упорядкування способів і прийомів обробки й видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації в системі бухгалтерського обліку про працю (виробіток, посадові оклади тощо), заробітну плату та стипендії. Організація обліку праці, заробітної плати та стипендій має забезпечити:

- точність, достовірність надходження інформації щодо працівників;
- безперервність інформаційних потоків між структурними підрозділами і бухгалтерією установи щодо праці;
- своєчасність обробки первинних документів з обліку праці і виробітку;
- повноту облікової реєстрації;
- своєчасність нарахувань і виплат заробітної плати та стипендій.

Перелічені завдання вирішуються в розрізі таких складових організації обліку:

- організації обліку особового складу працівників;
- організації обліку виробітку;

- організація обліку нарахування заробітної плати;
- організація обліку стипендії.

Нормативна база, що регулює організацію та методика обліку заробітної плати, містить значний (з огляду на галузеві особливості) перелік, наведений в розділі 5.

Облік особового складу працівників є одним з інформаційних джерел збереження бухгалтерського обліку заробітної плати та відповідних розрахунків. Зазначений вид обліку перебуває у віданні відділу кадрів і охоплює облік осіб, що приймаються на роботу, облік поточного особового складу та облік осіб, що звільняються з відповідної посади. Своєчасність надання відомостей щодо кадрових змін та пересувань безпосередньо впливає на якість обліку нарахування та розрахунків із заробітної плати. Водночас чіткість бухгалтерського обліку зазначеного напрямку є результатом продуманої класифікаційної системи обліку особового складу. Отже, варто говорити про організацію обліку особового складу працівників установи чи організації як складову організації бухгалтерського обліку заробітної плати.

Організація обліку особового складу здійснюється за такими напрямками:

- визначення нормативної бази;
- визначення складу та чисельності працівників;
- розробка класифікаційної системи щодо особового складу;
- організація носіїв інформації щодо обліку особового складу працівників.

Згадаймо, що загальна чисельність працівників бюджетних установ встановлюється штатним розкладом, затвердженим разом з іншими документами щодо виконання бюджету, Наказом МФУ від 28.01.02 № 57. Штатний розклад бюджетної установи являє собою затверджений вищою установою перелік найменувань посад постійних співробітників із зазначенням кількості однойменних посад (вакансій) та посадових окладів за структурними підрозділами установи. Штатний розклад є підґрунтям для складання та подальшого затвердження кошторисів бюджетних установ. Штатний розклад складає керівник планово-фінансового відділу на основі штатних нормативів, які являють собою встановлену кількість посад різних категорій працівників стосовно окремих категорій масових закладів, видів закладів охорони здоров'я, освіти, культури тощо. Кількість вакансій за типовими штатами тієї чи іншої категорії установи залежить від показників обсягів діяльності останніх (для лікарень – кількість ліжок, ліжкоднів; для

амбулаторно-поліклінічних закладів – кількість відвідувань хворих, кількість хворих, кількість приміщень, площ приміщень; для шкіл – типи шкіл, кількість класів, для вищих навчальних закладів – видів останніх тощо). Штатні нормативи та типові штати для бюджетних установ розробляються і затверджуються відповідними галузевими міністерствами. Фактична штатна чисельність не повинна перевищувати кількості штатних посад за штатним розкладом установи.

Прийом на роботу до бюджетних установ здійснюється за наявності вільних робочих місць. Зарахування працівника до штатів установи супроводжується присвоєнням йому табельного номера, який являє собою кодифікований символ ідентифікації зазначеної особи як працівника конкретної установи. Табельні номери розробляє відділ кадрів установи. Присвоєння табельних номерів може здійснюватись як за категорією персоналу (основні працівники; допоміжний персонал; адміністративно-господарський; молодший обслуговуючий), так і за приналежністю до структурного підрозділу. У процесі розробки табельних номерів кожній категорії працівників чи кожному структурному підрозділові виділяється відповідна серія табельних номерів (ректорат – № 1—20; факультет економіки та управління – № 21—220; факультет маркетингу – № 221—370; факультет інформаційних систем і технологій – № 371—450 і т. ін.).

Надалі табельний номер працівника фіксується в усіх первинних і зведених документах з обліку особового складу, праці, заробітної плати. В разі звільнення чи переведення працівника до іншого підрозділу його номер залишається вільним три роки.

До носіїв обліку особового складу працівників, які виступають носіями інформації щодо первинного етапу бухгалтерського обліку, відносять:

- наказ про прийом на роботу ф. П-1;
- наказ про переведення на іншу роботу (ф. П-5);
- наказ про переведення на іншу посаду (форма вільна);
- наказ про припинення трудового договору (контракту) (ф. П-8).

Наказ (розпорядження) про прийом на роботу (ф. П-1) застосовується для обліку прийнятих на роботу, заповнюється у відділі кадрів на всіх працівників. Укладений та завізований начальником відділу кадрів або особою, відповідальною за прийняття на роботу, проект наказу в необхідних випадках є направленням на переговори і перепусткою у структурних підрозділах для ознайомлення з умовами роботи. Керівник структурного підрозділу робить висновок про можливість зарахування: з

відміткою у проекті наказу (ким може бути прийнятий на роботу той, хто наймається; з яким окладом і тривалість строку випробування). Згода працівника з умовами праці, результати переговорів, у разі необхідності медичного огляду, відмітки про проходження інструктажу з техніки безпеки, протипожежного мінімуму та інші відмітки проставляються на зворотному боці форми.

Проект наказу по прийом на роботу працівника, якому встановлюють оклад, візується у відповідній службі підприємства (організації) для підтвердження вакантної посади і окладу, що встановлюються за штатним розписом. Підписаний керівником підприємства (організації) наказ (розпорядження) оголошується працівникові під розписку.

На підставі підписаного наказу відділ кадрів заповнює документ первинного обліку ф. П-2 “Особова картка” і робить відповідні записи у трудовій книжці. Один примірник наказу передається до бухгалтерії для відкриття особового рахунка.

Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу (ф. П-5) застосовується при оформленні переведення працівника із одного структурного підрозділу до іншого. Заповнюється працівником відділу кадрів у двох примірниках. Наказ (розпорядження) завізовує начальник структурного підрозділу попереднього і нового місця роботи та підписує керівник організації чи установи. Один примірник зберігається у відділі кадрів, другий передається до бухгалтерії для проведення відповідних записів у особовому рахунку.

Наказ про переведення на іншу посаду має вільну форму і застосовується при переведенні працівника на іншу посаду. Порядок його оформлення аналогічний порядку щодо попереднього наказу.

Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту) (ф. П-8) використовується при звільненні працівників, заповнюється працівником відділу кадрів у двох примірниках на всіх працівників, за винятком тих, які звільняються вищим органом. Підписується керівником структурного підрозділу та керівником організації чи установи. Один лишається у відділі кадрів, другий передається в бухгалтерію. На підставі наказу (розпорядження) про припинення трудового договору бухгалтерія робить розрахунок із працівником.

Перелічені носії інформації щодо обліку особового складу в день їх оформлення повинні бути передані працівником відділу кадрів до відповідного сектора (групи) бухгалтерської служби для здійснення перевірки та фіксації даних у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку.

Іншим першоджерелом бухгалтерського обліку заробітної плати та розрахунків щодо неї є облік виробітку працівників. Зазначений вид обліку має забезпечувати облікову підсистему інформацією про кількість відпрацьованих одиниць роботи (днів, годин, об'єктів тощо) щодо кожного з працівників.

Організація обліку виробітку працівників передбачає:

- визначення нормативної бази;
- організацію обліку виробітку у структурних підрозділах;
- організацію носіїв інформації щодо обліку виробітку.

Основним нормативним документом щодо обліку виробітку працівників є Наказ Міністерства статистики від 09.10.95 № 283. Відповідно до даного нормативного акта функції по здійсненню обліку використання робочого часу та розрахунку покладено на уповноважених на це посадових осіб структурних підрозділів установи. Зазначена посадова особа має бути проінструктована щодо порядку ведення табельного обліку. Перш за все, до її відома доводяться нормативи тривалості робочого часу, які відповідно до ст. 50 Кодексу законів про працю в Україні встановлено в межах робочого тижня, тривалість якого має не перевищувати 40 год.

Відповідно до ст. 51 Кодексу законів про працю України встановлюється скорочена тривалість робочого часу для окремих категорій працівників – учителів, викладачів, лікарів та ін. Так, педагогічне навантаження працівника дошкільного навчального закладу незалежно від підпорядкування, типу і форми власності відповідно до Закону України “Про дошкільну освіту” від 11.07.2001 № 2628-III становить:

- | | |
|--|-----------|
| – Вихователя групи компенсуючого типу | — 25 год; |
| – Соціального педагога | — 40 год; |
| – Практичного психолога | — 40 год. |
| – Практичного психолога дошкільного навчального закладу (ясел-садка) | |
| – Компенсуючого типу | — 20 год. |
| – Музичного керівника | — 24 год; |
| – Інструктора з фізкультури | — 30 год. |
| – Вчителя-дефектолога, вчителя | |
| – Логопеда | — 20 год; |
| – Вихователя-методиста, на тиждень, що відповідає тарифній ставці | — 36 год. |

Навантаження науково-педагогічних працівників закладів вищої освіти відповідно до Закону України “Про вищу освіту” від 1.07.14 № 1556-

ПВвстановлено 600 годин на рік, при цьому їх робочий час становить 36 годин на тиждень.

Законом України “Про загальну середню освіту” від 13.05.99 № 651-ХІV визначено 18-годинний робочий тиждень для педагогічних працівників середніх освітніх закладів.

Регламентується згідно з законодавством робочий день медичних працівників закладів охорони здоров'я. Так, лікар-стоматолог має 32-годинний робочий тиждень, лікар-терапевт – 37-годинний робочий тиждень і т. ін.

У цілому норма тривалості робочого часу на 2017 рік розрахована за календарем п'ятиденного робочого тижня з двома вихідними днями (субота та неділя). Відповідно до листа Міністерства соціальної політики України від 05.08.16 № 11535/0/14-16/13 “Про норму тривалості робочого часу на 2017 рік” зазначений норматив становив:

- при 40-годинному робочому тижні - 1986,0 години;
- при 39-годинному робочому тижні - 1942,2 годин;
- при 38,5-годинному робочому тижні - 1917,3 годин;
- при 36-годинному робочому тижні - 1792,8 годин;
- при 33-годинному робочому тижні - 1643,4 годин;
- при 30-годинному робочому тижні - 1494 годин;
- при 25-годинному робочому тижні - 1245 годин;
- при 24-годинному робочому тижні - 1195,2 годин;

Другим пунктом в інструктажі посадової особи має бути вказівка з ведення табельного обліку. Основним реєстром обліку виробітку та використання робочого часу щодо бюджетних установ є табель використання робочого часу ф. П-14, який являє собою спеціальний іменний список працівників підрозділу установи чи організації, призначений для фіксації інформації про використання робочого часу працівників в розрізі підрозділу, табельного номера посади за днями місяця.

Табель відкривається за 2-3 дні до початку розрахункового періоду на підставі табелю минулого місяця. Записи в табель робляться на підставі належним чином оформленим документом обліку особового складу. Табель заповнюється в частині іменного списку працюючих в порядку табельних номерів, категорій працюючих чи алфавітному порядку.

Облік з'явлень на роботу і використання робочого часу може здійснюватись двома способами:

- методом суцільної реєстрації (щоденна відмітка всіх прибулих, не прибулих, тих, хто запізнився, тощо);

– методом за відхиленнями (здійсненням записів за умов наявності відхилень – хвороб, прогулів, запізнень тощо).

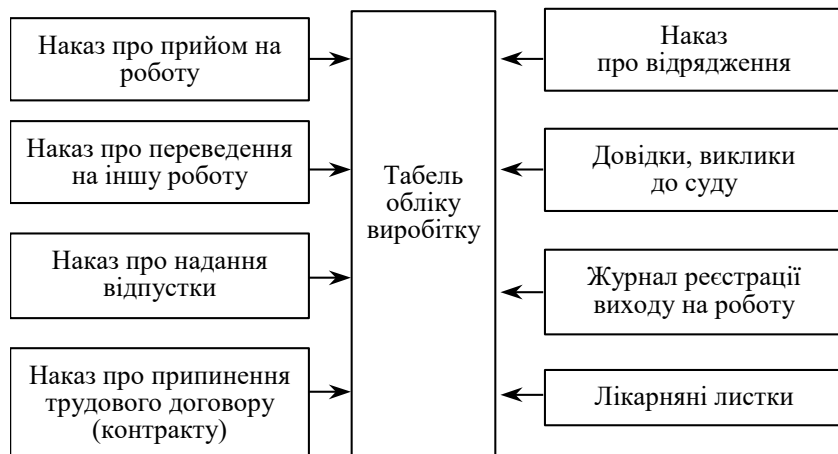


Рис. 12.1. Схема руху облікової інформації щодо обліку робочого часу

За методом суцільної реєстрації в таблиці проставляється кількість годин роботи, відсутності, запізнення з паралельним проставленням кодового позначення (Р – робочий час, ПР – прогул, Х – хвороба, В – відпустка, ЗП – запізнення, ВС – вихідні та святкові дні). За методом відхилень записи вносяться лише про відхилення, робочі часи не відмічаються. Якщо протягом місяця не було жодних відхилень, в таблиці проставляються лише вихідні і святкові дні. Слід звернути увагу на те, що дані про хворобу вносяться лише на підставі відповідним чином оформленого листка непрацездатності. Наприкінці місяця особа, яка веде таблиць, визначає загальну кількість днів відпрацьованих, днів неявок і невідпрацьованих днів і проставляє у відповідні графи таблицю. Після зазначеної процедури таблиць підписується табельником та візується керівником структурного підрозділу. В день кінцевого оформлення таблицю він передається разом з підтверджувальними чи виправдовувальними документами до бухгалтерії для здійснення відповідних розрахунків. Викладена методика табельного обліку є загальною при обліку виробітку та використання робочого часу при погодинній формі оплати праці.

Щодо оплати праці окремих категорій працівників бюджетних установ (працівників молочних кухонь, зубопротезних відділень, робітників ремонтних груп та ін.) застосовується механізм відрядної форми. В цьому разі основним документом з обліку виробітку виступає наряд на відрядну роботу (ф. П-40, яка оформлюється бухгалтерією відповідно до виду праці

(колективна чи одноосібна), видів робіт (протезування, ремонт приміщень тощо), кількості часу (змiна, кілька днів, місяць), видів об'єктів (одного пацієнта, один ремонтний об'єкт, одну особу, що обслуговується, тощо).

Наступним етапом в організації обліку праці і заробітної плати є організація обліку нарахування та виплати заробітної плати, яка являє собою систему заходів по забезпеченню якісного, достовірного та своєчасного нарахування заробітної плати в бухгалтерії установи. Зазначений етап організації передбачає:

- визначення нормативної бази;
- організацію нагромадження інформації щодо виробітку та використання робочого часу та нарахування заробітної плати;
- організація обліку розрахунків з працівниками та виплати заробітної плати;
- організація носіїв облікової інформації.

До нормативної бази належать перелічені в розд. 5 законодавчі, інструктивні та інші нормативні документи.

Організація нагромадження інформації щодо виробітку та використання робочого часу має здійснюватися відповідно до графіка руху носіїв первинної інформації – табелів, нарядів тощо. В установлені строки працівники відповідних структурних підрозділів, на яких покладено виконання облікових функцій щодо виробітку та використання робочого часу, передають до бухгалтерії первинні документи. Бухгалтер розрахункового сектора, групи розрахунків із заробітної плати приймає зазначені документи, перевіряє їх і комплектує у визначеному порядку. Прийняті до обробки зазначені документи разом з наказами, актами тощо слугують основою для здійснення розрахунку заробітної плати. При відпрацюванні раціонального механізму нагромадження інформації щодо виробітку важливим напрямком виступає організація роботи тарифікаційної комісії. Нагадаємо, що розмір ставок заробітної плати (посадових окладів), а також надбавок до них в окремих галузях бюджетної сфери (охорони здоров'я, освіти, культури) визначається за результатами щорічної тарифікації. Тарифікація проводиться постійно діючою комісією, що утворюється наказом керівника установи, до складу якої входять:

- керівник установи або його заступник (голова комісії);
- головний бухгалтер;
- інспектор відділу кадрів;
- начальник планово-економічного відділу;
- представник профспілкової організації;

– інші посадові особи.

У своїй роботі тарифікаційна комісія керується чинними умовами оплати праці й іншими нормативними актами. Порядок роботи тарифікаційної комісії визначається її головою, при цьому слід виділити такі напрямки:

- визначення термінів роботи комісії та часового регламенту;
- відповідальність за безпосереднє складання тарифікаційних списків;
- оформлення результатів тарифікаційної комісії.

Терміни проведення тарифікації залежать від галузевої належності установи. Так, тарифікація в установах закладів освіти проводиться станом на 1 вересня, в установах охорони здоров'я та культури – на 1 січня до моменту затвердження кошторису доходів і видатків. Так, установлюючи часовий регламент роботи комісії (конкретні дати і часи роботи), потрібно враховувати ступінь навантаження членів комісії з виконання основних посадових функцій. Регламент роботи комісії має бути вчасно доведений до членів комісії. Робота комісії починається з ретельного вивчення інформації щодо особового складу на предмет стажу роботи, освіти, категорії, яка має бути підтверджена відповідними документами (атестатами, дипломами, наказами, звітами тощо). Результати роботи комісії відповідальна особа – член комісії, відображає у вигляді тарифікаційних списків установи. Тарифікаційні списки підписуються членами комісії, затверджуються керівником, надалі визначають розмір посадових окладів працівників установи на рік.

Розміри ставок встановлюються на підставі указаних документів — тарифікаційних списків, протоколів тарифікаційної комісії, штатного розкладу, документів про підтвердження категорії тощо. Для забезпечення якісного і точного відображення фактичних даних щодо розподілу заробітної плати останні мають бути згруповані в окремі папки з послідовністю розміщення стосовно структурних підрозділів.

Приступаючи до нарахування заробітної плати, бухгалтер ретельно вивчає вищевказані документи для запобігання спотворення реальних результатів праці. Після зазначеної процедури працівник бухгалтерії здійснює нарахування заробітної плати, фіксуючи інформацію у відповідних носіях (особових рахунках, розрахунково-платіжних відомостях; розрахункових відомостях). Відповідно до трьох варіантів розрахунків із робітниками і службовцями з приводу заробітної плати виділяють такі варіанти здійснення нарахувань:

- за допомогою особових рахунків і розрахунково-платіжних відомостей;
- за допомогою розрахункових відомостей;
- за допомогою розрахунку заробітної плати.

Особовий рахунок (форми П-54, П-54а) використовується для акумуляції інформації про заробітну плату кожного працівника установи. На підставі первинних документів з обліку виробітку та виконаних робіт, відпрацьованого часу і вищевказаних документів на різні види виплат дані щодо кожного працівника фіксуються щомісячно в його особовому рахунку. Окрім зазначеної інформації в особовому рахунку здійснюється фіксація утримань, відрахувань та внесків із заробітної плати. В особовому рахунку також відмічається сума заборгованості працівників установи. Основні реквізити особового рахунка такі:

- ідентифікаційний код працівника;
- категорія персоналу;
- назва структурного підрозділу;
- сімейний стан;
- дата виходу на роботу.

В особовий рахунок вноситься інформація про відпустки та переміщення працівника. Особовий рахунок має характер накопичувального реєстру і відкривається на рік. На підставі даних минулого місяця, що внесені в особовий рахунок, та даних первинного обліку поточного місяця формується розрахунково-платіжна відомість ф. П-49.

Даний реєстр має комбінований характер, оскільки містить інформацію як щодо розрахунку заробітної плати (рядки “Нараховано до виплати”, “Утримано та враховано”, “Заборгованість за працівником”, “Сума заробітної плати” тощо), так і стосовно її виплати (рядок “Разом до видачі”, “розписка в отриманні”). Відомості складаються за обслуговуваними бюджетними установами та структурними підрозділами в двох примірниках (під копірку), причому платіжним документом є перший примірник.

У разі застосування для розрахунку заробітної плати розрахункової відомості ф. П-51 особовий рахунок не ведеться. Зазначений реєстр обліку складається в одному примірнику в розрізі працівників структурного підрозділу та класифікаційних характеристик установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією, за статтями:

- нараховано за видами оплат;
- утримано та враховано;
- заборгованість працівника;

– сума до видачі.

Окрім перелічених основних статей розрахункова відомість має особисту інформацію про кожного працівника, занесену у відомість (дата народження, сімейний стан, кількість дітей та утриманців), яка тим чи іншим чином впливає на визначення розміру суми до видачі. При відрядній формі оплати праці, що супроводжується великою кількістю первинних документів щодо обліку виробітку, як у першому варіанті, підрахунок заробітку виконується в накопичувальній картці (форми П-55, П-56), де фіксуються види робіт, номер наряду та інша інформація щодо виробітку. За третім варіантом розрахунок по заробітній платі здійснюється у спеціальному аркуші, що має назву “Розрахунок заробітної плати” (ф. П-52). Зазначена форма складається щомісяця на кожного працівника установи у двох примірниках за статтями:

– нараховано за видами заробітної плати;

– утримано за видами утримань, включаючи аванс за 1-шу половину місяця;

– сума до видачі.

Один примірник розрахунку заробітної плати залишається в бухгалтерії, другий передається працівникові установи під час виплати заробітної плати. На основі даних ф. П-52 складається платіжна відомість (ф. П-53).

Механізм організації розрахунків із заробітної плати залежить від форми, яку обрала дана бюджетна установа. Сьогодні застосовують дві форми розрахунків:

– через касу установи;

– через уповноважену установу банку.

При цьому видача коштів із каси бухгалтерії може бути здійснена в індивідуальному порядку чи через уповноважену особу структурного підрозділу. В разі, якщо виплата коштів здійснюється через касу установи, слід чітко дотримуватись встановленого графіка виплат. Щодо кожного структурного підрозділу чи установи, що обслуговується, така чітка регламентація допоможе уникнути зайвих витрат часу працівників останніх в цілому та каси зокрема. Більш раціональним способом у зв'язку з цим є виплата заробітної плати через довірених осіб, з якими укладається угода від особи керівника на виконання зазначених функцій. Працівники бухгалтерії повинні провести повний інструктаж щодо матеріальної й інших видів відповідальності зазначених працівників і порядку організації виплат у структурному підрозділі. Так, доставка коштів у структурний підрозділ

має здійснюватись відповідальною особою у супроводі одного з працівників. Виплата коштів має здійснюватись в ізолюваному приміщенні, де одночасно мають бути присутні лише особа, що здійснює виплати, та особа, яка отримує кошти. Зберігаються кошти до виплати в металевому сейфі зазначеного приміщення, ключ від якого мають уповноважена особа структурного підрозділу та його керівник. Виплата коштів здійснюється в певні періоди часу, з урахуванням основної діяльності працівника, упродовж трьох днів, після чого уповноважена особа оформлює платіжні документи і передає їх, разом із сумою невикраденої заробітної плати, до каси бюджетної установи. Для оформлення розрахунків із заробітної плати використовуються вже відомі форми П-49 та П-53.

Організації виплати коштів по заробітній платі через установи банку передуює вибір кандидатури банківської установи (при цьому відповідно до Наказу МФУ від 30.12.14 № 1259 “Про затвердження Переліку банків України та умов, на яких ці банки залучатимуться до касового обслуговування з метою оплати готівкою чеків органів Державної казначейської служби України у 2015–2017 роках” цей вибір чітко обмежується затвердженим вказаним Наказом переліком). При зазначеній формі виплати заробітної плати працівникам після укладання індивідуальних угод на відкриття карткового рахунка видається один примірник угоди, дебетна картка, цифровий код до неї та правила користування дебетною карткою. Важливим є наочний інструктаж працівників установи щодо користування пластиковою карткою та ознайомлення з принципом роботи банківського автомата, який мають провести працівники бухгалтерії установи. Відповідно до графіка руху носіїв інформації працівники отримують розрахунковий листок чи розрахунок отриманої по картці заробітної плати.

На підставі розрахункових документів, оформлених відповідним чином, оформлюється головний реєстр синтетичного обліку щодо напрямку обліку заробітної плати і розрахунків з її приводу – зведення розрахункових відомостей із заробітної плати і стипендій ф. № 405 – меморіальний ордер № 5. До меморіального ордера додаються всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати (табелі використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення та ін.). Записи в ордері систематизуються за функціональною класифікацією та найменуванням установ, що обслуговуються. У разі нарахування заробітної плати за рахунок коштів спеціального фонду вони систематизуються і за видами коштів спеціального фонду.

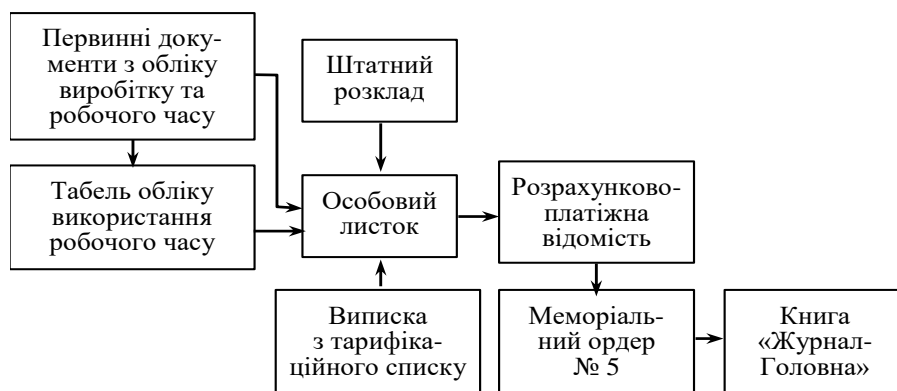


Рис. 12.2. Схема руху облікової інформації з обліку нарахування заробітної плати

Дані розрахунково-платіжних відомостей за коштами спеціального фонду записуються до ф. № 405 після виведення підсумку за коштами загального фонду.

На суму нарахованої заробітної плати нараховуються внески на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування.

У кінці місяця підбиваються підсумки за меморіальним ордером, меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером, а одержані дані, у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, записуються до книги «Журнал-Головна».

Розробка облікових номенклатур за даним напрямом здійснюється в розрізі переліку:

- нараховано зарплату;
- нараховано інші види додаткових виплат;
- утримано із заробітної плати збори і платежі;
- виплачено заробітну плату.

Окремою статтею видатків бюджетних установ, що має код 2720 за економічною класифікацією видатків бюджету, є стипендії. Зазначений напрямок видатків є характерним для закладів освіти і науки.

Виокремлюючи такий напрямок організації бухгалтерського обліку, як організація обліку стипендій, слід вказати на значну подібність заходів з удосконалення та забезпечення облікового процесу на цій ділянці із системою заходів щодо організації бухгалтерського обліку заробітної плати. Організація обліку стипендій охоплює:

- визначення нормативної бази;
- організацію обліку особового складу студентів та інших стипендіатів;
- організацію обліку результатів сесії та призначення стипендій;
- організацію обліку нарахування стипендій та розрахунків по її виплаті;
- організацію облікових номенклатур;
- організацію вибору носіїв інформації;
- організацію руху носіїв облікової інформації.

Основні нормативні документи з обліку стипендій представлені у розділі 5.

Функції обліку особового складу студентів та інших стипендіатів покладено на студентський відділ кадрів, науковий відділ, відділ докторантури та аспірантури. Відповідно до результатів вступних іспитів абітурієнти зараховуються до складу студентів першого курсу. Студентам на момент 1 вересня присвоюється кодове цифрове чи цифрово-буквене позначення, яке виконує роль, аналогічну табельному номерові. Зазначений кодовий знак закріплюється за студентом на весь час його навчання і фіксується у студентському квитку, заліковій книжці й у всіх первинних документах з обліку стипендій. Зарахування до аспірантури та докторантури також супроводжується присвоєнням аспірантові чи докторантові відповідного кодового позначення відділом науки чи відділом аспірантури і докторантури. Підставою для зарахування студентів, аспірантів та докторантів виступають накази ректора навчального закладу (директора) про зарахування до складу студентів, аспірантів, докторантів відповідного переліку осіб. Подальший рух особового складу студентів, аспірантів, докторантів також здійснюється відповідно до наказів керівника навчального чи наукового закладу.

Функції з обліку результатів екзаменаційної сесії покладено на деканати навчальних закладів. Зазначені структурні підрозділи акумулюють інформацію щодо оцінок, отриманих студентами під час екзаменаційної сесії за кожним навчальним предметом, у вигляді відомостей на здачу іспитів та заліків. Деканати повинні організувати роботу таким чином, аби впродовж двох днів після закінчення екзаменаційної сесії підготувати матеріали для передачі. Для цього потрібно чітко встановити термін здачі викладачами відомостей на іспит чи залік.

Після обробки інформації й узагальнення її у вигляді відомостей результатів екзаменаційної сесії (з визначенням середнього балу) по

навчальних групах деканати передають зазначені накопичувальні документи для вирішення питань призначення чи позбавлення стипендій до стипендіальної комісії. Стипендіальна комісія формується наказом ректора в складі:

- керівника установи;
- деканів (завідувачів відділень);
- представників профспілкової організації;
- бухгалтера розрахункового сектора (групи розрахунків зі стипендіатами).

Комісія після розгляду документів щодо призначення стипендій формує реєстр учнів, студентів, курсантів, яким призначається стипендія. Він затверджується наказом керівника навчального закладу. Зазначений пакет документів передається до розрахункового відділу бухгалтерії для нарахування стипендії. Стипендії докторантам і аспірантам призначаються наказом ректора, директора за поданням наукової частини.

Організація обліку нарахування стипендій та розрахунків за нею здійснюється за схемою, аналогічною до схеми організації обліку нарахування заробітної плати та розрахунків по ній, а тому зупинимось лише на основних моментах та особливостях.

Нарахування стипендії здійснюється за вищевказаними документами, які у встановлені терміни, відповідно до графіка руху носіїв облікової інформації надходять до бухгалтерії. Бухгалтер розрахункового сектора здійснює розрахунок стипендії складанням розрахункових чи розрахунково-платіжних документів за групами. Виплати студентських стипендій на практиці здійснюються двома способами:

- через касу навчального закладу;
- через уповноважені установу банку (платіжною картою).

Отримання коштів через касу установи здійснюється в особовому порядку та через фінансових старост, при цьому другий варіант є більш раціональним, оскільки дає змогу істотно скоротити витрати робочого часу. Заслуговує на увагу також установлення чіткого часового терміну видачі стипендій. Нагадаємо, що отримання стипендій фінансовим старостою відбувається за довіреністю групи, яка складається студентами групи на відповідний семестр і завіряється деканом факультету. Уповноважена особа групи має бути поінформована про ступінь та міру відповідальності та порядок здійснення розрахунково-платіжних операцій. За зазначеним документом фінансовий староста отримує платіжні документи, про отримання яких він робить відмітку в журналі реєстрації виданих

розрахунково-платіжних документів і сум коштів до виплати. Після видачі сум стипендії, оформлення документів представник групи передає розрахунково-платіжну документацію з залишком коштів до розрахункового сектора установи.

Носіями інформації щодо обліку стипендій виступають:

- розрахунково-платіжна відомість ф. П-49;
- розрахункова відомість ф. П-50;
- платіжна відомість ф. П-53;
- картка особових рахунків стипендіатів (ф. 347-ст);
- меморіальний ордер № 5.

Оскільки більшості з перелічених реєстрів була надана характеристика в раніше, звернімо увагу на картку особових рахунків стипендіата.

Зазначений реєстр аналітичного обліку відкривається в бухгалтерії на весь термін навчання студентів. Інформація фіксується в розрізі таких характеристик:

- прізвище, ім'я, по батькові;
- цифровий код студента;
- дата зарахування;
- дата відрахування;
- номер платіжної відомості;
- сума призначеної стипендії (запис робиться раз на семестр);
- сума утримань;
- сума до виплати.

Записи в картку вносяться щомісячно. Картки особових рахунків повинні зберігатись в бухгалтерії установи в спеціальних картотеках за факультетами і групами.

Організація облікових номенклатур за напрямком “облік стипендій” здійснюється за напрямами: нараховано стипендію; виплачено стипендію; депоновано стипендію; утримано із стипендій ;

Інші напрямки організації технології облікового процесу за даною його складовою реалізуються відповідно до встановленої єдиної методики (розд.10).

Організація обліку розрахунків із страхування, податків та платежів передбачає здійснення системи заходів, до яких відносять:

- встановлення переліку платежів у бюджеті до соціальних фондів;
- організацію реєстрації бюджетної установи в органах державної податкової адміністрації та соціальних фондах;

– встановлення регламенту розрахунків з бюджетом та соціальними фондами;

– організацію технології обліку розрахунків.

Встановленню переліку платежів і зборів в бюджет та соціальні фонди передують ретельне вивчення нормативної бази. Відповідно до чинного законодавства бюджетні установи є платниками таких зборів і платежів (дивись розділ 5).

Окрім цього, бюджетні установи за дорученням працівників установи та працюючих тимчасово за договорами відповідно до статті 10 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 26.12.92 № 13.92 здійснюють розрахунки з бюджетом з приводу перерахування сум утриманого із заробітної плати працівників прибуткового податку, а також розрахунки за утриманнями до відповідних соціальних фондів. Організація реєстрації бюджетних установ в органах ДФСУ та в державних цільових фондах передбачає підготовку пакета відповідних документів та своєчасне їх подання. Порядок зазначених операцій передбачений вищевказаними нормативними актами.

Організація регламенту розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами полягає у розробці графіка термінів. Відповідно до положень інструктивних матеріалів страхові внески, а також суми прибуткового податку сплачуються раз на місяць, у день одержання установами через довірену особу коштів для виплати заробітної плати. Сума податку на додану вартість вноситься до бюджету не пізніше як 20 числа наступного місяця за звітним, сума податку з власників транспортних засобів – не пізніше як 15 числа місяця, наступного за наступним кварталом (рівними частками).

Організація технології облікового процесу передбачає:

– організацію поля облікових номенклатур, серед яких виокремлюють такі: нараховано збори до позабюджетних фондів та податки до бюджету; утримано із зарплати прибутковий податок та відповідні збори згідно законодавству; перераховано проведені нарахування і утримання за адресатами;

– вибір носіїв облікової інформації (останній регулюється вище та раніше вказаними нормативними документами): на етапі первинного обліку – розрахункові; розрахунково-платіжні відомості, платіжні доручення на перерахування зборів і платежів; на етапі поточного обліку – зведення накопичувальних відомостей із заробітної плати і стипендій (меморіальний ордер № 5), на підсумковому етапі відповідні розрахункові форми.

Схема руху носіїв облікової інформації розробляється за вищеописаною методикою.

Наступні напрями організації обліку зобов'язань передбачають спільний для всіх об'єктів організації блок організаційних процедур, поєднаних назвою "Організація технології облікового процесу", зокрема:

– організація облікових номенклатур за напрямом обліку розрахунків з депонентами: депоновано заробітну плату, стипендію; виплачено депоновану заробітну плату та стипендію; списано суми депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув;

– напрям "Облік розрахунків за депозитними сумами": надходження на рахунок установи депозитних сум; одержання депозитних сум у касу установи; отримання депозитних сум за чеками з рахунка установи до її каси; виплата депозитних сум;

– напрямок "Облік платних послуг бюджетних установ": нарахована плата за надання послуги; внесено платню у касу установи за надання послуги; внесення платні в рахунок послуг, що будуть надані установі; перерахування грошових коштів у якості платні за послуги, що будуть надані установі, тощо.

Окрім зазначених напрямків важливими етапами організації обліку розрахунків із іншими кредиторами виступають:

– організація регламенту здійснення платежів даною установою її кредиторам – юридичним і фізичним особам – та внесення авансових платежів за послуги, що будуть надані установі;

– організація контролю за кредиторською заборгованістю, строк позовної давності якої наближається до трьох років і яка з настанням зазначеної часової межі вважається безнадійною для погашення. Зазначений захід реалізується відповідно до законодавства, проведенням щоквартальних інвентаризацій розрахунків інвентаризаційною комісією. За результатами інвентаризації розрахунків комісія складає акт довільної форми, де фіксується сума виявленої простроченої кредиторської заборгованості, назва і місцезнаходження кредитора, а також заходи, які проводилось для її ліквідації. Акт візується інвентарною комісією, затверджується керівником установи і передається до розпорядника коштів вищого рівня для прийняття кінцевого рішення щодо доцільності списання;

– вибір форми оплати послуг товарно-матеріальних цінностей, робіт тощо (безготівкова, готівкова);

– визначення механізму взаємозвіряння за обсягами інформації, часу проведення, місцем проведення.

12.2. Організація обліку доходів

Доходи, видатки та витрати бюджетних установ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку, оскільки зв'язок між ними має причинно-наслідковий характер (схема на рис. 12.3).

Доходи бюджетних установ мають специфічний характер: поділяються на доходи загального і спеціального фондів, порядок формування яких регулюється окремими нормативними актами щодо кожного. Видатки і витрати бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення – зазначені фонди (загальний і спеціальний), а з іншого боку – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

Зауважимо, що в загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, про що, до речі, свідчить традиційна друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків. Отже, питання організації обліку зазначених напрямків потребує найдокладнішої розробки й опрацювання. Загальні завдання організації бухгалтерського обліку доходів, видатків та витрат такі:

- забезпечення якісних показників щодо процесу планування доходів майбутнього року;
- побудова механізму своєчасного та достовірного фіксування інформації щодо отриманих доходів;
- забезпечення безперервності інформаційних потоків щодо оперативних даних за зазначеними об'єктами обліку між бухгалтерською службою і апаратом управління установи в особі керівника;
- забезпечення отримання достовірної та своєчасної інформації про результати виконання кошторису.

До нормативних документів, що регулюють питання обліку та планування доходів належать:

Доходи загального фонду бюджету були й лишаються доволі значною частиною в загальній структурі доходів більшості бюджетних установ. Вони поділяються на доходи, отримані із загального фонду державного бюджету, та отримані з місцевого бюджету. Зазначені джерела можуть існувати самостійно і в поєднанні.

Організація обліку доходів загального фонду охоплює напрямки, які впливають як на підготовчий етап обліку доходів – їх планування, так і на обліковий процес безпосередньо. Зокрема, до них належать:

- організація планування доходів загального фонду бюджетних установ;
- організація робіт із затвердження асигнувань та надходження доходів;
- організація облікових номенклатур;
- організація носіїв облікової інформації та їх руху.

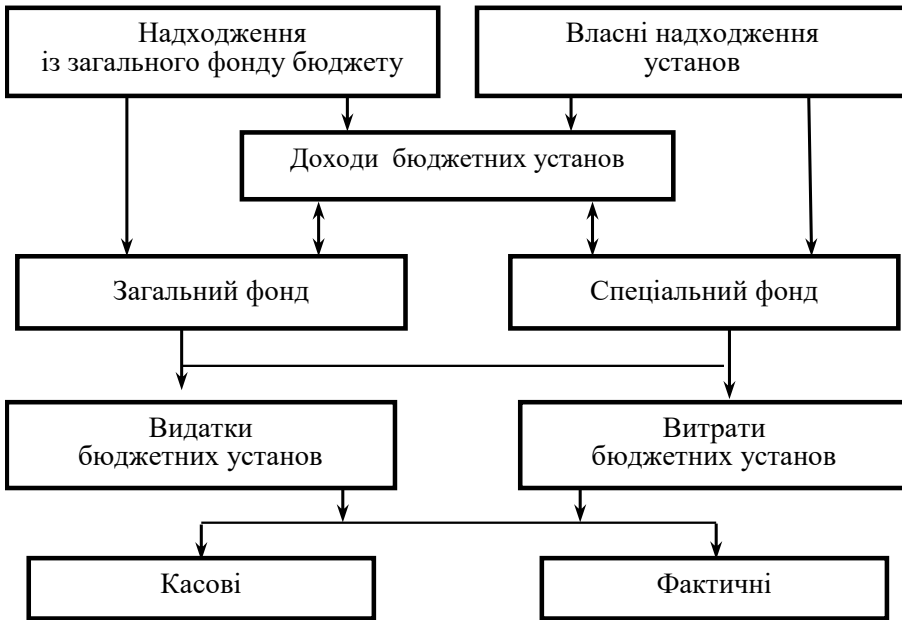


Рис. 12.3. Взаємозв'язок доходів, видатків та витрат бюджетних установ

Процес планування доходів майбутньої діяльності установи, а отже, і видатків (витрат) здійснюється планово-економічним та бухгалтерським підрозділом (якщо вони відокремлені в загальній структурі установи) чи фінансово-економічним підрозділом за участю головного бухгалтера та головного економіста. Основним фінансово-плановим документом бюджетних установ є кошторис, одна зі складових якого – загальний фонд. Кошторис містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією для

виконання бюджетною установою відповідних основних функцій. До зазначеної частини кошторису складається план асигнувань.

Зауважимо, що установа незалежно від форми організації бухгалтерського обліку, яку вона обрала, складає індивідуальні кошториси та плани асигнувань за кожною виконуваною нею бюджетною програмою чи функцією.

Планування доходів за загальним фондом здійснюється за системою вертикального зв'язку. Це означає, що рух інформації про граничні обсяги видатків загального фонду відповідного бюджету подається вертикальною схемою (рис. 12.4), а відповідно визначені обсяги доходів загального фонду у вигляді проектів кошторисів доводяться знизу вгору. При цьому головні розпорядники коштів не лише доводять інформацію про граничні обсяги видатків розпорядникам коштів нижчого рівня, а й розробляють при потребі та доводять до останніх окремі показники, визначають терміни подання проектів кошторисів і надають вказівки щодо їх складання, забезпечують складання проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що їх безпосередньо виконують головні розпорядники коштів.

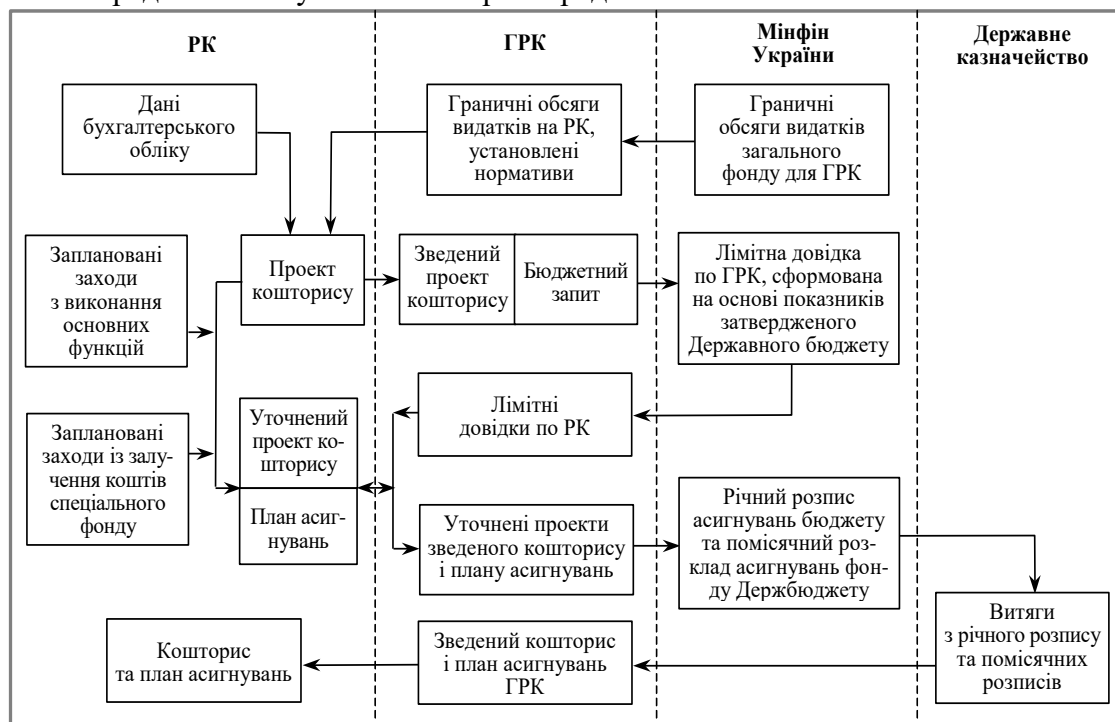


Рис. 12.4. Рух інформації у процесі проектування, розгляду та затвердження кошторисів розпорядників коштів

Складанню проекту кошторису розпорядника коштів передують підготовча організаційна робота планово-економічного та бухгалтерського підрозділів, на які покладено функції щодо формування зазначеного нормативного документа. Ця робота полягає в розгляді фактичних показників минулого року та плануванні заходів господарської діяльності установи на майбутній рік. Фактичні якісні показники звітного року за доходами і видатками мають бути забезпечені на виході зі специфічної системи обробки інформації щодо господарської діяльності, яку називають бухгалтерським обліком. Для реалізації зазначеного завдання мають виконуватись такі вимоги:

- дотримання принципу суцільного фіксування інформації щодо видатків як касових, так і фактичних систем бухгалтерського обліку;
- проведення аналітичних досліджень щодо виконання кошторису та плану асигнувань у поточному порядку та за результатами відповідних звітних періодів (місяць, квартал, рік) стосовно як доходів, так і видатків;
- розроблення конкретних заходів та коригувань щодо діяльності за результатами виявлених і проаналізованих відхилень;
- раціональна організація виконання перелічених заходів.

Вивчаючи заплановані заходи, слід виокремити ті першочергові, що забезпечують виконання основних функцій відповідної бюджетної установи. Щодо фінансового покриття їх здійснення зазначені заходи належать саме до частини загального фонду.

На підставі зазначених розрахунків з урахуванням доведених граничних норм видатків бюджету складаються і подаються головному розпорядникові коштів у терміни, встановлені останнім. Після розгляду проектів кошторисів, складання зведених кошторисів, формування на їх підставі бюджетних запитів головні розпорядники коштів за вертикальною схемою, наведеною на рис. 8.2, передають бюджетні запити до Мінфіну України, Мінфіну АРК, місцевих фінансових органів з метою включення їх до проектів відповідних бюджетів.

Етап затвердження асигнувань починається, по суті, ухваленням бюджету країни. Після опублікування Закону “Про Державний бюджет України” в тижневий термін обсяги затверджених бюджетних асигнувань доводяться до головних розпорядників коштів у формі лімітної довідки. Головні розпорядники коштів формують лімітні довідки за кожним розпорядником коштів і передають їх адресатові. Розпорядники коштів на підставі отриманої інформації уточнюють проекти кошторисів і складають проекти асигнувань. Під час уточнення проектів кошторисів з огляду на традиційне обмеження запланованих доходів загального

фонду установ доведеними до них обсягами асигнувань лімітних довідок головному бухгалтерові та головному економістові необхідно повторно проаналізувати заплановані заходи наступного року з виконання основних функцій щодо першочерговості й необхідності, а в разі підтвердження – змінити джерело фінансового забезпечення останніх. Проект плану асигнувань готується на підставі уточненого проекту кошторису і являє собою помісячний розподіл повноважень, які в разі затвердження плану будуть надані розпорядниками коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання. На момент складання проекту плану асигнувань головний бухгалтер та головний економіст мають володіти даними щодо термінів здійснення запланованих заходів разового характеру (придбання необоротних активів, капітальний ремонт, преміювання працівників, відпустки), а також щодо обсягів видатків за поточними потребами установи, на підставі яких здійснюються основні розрахунки. Зауважимо, що від ретельності проведених розрахунків з розподілу асигнувань (визначених на підставі видатків) залежить якість фінансового забезпечення установи на наступний рік.

Підготовлені належним чином уточнений проект кошторису та проект плану асигнувань передаються за вертикальною схемою головному розпорядникові коштів.

Планування доходів бюджетних установ – справа, яка потребує відповідного рівня професійного досвіду головного бухгалтера, його здібностей до аналітично-планової роботи, чіткої побудови та організації облікового процесу, а також робочого часу. У разі зміни головного бухгалтера впродовж поточного року доцільно для складання планових документів залучати на консультативній основі особу, що обіймала зазначену посаду до цього. Щоб зменшити навантаження на період розробки проекту кошторису, головному бухгалтерові потрібно заздалегідь визначити, хто з його заступників виконуватиме більшість облікових функцій у цей період.

Отриманню бюджетних асигнувань передують формування відповідної бази даних щодо мережі розпорядників бюджетних коштів за міжрегіональними управліннями Державного казначейства, затвердження бюджетних призначень і доведення витягів з них до розпорядників коштів. Після отримання витягу з розпису бюджетних призначень розпорядники коштів подають затверджені кошториси доходів і видатків та плани асигнувань відповідним органам Державного казначейства з того моменту, коли обсяги бюджетних призначень буде доведено відділеннями з Державного казначейства до розпорядників. Зазначений етап потребує від головного бухгалтера чіткого дотримання термінів

підготовки й подання інформації щодо мережі установ та організацій, які отримують кошти з Державного бюджету України (не пізніше як за 15 днів до початку бюджетного року); підготовки й подання розподілу показників (зведених) кошторисів доходів і видатків та (зведених) планів асигнувань (протягом трьох робочих днів після отримання витягу з розпису бюджету відповідно до мережі установ) до відповідних органів Державного казначейства.

Розпорядники коштів фактично отримують асигнування, як уже зазначалося, виключно на підставі затверджених кошторисів і планів асигнувань. Асигнування згідно з бюджетними призначеннями надходять до бюджетних установ для подальшого розподілу чи використання через систему органів казначейства. Організація роботи з отримання та розподілу асигнувань полягає в оперативній обробці інформації щодо асигнувань, які надійшли (упродовж одного дня) для їх розподілу, а також у чіткому дотриманні встановлених планів розподілу асигнувань за нижчими установами. Наступний напрямок організації обліку доходів – розробка облікових номенклатур. Облікові номенклатури створюються за традиційною схемою і містять такі складові:

- надійшли асигнування із загального фонду бюджету до ГРК;
- розподіляються та переводяться асигнування ГРК між РК;
- отримано РК нижчого рівня асигнування;
- списуються отримані за поточний рік асигнування із загального фонду бюджету.

Організація носіїв інформації починається з визначення їх кола, а також надання характеристики кожного з них. До носіїв інформації щодо обліку асигнувань бюджетних установ належать:

- картка аналітичного обліку відкритих (віділених) асигнувань (П.5);
- книга аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня (П.6).

Картка аналітичного обліку використовується для відображення однойменної інформації. Зазначений реєстр аналітичного обліку ведеться за кожним кодом програмної класифікації видатків згідно з кодами економічної класифікації видатків. Картка відкривається на один рік з одночасним внесенням показників кошторису з асигнувань, які поділяються за напрямами забезпечення – кодами економічної класифікації видатків.

Інформація про надходження асигнувань містить:

- дату виписки органу Державного казначейства (установи банку);
- назву та номер документа;
- обсяг асигнувань (суми), що надійшли (в цілому і з розподілом за кодами економічної класифікації).

У разі відкриття асигнувань фіксуються аналогічні показники, при цьому сума асигнувань записується зі знаком “–” чи червоним чорнилом. Щомісяця інформаційні дані узагальнюються у вигляді підсумку “Усього асигнувань за місяць”. Наприкінці року виводиться підсумок “Усього асигнувань за рік”.

Книгу аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам, використовують вищестоячими розпорядниками коштів. Книга відкривається за кожним кодом програмної класифікації видатків відповідно до кодів економічної класифікації видатків на рік. Первісна інформація, яка вноситься при відкритті книги, відбиває показники кошторису доходів і видатків. Зазначені показники можуть коригуватись упродовж року на підставі змін у кошторисі. Інформація щодо переведених асигнувань містить:

- дату виписки органу Державного казначейства (установи банку);
- назву та номер документа;
- суму асигнувань (усього і за кодами економічної класифікації видатків).

Інформація про відкриті асигнування фіксується в розглянутому щойно порядку. Дані узагальнюються щомісячно і наприкінці року. Порядок руху носіїв облікової інформації щодо обліку доходів загального фонду регулюється інструктивними матеріалами і залежить від рівня бюджету, з якого надаються асигнування, порядку обслуговування – через органи Державного казначейства чи банківські установи. Загальну схему руху носіїв інформації ілюструє рис. 12.5.

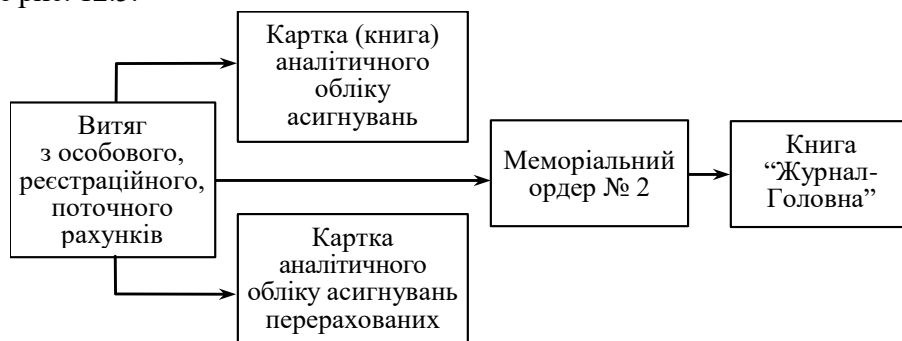


Рис. 12.5. Схема руху облікової інформації за напрямком “Облік асигнувань”

Зауважимо, що, оскільки відображення інформації в системі бухгалтерського обліку є двоїстим, реєстром синтетичного обліку, в якому фіксується обсяг доходів загального фонду, є меморіальний ордер № 2 – Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків).

Власні доходи бюджетних установ мають виконувати доповняльну функцію щодо бюджетних асигнувань і забезпечувати виконання основних завдань зазначених суб'єктів господарювання щодо непокриття доходами загального фонду. З огляду на активне включення бюджетних установ у “виробничу” діяльність, зокрема у процес надання платних послуг, зазначена категорія доходів набуває дедалі вагомішого значення серед інших об'єктів обліку.

Організація обліку власних доходів бюджетних установ, що має здійснюватись як на етапі планування показників господарсько-виробничої діяльності, так і на етапі їх фіксування у процесі бухгалтерського обліку, охоплює такі напрями:

- розробка класифікаційної схеми власних доходів бюджетних установ;

- організація планування доходів спеціального фонду;
- організація обліку надходження доходів;
- організація облікових номенклатур;
- організація носіїв облікової інформації.

Власні доходи, доволі різнорідні за своїм характером, поділяються на такі групи:

- доходи за коштами отриманими як плата за послуги, роботи, продукцію;

- інші доходи бюджетних установ.

Кожна з наведених груп поділяється на підгрупи. Зокрема, до доходів, отриманих від надання платних послуг, належать:

- доходи, отримані від надання функціонально-основних послуг бюджетних установ;

- доходи, отримані від господарської чи господарсько-виробничої діяльності;

- доходи в частині оренди приміщень бюджетних установ;
- доходи від реалізації майна.

Група інших доходів бюджетних установ містить:

- благодійні внески, гранти і дарунки, субвенції;
- інші власні доходи бюджетних установ.

Зазначена класифікація має досить загальний вигляд, однак вона виокремлює два принципові напрями формування доходів, перший з яких утворюється в результаті господарсько-виробничої діяльності, а другий – відображає доходи, які не є наслідком останньої і отримуються для її якомога повнішого забезпечення.

У межах поля об'єктів бухгалтерського обліку визначають дещо іншу класифікацію, яка має менш обґрунтовані класифікаційні ознаки.

Власні доходи бюджетних установ, як і доходи загального фонду, підлягають плануванню. Для формалізації результатів планування власних доходів призначено другу складову кошторису – спеціальний фонд. Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється за видами доходів та їх джерелами, які визначаються розробленою класифікацією доходів кожної установи відповідного галузевого профілю згідно із затвердженим галузевим переліком.

Щоб забезпечити отримання максимально вірогідного обсягу доходів, необхідно заздалегідь сформувати систему показників, застосовуваних у розрахунках.

Стосовно зазначених видів доходів можна виокремити такі показники:

– за доходами, що отримуються від надання функціонально основних послуг бюджетних установ – кількість студентів, які навчатимуться у плановому періоді на контрактній основі, кількість хворих, яким буде надано медично-лікувальну допомогу за власні кошти; кількість пацієнтів, яким буде надано медично-діагностичну допомогу за власні кошти; кількість відвідувачів музеїв, виставок тощо, а також розмір плати за перелічені послуги;

– за доходами, отримуваними від господарської чи господарсько-виробничої діяльності – кількість виробів, навчально-виробничих майстерень, кількість продукції сільськогосподарських навчальних підсобних господарств та вартість зазначеної продукції; кількість місць у гуртожитках та відомчих квартирах і плата за проживання в них; кількість працівників, які харчуватимуться в установі, та вартість харчування;

– за доходами в частині оренди приміщень бюджетних установ – площа приміщень, кількість обладнання й іншого майна та розмір орендної плати; за доходами від реалізації майна – кількість запланованих до реалізації об'єктів необоротних активів (крім будівель і споруд та інших матеріальних активів, зокрема списаних як непридатних до реалізації) і вартість реалізації.

Крім розрахункових показників об'єктом планування щодо власних доходів установи є термін надходження доходів за видами. На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік за кожним джерелом надходжень з урахуванням конкретних умов роботи установи: для вищих навчальних закладів більшість власних доходів прогнозується до надходження у середині I та III кварталів; для закладів охорони здоров'я

лікувально-профілактичного характеру – у зимовий, осінній, весняний періоди; санаторно-курортного типу – переважно в літній період тощо.

Розрахункові показники щодо доходів планового періоду мають формуватися на підставі аналізу фактичного виконання дохідної частини кошторису стосовно доходів спеціального фонду за останній звітний період, з урахуванням очікуваного виконання за період, що передує плановому. Зазначені інформаційні дані також мають бути сформовані до початку процесу планування у вигляді зручних таблиць, графіків порівняння планових і фактичних показників звітних періодів, з випрацюванням аналітичних висновків щодо кожного факту і фактора відхилення.

Організація обліку надходження плати за послуги бюджетних установ, джерелом утворення яких є власні доходи останніх, потребує чіткого визначення механізму розрахунків в частині форми порядку оплати послуг.

Основними формами розрахунків за надання платних послуг бюджетними установами є готівкова та безготівкова. Вибір однієї з них чи їх комбінація визначається умовами господарювання, особливостями галузевої приналежності тощо. Так, плата за навчання у вищих навчальних закладах за укладеним контрактом між фізичною особою – студентом і юридичною особою – вищим навчальним закладом, надходить за прибутковим касовим ордером до каси установи. У разі, якщо сторонами контракту на підготовку студента виступають юридичні особи – вищий навчальний заклад та підприємство, установа, організація, яка оплачує навчання студента, розрахунки по оплаті здійснюються в безготівковій формі перерахуванням визначеної за контрактом суми платіжним дорученням. Плата за надання окремих медичних послуг, яке не суперечить рішенням Конституційного Суду України від 25.11.98 № 15-рп/98 “Про визнання такими, що втратили чинність, окремих положень постанов Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 року № 1138 та від 12 травня 1997 року № 449”, зокрема зубне протезування, вноситься пацієнтами і хворими безпосередньо до каси установи. У разі надання інших медичних лікувально-діагностичних послуг медичні заклади отримують відповідну платню через страхові компанії безготівковими розрахунками.

Плата за проживання в гуртожитку чи квартирі утримується через касу установи у вигляді внесення платні та із заробітної плати працівників установи. У готівковій формі здійснюються розрахунки з працівниками за харчування. Розрахунки за вироби навчальних майстерень, продукцію сільськогосподарських підсобних господарств здійснюються переважно в

готівковій формі, а з виконаних науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт – виключно в безготівковій формі.

Розрахунки з орендної плати, як і розрахунки за майно, призначені до реалізації, здійснюються в безготівковій формі.

Порядок розрахунків надання платних послуг бюджетними установами визначається специфікою діяльності установ і передусім підпорядкований вимогам їх функціонування в межах встановленого фінансового поля, яке має певні обмеження. Йдеться про обов'язкове забезпечення діяльності з надання послуг, а отже, і відповідних видатків спеціального фонду, доходами спеціального фонду. Звідси найраціональнішою схемою побудови розрахунків за навчально-педагогічні, медичні (лікувальні і діагностичні) консультаційні та інші послуги функціонально основного характеру є схема передоплати. За таких умов вимога забезпечення доходами майбутніх видатків реалізується повністю. Оплата продукції та виробів майстерень і господарств здійснюється за фактом реалізації останніх, тоді як розрахунки з науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт проводяться в порядку авансових платежів з остаточним розрахунком за фактом приймання НДР.

Розрахунки за харчування з огляду на потребу володіти точною інформацією про фактично понесені видатки здійснюються за фактом минулих видатків. Плата за оренду майна, житло реалізоване, майно може вноситися як в порядку передоплати, так і за фактом реалізації орендних послуг і майна.

Коли йдеться про визначення варіанта порядку розрахунків, головний бухгалтер повинен враховувати планові показники щодо доходів спеціального фонду та від реалізації продукції, виробів, робіт щодо забезпечення їх виконання, рівень забезпечення бюджетними асигнуваннями (поповнення доходної частини загального фонду). Важливим є також вибір форми передоплати – одноразова оплата чи авансові платежі в межах загального обсягу коштів до оплати. Одноразова оплата характерна для короткочасних за періодом надання послуг, багаторазова – для тривалих послуг (підготовка студентів, виконання НДР).

Терміни внесення платні мають бути обумовлені відповідними документами – договорами на виконання НДР, контрактами на навчання, угодами на надання медичної допомоги тощо.

Організація облікових номенклатур за напрямком “Облік власних доходів” здійснюється в традиційному порядку. При цьому серед переліку облікових номенклатур відповідно до видів власних доходів виокремлюють:

- нарахована плата за навчання, за надання медичних послуг;
- нарахована за утримання дітей в інтернатах при школах;
- нарахована плата за надані послуги з оренди приміщень;

- нарахована квартирна плата;
- нарахована плата за роботу транспорту;
- нарахована плата за утримання дітей в дошкільних закладах;
- нарахована плата за користування гуртожитком;
- нарахована плата за харчування;
- здано виконані НДР;
- оприбутковано готові вироби.

Організація носіїв облікової інформації починається з визначення їх кола. До документів первинного обліку належать договори на надання послуг медичного характеру, контракти на підготовку спеціалістів, договори на виконання НДР, акти на прийняття (здачу) виконаних НДР, орендні угоди, акти на оприбуткування гуманітарної допомоги у формі майна.

Облікові реєстри, де фіксується інформація щодо власних доходів бюджетних установ, такі:

- меморіальний ордер № 4 – накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами;
- меморіальний ордер № 6 – накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами;
- меморіальний ордер № 15 – зведена накопичувальна відомість за розрахунками з батьками на утримання дітей;
- меморіальний ордер № 14 – накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ.

Графіки руху носіїв облікової інформації складаються за загальними принципами побудови таких документів (рис. 12.6).

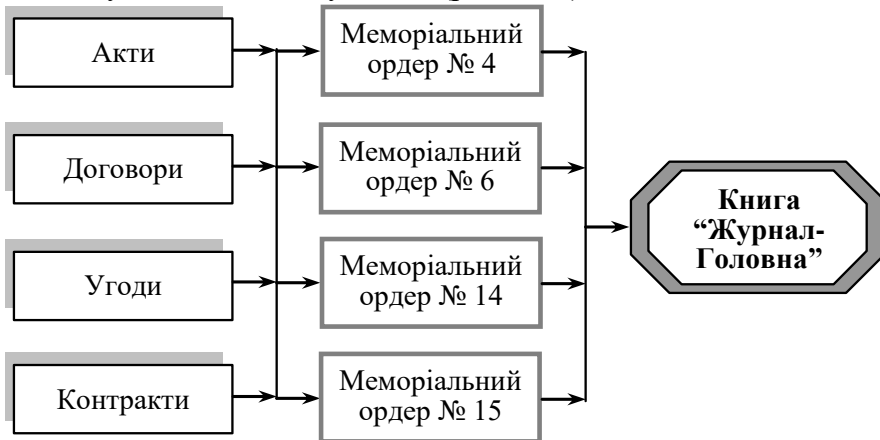


Рис. 12.6. Схема руху облікової інформації за напрямком “Облік доходів спеціального фонду”

12.3. Організація обліку власного капіталу

Наявність власного капіталу бюджетних установ спричинена передусім природою фінансового забезпечення діяльності вказаних суб'єктів господарювання на тлі загального механізму та базових принципів управління останніми. Як зазначалось раніше в розділі 6, поняття власного капіталу для бюджетних установ є умовним, що не відмінняє потребу у організації його обліку в розрізі реальних складових, а саме: внесеного капіталу; капіталу у підприємствах; цільового фінансування; переоцінки; фінансового результату.

В цілому організація обліку власного капіталу передбачає:

- визначення нормативної бази бухгалтерського обліку щодо вказаного комплексного об'єкту обліку;
- розробку облікових номенклатур;
- вибір первинних документів, облікових реєстрів та організацію їх руху;

Нормативна база з бухгалтерського обліку власного капіталу бюджетних установ наведена в розділі 6.

Перелік облікових номенклатур за напрямом “Облік власного капіталу” являє собою таку сукупність:

- списано на фінансові результати отримані доходи;
- списано на фінансові результати здійснені витрати;
- віднесено до результатів виконання кошторису результати переоцінок;
- списано суми дебіторської заборгованості, термін позовної давності якої минув;
- списано суми кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув;
- списано суми депонентської заборгованості, термін позовної давності за якою минув;
- віднесено суму профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів;
- віднесено суму дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів;
- проведено коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості необоротних активів згідно НП(С)БОДС;

Подальша розбудова облікових номенклатур здійснюється за загальним порядком, викладеним у розділі 10.

Оскільки облік власного капіталу бюджетних установ є похідним в контексті загальних пооб'єктних облікових процедур, вибір носіїв облікової інформації передбачає наслідування вже визначеним позиціям щодо реєстрації інформації в розрізі первинних об'єктів обліку. Організація руху носіїв облікової інформації здійснюється за визначеними в розділі 10 підходами.

ДОДАТКИ

Додаток А.1

**Перелік складу облікових реєстрів бюджетних установ, уведених
Наказом Міністерства фінансів СРСР від 27.12.1973 р. № 323**

<i>Найменування реєстрів</i>			
<i>Номер реєстру та форми</i>	<i>Меморіальний ордер / Накопичувальна відомість</i>	<i>Номер реєстру</i>	<i>Журнал-ордер оборотів по кредиту</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
М-О № 1, (ф. 381)	за касовими операціями	Ж-О №1	рахунку № 120 “Каса”
М-О № 2, (ф. 381)	руху грошових коштів на бюджетних (поточних) рахунках	Ж-О №2	рахунку № 091 “Відкриті кредити для переведення підвідомчим установам”
М-О № 3 (3а, 3б), (ф.381)	руху грошових коштів на поточних рахунках за позабюджетними коштами	Ж-О №3	рахунків №№ 092 “Відкриті кредити на капітальний ремонт”, 096 “Відкриті кредити за рахунок інших бюджетів”, 110 “Поточний рахунок сум за дорученнями”, 112 “Поточний рахунок за іншими позабюджетними коштами”
М-О №4, (ф.323)	за розрахунками чеками з лімітованих книжок	Ж-О №4	рахунку № 111 “Поточний рахунок по спеціальних коштах”
М-О № 5, (ф.405)	зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій	Ж-О №5	рахунків №№ 130 “Акредитиви”, 131 “Лімітовані чекові книжки”, 132 “Грошові документи”
М-О № 6, (ф. 408)	за розрахунками з різними установами і організаціями	Ж-О №6	рахунків №№ 010-019 “Основні засоби”, 250 “Фонд в основних коштах”, 020 “Знос основних засобів”
М-О № 7, (ф.386)	за розрахунками з підзвітними особами	Ж-О №7	рахунків №№ 040 “Обладнання до установки”, 041 “Будівельні матеріали для капітального будівництва”
М-О № 8, (ф.438)	з вибуття та переміщення необоротних активів	Ж-О №8	рахунків №№ 030 “Продукція виробничих (навчальних) майстерень”, 031 “Продукція підсобних сільських господарств”, 050 “Молодняк тварин та тварини на відгодівлі”, 080 “Витрати виробничих майстерень”, 081 “Витрати підсобних сільських господарств”, 280 “Реалізація продукції виробничих майстерень”, 281 “Реалізація продукції сільських господарств”

Продовження додатку А.1

1	2	3	4
М-О № 9, (ф.438)	з вибуття та переміщення МШП	Ж-О №9	рахунку №№ 060-069 “Матеріали і продукти харчування”
М-О № 10, (ф. 398)	зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування	Ж-О №10	рахунку №№ 070-071 “МШП”, 250 “Фонд у МШП”
М-О № 11, (ф.411)	зведення накопичувальних відомостей щодо витрачання продуктів харчування	Ж-О №11	рахунків №№ 082 “Витрати на науково- дослідну діяльність за договорами”, 174 “Розрахунки с замовниками по науково-дослідних роботах, що підлягають оплаті”, 175 “Розрахунки з замовниками по авансам на науково- дослідні роботи”, 282 “Реалізація науково-дослідних робіт за договорами”
М-О № 12, (ф. 396)	по витрачання матеріалів	Ж-О №12	рахунків №№ 140 “Розрахунки по фінансуванню із бюджету на видатки установи”, 142 “Розрахунки по фінансуванню за рахунок інших бюджетів”, 246 “Фонд розвитку установ”, 240 “Фонд на виплату премій і надання одноразової допомоги працівникам”, 236 “Кошти батьків на утримання дитячих установ”, 238 “Інші кошти на утримання установи”
М-О № 13, (ф.409)	нарахування доходів за спеціальними коштами	Ж-О №13	рахунку № 160 “Підзвітні особи”
М-О № 14, (ф. 406)	зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей	Ж-О №14	рахунку №№ 150 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”, 170 “Розрахунки по нестачах”, 176 “Розрахунки по коштах отриманих на видатки за дорученнями”, 179 “Розрахунки в порядку планових платежів”
М-О № 15, (ф.415)	за розрахунками в порядку планових платежів	Ж-О №15	рахунків №№ 171 “Розрахунки по соціальному страхуванню”, 173 “Розрахунки по платежах у бюджет”, 177 “Розрахунки з депонентами”, 180 “Розрахунки з робітниками і службовцями”, 181 “Розрахунки зі стипендіатами”

Продовження додатку А.1

1	2	3	4
		Ж-О №16	рахунку № 178 “Розрахунки з іншими кредиторами і дебіторами”
		Ж-О №17	рахунків № 200 “Видатки на утримання установи”, 202 “Видатки за рахунок інших бюджетів”, 210 “Видатки до розподілу”. 211 “Видатки по спеціальних коштах”, 212 “Видатки по спеціальних коштах на нове будівництво і придбання обладнання”
		Ж-О №18	рахунків №№ 400 “Доходи по спеціальних коштах”, 410 “Прибутки і збитки”

Додаток А.2

Склад накопичувальних відомостей введених у дію Наказом
Міністерства фінансів СРСР від 10.03.87 № 61

Номер реєстру та форми	Назва облікового реєстру
М-О № 1 (ф. 381)	накопичувальна відомість за касовими операціями
М-О № 2 (ф. 381)	накопичувальна відомість руху грошових коштів на бюджетних (поточних) рахунках
М-О № 3 (ф. 381)	накопичувальна відомість руху грошових коштів на поточних рахунках за позабюджетними коштами
М-О № 4 (ф. 323)	накопичувальна відомість за розрахунками чеками з лімітованих книжок
М-О № 5 (ф. 405)	зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій
М-О № 6 (ф. 408)	накопичувальна відомість за розрахунками з різними установами і організаціями
М-О № 7 (ф. 408)	накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів
М-О № 8 (ф. 386)	накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами
М-О № 9 (ф. 438)	накопичувальна відомість з вибуття та переміщення необоротних активів
М-О № 10 (ф. 438)	накопичувальна відомість з вибуття та переміщення МШП
М-О № 11 (ф. 398)	зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування,
М-О № 12 (ф. 411)	зведення накопичувальних відомостей з витрачання продуктів харчування
М-О № 13 (ф. 396)	накопичувальна відомість з витрачання матеріалів,
М-О № 14 (ф. 409)	накопичувальна відомість нарахування доходів за спеціальними коштами
М-О № 15 (ф. 406)	зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей
М-О № 16 (ф. 274)	накопичувальна відомість за іншими операціями

МЕРЕЖА

розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

в 20__ році

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК) _____

(найменування розпорядника бюджетних коштів)

№ з/п	Код розпорядника / одержувача бюджетних коштів Єдиним реєстром розпорядників в бюджетних та одержувачів бюджетних коштів	Код за ЄДРПОУ	Найменування установи (організації) (скорочене та повне)	Рівень розпорядника / одержувача бюджетних коштів (РРК)*	Код розпорядника а бюджетних коштів вищого рівня **	Код органу Державної казначейської служби	Найменування органу Державної казначейської служби	Код відповідального виконавця бюджетних програм
1	2	3	4	5	6	7	8	9

М.П.

Керівник установи (організації)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер (начальник планово-фінансового управління/відділу)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

* Рівень розпорядника/одержувача бюджетних коштів визначається таким чином: головному розпоряднику присвоюється код 1; розпорядникам коштів нижчого рівня, що мають власну мережу, - 2; бюджетним установам, що не мають мережі, - 3; одержувачам бюджетних коштів - 9.

** Код розпорядника бюджетних коштів вищого рівня за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів (головного розпорядника бюджетних коштів або розпорядника коштів нижчого рівня).

Додаток Б.2

РЕЄСТР ЗМІН № _____ від _____
до мережі розпорядників та одержувачів коштів Державного бюджету
в 20__ році

Код відомчої класифікації видатків
та кредитування бюджету (КВК) _____

(найменування розпорядника бюджетних коштів)

№ з/п	Код розпорядника/одержувача бюджетних коштів Єдиним реєстром розпорядників бюджетних та одержувачів бюджетних коштів	Код за ЄДРПОУ	Найменування установи (організації) (скорочене та повне)	Рівень розпорядника/одержувача бюджетних коштів (РРК)	Код розпорядника бюджетних коштів вищого рівня	Код органу Державної казначейської служби	Найменування органу Державної казначейської служби	Код відповідального виконавця бюджетних програм	Примітка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

М.П.

Керівник установи (організації)

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового управління/відділу)

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Додаток Б.3

<hr/> <p>(найменування органу Державної казначейської служби)</p> <p>Зареєстровано та взято на облік</p> <p style="text-align: center;">дата</p>	
Регістраційний № зобов'язання КЕКВ/ККК *	_____ *
Відповідальна особа	_____
	(підпис) № _____

* При реєстрації мережі, розпису, кошторису та довідок про внесення змін до зазначених документів параметри "Регістраційний № зобов'язання _____" та "КЕКВ/ККК _____" не заповнюються.

{Додаток 3 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 658 від 03.06.2014}

Додаток Б.4

ВИТЯГ
з річного розпису асигнувань державного бюджету
(за винятком надання кредитів з державного бюджету)
на 20__ рік

Код відомчої класифікації видатків _____
та кредитування бюджету (КВК) _____
(найменування розпорядника бюджетних коштів)

(тис.грн)

Код	Найменування	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	2	3	4	5

Керівник структурного підрозділу _____ (підпис)
Державної казначейської служби _____ (ініціали, прізвище)
України

ВИТЯГ

з помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету
(за винятком надання кредитів з державного бюджету)
(з помісячного розпису повернення кредитів до загального фонду державного бюджету/ з помісячного розпису надання кредитів із загального фонду державного бюджету)
на 20__ рік

Код відомчої класифікації видатків _____
та кредитування бюджету (КВК) _____
(найменування розпорядника бюджетних коштів)

(тис.грн)

Код	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Найменування			Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Усього

Керівник структурного підрозділу
Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток Б.6

ВИТЯГ
з річного розпису повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету на 20__ рік

Код відомчої класифікації видатків _____
та кредитування бюджету (КВК) _____
(найменування розпорядника бюджетних коштів)

Код	Найменування	Повернення кредитів		Надання кредитів		Кредитування, усього				
		загальний фонд	спеціальний фонд	загальний фонд	спеціальний фонд	загальний фонд	спеціальний фонд			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Керівник структурного підрозділу
Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток Б.8

ВИТЯГ
з помісячного розпису спеціального фонду державного бюджету
(за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видачків)
на 20_ рік

Код відомчої класифікації видатків _____
та кредитування бюджету (КВК) _____

(найменування розпорядника бюджетних коштів)

Код	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
(тис.грн)		Найменування	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Усього

Керівник структурного підрозділу
Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток Б.9 ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада)

(підпис, ініціали, прізвище)
М.П. “ _____ ” _____ 20____ року

РОЗПОДІЛ показників зведених кошторисів на 20__ рік

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК) _____ (найменування розпорядника бюджетних коштів) _____ (грн)

Рівень розпорядника бюджетних коштів	Код програмної класифікації видатків та кредитування (КПКВК)	КЕКВ/ККК	Усього на рік, у т.ч.		Разом на рік
			загальний фонд	спеціальний фонд	
Разом щодо головного розпорядника бюджетних коштів					
_____ (_____)					
_____ (код території) _____ (найменування розпорядника бюджетних коштів) _____ (код розпорядника бюджетних коштів) _____ (найменування органу Казначейства) _____ (код органу Казначейства)					
Разом _____					
Разом щодо розпорядника бюджетних коштів _____					

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового управління/відділу)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток Б.10
ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (посада)

_____ (підпис, ініціали, прізвище)

М.П. “ _____ ” 20__ року

РОЗПОДІЛ

показників зведених планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) (розподіл показників зведених планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету) на 20__ рік

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК) _____ (найменування розпорядника бюджетних коштів) (грн)

Рівень розпорядника бюджетних коштів	Код програмної класифікації видатків та кредитування (КПКВК)	КЕКВ/ ККК	Усього на рік	У тому числі за місяцями											
				січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень
Разом															
щодо головного розпорядника бюджетних коштів															
_____ (код території) (найменування розпорядника бюджетних коштів) (код розпорядника бюджетних коштів) (найменування органу Казначейства) (код органу Казначейства)															
Разом															
щодо розпорядника бюджетних коштів															

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового управління/відділу)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

**Додаток Б.11
ЗАТВЕРДЖУЮ**

_____ (посада)

_____ (підпис, ініціали, прізвище)
М.П. “ _____ ” _____ 20__ року

**РОЗПОДІЛ
показників зведених планів спеціального фонду державного бюджету
(за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків)
на 20__ рік
Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК)**

_____ (найменування розпорядника бюджетних коштів)

Рівень розпорядника бюджетних коштів	Код програмної класифікації видатків та кредитування (КПКВК)	КЕКВ/ККК	Усього на рік	У тому числі за місяцями															
				січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень				
Разом																			
Разом щодо головного розпорядника бюджетних коштів																			
_____ (код території) (найменування розпорядника бюджетних коштів) (код розпорядника бюджетних коштів) (найменування органу Казначейства) (код органу Казначейства)																			
Разом																			

Головний бухгалтер

(начальник планово-фінансового управління/відділу)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток Б.12

ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада)

(підпис, ініціали, прізвище)
М.П. “ ” 20__ року

ЗВЕДЕННЯ ПОКАЗНИКІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ на 20__ рік

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК) _____
(найменування розпорядника бюджетних коштів)

Показник*	Рівень розпорядника бюджетних коштів та кредитування бюджету (КПКВК)	Код програмної класифікації видатків та кредитування бюджету (КПКВК)	Разом за спеціальним фондом		Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством		Інші джерела власних надходжень бюджетних установ**		Інші надходження
			у тому числі за підгрупами		у тому числі за підгрупами		у тому числі за підгрупами		
			разом	25010100	25010200	25010300	25010400	разом		25020100	25020200	25020300	25020400
Разом щодо головного розпорядника бюджетних коштів									
_____ (код території) (найменування розпорядника бюджетних коштів) (код розпорядника бюджетних коштів) (найменування органу Казначейства) (код органу Казначейства)									
Разом щодо розпорядника бюджетних коштів									

*Показники розписуються за кодами економічної класифікації видатків бюджету, кодами класифікації кредитування бюджету та кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

**Плануються за наявності підстави.

Головний бухгалтер _____
(начальник планово-фінансового управління/відділу)

**Додаток Б.13
ЗАТВЕРДЖУЮ**

_____ (посада)

_____ (підпис, ініціали, прізвище)

М.П. “ _____ ” _____ 20__ року

**РОЗПОДІЛ
показників зведених планів
використання бюджетних коштів
на 20__ рік**

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК) _____

_____ (найменування головного розпорядника (розпорядника нижчого рівня))
Код економічної класифікації видатків бюджету _____

Рівень розпорядника бюджетних коштів	Код програмної класифікації видатків та кредитування (КПКВК)	Показники плану використання бюджетних коштів	Усього на рік, у т.ч.		Разом на рік
			загальний фонд	спеціальний фонд	
Разом щодо головного розпорядника бюджетних коштів					
_____ (код території) (найменування розпорядника бюджетних коштів) (код розпорядника бюджетних коштів)					
_____ (найменування органу Казначейства) (код органу Казначейства)					
Разом щодо розпорядника бюджетних коштів					
Головний бухгалтер _____ (ініціали, прізвище)					
_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)					

Додаток Б.14
ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада)

(підпис, ініціали, прізвище)

М.П. “ _____ ” _____ 20__ року

РОЗПОДІЛ
показників зведених помісячних планів використання бюджетних коштів
на 20__ рік

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК) _____

(найменування головного розпорядника (розпорядника нижчого рівня)) _____

Код економічної класифікації видатків бюджету _____

Рівень розпорядника бюджетних коштів	Код програмної класифікації видатків та кредитування (КПКВК)	Показники помісячного плану використання бюджетних коштів	Усього на рік	У тому числі за місяцями												(грн)
				січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
Разом щодо головного розпорядника бюджетних коштів _____																
_____ (код території) (найменування розпорядника бюджетних коштів) (код розпорядника бюджетних коштів) (найменування органу Казначейства) (код органу Казначейства)																
Разом щодо розпорядника бюджетних коштів _____																

Головний бухгалтер

(начальник планово-фінансового управління/відділу)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

ЗАТВЕРДЖУЮ
Міністр фінансів України

ПРОПОЗИЦІЇ
щодо відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету
на період з _____ по _____ тис.грн

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету	Підлягає розподілу Найменування головного розпорядника коштів	Сума (тис.грн)	Стан виконання (з початку року) (млн.грн)	
			план	факт
1	2	3	4	5
Разом за пропозиціями:				

Голова Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Додаток Б.16

ЗАТВЕРДЖУЮ

Міністр фінансів України

ПРОПОЗИЦІЇ

щодо відкриття асигнувань для надання кредитів із загального фонду державного бюджету
на період з _____ по _____

Підлягає розподілу _____ тис.грн

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету	Найменування головного розпорядника коштів	Сума (тис.грн)	Стан виконання (з початку року) (млн.грн)	
			план	факт
1	2	3	4	5
Разом за пропозиціями:				

Голова Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток Б.17

_____ (код органу Казначейства) _____ (найменування органуКазначейства)
ЗВЕДЕНА ВИПИСКА
З РАХУНКІВ ВІДКРИТИХ АСИГНУВАНЬ ЗА УЗАГАЛЬНЕНИМИ ПОКАЗНИКАМИ
ЗАГАЛЬНОГО/СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇН _____
 (дата)

Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК): _____

Найменування головного розпорядника бюджетних коштів: _____

Вхідний залишок: _____ (грн)

№ рахунка	№ операції	Найменування бюджету*	Тип операції	Дата операції	Дата документа	Номер документа	Дебет	Кредит	Код надходжень СФ**	КПКВК	КЕКВ/ККК	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Усього оборотів: _____
 Вихідний залишок: _____
 _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 _____ (посада виконавця)

*Заповнюється у разі відкриття асигнувань за міжбюджетними трансфертами.
 **Заповнюється у разі надання зведеної виписки з рахунків відкритих асигнувань за узагальненими показниками за спеціальним фондом (крім міжбюджетних трансфертів).

Додаток Б.18

(найменування розпорядника бюджетних коштів)
Код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (КВК): _____
РОЗПОДІЛ
ВІДКРИТИХ АСИГНУВАНЬ
Від “ _____ ” _____ 20__ року № _____

Код коштів: _____
(грн)

№ з/п	Код території	Код за ЄДРПОУ	Код розпорядника/одержувача бюджетних коштів	Код розпорядника/одержувача бюджетних коштів	Найменування розпорядника/одержувача бюджетних коштів	Банківські реквізити		Код надходжень СФ*	Код програмної класифікації видатків та кредитування (КПКВК)	КЕКВ/ККК	Сума, усього	У тому числі	
						найменування банку	код банку					номер рахунка	перерахування коштів	оплата рахунків
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Сума, усього, у тому числі щодо Головного управління Казначейства в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, КПКВК та КЕКВ/ККК.

Сума словами: _____
Керівник _____

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____
М. П. _____

(ініціали, прізвище)

*Застосовується у разі розподілу відкритих асигнувань за спеціальним фондом (крім міжбюджетних трансфертів).

Додаток Б.20

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

Розділ 1. Балансові рахунки	
I	
Клас 1. Нефінансові активи	
10	Основні засоби
101	Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів
1010	Інвестиційна нерухомість
1011	Земельні ділянки
1012	Капітальні витрати на поліпшення земель
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
102	Основні засоби та інвестиційна нерухомість державних цільових фондів
1020	Інвестиційна нерухомість
1021	Земельні ділянки
1022	Капітальні витрати на поліпшення земель
1023	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
1024	Машини та обладнання
1025	Транспортні засоби
1026	Інструменти, прилади, інвентар
1027	Тварини та багаторічні насадження
1028	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи
111	Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів
1111	Музейні фонди
1112	Бібліотечні фонди
1113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
1114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
1115	Інвентарна тара
1116	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
1117	Природні ресурси
1118	Інші необоротні матеріальні активи
112	Інші необоротні матеріальні активи державних цільових фондів
1121	Музейні фонди
1122	Бібліотечні фонди
1123	Малоцінні необоротні матеріальні активи
1124	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
1125	Інвентарна тара
1126	Необоротні активи спецпризначення для розподілу, передачі
1127	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи
121	Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів

		<i>I</i>	
		1211	Авторське та суміжні з ним права
		1212	Права користування природними ресурсами
		1213	Права на знаки для товарів і послуг
		1214	Права користування майном
		1215	Права на об'єкти промислової власності
		1216	Інші нематеріальні активи
122	Нематеріальні активи державних цільових фондів		
		1221	Авторське та суміжні з ним права
		1222	Права користування природними ресурсами
		1223	Права на знаки для товарів і послуг
		1224	Права користування майном
		1225	Права на об'єкти промислової власності
		1226	Інші нематеріальні активи
13	Капітальні інвестиції		
131	Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів		
		1311	Капітальні інвестиції в основні засоби
		1312	Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
		1313	Капітальні інвестиції в нематеріальні активи
		1314	Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи
132	Капітальні інвестиції державних цільових фондів		
		1321	Капітальні інвестиції в основні засоби
		1322	Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
		1323	Капітальні інвестиції в нематеріальні активи
		1324	Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення
		1325	Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи
14	Знос (амортизація) необоротних активів		
141	Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів		
		1411	Знос основних засобів
		1412	Знос інших необоротних матеріальних активів
		1413	Накопичена амортизація нематеріальних активів
		1414	Знос інвестиційної нерухомості
		1415	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
142	Знос (амортизація) необоротних активів державних цільових фондів		
		1421	Знос основних засобів
		1422	Знос інших необоротних матеріальних активів
		1423	Накопичена амортизація нематеріальних активів
		1424	Знос інвестиційної нерухомості
		1425	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів
15	Виробничі запаси		
151	Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів		
		1511	Продукти харчування
		1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		1513	Будівельні матеріали
		1514	Пально-мастильні матеріали
		1515	Запасні частини

Продовження додатку Б.2

		I	
		1516	Тара
		1517	Сировина і матеріали
		1518	Інші виробничі запаси
152	Виробничі запаси державних цільових фондів		
	1521	Продукти харчування	
	1522	Медикаменти та перев'язувальні матеріали	
	1523	Будівельні матеріали	
	1524	Пально-мастильні матеріали	
	1525	Запасні частини	
	1526	Тара	
	1527	Сировина і матеріали	
	1528	Інші виробничі запаси	
16	Виробництво		
161	Виробництво розпорядників бюджетних коштів		
	1611	Науково-дослідні роботи	
	1612	Виготовлення експериментальних приладів	
	1613	Інше виробництво	
162	Виробництво державних цільових фондів		
	1621	Науково-дослідні роботи	
	1622	Виготовлення експериментальних приладів	
	1623	Інше виробництво	
17	Біологічні активи		
171	Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів		
	1711	Довгострокові біологічні активи рослинництва	
	1712	Довгострокові біологічні активи тваринництва	
	1713	Поточні біологічні активи рослинництва	
	1714	Поточні біологічні активи тваринництва	
172	Біологічні активи державних цільових фондів		
	1721	Довгострокові біологічні активи рослинництва	
	1722	Довгострокові біологічні активи тваринництва	
	1723	Поточні біологічні активи рослинництва	
	1724	Поточні біологічні активи тваринництва	
18	Інші нефінансові активи		
181	Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів		
	1811	Готова продукція	
	1812	Малоцінні та швидкозношувані предмети	
	1814	Державні матеріальні резерви та запаси	
	1815	Активи для розподілу, передачі, продажу	
	1816	Інші нефінансові активи	
182	Інші нефінансові активи державних цільових фондів		
	1821	Готова продукція	
	1822	Малоцінні та швидкозношувані предмети	

		<i>1</i>	
		1824	Державні матеріальні резерви та запаси
		1825	Активи для розподілу, передачі, продажу
		1826	Інші нефінансові активи
Клас 2. Фінансові активи			
20	Довгострокова дебіторська заборгованість		
	201	Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів	
		2011	Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди
		2012	Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів
		2013	Інша довгострокова дебіторська заборгованість
	202	Довгострокова дебіторська заборгованість державних цільових фондів	
		2021	Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди
		2022	Довгострокові кредити, надані з бюджету державного цільового фонду
		2023	Інша довгострокова дебіторська заборгованість
	203	Довгострокова дебіторська заборгованість державного бюджету	
		2031	Довгострокові кредити, надані з державного бюджету
		2032	Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
		2033	Довгострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками
		2034	Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
		2035	Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
		2036	Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
		2037	Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками
		2038	Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
		2039	Інша довгострокова дебіторська заборгованість державного бюджету
	204	Довгострокова дебіторська заборгованість місцевих бюджетів	
		2041	Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів
		2042	Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів
		2043	Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками
		2044	Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів
		2045	Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
		2046	Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
		2047	Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками

Продовження додатку Б.2

		<i>I</i>	
		2048	Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
		2049	Інша довгострокова дебіторська заборгованість місцевих бюджетів
21	Поточна дебіторська заборгованість		
	211	Поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів	
		2110	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
		2111	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги
		2112	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів
		2113	Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги
		2114	Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування
		2115	Розрахунки з відшкодування завданих збитків
		2116	Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
		2117	Інша поточна дебіторська заборгованість
		2118	Розрахунки із спільної діяльності
	212	Поточна дебіторська заборгованість державних цільових фондів	
		2120	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
		2121	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги
		2122	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими державними цільовими фондами
		2123	Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги
		2124	Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування
		2125	Розрахунки з відшкодування завданих збитків
		2126	Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
		2127	Дебіторська заборгованість за претензіями
		2128	Інша поточна дебіторська заборгованість
		2129	Розрахунки із спільної діяльності
	213	Поточна дебіторська заборгованість державного бюджету	
		2130	Короткострокові кредити, надані з державного бюджету
		2131	Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
		2132	Короткострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками
		2133	Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з державного бюджету
		2134	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
		2135	Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
		2136	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками

Продовження додатку Б.2

I		
	2137	Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії
	2138	Інша поточна дебіторська заборгованість державного бюджету
214	Поточна дебіторська заборгованість місцевих бюджетів	
	2140	Короткострокові кредити, надані з місцевих бюджетів
	2141	Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів
	2142	Короткострокові кредити, надані з місцевих бюджетів, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками
	2143	Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів
	2144	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
	2145	Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
	2146	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками
	2147	Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії
	2148	Інша поточна дебіторська заборгованість місцевих бюджетів
215	Поточна дебіторська заборгованість за коштами ЄКР	
	2150	Короткострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
	2151	Середньострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
	2152	Пролонговані позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
	2153	Прострочена заборгованість за позиками, наданими місцевими бюджетами за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку
	2154	Короткострокові позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів
	2155	Прострочена заборгованість за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів
	2156	Короткострокові позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду та іншим клієнтам
	2157	Прострочена заборгованість за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду та іншим клієнтам
	2158	Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою
	2159	Інша дебіторська заборгованість за операціями з банками
22	Готівкові кошти та їх еквіваленти	
221	Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів	
	2211	Готівка у національній валюті
	2212	Готівка в іноземній валюті
	2213	Грошові документи у національній валюті
	2214	Грошові документи в іноземній валюті

Продовження додатку Б.2

I		
	2215	Грошові кошти в дорозі у національній валюті
	2216	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
222	Готівкові кошти та їх еквіваленти державних цільових фондів	
	2221	Готівка у національній валюті
	2222	Готівка в іноземній валюті
	2223	Грошові документи у національній валюті
	2224	Грошові документи в іноземній валюті
	2225	Грошові кошти в дорозі у національній валюті
	2226	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
	2227	Інші еквіваленти грошових коштів
23	Грошові кошти на рахунках	
	231	Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів
	2311	Поточні рахунки в банку
	2312	Інші поточні рахунки в банку
	2313	Реєстраційні рахунки
	2314	Інші рахунки в Казначействі
	2315	Рахунки для обліку депозитних сум
	232	Грошові кошти на рахунках державних цільових фондів
	2321	Поточні рахунки в банку
	2322	Рахунки для обліку коштів державних цільових фондів у Казначействі
	2323	Реєстраційні рахунки
	2324	Інші рахунки в Казначействі
	2325	Рахунки для обліку депозитних сум
	233	Кошти на рахунках державного бюджету
	2331	Кошти державного бюджету на рахунках в установах банків
	2332	Кошти державного бюджету на рахунках розпорядників бюджетних коштів, відкритих в установах банків
	2333	Кошти державного бюджету на рахунках у Казначействі
	2334	Рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів за коштами державного бюджету
	2335	Депозити державного бюджету
	234	Кошти на рахунках місцевих бюджетів
	2341	Кошти місцевих бюджетів на рахунках в установах банків
	2342	Кошти місцевих бюджетів на рахунках розпорядників бюджетних коштів, відкриті в установах банків
	2343	Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі
	2344	Рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету
	2345	Депозити місцевих бюджетів
	235	Інші кошти
	2351	Інші рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів
	2352	Рахунки для виплати готівки державним цільовим фондам
	2353	Рахунки для виплати готівки іншим клієнтам
24	Єдиний казначейський рахунок	
	245	Єдиний казначейський рахунок

Продовження додатку Б.2

		I	
		2451	Єдиний казначейський рахунок
		2452	Субрахунки єдиного казначейського рахунку
25	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи		
251	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів		
	2511	Придбані акції	
	2512	Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій	
	2513	Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств	
	2514	Довгострокові векселі одержані	
	2515	Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
252	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи державних цільових фондів		
	2521	Придбані акції	
	2522	Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій	
	2523	Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств	
	2524	Довгострокові векселі одержані	
	2525	Інші фінансові активи державних цільових фондів	
253	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи державного бюджету		
	2531	Придбані акції за рахунок коштів державного бюджету	
	2532	Довгострокові цінні папери в активі державного бюджету, крім акцій	
	2533	Інші довгострокові фінансові активи державного бюджету	
254	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи місцевих бюджетів		
	2541	Придбані акції за рахунок коштів місцевого бюджету	
	2542	Довгострокові цінні папери в активах місцевих бюджетів, крім акцій	
	2543	Інші довгострокові фінансові активи місцевих бюджетів	
26	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи		
261	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів		
	2611	Поточні фінансові інвестиції в цінні папери	
	2612	Короткострокові векселі одержані	
	2613	Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
262	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи державних цільових фондів		
	2621	Поточні фінансові інвестиції в цінні папери	
	2622	Короткострокові векселі одержані	
	2623	Інші фінансові активи державних цільових фондів	
263	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи державного бюджету		
	2631	Короткострокові цінні папери в активі державного бюджету	
	2632	Активи державного бюджету за взаємними розрахунками	
	2633	Активи державного бюджету за взаємними розрахунками з Пенсійним фондом	
	2634	Інші короткострокові фінансові активи державного бюджету	
264	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи місцевих бюджетів		
	2641	Короткострокові цінні папери в активах місцевих бюджетів	

Продовження додатку Б.2

<i>1</i>		
	2642	Активи місцевих бюджетів за взаємними розрахунками з державним бюджетом
	2643	Активи місцевих бюджетів за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами інших рівнів
	2644	Інші короткострокові фінансові активи місцевих бюджетів
27	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	
	271	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
	2711	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
	272	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками державних цільових фондів
	2721	Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів
	2722	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
	273	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками державного бюджету
	2731	Дебіторська заборгованість державного бюджету за операціями з перерахунку доходів
	274	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками місцевих бюджетів
	2741	Дебіторська заборгованість місцевих бюджетів за операціями з перерахунку доходів
	275	Інша дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
	2751	Рахунок для обліку інших операцій з коштами єдиного казначейського рахунку
28	Розрахунки за надходженнями до бюджету	
	281	Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету
	2811	Розрахунки за податковими надходженнями
	2812	Розрахунки за неподатковими надходженнями
	2813	Розрахунки за іншими надходженнями
	2814	Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
29	Витрати майбутніх періодів	
	291	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
	2911	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
	292	Витрати майбутніх періодів державних цільових фондів
	2921	Витрати майбутніх періодів державних цільових фондів
Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів		
31	Надходження бюджету	
	313	Надходження державного бюджету
	3131	Надходження до державного бюджету
	3132	Надходження до державного бюджету власних надходжень бюджетних установ
	3133	Кошти від повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок державного бюджету
	3134	Надходження від запозичень, приватизації та активних операцій державного бюджету
	3135	Рахунки для акумулювання надходжень державного бюджету

I		
314	Надходження місцевих бюджетів	
	3141	Надходження до місцевих бюджетів
	3142	Надходження до місцевих бюджетів власних надходжень бюджетних установ
	3143	Кошти від повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок місцевих бюджетів
	3144	Надходження від запозичень та активних операцій місцевого бюджету
	3145	Рахунки для акумулювання надходжень місцевого бюджету
32	Кошти бюджету	
	323	Кошти державного бюджету
		3231 Кошти державного бюджету
	324	Кошти місцевих бюджетів
		3241 Кошти місцевих бюджетів
33	Кошти бюджету, які підлягають розподілу	
	333	Кошти державного бюджету, які підлягають розподілу
		3331 Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами
		3332 Надходження коштів до державного бюджету, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами
		3333 Кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету, що підлягають розподілу
		3334 Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету
	334	Кошти місцевих бюджетів, які підлягають розподілу
		3341 Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджетів
		3342 Кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів, що підлягають розподілу
		3343 Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів
34	Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інші рахунки для здійснення витрат	
	343	Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами державного бюджету
		3431 Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами державного бюджету
		3432 Рахунки одержувачів коштів за коштами державного бюджету
		3433 Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних витратах за коштами державного бюджету
		3434 Рахунки для обліку операцій з надання кредитів з державного бюджету
		3435 Рахунки для здійснення витрат з погашення боргу та активних операцій державного бюджету
		3436 Рахунки розпорядників за коштами державного бюджету в установах банків
	344	Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами місцевого бюджету
		3441 Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із місцевих бюджетів
		3442 Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів
		3443 Рахунки одержувачів коштів за коштами місцевих бюджетів
		3444 Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами місцевих бюджетів

Продовження додатку Б.2

I		
	3445	Рахунки для обліку операцій з надання кредитів з місцевих бюджетів
	3446	Рахунки для здійснення витрат з погашення боргу та активних операцій місцевих бюджетів
	3447	Рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів в установах банків
35	Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів	
355	Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів	
	3550	Рахунки з електронного адміністрування податку на додану вартість
	3551	Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів
	3552	Депозитні рахунки розпорядників бюджетних коштів
	3553	Рахунки інших клієнтів Казначейства
	3554	Рахунки державних цільових фондів
	3555	Рахунки для зарахування коштів від приватизації майна
	3556	Рахунки для зарахування єдиного соціального внеску
	3557	Рахунок для обліку коштів органів, що контролюють справляння надходжень бюджету
	3558	Рахунки для обліку фінансового резерву
	3559	Рахунки з електронного адміністрування податку на додану вартість сільськогосподарських підприємств, що обрали спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість
36	Рахунки за нез'ясованими сумами та інші транзитні рахунки	
365	Рахунки за нез'ясованими надходженнями та інші транзитні рахунки	
	3651	Нез'ясовані надходження на рахунках в органах Казначейства
	3652	Транзитний рахунок для здійснення операцій з наступною датою валютування
37	Рахунки органів Казначейства	
375	Технічні та інші транзитні рахунки органів Казначейства	
	3751	Технічні рахунки Головних управлінь Казначейства
	3752	Рахунки Казначейства за операціями з придбання іноземної валюти
	3753	Внутрішній транзитний рахунок для сум, що не підтверджені отримувачами
	3754	Внутрішній транзитний рахунок Рахункової палати Казначейства
	3755	Внутрішній транзитний рахунок для сум, що не підтверджені системою електронних платежів
	3756	Внутрішній транзитний рахунок для сум, що не підтверджені у внутрішній платіжній системі Казначейства
	3757	Інші рахунки органів Казначейства
Клас 4. Розрахунки		
41	Розрахунки за фінансовими операціями	
413	Розрахунки за фінансовими операціями державного бюджету	
	4131	Розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами державного бюджету
	4132	Розрахунки за зобов'язаннями за фінансовими операціями державного бюджету

1		
414	Розрахунки за фінансовими операціями місцевого бюджету	
4141	Розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами місцевих бюджетів	
4142	Розрахунки за зобов'язаннями за фінансовими операціями місцевих бюджетів	
42	Інші розрахунки	
423	Інші розрахунки за коштами державного бюджету	
4231	Інші розрахунки за коштами державного бюджету	
4232	Інші розрахунки з виконання державного бюджету	
4233	Інші внутрішньосистемні розрахунки	
424	Інші розрахунки за коштами місцевих бюджетів	
4241	Інші розрахунки за коштами місцевих бюджетів	
4242	Інші розрахунки з виконання місцевих бюджетів	
425	Внутрішньосистемні розрахунки за операціями у внутрішній платіжній системі Казначейства	
4251	Внутрішньосистемні розрахунки за операціями у внутрішній платіжній системі Казначейства	
43	Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу	
433	Розрахунки державного бюджету за коштами, які підлягають розподілу	
4331	Розрахунки державного бюджету за коштами, які підлягають розподілу	
434	Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу	
4341	Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу	
435	Розрахунки за іншими коштами, які підлягають розподілу	
4351	Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу	
44	Позиції щодо іноземної валюти та балансуєчі рахунки	
443	Позиція Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету	
4431	Позиція Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету	
4432	Еквівалент позиції Казначейства щодо іноземної валюти державного бюджету (контррахунок)	
444	Позиція Казначейства щодо іноземної валюти місцевих бюджетів	
4441	Позиція Казначейства щодо іноземної валюти місцевих бюджетів	
4442	Еквівалент позиції Казначейства щодо іноземної валюти місцевих бюджетів (контррахунок)	
45	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу	
453	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу	
4531	Рахунок для обліку надходжень, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами	
4532	Рахунок для обліку надходжень державного бюджету, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами	
4533	Рахунок для обліку коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу	
4534	Рахунок для обліку інших коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу	

Продовження додатку Б.2

1		
454	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до місцевих бюджетів, які підлягають розподілу	
4541	Рахунок для обліку надходжень, які підлягають розподілу між рівнями місцевих бюджетів	
4542	Рахунок для обліку коштів, тимчасово віднесених до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу	
4543	Рахунок для обліку інших коштів, тимчасово віднесених до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу	
455	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу	
4551	Рахунок для обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу	
46	Технічні рахунки	
465	Технічні рахунки	
4651	Технічний рахунок	
Клас 5. Капітал та фінансовий результат		
51	Внесений капітал	
511	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів	
5111	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів	
512	Внесений капітал державним цільовим фондам	
5121	Внесений капітал державним цільовим фондам	
52	Капітал у підприємствах	
521	Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів	
5211	Капітал у підприємствах у формі акцій	
5212	Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі	
5213	Капітал у частках (паях)	
522	Капітал у підприємствах державних цільових фондів	
5221	Капітал у підприємствах у формі акцій	
5222	Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі	
5223	Капітал у частках (паях)	
53	Капітал у дооцінках	
531	Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів	
5311	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	
5312	Дооцінка (уцінка) інших активів	
532	Капітал у дооцінках державних цільових фондів	
5321	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	
5322	Дооцінка (уцінка) інших активів	
54	Цільове фінансування	
541	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів	
5411	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів	
542	Цільове фінансування державних цільових фондів	
5421	Цільове фінансування державних цільових фондів	
55	Фінансовий результат	
551	Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів	
5511	Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	

I		
	5512	Накопичені фінансові результати виконання кошторису
552	Фінансовий результат державних цільових фондів	
	5521	Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду
	5522	Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)
553	Фінансовий результат виконання державного бюджету	
	5531	Результат виконання державного бюджету звітного періоду
	5532	Накопичені фінансові результати виконання державного бюджету
554	Фінансовий результат виконання місцевих бюджетів	
	5541	Результат виконання місцевих бюджетів звітного періоду
	5542	Накопичені фінансові результати виконання місцевих бюджетів
56	Резервний капітал	
562	Резервний капітал державних цільових фондів	
	5621	Резервний капітал державних цільових фондів
Клас 6. Зобов'язання		
60	Довгострокові зобов'язання	
601	Довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів	
	6011	Довгострокові кредити банків
	6012	Відстрочені довгострокові кредити банків
	6013	Інші довгострокові позики
	6014	Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами
	6015	Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди
	6016	Інші довгострокові фінансові зобов'язання
602	Довгострокові зобов'язання державних цільових фондів	
	6021	Довгострокові кредити банків
	6022	Відстрочені довгострокові кредити банків
	6023	Інші довгострокові позики
	6024	Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами
	6025	Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди
	6026	Інші довгострокові фінансові зобов'язання
603	Довгострокові зобов'язання державного бюджету	
	6031	Внутрішні зобов'язання за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
	6032	Зовнішні зобов'язання за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
	6033	Довгострокові внутрішні кредити, залучені до державного бюджету
	6034	Довгострокові зовнішні кредити, залучені до державного бюджету
	6035	Інші довгострокові внутрішні зобов'язання державного бюджету
	6036	Інші довгострокові зовнішні зобов'язання державного бюджету
604	Довгострокові зобов'язання місцевих бюджетів	
	6041	Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами місцевих бюджетів
	6042	Довгострокові внутрішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
	6043	Довгострокові зовнішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
	6044	Інші довгострокові внутрішні зобов'язання місцевих бюджетів
	6045	Інші довгострокові зовнішні зобов'язання місцевих бюджетів

Продовження додатку Б.2

I	
61	Поточна заборгованість за кредитами та позиками
611	Поточна заборгованість розпорядників бюджетних коштів за кредитами та позиками
6111	Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
6112	Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами
6113	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
6114	Короткострокові кредити банків
6115	Відстрочені короткострокові кредити банків
6116	Короткострокові позики
6117	Інші короткострокові фінансові зобов'язання
612	Поточна заборгованість державних цільових фондів за кредитами та позиками
6121	Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
6122	Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами
6123	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
6124	Короткострокові кредити банків
6125	Відстрочені короткострокові кредити банків
6126	Короткострокові позики
6127	Інші короткострокові фінансові зобов'язання
613	Поточна заборгованість державного бюджету за довгостроковими зобов'язаннями за кредитами та позиками
6130	Поточна заборгованість за внутрішніми зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
6131	Поточна заборгованість за зовнішніми зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами державного бюджету
6132	Поточна заборгованість за довгостроковими внутрішніми кредитами, залученими до державного бюджету
6133	Поточна заборгованість за довгостроковими зовнішніми кредитами, залученими до державного бюджету
6134	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими внутрішніми зобов'язаннями державного бюджету
6135	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зовнішніми зобов'язаннями державного бюджету
6136	Короткострокові внутрішні кредити, залучені до державного бюджету
6137	Короткострокові зовнішні кредити, залучені до державного бюджету
6138	Інші поточні внутрішні зобов'язання за позиками державного бюджету
6139	Інші поточні зовнішні зобов'язання за позиками державного бюджету
614	Поточна заборгованість місцевих бюджетів за довгостроковими зобов'язаннями за кредитами та позиками
6141	Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами місцевих бюджетів
6142	Поточна заборгованість за довгостроковими внутрішніми кредитами, залученими до місцевих бюджетів

1	
	6143 Поточна заборгованість за довгостроковими зовнішніми кредитами, залученими до місцевих бюджетів
	6144 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими внутрішніми зобов'язаннями місцевих бюджетів
	6145 Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зовнішніми зобов'язаннями місцевих бюджетів
	6146 Короткострокові внутрішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
	6147 Короткострокові зовнішні кредити, залучені до місцевих бюджетів
	6148 Інші поточні внутрішні зобов'язання за позиками місцевих бюджетів
	6149 Інші поточні зовнішні зобов'язання за позиками місцевих бюджетів
62	Розрахунки за товари, роботи, послуги
621	Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів
	6211 Розрахунки з постачальниками та підрядниками
	6212 Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
	6213 Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
	6214 Розрахунки за одержаними авансами
622	Розрахунки за товари, роботи, послуги державних цільових фондів
	6221 Розрахунки з постачальниками та підрядниками
	6222 Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
	6223 Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
	6224 Розрахунки за одержаними авансами
63	Розрахунки за податками і зборами
631	Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів
	6311 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
	6312 Інші розрахунки з бюджетом
	6313 Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
632	Розрахунки за податками і зборами державних цільових фондів
	6321 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
	6322 Інші розрахунки з бюджетом
	6323 Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
64	Інші поточні зобов'язання
641	Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
	6411 Поточні зобов'язання за цінними паперами
	6412 Розрахунки з депонентами
	6413 Розрахунки за депозитними сумами
	6414 Розрахунки за спеціальними видами платежів
	6415 Розрахунки з іншими кредиторами
	6416 Розрахунки за страхуванням
	6417 Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності
642	Інші поточні зобов'язання державних цільових фондів
	6421 Поточні зобов'язання за цінними паперами
	6422 Розрахунки з депонентами
	6423 Розрахунки за депозитними сумами
	6424 Розрахунки за спеціальними видами платежів

Продовження додатку Б.2

I	
	6425 Розрахунки з іншими кредиторами
	6426 Розрахунки за страхуванням
	6427 Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності
643	Інші поточні зобов'язання державного бюджету
	6431 Депозити, отримані до державного бюджету
	6432 Короткострокові внутрішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету
	6433 Короткострокові зовнішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету
	6434 Середньострокові внутрішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету
	6435 Середньострокові зовнішні зобов'язання за цінними паперами державного бюджету
644	Інші поточні зобов'язання місцевих бюджетів
	6441 Депозити, отримані до місцевих бюджетів
	6442 Короткострокові зобов'язання за цінними паперами місцевих бюджетів
	6443 Середньострокові зобов'язання за цінними паперами місцевих бюджетів
65	Розрахунки з оплати праці
651	Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів
	6511 Розрахунки із заробітної плати
	6512 Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
	6513 Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
	6514 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
	6515 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
	6516 Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
	6517 Розрахунки з працівниками за позиками банків
	6518 Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
	6519 Інші розрахунки за виконані роботи
652	Розрахунки з оплати праці державних цільових фондів
	6521 Розрахунки із заробітної плати
	6522 Розрахунки з виплати пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
	6523 Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
	6524 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
	6525 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
	6526 Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
	6527 Розрахунки з працівниками за позиками банків
	6528 Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
	6529 Інші розрахунки за виконані роботи

1		
66	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками	
661	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	
6611	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	
662	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками державних цільових фондів	
6621	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками за операціями з переміщення активів	
6622	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками	
663	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками державного бюджету	
6631	Зобов'язання державного бюджету за взаємними розрахунками	
664	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками місцевих бюджетів	
6641	Зобов'язання місцевих бюджетів за взаємними розрахунками	
6642	Зобов'язання місцевих бюджетів за короткостроковими позиками, отриманими з єдиного казначейського рахунку	
6643	Зобов'язання місцевих бюджетів за середньостроковими позиками, отриманими з єдиного казначейського рахунку	
665	Інші зобов'язання за внутрішніми розрахунками	
6651	Зобов'язання за іншими коштами перед органами Казначейства	
67	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	
671	Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів	
6711	Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів	
6712	Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів	
672	Забезпечення майбутніх витрат і платежів державних цільових фондів	
6721	Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів	
6722	Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів	
68	Зобов'язання за надходженнями до бюджету	
681	Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння	
6811	Зобов'язання за податковими надходженнями	
6812	Зобов'язання за неподатковими надходженнями	
6813	Зобов'язання за іншими надходженнями	
6814	Зобов'язання за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування	
69	Доходи майбутніх періодів	
691	Доходи майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів	
6911	Доходи майбутніх періодів	
692	Доходи майбутніх періодів державних цільових фондів	
6921	Доходи майбутніх періодів	
Клас 7. Доходи		
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями	
701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів	
7011	Бюджетні асигнування	
702	Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату	
7021	Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату	

Продовження додатку Б.2

I	
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
	711 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
	7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
	7112 Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі
	712 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) державних цільових фондів
	7121 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
	7122 Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі
	713 Доходи державного бюджету від надання послуг
	7131 Доходи державного бюджету від наданих послуг
	714 Доходи місцевого бюджету від надання послуг
7141 Доходи місцевого бюджету від наданих послуг	
72	Доходи від продажу активів
	721 Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів
	7211 Дохід від реалізації активів
	722 Доходи від продажу державних цільових фондів
	7221 Дохід від реалізації активів
	723 Доходи державного бюджету від продажу
	7231 Доходи державного бюджету від продажу майна
	724 Доходи місцевого бюджету від продажу
7241 Доходи місцевого бюджету від продажу майна	
73	Фінансові доходи
	731 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
	7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
	732 Фінансові доходи державних цільових фондів
	7321 Фінансові доходи державних цільових фондів
	733 Фінансові доходи державного бюджету
	7331 Фінансові доходи державного бюджету
	734 Фінансові доходи місцевого бюджету
7341 Фінансові доходи місцевого бюджету	
74	Інші доходи за обмінними операціями
	741 Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7411 Інші доходи за обмінними операціями
	742 Інші доходи за обмінними операціями державних цільових фондів
	7421 Інші доходи за обмінними операціями
	743 Інші доходи за обмінними операціями державного бюджету
	7431 Інші доходи за обмінними операціями
	744 Інші доходи за обмінними операціями місцевого бюджету
7441 Інші доходи за обмінними операціями	
75	Доходи за необмінними операціями
	751 Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	7511 Доходи за необмінними операціями
	7512 Трансферти

1			
752	Доходи за необмінними операціями державних цільових фондів		
	7521	Надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	
	7522	Трансферти	
	7523	Інші надходження	
	753	Доходи за необмінними операціями державного бюджету	
		7531	Податкові надходження
		7532	Неподаткові надходження
		7533	Трансферти
		7534	Інші доходи за необмінними операціями
	754	Доходи за необмінними операціями місцевих бюджетів	
		7541	Податкові надходження
		7542	Неподаткові надходження
		7543	Трансферти
7544		Інші доходи за необмінними операціями	
76	Умовні доходи		
763	Умовні доходи державного бюджету		
	7631	Надходження до державного бюджету від повернення бюджетних кредитів	
	7632	Надходження до державного бюджету від операцій з фінансування	
764	Умовні доходи місцевих бюджетів		
	7641	Надходження до місцевих бюджетів від повернення бюджетних кредитів	
	7642	Надходження до місцевих бюджетів від операцій з фінансування	
80	Витрати на виконання бюджетних програм		
801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм		
	8011	Витрати на оплату праці	
	8012	Відрахування на соціальні заходи	
	8013	Матеріальні витрати	
	8014	Амортизація	
802	Витрати на утримання державних цільових фондів		
	8021	Витрати на оплату праці	
	8022	Відрахування на соціальні заходи	
	8023	Матеріальні витрати	
	8024	Амортизація	
803	Витрати державного бюджету		
	8031	Витрати на оплату праці	
	8032	Відрахування на соціальні заходи	
	8033	Матеріальні витрати	
804	Витрати місцевого бюджету		
	8041	Витрати на оплату праці	
	8042	Відрахування на соціальні заходи	
	8043	Матеріальні витрати	

1	
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
8111	Витрати на оплату праці
8112	Відрахування на соціальні заходи
8113	Матеріальні витрати
8114	Амортизація
8115	Інші витрати
812	Витрати державних цільових фондів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
8121	Витрати на оплату праці
8122	Відрахування на соціальні заходи
8123	Матеріальні витрати
8124	Амортизація
8125	Інші витрати
82	Витрати з продажу активів
821	Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів
8211	Собівартість проданих активів
8212	Витрати, пов'язані з реалізацією майна
822	Витрати державних цільових фондів з продажу активів
8221	Собівартість проданих активів
8222	Витрати, пов'язані з реалізацією майна
83	Фінансові витрати
831	Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів
8311	Фінансові витрати
832	Фінансові витрати державних цільових фондів
8321	Фінансові витрати
833	Фінансові витрати державного бюджету
8331	Фінансові витрати державного бюджету
834	Фінансові витрати місцевого бюджету
8341	Фінансові витрати місцевого бюджету
84	Інші витрати за обмінними операціями
841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
8411	Інші витрати за обмінними операціями
842	Інші витрати за обмінними операціями державних цільових фондів
8421	Інші витрати за обмінними операціями
843	Інші витрати за обмінними операціями державного бюджету
8431	Інші витрати за обмінними операціями
844	Інші витрати за обмінними операціями місцевого бюджету
8441	Інші витрати за обмінними операціями
85	Витрати за необмінними операціями
851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
8511	Витрати за необмінними операціями
852	Витрати за необмінними операціями державних цільових фондів
8521	Витрати на утримання апарату фонду

1		
	8522	Витрати на державне соціальне страхування
	8523	Трансферти
	8524	Інші витрати за необмінними операціями
853	Витрати за необмінними операціями державного бюджету	
	8531	Трансферти
	8532	Інші витрати за необмінними операціями
854	Витрати за необмінними операціями місцевого бюджету	
	8541	Трансферти
	8542	Інші витрати за необмінними операціями
86	Умовні витрати	
863	Умовні витрати державного бюджету	
	8631	Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів
	8632	Витрати державного бюджету за операціями з фінансування
864	Умовні витрати місцевих бюджетів	
	8641	Витрати місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів
	8642	Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування
Розділ 2. Позабалансові рахунки		
Клас 9. Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів		
90	Пропозиції та відкриті асигнування	
901	Відкриті асигнування	
	9011	Відкриті асигнування за узагальненими показниками державного бюджету
	9012	Відкриті асигнування на виконання програм державного бюджету
	9013	Відкриті асигнування державного бюджету
902	Пропозиції про відкриття асигнувань	
	9021	Пропозиції про відкриття асигнувань загального фонду державного бюджету
903	Ліміти органів Казначейства для здійснення платежів	
	9031	Ліміти органів Казначейства для здійснення платежів за витратами
91	Асигнування	
912	Асигнування державних цільових фондів	
	9121	Асигнування державних цільових фондів
913	Бюджетні асигнування державного бюджету	
	9130	Затверджені зведені бюджетні асигнування державного бюджету
	9131	Затверджені бюджетні асигнування державного бюджету
	9132	Поточні зведені бюджетні асигнування державного бюджету
	9133	Поточні бюджетні асигнування державного бюджету
	9134	Затверджені зведені помісячні бюджетні асигнування державного бюджету
	9135	Затверджені помісячні бюджетні асигнування державного бюджету
	9136	Поточні зведені помісячні бюджетні асигнування державного бюджету
	9137	Поточні помісячні бюджетні асигнування державного бюджету
	9138	Зведення показників спеціального фонду
914	Бюджетні асигнування місцевих бюджетів	
	9141	Затверджені зведені бюджетні асигнування місцевих бюджетів

Продовження додатку Б.2

<i>I</i>	
	9142 Затверджені бюджетні асигнування місцевих бюджетів
	9143 Поточні зведені бюджетні асигнування місцевих бюджетів
	9144 Поточні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
	9145 Затверджені зведені помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
	9146 Затверджені помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
	9147 Поточні зведені помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
	9148 Поточні помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів
915	Асигнування на взяття зобов'язань за коштами державного бюджету
	9151 Асигнування на взяття зобов'язань за коштами державного бюджету
	9152 Асигнування спеціального фонду державного бюджету на взяття бюджетних фінансових зобов'язань
916	Асигнування на взяття зобов'язань за коштами місцевих бюджетів
	9161 Асигнування на взяття зобов'язань за коштами місцевих бюджетів
	9162 Асигнування спеціального фонду місцевого бюджету на взяття бюджетних фінансових зобов'язань
92	Показники розпису
920	Показники розпису доходів державного бюджету
	9201 Затверджений розпис доходів державного бюджету
	9202 Поточний розпис доходів державного бюджету
	9203 Затверджений помісячний розпис доходів державного бюджету
	9204 Поточний помісячний розпис доходів державного бюджету
921	Показники розпису фінансування державного бюджету
	9211 Затверджений розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
	9212 Поточний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
	9213 Затверджений помісячний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
	9214 Поточний помісячний розпис фінансування державного бюджету за типом боргового зобов'язання
922	Показники розпису повернення кредитів до державного бюджету
	9221 Затверджений розпис повернення кредитів до державного бюджету
	9222 Поточний розпис повернення кредитів до державного бюджету
	9223 Затверджений помісячний розпис повернення кредитів до державного бюджету
	9224 Поточний помісячний розпис повернення кредитів до державного бюджету
923	Показники розпису асигнувань державного бюджету
	9231 Затверджений зведений розпис асигнувань державного бюджету
	9232 Затверджений розпис асигнувань державного бюджету
	9233 Поточний зведений розпис асигнувань державного бюджету
	9234 Поточний розпис асигнувань державного бюджету
	9235 Затверджений зведений помісячний розпис асигнувань державного бюджету
	9236 Затверджений помісячний розпис асигнувань державного бюджету

1		
	9237	Поточний зведений помісячний розпис асигнувань державного бюджету
	9238	Поточний помісячний розпис асигнувань державного бюджету
924	Показники розпису витрат спеціального фонду державного бюджету	
	9241	Затверджений розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень
	9242	Затверджений помісячний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету
925	Узагальнені бюджетні призначення головних розпорядників	
	9251	Затверджені узагальнені бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету
	9252	Поточні узагальнені бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету
	9253	Затверджені узагальнені помісячні бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету
	9254	Поточні узагальнені помісячні бюджетні призначення головних розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету
926	Показники розпису доходів місцевих бюджетів	
	9261	Затверджений розпис доходів місцевих бюджетів
	9262	Поточний розпис доходів місцевих бюджетів
	9263	Затверджений помісячний розпис доходів місцевих бюджетів
	9264	Поточний помісячний розпис доходів місцевих бюджетів
927	Показники розпису фінансування місцевих бюджетів	
	9271	Затверджений розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
	9272	Поточний розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
	9273	Затверджений помісячний розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
	9274	Поточний помісячний розпис фінансування місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання
928	Показники розпису повернення кредитів до місцевих бюджетів	
	9281	Затверджений розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів
	9282	Поточний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів
	9283	Затверджений помісячний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів
	9284	Поточний помісячний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів
929	Показники розпису асигнувань місцевих бюджетів	
	9291	Затверджений зведений розпис асигнувань місцевих бюджетів
	9292	Затверджений розпис асигнувань місцевих бюджетів
	9293	Поточний зведений розпис асигнувань місцевих бюджетів
	9294	Поточний розпис асигнувань місцевих бюджетів
	9295	Затверджений зведений помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів
	9296	Затверджений помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів
	9297	Поточний зведений помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів

Продовження додатку Б.2

I		
	9298	Поточний помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів
93	Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, розрахункові документи, не оплачені	
	933	Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету
	9331	Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету
	9332	Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету звітного періоду
	9333	Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за попередньою оплатою та авансовими платежами з державного бюджету звітного періоду
	9334	Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами державного бюджету минулих бюджетних періодів
	934	Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів
	9341	Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів
	9342	Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів звітного періоду
	9343	Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за попередньою оплатою та авансовими платежами з місцевих бюджетів звітного періоду
	9344	Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів минулих бюджетних періодів
	935	Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів державного бюджету, не оплачені
	9351	Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів за захищеними видатками державного бюджету, не оплачені
	9352	Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів за іншими видатками державного бюджету, крім захищених, не оплачені
	936	Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів місцевого бюджету, не оплачені
	9361	Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів за захищеними видатками місцевого бюджету, не оплачені
	9362	Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів за іншими видатками місцевого бюджету, крім захищених, не оплачені
	937	Розрахункові документи за коштами інших клієнтів, не оплачені
	9371	Розрахункові документи за узгодженими податковими зобов'язаннями платника податку
94	Нараховані відсотки, плата за надання державних гарантій і кредитів (позик), залучених державою, та штрафні санкції	
	943	Нараховані відсотки, плата за користування кредитами, залученими державою або під державні гарантії та штрафні санкції

I	
	9431 Нараховані відсотки за кредитами (позиками), наданими з державного бюджету
	9432 Нараховані відсотки за кредитами (позиками), залученими державою та під державні гарантії
	9433 Нарахована плата за надання державних гарантій і кредитів (позик), залучених державою
	9434 Нараховані штрафні санкції за кредитами, наданими з державного бюджету
	9435 Нараховані штрафні санкції за кредитами (позиками), залученими державою та під державні гарантії
944	Нараховані відсотки, плата за надання місцевих гарантій і кредитів (позик), залучених місцевими бюджетами та штрафні санкції
	9441 Нараховані відсотки за кредитами (позиками), наданими з місцевого бюджету
	9442 Нараховані відсотки за кредитами (позиками), залученими місцевими бюджетами та/або під місцеві гарантії
	9443 Нарахована плата за надання місцевих гарантій та надання кредитів за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами
	9444 Нараховані штрафні санкції за кредитами, наданими з місцевого бюджету
	9445 Нараховані штрафні санкції за кредитами (позиками), залученими місцевими бюджетами та/або під місцеві гарантії
945	Нараховані резерви
	9451 Нараховані доходи фінансового резерву
95	Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами
953	Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами державного бюджету
	9531 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями
	9532 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо іноземних кредитів (позик), виконання яких забезпечено державними гарантіями
	9533 Нараховані відсотки за користування кредитами, залученими державою
	9534 Комісії та/або інші платежі з обслуговування державного боргу
	9535 Нараховані відсотки за цінними паперами держави
	9536 Премії, що надходять до державного бюджету від розміщення державних цінних паперів
	9537 Дисконт при розміщенні дисконтних державних цінних паперів
	9538 Дисконт при погашенні дисконтних державних цінних паперів
954	Зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій місцевого бюджету
	9541 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями
	9542 Боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо іноземних кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями
	9543 Платежі з обслуговування місцевого боргу

Продовження додатку Б.2

I	
96	Емітовані цінні папери
963	Емітовані внутрішні цінні папери державного бюджету
9631	Емітовані короткострокові облігації внутрішньої державної позики
9632	Емітовані середньострокові облігації внутрішньої державної позики
9633	Емітовані довгострокові облігації внутрішньої державної позики
9634	Емітовані інші внутрішні цінні папери державного бюджету
9635	Емітовані короткострокові облігації зовнішньої державної позики
9636	Емітовані середньострокові облігації зовнішньої державної позики
9637	Емітовані довгострокові облігації зовнішньої державної позики
9638	Емітовані інші зовнішні цінні папери державного бюджету
964	Емітовані цінні папери місцевих бюджетів
9641	Емітовані короткострокові облігації місцевих бюджетів
9642	Емітовані середньострокові облігації місцевих бюджетів
9643	Емітовані довгострокові облігації місцевих бюджетів
9644	Емітовані інші цінні папери місцевих бюджетів
965	Фінансові казначейські векселі
9651	Фінансові казначейські векселі
966	Державні деривативи
9661	Державні деривативи
97	Рахунки для обліку коштів та розрахунків, отриманих
971	Рахунки для обліку коштів державного бюджету, отриманих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів
9711	Рахунок для обліку коштів державного бюджету, отриманих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів на здійснення видатків
9712	Рахунок для обліку коштів державного бюджету, що надійшли на відновлення касових видатків
9713	Розрахунки за асигнуваннями державного бюджету, отримані розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів
972	Рахунки для обліку коштів та розрахунків державного бюджету, отриманих
9721	Рахунок для обліку коштів державного бюджету, отриманих
9722	Рахунок для обліку коштів, отриманих як підкріплення для здійснення повернення надходжень
9723	Розрахунки за коштами державного бюджету, отримані
973	Рахунки для обліку коштів місцевих бюджетів, отриманих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів
9731	Рахунок для обліку коштів місцевих бюджетів, отриманих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів на здійснення видатків
974	Рахунки для обліку коштів державних цільових фондів, отриманих
9741	Рахунок для обліку коштів, отриманих державними цільовими фондами
9742	Рахунок для обліку коштів, отриманих державними цільовими фондами від вищестоящих органів Казначейства
9743	Рахунок для обліку коштів, отриманих державними цільовими фондами від вищестоящих органів Казначейства

Продовження додатку Б.2

I		
	9744	Рахунок для обліку коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, отримані
98	Рахунки для обліку коштів, переданих	
	981	Рахунок для обліку асигнувань та розрахунків державного бюджету, переданих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів
	9811	Рахунок для обліку асигнувань державного бюджету, переданих розпорядниками бюджетних коштів
	9812	Рахунок для обліку асигнувань державного бюджету, переданих розпорядниками бюджетних коштів, що обслуговуються базовими органами Казначейства
	9813	Розрахунки за асигнуваннями державного бюджету, передані розпорядниками бюджетних коштів
982	Рахунки для обліку коштів та розрахунків державного бюджету, переданих	
	9821	Рахунок для обліку коштів державного бюджету, переданих
	9822	Рахунок для обліку коштів, переданих як підкріплення для здійснення повернення надходжень
	9823	Розрахунки за коштами державного бюджету, передані
983	Рахунки для обліку коштів місцевих бюджетів, переданих розпорядниками бюджетних коштів	
	9831	Рахунок для обліку коштів місцевих бюджетів, переданих розпорядниками бюджетних коштів
984	Рахунки для обліку коштів місцевих бюджетів, переданих	
	9841	Рахунок для обліку коштів, переданих органами Казначейства з державного бюджету місцевим бюджетам
	9842	Рахунок для обліку коштів, переданих з місцевого бюджету іншим місцевим бюджетам за міжбюджетними трансфертами
985	Рахунки для обліку інших коштів, переданих	
	9851	Рахунок для обліку коштів державних цільових фондів, направлених на здійснення видатків
	9852	Рахунок для обліку коштів, переданих державними цільовими фондами вищестоящим органам Казначейства
	9853	Рахунок для обліку коштів, переданих державними цільовими фондами нижчестоящим органам Казначейства
	9854	Рахунок для обліку коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, переданих
99	Контррахунки до рахунків позабалансового обліку	
	991	Контррахунки для активних рахунків позабалансового обліку
	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
	992	Контррахунки для пасивних рахунків позабалансового обліку
	9921	Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку
Клас 0. Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів		
	01	Орендовані основні засоби та нематеріальні активи
	011	Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів
	012	Орендовані основні засоби державних цільових фондів
	013	Орендовані нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів

Продовження додатку Б.2

I		
	014	Орендовані нематеріальні активи державних цільових фондів
02	Активи на відповідальному зберіганні	
	021	Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів
	022	Активи на відповідальному зберіганні державних цільових фондів
03	Бюджетні зобов'язання	
	031	Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів
	032	Укладені договори (угоди, контракти) державних цільових фондів
04	Непередбачені активи	
	041	Непередбачені активи розпорядників бюджетних коштів
	042	Непередбачені активи державних цільових фондів
	043	Тимчасово передані активи
05	Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані	
	051	Гарантії та забезпечення надані розпорядників бюджетних коштів
	052	Гарантії та забезпечення надані державних цільових фондів
	053	Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
	054	Непередбачені зобов'язання державних цільових фондів
06	Гарантії та забезпечення отримані	
	061	Гарантії та забезпечення отримані розпорядників бюджетних коштів
	062	Гарантії та забезпечення отримані державних цільових фондів
07	Списані активи	
	071	Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів
	072	Списана дебіторська заборгованість державних цільових фондів
	073	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів
	074	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей державних цільових фондів
08	Бланки документів суворої звітності	
	081	Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів
	082	Бланки документів суворої звітності державних цільових фондів
09	Передані (видані) активи відповідно до законодавства	
	091	Передані (видані) активи відповідно до законодавства розпорядників бюджетних коштів
	092	Передані (видані) активи відповідно до законодавства державних цільових фондів

Порядок заповнення М-О та книги «Журнал-Головна»

№ М-О	Порядок заповнення
1	2
1	<p>Накопичувальна відомість за касовими операціями застосовується при обробці звітів касирів з метою систематизації оборотів у касі за поточний місяць. Кожен звіт касира заноситься до накопичувальної відомості за відповідними субрахунками одним рядком, тобто записуються всі обороти в касі з надходження та витрачання коштів за дебетом чи кредитом відповідних субрахунків рахунку 2211 (2221) «Готівкові кошти та їх еквіваленти».</p> <p>Якщо суб'єкт державного сектору здійснює касові операції в національній та іноземній валюті, меморіальні ордери - накопичувальні відомості за касовими операціями складаються окремо для кожного виду валюти та нумеруються відповідно № 1-1, 1-2 тощо.</p> <p>У накопичувальній відомості за касовими операціями за субрахунком 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті» за кожним звітом касира записи здійснюються окремими рядками в національній та іноземній валюті, що застосовувалась для касової операції. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером.</p> <p>Оскільки операції із надходження готівкових коштів з реєстраційних (поточних) рахунків до каси суб'єкта державного сектору та із внесення готівкових коштів з каси на реєстраційні (спеціальні реєстраційні, поточні) рахунки також відображаються в меморіальному ордері № 2 або № 3, при перенесенні підсумків руху коштів у касі з накопичувальної відомості до книги «Журнал-головна» ці обороти виключаються.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 1-авт.</p> <p>Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 1-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 1.</p>
2	<p>Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державної казначейської служби України (банках) використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта державного сектору асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів з реєстраційних, інших рахунків в органах Державної казначейської служби України (поточних рахунків - в банках).</p> <p>Накопичувальні відомості складаються окремо за кожним реєстраційним (іншим, поточним) рахунком суб'єкта державного сектору, тобто за наявності декількох рахунків в органах Державної казначейської служби України (банках), відкритих на ім'я суб'єкта державного сектору, вони оформлюються окремими меморіальними ордерами, які нумеруються № 2-1, 2-2, 2-3 тощо. Операції з руху коштів загального фонду в іноземній валюті оформлюються окремими меморіальними ордерами за видами валют.</p> <p>Записи операцій до накопичувальних відомостей здійснюються на підставі щоденних виписок з реєстраційних (інших, поточних) рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках), з доданням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).</p> <p>У накопичувальній відомості руху грошових коштів в іноземній валюті на рахунках в банках (субрахунок 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку») за кожною випискою банку записи здійснюються окремими рядками в національній та іноземній валюті. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 2-авт.</p> <p>Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 2-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 2.</p>

Продовження додатку Б.21

1	2
3	<p>Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державної казначейської служби України (банках) використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта державного сектору доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів спеціального фонду з реєстраційних (поточних) рахунків в органах Державної казначейської служби України (банках).</p> <p>За наявності декількох рахунків в органах Державної казначейської служби України (банках), відкритих на ім'я суб'єкта державного сектору, накопичувальні відомості складаються окремо за кожним реєстраційним (поточним) рахунком та нумеруються № 3-1, 3-2, 3-3 тощо. Операції з руху коштів спеціального фонду в іноземній валюті оформлюються окремими меморіальними ордерами за видами валют.</p> <p>Записи операцій до накопичувальних відомостей здійснюються на підставі щоденних виписок з реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках), з доданням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).</p> <p>У накопичувальній відомості руху грошових коштів спеціального фонду в іноземній валюті на рахунках в банках (субрахунок 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку») за кожною випискою банку записи здійснюються окремими рядками в національній та іноземній валюті. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 3-авт.</p> <p>Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 3-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 3.</p>
4	<p>У накопичувальній відомості за розрахунками з дебіторами ведеться облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є дебіторами суб'єкта державного сектору. Відомість складається окремо за відповідними субрахунками рахунку 21 «Поточна дебіторська заборгованість» та окремо за кожним дебітором у розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи у накопичувальній відомості здійснюються за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до законодавства.</p> <p>Операції за розрахунками з дебіторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому меморіальному ордері за цією самою формою.</p> <p>Попередня оплата рахунків постачальників за матеріальні цінності та послуги, які будуть відвантажені або надані суб'єкту державного сектору в майбутньому, або відвантаження суб'єктом державного сектору матеріальних цінностей та надання послуг, оплата яких очікується в майбутньому, супроводжуються записами за дебетом відповідних субрахунків рахунку 21 «Поточна дебіторська заборгованість» та кредитом субрахунків за графами 2, 5, 8-14 у рядку відповідного дебітора.</p> <p>Одержання матеріальних цінностей та послуг, оплачених суб'єктом державного сектору раніше, або надходження грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, відвантажені чи надані суб'єктом державного сектору в минулому, супроводжуються записами за кредитом відповідних субрахунків рахунку 21 «Поточна дебіторська заборгованість» та дебетом субрахунків за графами 2, 5, 16-22 у рядку відповідного дебітора. Інші записи у випадках одержання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів відображаються за графами 24-26.</p> <p>У графі «Залишок на кінець місяця за субрахунком 21 ___» розраховується загальний залишок та окремо за кожним дебітором у розрізі кодів економічної класифікації видатків.</p> <p>Для одержання позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» розраховуються суми операцій на реєстраційних (поточних) рахунках суб'єкта державного сектору та за нарахованими доходами суб'єкта державного сектору.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 4-авт.</p> <p>Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 4-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 4.</p>

1	2
5	<p>У суб'єктів державного сектору, де виписуються декілька розрахунково-платіжних відомостей, за підсумками цих відомостей складається зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій.</p> <p>Записи в меморіальному порядку систематизуються за програмною класифікацією та найменуваннями суб'єктів державного сектору, що обслуговуються.</p> <p>При нарахуванні заробітної плати та стипендій за рахунок коштів спеціального фонду записи систематизуються і за видами коштів спеціального фонду.</p> <p>Дані розрахунково-платіжних відомостей за коштами спеціального фонду записуються до меморіального порядку після виведення підсумку за коштами загального фонду.</p> <p>На суму нарахованої заробітної плати здійснюється нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.</p> <p>До меморіального порядку додаються всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати (табелі використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення тощо).</p> <p>У кінці місяця підбиваються підсумки за меморіальним порядком і одержані дані у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків записуються до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний порядок підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний порядок, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального порядку № 5-авт.</p> <p>Складання зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій за формою меморіального порядку № 5-авт здійснюється на підставі розрахунково-платіжних відомостей. Записи за графами 1-5 здійснюються за аналогією здійснення записів за графами 1-5 форми меморіального порядку № 5.</p> <p>Записи за графами 6-13 меморіального порядку № 5-авт групуються за кодами програмної класифікації, видами коштів спеціального фонду, за установами, що обслуговуються. Крім того, за графами 9 «Нараховано (за окремими видами)», 10 «Утримано (за окремими видами)», 13 «Нараховано внесків (за окремими видами)» записи здійснюються окремо за кожним видом нарахувань (за працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб'єкта державного сектору, тощо) та видом утримань.</p>
6	<p>У накопичувальній відомості за розрахунками з кредиторами ведеться облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є кредиторами суб'єкта державного сектору. Відомість складається окремо за субрахунками 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» окремо за кожним кредитором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи у накопичувальній відомості здійснюються за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до законодавства.</p> <p>Операції за розрахунками з кредиторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому порядку за цією самою формою.</p> <p>Отримання матеріальних цінностей та послуг, за які суб'єкт державного сектору розраховується в майбутньому, або зарахування грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, що будуть відвантажені та надані суб'єктом державного сектору в майбутньому, супроводжуються записами за кредитом відповідних субрахунків за розрахунками з кредиторами та дебетом субрахунків за графами 2, 5, 8-12 у рядку відповідного кредитора.</p> <p>У графі «Залишок на кінець місяця за субрахунком ____» розраховується загальний залишок та окремо за кожним кредитором у розрізі кодів економічної класифікації видатків.</p> <p>Для одержання позиції «Сума оборотів за меморіальним порядком» розраховуються суми операцій на реєстраційних (поточних) рахунках суб'єкта державного сектору та за нарахованими доходами суб'єкта державного сектору.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним порядком» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний порядок підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний порядок, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального порядку № 6-авт.</p> <p>Порядок складання відомості за формою меморіального порядку № 6-авт аналогічний порядку складання меморіального порядку № 6.</p>

Продовження додатку Б.21

1	2
7	<p>У накопичувальній відомості за розрахунками в порядку планових платежів ведеться облік розрахунків за продукти харчування, медикаменти та перев'язувальні матеріали, що здійснюються в порядку планових платежів. Облік ведеться окремо за кожним постачальником, для якого відводиться необхідна кількість рядків з метою відображення операцій протягом місяця в розрізі кодів економічної класифікації видатків.</p> <p>Операції за розрахунками в порядку планових платежів, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією самою формою.</p> <p>Записи у накопичувальній відомості здійснюються за кожним документом (платіжним дорученням, рахунком тощо) в міру здійснення операцій.</p> <p>Перерахування постачальникам планового авансу супроводжується записами за дебетом субрахунку 2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» або 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» та кредитом відповідних субрахунків за графами 2, 5, 8-12.</p> <p>Отримання продуктів харчування, медикаментів та перев'язувальних матеріалів від постачальників супроводжується записами за кредитом субрахунку 2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» або 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» та дебетом відповідних субрахунків за графами 2, 5, 14-22.</p> <p>У графі «Залишок на кінець місяця за субрахунком _____» розраховується загальний залишок та окремо за кожним постачальником у розрізі кодів економічної класифікації видатків.</p> <p>Для одержання позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» розраховуються суми операцій на реєстраційних (поточних) рахунках суб'єкта державного сектору та за отримані суб'єктом державного сектору продукти харчування.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 7-авт.</p> <p>Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 7-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 7.</p>
8	<p>У накопичувальній відомості за розрахунками з підзвітними особами ведеться облік розрахунків з підзвітними особами в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Накопичувальна відомість за субрахунком 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» складається щомісяця за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до законодавства.</p> <p>Операції за розрахунками з підзвітними особами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією самою формою.</p> <p>Операції з видачі грошових коштів під звіт і відшкодування перевитрат супроводжуються записами за дебетом субрахунку 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами». Дані про невикористані та повернені підзвітною особою до каси суб'єкта державного сектору авансові суми, а також про витрачені суми авансу та затверджені суми витрат відповідно до авансового звіту записуються за кредитом субрахунку 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами».</p> <p>Інші записи здійснюються у випадках придбання підзвітними особами необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів.</p> <p>У графі «Залишок на кінець місяця за субрахунком 2116 (2126)» розраховується загальний залишок та окремо за кожною підзвітною особою в розрізі кодів економічної класифікації видатків.</p> <p>При підрахуванні позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» розраховуються суми операцій з руху коштів у касі установи.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 8-авт.</p> <p>Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 8-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 8.</p>

Продовження додатку Б.21

1	2
9	<p>Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб необоротних активів, до яких належать основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та інвестиційна нерухомість. Записи здійснюються щодо кожного документа (акт приймання-передачі основних засобів, акт внутрішнього переміщення основних засобів, акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів, акт списання основних засобів (часткової ліквідації), акт списання транспортних засобів, акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду тощо) із зазначенням матеріально відповідальної особи.</p> <p>Якщо на необоротний актив, який вибуває, нарахований знос, він відображається за дебетом відповідного субрахунку рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів». Сума зносу розраховується на підставі даних відповідних інвентарних карток.</p> <p>Одночасно відповідні записи здійснюються у відповідних інвентарних картках.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна». Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордеру № 9-авт. Порядок складання відомості за формою меморіального ордеру № 9-авт аналогічний порядку складання меморіального ордеру № 9.</p>
10	<p>Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб малоцінних та швидкозношуваних предметів. Записи здійснюються за кожним документом із зазначенням матеріально відповідальної особи. У кінці місяця підсумки за всіма графами підраховуються. Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна». Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордеру № 10-авт. Порядок складання відомості за формою меморіального ордеру № 10-авт аналогічний порядку складання меморіального ордеру № 10.</p>
11	<p>Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування використовується в тих випадках, коли суб'єктом державного сектору складається декілька накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування.</p> <p>Меморіальний ордер складається за результатами місяця на підставі накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування окремо за кожною матеріально відповідальною особою (суб'єктом державного сектору). Записи у накопичувальній відомості здійснюються окремо за кожним постачальником. Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна». Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордеру № 11-авт. Порядок складання відомості за формою меморіального ордеру № 11-авт аналогічний порядку складання меморіального ордеру № 11.</p>
12	<p>Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування використовується в тих випадках, коли суб'єктом державного сектору складається декілька накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування.</p> <p>Меморіальний ордер складається в кінці місяця на підставі накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування окремо за кожною матеріально відповідальною особою (суб'єктом державного сектору). До меморіального ордеру переносяться підсумки з відомостей витрачання продуктів харчування за відповідною кореспонденцією субрахунків. Крім того, до ордеру вносяться дані з інших видаткових документів на продукти харчування. Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна». Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордеру № 12-авт. Порядок складання відомості за формою меморіального ордеру № 12-авт аналогічний порядку складання меморіального ордеру № 12.</p>

Продовження додатку Б.21

1	2
13	<p>Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів використовується для обліку операцій про витрачання виробничих та інших запасів, крім продуктів харчування.</p> <p>До меморіального ордера заносяться дані з первинних документів про витрачання матеріальних цінностей (накладних (вимог), забірних карток тощо).</p> <p>У кінці місяця підраховуються підсумки за всіма графами. Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна». Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 13-авт. Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 13-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 13.</p>
14	<p>Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору використовується для обліку операцій нарахування доходів спеціального фонду (субрахунки 7011 «Бюджетні асигнування» (7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату») (крім асигнувань із загального фонду), 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 (7122) «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»), 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»). На кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно № 14-1, 14-2, 14-3. У кінці місяця підбиваються підсумки та позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна». Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 14-авт. Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 14-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 14.</p>
15	<p>Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей складається у централізованих бухгалтеріях на підставі відомостей за розрахунками з батьками.</p> <p>Зведення відомостей відкривається виведенням залишку на початок місяця. У кінці місяця за всіма графами розраховуються підсумки на кінець місяця. Усі записи здійснюються окремо за кожною обслуговуючою установою (дитячою групою). Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна». Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 15-авт. Порядок складання відомості за формою меморіального ордера № 15-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 15.</p>
16	<p>У накопичувальній відомості позабалансового обліку ведеться облік надходження та вибуття в розрізі об'єктів позабалансового обліку.</p> <p>До граф 1-6 заносяться дані про надходження (одержання, надання, отримання тощо), а до граф 7-12 - дані про вибуття (використання, списання, повернення, сплату тощо) об'єктів, які обліковуються на позабалансових рахунках:</p> <ul style="list-style-type: none"> 01 «Орендовані основні засоби та нематеріальні активи»; 02 «Активи на відповідальному зберіганні»; 03 «Бюджетні зобов'язання»; 04 «Непередбачені активи»; 05 «Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані»; 06 «Гарантії та забезпечення отримані»; 07 «Списані активи»; 08 «Бланки документів суворої звітності»; 09 «Передані (видані) активи відповідно до законодавства». <p>На кінець кожного місяця розраховується вартість залишку об'єктів позабалансового обліку (граф 5) за даними цієї графи на початок місяця та записами, внесеними до цієї графи протягом місяця, з урахуванням даних, наведених у графах 8 і 11.</p> <p>За необхідності накопичувальна відомість об'єктів позабалансового обліку продовжується додатковими аркушами такого самого змісту і формату. Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 16-авт. Порядок складання меморіального ордера № 16-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 16.</p>

1	2
17	<p>Меморіальний ордер № 17 застосовується для відображення операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, та для операцій, за якими непотрібно складати накопичувальні відомості та зведення.</p> <p>Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів.</p> <p>Кореспонденція субрахунку в меморіальному ордері записується залежно від характеру операцій за дебетом одного субрахунку та за кредитом іншого субрахунку чи дебетом одного субрахунку та кредитом декількох субрахунків або навпаки - за кредитом одного субрахунку і дебетом декількох.</p> <p>Таким меморіальним ордерам присвоюються номери, починаючи з № 17, за кожен місяць окремо.</p> <p>Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції субрахунків переноситься до книги «Журнал-головна».</p> <p>Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером.</p> <p>При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 17-авт. Порядок складання меморіального ордера № 17-авт аналогічний порядку складання меморіального ордера № 17.</p>
	Книга «Журнал-головна»
	<p>Книга призначена для реєстрації всіх меморіальних ордерів суб'єкта державного сектору. Облік у книзі «Журнал-головна» ведеться за субрахунками Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 року за № 161/24938, з урахуванням галузевих особливостей та виробничої необхідності щодо деталізації обліку господарських операцій суб'єкта державного сектору.</p> <p>Книга «Журнал-головна» відкривається щороку на початок звітного року записами сум залишків на рахунках на початок року відповідно до балансу та залишків на рахунках книги «Журнал-головна» за минулий рік.</p> <p>Записи в книзі при веденні суб'єктами державного сектору окремих меморіальних ордерів здійснюються у міру їх складання, але не пізніше наступного дня, а при складанні меморіальних ордерів-накопичувальних відомостей - один раз на місяць. Сума меморіального ордера переноситься спочатку до графи «Сума оборотів за меморіальним ордером», а потім за дебетом та кредитом відповідних субрахунків.</p> <p>У кінці місяця перевіряється правильність записів за субрахунками в книзі «Журнал-головна». Для цього підсумовуються обороти за кожним субрахунком і виводяться залишки на кінець місяця в рядку «Усього».</p> <p>Сума оборотів за місяць за всіма субрахунками (як за дебетом, так і за кредитом) повинна дорівнювати підсумку графи «Сума оборотів за меморіальним ордером».</p>

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за
ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 1-авт
за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість за касовими операціями

Одиниця виміру _____

Дебет субрахунку 22__ до кредиту субрахунків

Дата звіту касира	Разом				
1	2	3	4	5	6
		і так далі			
Усього:					

7	8	9	10	11	12
		і так далі			

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Кредит субрахунку 22___ до дебету субрахунків

Дата звіту касира	Разом				
1	2	3	4	5	6
		і так далі			
Усього:					

7	8	9	10	11	12
		і так далі			

Оборот за дебетом: _____

Оборот за кредитом: _____

Залишок на початок місяця: _____

Залишок на кінець місяця: _____

Сума оборотів за меморіальним ордером: _____

Виконавець _____
(посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Перевірив _____
(посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер _____
(підпис) _____ (ініціали і прізвище)
«___» _____ 20__ р. Додаток на _____ аркушах

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства
фінансів України
08.09.2017 № 755

_____)
(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 2-авт
за _____ 20__ р.

**Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на
рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)**

Одиниця виміру _____

Дебет субрахунку _____ до кредиту субрахунків

Дата виписки органу Казначейства (банку)	Разом				
1	2	3	4	5	6
		і так далі			
Усього:					

7	8	9	10	11	12
		і так далі			

Кредит субрахунку до дебету субрахунків

Дата виписки органу Казначейства (банку)	Разом				
1	2	3	4	5	6
		і так далі			
Усього:					

7	8	9	10	11	12
		і так далі			

Оборот за дебетом: _____
 Оборот за кредитом: _____
 Залишок на початок місяця: _____
 Залишок на кінець місяця: _____
 Сума оборотів за меморіальним ордером: _____

Виконавець _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)
 Перевірив _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)
 Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 3
за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)

Одиниця виміру

№ з/п	Дата випуску	Дебет субрахунку _____																Кредит субрахунку _____					
		до кредиту субрахунків _____																до дебету субрахунків _____					
																					разом		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
		і так далі до кінця (розлічування через 16 пунктів)																					
Усього:																							

Залишок на початок місяця _____

Залишок на кінець місяця _____

Сума оборотів за меморіальним ордером _____

Виконавець _____

Перевірив _____

(посада) (підпис)

(ініціали і прізвище)

(посада)

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис) (ініціали і прізвище)
«__» __ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

Друкувати на зворотному боці без верхньої титульної частини.

«Усього», «Сума оборотів за меморіальним ордером» і підписи друкувати на звороті.

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 3-авт
за _____ 20__ р.

**Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в
органах Державної казначейської служби України (банках)**

Одиниця виміру _____

Дебет субрахунку _____ до кредиту субрахунків

Дата виписки органу Казначейства (банку)	Разом				
1	2	3	4	5	6
		і так далі			
Усього:					

7	8	9	10	11	12
		і так далі			

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Кредит субрахунку _____ до дебету субрахунків

Дата виписки органу Казначейства (банку)	Разом				
1	2	3	4	5	6
		і так далі			
Усього:					

7	8	9	10	11	12
		і так далі			

Оборот за дебетом: _____
 Оборот за кредитом: _____
 Залишок на початок місяця: _____
 Залишок на кінець місяця: _____
 Сума оборотів за меморіальним ордером: _____

Виконавець _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)
 Перевірив _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)
 Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

« ____ » _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 4-авт
за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами

Одиниця виміру

№ з/п	КЕКВ	Найменування організації (установи), дата, № документа	Залишок на початок місяця за субрахунком 21__ (дебет, кредит)	Дебет субрахунку 21__, дата, № документа, кор. субрахунок - сума, інші записи: Д, К, сума	Кредит субрахунку 21__, дата, № документа, кор. субрахунок - сума, інші записи: Д, К, сума	Залишок на кінець місяця за субрахунком 21__ (дебет, кредит)
1	2	3	4	5	6	7
				і так далі		
Усього:						

Дебет:

Кредит:

Залишок на початок місяця:

Субрахунок _____ Сума _____

Дебет субрахунку 21__ до кредиту субрахунків:

Разом:
Субрахунок _____ Сума _____

Кредит субрахунку 21__ до дебету субрахунків:

Разом:
Субрахунок _____ Сума _____

Інші записи: до дебету субрахунків:

Разом:
Субрахунок _____ Сума _____

Інші записи: до кредиту субрахунків:

Разом:
Субрахунок _____ Сума _____

Залишок на кінець місяця: Дебет:

Кредит:

Сума оборотів за меморіальним ордером:

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів
України
08.09.2017 № 755

_____ (найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 5-авт

за _____ 20__ р.

Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій

Одиниця виміру

№ з/п	Зміст операції	Дебет субрахунку, КЕКВ	Кредит субрахунку	Сума
1	2	3	4	5
		і так далі		
Усього:				

Сума оборотів за меморіальним ордером _____

Виконавець

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Перевірив

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

_____ ()

_____ ()

«___» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

№ з/п	Код програмної класифікації, вид коштів спеціального фонду, найменування установ, що обслуговуються	№ відомості	Нараховано (за окремими видами)	Утримано (за окремими видами)	Сума до видачі	Борг за працівником	Нараховано внесків (за окремими видами)
6	7	8	9	10	11	12	13
Разом: (за кодом програмної класифікації, видом коштів спеціального фонду, установою, що обслуговується)							
Усього:							

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 6-авт

за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами

Одиниця виміру

№ з/п	КЕКВ	Найменування організації (установи), дата, № документа	Залишок на початок місяця за субрахунком _____ (дебет, кредит)	Дебет субрахунку _____, дата, № документа, кор. субрахунок - сума, інші записи: Д, К, сума	Кредит субрахунку _____, дата, № документа, кор. субрахунок - сума, інші записи: Д, К, сума	Залишок на кінець місяця за субрахунком _____ (дебет, кредит)
1	2	3	4	5	6	7
				і так далі		
Усього:						

Залишок на початок місяця:

Дебет:

Кредит:

Дебет субрахунку _____ до кредиту субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____

Разом:

Кредит субрахунку _____ до дебету субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____

Разом:

Інші записи: до дебету субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____

Разом:

Інші записи: до кредиту субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____

Разом:

Залишок на кінець місяця:

Дебет:

Кредит:

Сума оборотів за меморіальним ордером:

Виконавець _____

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Перевірив _____

(посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

«___» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 7-авт

за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів

Одиниця виміру

№ з/п	КЕКВ	Найменування організації (установи), дата, № документа	Залишок на початок місяця за субрахунком _____ (дебет, кредит)	Дебет субрахунку _____, дата, № документа, кор. субрахунок – сума	Кредит субрахунку _____, дата, № документа, кор. субрахунок – сума	Залишок на кінець місяця за субрахунком _____ (дебет, кредит)
1	2	3	4	5	6	7
				і так далі		
Усього:						

Залишок на початок місяця: Дебет: _____
Дебет субрахунку _____ до
кредиту субрахунків:

Кредит: _____
Субрахунок
Сума

Кредит субрахунку _____ до
дебету субрахунків:

Разом:
Субрахунок
Сума

Залишок на кінець місяця: Дебет: _____

Разом:

Кредит: _____

Сума оборотів за меморіальним
ордером: _____

Виконавець _____
(посада)
Перевірив _____
(посада)
Головний бухгалтер _____
(підпис)

_____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)
_____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)
_____ (ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 8-авт

за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами

Одиниця виміру

№ з/п	КЕКВ	Прізвище, ім'я, по батькові підзвітної особи, дата, № документа	Залишок на початок місяця за субрахунком 2116 (2126) (дебет, кредит)	Дебет субрахунку 2116 (2126), дата, № документа, кор. субрахунок - сума, інші записи: Д, К, сума	Кредит субрахунку 2116 (2126), дата, № документа, кор. субрахунок - сума, інші записи: Д, К, сума	Залишок на кінець місяця за субрахунком 2116 (2126) (дебет, кредит)
1	2	3	4	5	6	7
				і так далі		
Усього:						

Залишок на початок місяця:
Дебет субрахунку 2116 (2126) до кредиту субрахунків:

Дебет:

Субрахунок

Кредит:
Сума

Кредит субрахунку 2116 (2126) до дебету субрахунків:

Разом:

Субрахунок

Сума

Інші записи: до дебету субрахунків:

Разом:

Субрахунок
Сума

Інші записи: до кредиту субрахунків:

Разом:

Субрахунок
Сума

Залишок на кінець місяця:
Сума оборотів за меморіальним ордером:

Дебет:

Разом:

Кредит:

Виконавець

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Перевірив

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 9-авт
за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів

Одиниця виміру _____

№ з/п	Дата	Назва і номер документа, матеріально відповідальна особа (установа)	Дебет субрахунків	Кредит субрахунків	Сума проводок, сума «разом за документом»
1	2	3	4	5	6
			і так далі		

Усього до кредиту субрахунків:

Субрахунок

Сума

Разом:

Усього до дебету субрахунків:

Субрахунок

Сума

Разом:

Сума оборотів за меморіальним ордером:

Виконавець

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Перевірив

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 10-авт
за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів

Одиниця виміру

№ з/п	Дата	Назва і номер документа, матеріально відповідальна особа (установа)	Дебет субрахунків	Кредит субрахунку	Сума проводок, сума «разом за документом»
1	2	3	4	5	6
			і так далі		

Усього до кредиту субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____
Разом: _____

Усього до дебету субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____
Разом: _____

Сума оборотів за меморіальним ордером:

Виконавець _____
(посада)

_____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Перевірив _____
(посада)

_____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 11-авт

за _____ 20__ р.

Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування

Одиниця виміру _____

№ з/п	Матеріально відповідальна особа (суб'єкт державного сектору)	Найменування постачальника	Кредит субрахунку 21__	Дебет субрахунків	Сума
1	2	3	4	5	6
			і так далі		

Усього до кредиту субрахунків:

Субрахунок _____ Сума

Разом: _____

Усього до дебету субрахунків:

Субрахунок _____ Сума

Разом: _____

Сума оборотів за меморіальним ордером: _____

Виконавець _____

(посада)

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Перевірив _____

(посада)

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 13-авт
за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів

Одиниця виміру _____

№ з/п	Дата	Назва і номер документа, матеріально відповідальна особа (суб'єкт державного сектору)	Кредит субрахунків	Дебет субрахунків	Сума проводок, сума «разом за документом»
1	2	3	4	5	6
			і так далі		

Усього до кредиту субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____
Разом: _____

Усього до дебету субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____
Разом: _____

Сума оборотів за меморіальним ордером: _____

Виконавець _____

(посада)

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Перевірив _____

(посада)

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 15-авт
за _____ 20__ р.

Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей

Одиниця виміру

№ з/п	Найменування установи (дитячої групи)	Заборгованість на початок місяця за субрахунком 6414 (дебет, кредит)	Нараховано за дні відвідування - дебет субрахунку 6414, дата, № документа, кор. субрахунок - сума	Оплачено за квитанцією - оборот за кредитом субрахунку 6414, дата, № документа, кор. субрахунок - сума	Заборгованість на кінець місяця за субрахунком 6414 (дебет, кредит)
1	2	3	4	5	6
			і так далі		
Усього:					

Залишок на початок місяця:

Дебет:

Кредит:

Дебет субрахунку 6414 до кредиту субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____

Разом:

Кредит субрахунку 6414 до дебету субрахунків:

Субрахунок _____ Сума _____

Разом:

Залишок на кінець місяця:

Дебет:

Кредит:

Сума оборотів за меморіальним ордером:

Виконавець

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Перевірив

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на _____ аркушах

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 16

за _____ 20__ р.
Накопичувальна відомість позабалансового обліку

Одиниця виміру		Надходження (одержано, надано, отримано тощо)				Вибуття (використано, списано, повернуто, сплачено тощо)					
№	Назва об'єкта з/п позабалансового обліку	кількість	ціна	сума	підстава (номер, дата і назва документа)	кількість	сума	підстава (номер, дата і назва документа)	кількість	сума	підстава (номер, дата і назва документа)
1	2										
					і так далі до кінця (розлінування через 16 пунктів)						
	Усього:										

Сума оборотів за меморіальним ордером: _____

Виконавець _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)
 Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище) _____ 20__ р. _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище) _____ (посада) _____ (ініціали і прізвище)
 Додаток на _____ аркушах

Друкувати на зворотному боці без верхньої титульної частини.
«Усього», «Сума оборотів за меморіальним ордером» і підписи друкувати на звороті

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 16-авт

за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість позабалансового обліку

Одиниця виміру

№ з/п	Назва об'єкта позабалансового обліку	Надходження	Кредит субрахунків	Дебет субрахунків	Сума
1	2	3	4	5	6
			і так далі		

Усього до кредиту рахунків:

Субрахунок

Сума

Разом:

Усього до дебету субрахунків:

Субрахунок

Сума

Разом:

Сума оборотів за меморіальним ордером:

Виконавець

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Перевірив

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

«__» _____ 20__ р.

Додаток на __ аркушах

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
08.09.2017 № 755

Зразок ярлика і титульної сторінки

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

КНИГА «ЖУРНАЛ-ГОЛОВНА»

Зразок парних сторінок книги

Місяць _____

Одиниця виміру _____

№ рядка	Дата	№ меморіального ордера	Сума оборотів за меморіальним ордером	Обороти за субрахунками							
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
Залишки за субрахунками на початок місяця:											
				і так далі до кінця (розлінування через 16 пунктів)							
Усього:											
Залишки за субрахунками на кінець місяця:											

Додаток В.1

**Типові строки корисного використання основних засобів
суб'єктів державного сектору**

<i>N з/п</i>	<i>Назва субрахунку</i>	<i>Назва підгрупи</i>	<i>Строк корисного використання, років</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Будинки та споруди	Будинки виробничо-господарського призначення (підгрупа 1): з плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларьки, альтанки тощо	10
		дерев'яні, каркасні і щитові, контейнерні, дерево-металеві, каркасно-обшивні і панельні, глинобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні	20
		без каркасів зі стінами полегшеної кам'яної кладки, залізобетонними, цегляними і дерев'яними колонами та стовпами, із залізобетонними, дерев'яними та іншими покриттями; дерев'яні з брущатими або зробленими з колод рубаними стінами	25
		із залізобетонними і металевими каркасами, зі стінами з кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші неklasифіковані	50
		Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання (підгрупа 2): каркасно-комишитові та інші полегшені	15
		сирцеві, збірно-щитові, каркасно-засипні, глинобитні, саманові	20
		інші неklasифіковані	50
		Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо (підгрупа 3)	20
		Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача (підгрупа 4)	20

Продовження додатку В. 1

1	2	3	4
		Гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди (підгрупа 5): греблі бетонні, залізобетонні, кам'яні, земляні, тунелі, водоскиди і водоприймачі, акведуки, лотки, дюкери і водопровідні споруди, рибопропускні і рибозахисні споруди, напірні трубопроводи	50
		берегоукріплювальні та берегозахисні споруди залізобетонні, бетонні, кам'яні	40
		гідротехнічні споруди дерев'яні	10
		водосховища при земляних дамбах	50
		водоскиди і водовипуски при ставках: бетонні та залізобетонні	40
		дерев'яні	10
		гідротехнічні споруди на каналах (шлюзи-регулятори, мости-відводи, дюкери, у тому числі сталеві, акведуки, водоскиди кам'яні, бетонні і залізобетонні та інше)	40
		зрошувальна і осушувальна мережа: канали земляні без облицювання, канали, облицьовані каменем, бетоном, залізобетоном; водозбірно-скідна мережа із відкритих земляних каналів; колекторно-дренажні земляні канали без кріплення	40
		закрита колекторно-дренажна мережа: канали із азбестоцементних труб	40
		канали із гончарних труб	50
		канали із пластмасових труб	20
		водомірні пости	10
2	Машини та обладнання	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгрупи 3 - 8)	10
		Робочі машини та обладнання (підгрупа 2)	15
		Силові машини та обладнання (підгрупа 1)	10
3	Транспортні засоби	Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгрупи 1 - 2)	20
		Корпуси та причепа автомобілів (підгрупа 1)	10
		Автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгрупа 1): до 2500 см куб.	7

Продовження додатку В. 1

1	2	3	4
		більше 2500 см куб. та інші	10
		Автомобілі вантажні (підгрупа 1): вантажопідйомністю до 5 т	7
		вантажопідйомністю від 5 т до 20 т	7
		вантажопідйомністю більше 20 т та інші	7
		Автобуси з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгрупа 1): до 2800 см куб.	7
		понад 2800 см куб. та інші	10
		Усі види гужового, виробничого та спортивного транспорту (підгрупи 3 - 5)	5
4	Інструменти, прилади та інвентар	Інструменти (підгрупа 1)	5
		Виробничий та господарський інвентар (підгрупи 2 - 3)	10
5	Робочі і продуктивні тварини	Тварини зоопарків та подібних установ, службові собаки (підгрупи 3, 4)	5
		Робоча, продуктивна та інша худоба (підгрупи 1, 2)	7
6	Багаторічні насадження	Культури ягідні (суниця)	3
		Культури ягідні (крім суниці), плодові, овочеві	10
		Культури ефіроолійні, лікарські	10
		Насадження штучні ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для науково-дослідних цілей	20
		Насадження озеленувальні та декоративні	25
		Захисні та інші лісні насадження	50
		Інші довгострокові біологічні активи, не класифіковані	20
7	Інші основні засоби	Інші основні засоби	10
8	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	20
9	Рядок виключено		

Додаток В.2

**Типові строки корисного використання нематеріальних активів
суб'єктів державного сектору**

<i>№ з/п</i>	<i>Назва субрахунку</i>	<i>Назва підгрупи</i>	<i>Строк корисного використання, років</i>
1	Авторські та суміжні з ними права	Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, копіїляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
2	Інші нематеріальні активи	Права користування природними ресурсами: право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо	відповідно до правовстановлюючого документа
		Права користування майном: право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо	відповідно до правовстановлюючого документа
		Права на знаки для товарів і послуг: товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа
		Права на об'єкти промислової власності: право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
		Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо	відповідно до правовстановлюючого документа

Перелік об'єктів закупівлі, за якими РБК дозволено ГРБК згідно укладених договорів здійснювати попередню оплату:

- 1) на строк не більше одного місяця:
 - послуг пошти та зв'язку;
 - санаторно-курортних послуг для окремих категорій осіб, які мають право на їх придбання відповідно до законодавства;
 - товарів, робіт і послуг, пов'язаних з організацією та проведенням офіційних державних та міжнародних заходів, з'їздів, конференцій, а також виборів і референдумів;
 - транспортних послуг з авіаперевезень та залізничних перевезень;
 - послуг, що надаються спеціалізованими санітарними автомобілями екстреної медичної допомоги;
 - путівок до дитячих закладів оздоровлення та відпочинку для дітей, які потребують особливої соціальної уваги і підтримки, та дітей, які потребують особливих умов для оздоровлення;
 - транспортно-експедиторських послуг, пов'язаних із перевезенням національного контингенту України за межами її території залізничним, морським та автомобільним транспортом;
 - бронезилетів (панцирний жилет), шоломів кулезахисних, іншого речового майна та пально-мастильних матеріалів для потреб Збройних Сил, інших військових формувань, правоохоронних органів, органів цивільного захисту, Державної служби зв'язку та захисту інформації, Державної спеціальної служби транспорту у 2014 році, якщо розмір такої оплати не перевищує 30 відсотків їх вартості;
 - інших товарів вартістю не більш як 100 тис. гривень;
 - інших робіт і послуг, якщо розмір такої оплати не перевищує 30 відсотків їх вартості;
- 2) на строк не більше двох місяців:
 - санаторно-курортних послуг для осіб з інвалідністю із захворюванням нервової системи (з наслідками травм і захворюваннями хребта та спинного мозку), які мають право на їх придбання відповідно до законодавства;
 - товарів, робіт і послуг для потреб Збройних Сил та інших військових формувань, пов'язаних з відновленням озброєння та військової техніки у 2014 році, якщо розмір такої оплати не перевищує 50 відсотків їх вартості;
- 3) на строк не більше трьох місяців:
 - робіт із нового будівництва, реконструкції, реставрації, капітального ремонту та технічного переоснащення, придбання основних засобів і житла;
 - науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт;
 - робіт із створення, виготовлення літературних, художніх та інших творів;

- товарів, робіт і послуг, що мають тривалий цикл виробництва (більше трьох місяців) та/або технічною специфікацією щодо яких встановлено спеціальні вимоги до технічних характеристик предмета закупівлі (процесу виробництва), які відрізняються від міжнародних або національних стандартів, норм та правил;
- програмного забезпечення (програмних продуктів, зокрема ліцензійних примірників комп'ютерних програм, інформаційних продуктів, інформаційних систем та комплексів, баз даних) та робіт з його створення;
- товарів, робіт і послуг у нерезидентів України, якщо вони не виробляються (не надаються) в Україні;
- вакцин для профілактичних щеплень тварин;
- медичного обладнання та санітарних автотранспортних засобів для забезпечення закладів охорони здоров'я згідно з державними програмами і заходами програмного характеру;
- товарів і послуг, пов'язаних з організацією та проведенням навчально-тренувальних зборів і спортивних змагань за кордоном, міжнародних спортивних змагань в Україні, якщо здійснення попередньої оплати передбачено регламентними документами міжнародних спортивних організацій;
- марок акцизного податку для маркування алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- товарів, робіт і послуг відповідно до програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні;
- бронежилетів (панцирний жилет), шоломів кулезахисних, іншого речового майна, продуктів харчування, посуду та технологічного обладнання, що використовується для забезпечення харчування військовослужбовців, пально-мастильних матеріалів для потреб Збройних Сил, інших військових формувань, правоохоронних органів, органів цивільного захисту, Державної служби зв'язку та захисту інформації, Державної спеціальної служби транспорту у 2015 році, якщо розмір такої оплати не перевищує 50 відсотків їх вартості;
- виробів підвищеної функціональності за новітніми технологіями та технологіями виготовлення, які відсутні в Україні, їх післягарантійного ремонту та заміни приймальної гільзи (куксоприймача);
- бланків дипломатичного паспорта України, службового паспорта України, паспорта громадянина України для виїзду за кордон та послуг з їх персоналізації за рахунок коштів загального фонду державного бюджету;
- товарів, робіт і послуг, пов'язаних із створенням державного первинного еталона одиниці ультразвукового тиску у водному середовищі та вироблених поза межами України, у 2015-2016 роках;
- технічних та інших засобів реабілітації, послуг з їх післягарантійного ремонту;

продуктів лікувального харчування для дітей, хворих на фенілкетонурію;

3-¹) на строк не більше п'яти місяців - послуг, пов'язаних з виданням підручників і посібників для студентів вищих, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних та вихованців дошкільних навчальних закладів, якщо розмір такої оплати не перевищує 70 відсотків їх вартості;

4) на строк не більше шести місяців:

– пожежно-рятувальної та аварійно-рятувальної техніки;
– обладнання для створення центру із застосування ПЕТ-технології з метою раннього виявлення онкологічних захворювань;

– науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт з розроблення та виготовлення ракетно-космічної техніки;

– товарів і послуг, пов'язаних з виготовленням та розміщенням на телевізійних каналах (у телепрограмах) рекламних відеороликів, що пропагують військову службу за контрактом;

– обладнання та матеріалів для будівництва атомних, гідроакумуляуючих, вітрових електростанцій та магістральних електричних мереж, а також технологічного та гірничо-шахтного обладнання для будівництва підприємств уранодобувної промисловості;

– товарів, робіт і послуг, пов'язаних з виробництвом національних фільмів;

– матеріалів і устаткування, необхідних для реалізації проектів цільових екологічних (зелених) інвестицій із заміни світильників на основі ламп розжарювання на світильники на основі LED-технологій;

– робіт з капітального ремонту, пов'язаних з реалізацією проектів цільових екологічних (зелених) інвестицій;

– робіт з будівництва інженерних споруд з метою зміцнення обороноздатності держави;

– лікарських засобів і виробів медичного призначення;

– послуг з енергопостачання в межах бюджетного року;

– обладнання для створення та модернізації об'єктів, мереж та комплексів спеціального зв'язку;

– обладнання, програмного забезпечення, послуг з їх встановлення та налаштування для Державної казначейської служби за рахунок коштів резервного фонду;

– робіт з будівництва житлового комплексу по вул. О.Трутенка, 3, у м. Києві з метою забезпечення житлом військовослужбовців Служби безпеки, які безпосередньо брали участь в антитерористичній операції, зокрема зазнали поранень та перебувають на обліку громадян, що потребують поліпшення житлових умов, членів сімей військовослужбовців Служби

безпеки, які загинули під час проведення антитерористичної операції, у розмірі до 70 відсотків вартості робіт за договором (контрактом);

4-¹) на строк не більше восьми місяців:

– товарів, робіт і послуг, пов'язаних з підготовкою та проведенням у 2017 році в Україні пісенного конкурсу “Євробачення”, якщо розмір такої оплати не перевищує 80 відсотків їх вартості;

– робіт з реконструкції та капітального ремонту автомобільних доріг загального користування державного значення для реалізації державного інвестиційного проекту “Покращення стану автомобільних доріг загального користування у Львівській області”, якщо розмір такої оплати не перевищує 50 відсотків їх вартості;

– тролейбусів, автобусів, електробусів та інших колісних транспортних засобів, якщо розмір такої оплати не перевищує 70 відсотків їх вартості;

– товарів, робіт і послуг, пов'язаних з участю України у міжнародних та національних виставкових заходах у сфері туризму, якщо розмір такої оплати не перевищує 50 відсотків їх вартості;

обладнання, програмного забезпечення, послуг з їх встановлення та налаштування для Міністерства фінансів за рахунок коштів резервного фонду;

4-²) на строк не більше дев'яти місяців - робіт для об'єкта “Будівництво сучасного лікувально-діагностичного комплексу Національної дитячої спеціалізованої лікарні “Охматдит” по вул. Чорновола, 28/1, у Шевченківському районі м. Києва” у розмірі до 100 відсотків їх вартості;

4-³) на строк не більше десяти місяців - обладнання для об'єкта “Будівництво сучасного лікувально-діагностичного комплексу Національної дитячої спеціалізованої лікарні “Охматдит” по вул. Чорновола, 28/1, у Шевченківському районі м. Києва;

5) на строк не більше одного року:

– періодичних видань;

– матеріалів, конструкцій, виробів, необхідних для виконання робіт з будівництва великих і позакласних мостів;

– обладнання і устаткування, необхідних для реалізації проектів цільових екологічних (зелених) інвестицій із заміни ліфтів у житлових будинках та закладах соціальної сфери;

– вакцин для профілактичних щеплень людей;

– товарів, робіт і послуг, пов'язаних з інформаційним та організаційним забезпеченням участі України у Венеціанському бієнале сучасного мистецтва;

– обладнання і устаткування, необхідних для реалізації проекту цільових екологічних (зелених) інвестицій “Комплексна модернізація вагонів

типу “Е” та його модифікації з впровадженням асинхронного тягового приводу на КП “Київський метрополітен”;

– лікарських засобів та/або вакцин для профілактичних щеплень людей, медичних виробів та пов’язаних з ними послуг, які закупаються у 2018-2019 роках на підставі угод (договорів) щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, які здійснюють закупівлі;

– спеціального обладнання і устаткування, необхідного для розроблення і виготовлення озброєння, військової та спеціальної техніки для потреб Збройних Сил України та інших військових формувань, крім випадку, передбаченого підпунктом б цього пункту;

– транспортних засобів в рамках реалізації проекту цільових екологічних (зелених) інвестицій “Технічне переоснащення (заміна рухомого складу існуючих патрульних автомобілів у Національній поліції України автомобілями з гібридною силовою установкою)”;

– трамваїв, якщо розмір такої оплати не перевищує 70 відсотків їх вартості;

– вироблених за межами України товарів, що пов’язані з оновленням і модернізацією засобів та обладнання випробувальних, калібрувальних, вимірювальних і повірочних лабораторій, удосконаленням державних первинних еталонів;

5-¹) на строк не більше 18 місяців:

– лікарських засобів та/або вакцин для профілактичних щеплень людей, медичних виробів та пов’язаних з ними послуг, які закупаються до 31 грудня 2017 р. на підставі угод (договорів) щодо закупівлі із спеціалізованими організаціями, які здійснюють закупівлі;

б) на строк не більше 24 місяців - спеціального обладнання і устаткування, необхідного для розроблення і виготовлення виробу “Вільха”.

Додаток Д.2

ПРИКЛАДИ

визначення суми амортизації дисконту, премії та амортизованої собівартості фінансових інвестицій за методом ефективної ставки відсотка

Приклад 1

Установа 03 січня 2014 року придбала облігації номінальною вартістю 50000 грн за 46282 грн, тобто дисконт становив 3718 грн (50000 - 46282).

Фіксована ставка відсотка за облігацією встановлена 9 відсотків річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50000 x 9 %).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$(50000 \times 9\%) + (3718 / 5) \quad \text{прибл.} = 11\%$$

$$(46282 + 50000) / 2$$

Таблиця 1.

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації дисконту, грн (гр. 3 - гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
1	2	3	4	5
03.01.2014				46282
31.12.2014	4500	5091	591	46873
31.12.2015	4500	5156	656	47529
31.12.2016	4500	5228	728	48257
31.12.2017	4500	5308	808	49065
31.12.2018***	4500	5435	935	50000

Приклад 2

Облігації номінальною вартістю 50000 грн придбані 03 січня 2014 року за 52019 грн, тобто премія становила 2019 грн (52019 - 50000). Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 відсотків річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50000 x 9 %).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$(4500 - 2019 / 5) = 8\%$$

$$(52019 + 50000) / 2$$

Таблиця 2.

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

<i>Дата</i>	<i>Номінальна сума відсотка, грн</i>	<i>Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*</i>	<i>Сума амортизації дисконту, грн (гр. 2 - гр. 3)</i>	<i>Амортизована собівартість інвестиції, грн**</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
03.01.2014				52019
31.12.2014	4500	4161	339	51680
31.12.2015	4500	4134	365	51314
31.12.2016	4500	4105	395	50919
31.12.2017	4500	4073	426	50492
31.12.2018***	4500	4008	492	50000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період.

*** В останньому році для визначення амортизованої собівартості інвестиції до суми амортизації премії (дисконту) та суми відсотка за ефективною ставкою відноситься різниця між номінальною вартістю та сумою амортизованої собівартості інвестиції за попередній звітний період.

**** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

Додаток Е.1

ПЕРЕЛІК

видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

І. Виплати, які здійснюються у грошовій формі

1. Соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми тощо).

2. Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно із законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам), військовослужбовцям при звільненні з військової служби.

3. Надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам.

4. Вихідна допомога у разі припинення трудового договору.

5. Відшкодування, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

6. Витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення. Компенсаційні виплати та добові, які виплачуються у разі переїзду на роботу в іншу місцевість згідно із законодавством.

7. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім надбавок та доплат до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за роботу на територіях радіоактивного забруднення, оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи").

8. Компенсація моральної шкоди працівникам, що виплачується за рішенням суду.

9. Винагорода, що сплачується за авторським договором на створення та використання творів науки, літератури та мистецтва, крім гонорару штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва та (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної)

винагороди, нарахованої на відповідному підприємстві. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їх використання.

10. Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, що направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у визначених законодавством розмірах.

11. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструмента та особистого транспорту.

12. Довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента академії наук.

13. Позики, видані працівникам для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства.

14. Матеріальна допомога разового характеру, що надається окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

15. Допомога, що виплачується молодим спеціалістам під час відпустки після закінчення навчального закладу.

II. Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі

1. Вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих працівникам в обсягах та за переліком професій, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 14 квітня 2004 р. № 462 “Деякі питання обкладення податком з доходів фізичних осіб вартості безоплатно наданих вугілля та вугільних брикетів”, або виплата грошової компенсації вартості такого вугілля та вугільних брикетів.

2. Платіж згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їх сімей.

3. Витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибопромислового флоту, а також харчування льотного складу цивільної авіації під час виконання завдань польоту, що можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються у разі відрядження.

4. Витрати на харчування учасників спортивних заходів, у тому числі суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм.

5. Відшкодування працівникам витрат на придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх роботодавцем або вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших

засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування.

6. Вартість придбаних роботодавцем проїзних квитків, що персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у разі потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку із специфікою роботи).

7. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

8. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

9. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім суми заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників, за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів), а саме: витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади; оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад; витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчального матеріалу, оренда приміщень).

10. Витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб (крім оплати праці працівників, які їх обслуговують). Витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників.

11. Витрати на платне навчання працівників і членів їх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом.

12. Вартість житла, переданого у власність працівникам.

13. Витрати на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я.

14. Доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі.

ЄДИНА ТАРИФНА СІТКА
розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та
організацій окремих галузей бюджетної сфери

Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти, що запроваджуються		
	I етап з 1 вересня 2005 р.	II етап	III етап
1	1	1	1
2	1,03	1,06	1,09
3	1,06	1,12	1,18
4	1,09	1,18	1,27
5	1,12	1,24	1,36
6	1,15	1,3	1,45
7	1,18	1,37	1,54
8	1,22	1,47	1,64
9	1,31	1,57	1,73
10	1,4	1,66	1,82
11	1,5	1,78	1,97
12	1,61	1,92	2,12
13	1,72	2,07	2,27
14	1,84	2,21	2,42
15	1,97	2,35	2,58
16	2,11	2,5	2,79
17	2,26	2,66	3
18	2,37	2,83	3,21
19	2,49	3,01	3,42
20	2,61	3,25	3,64
21	2,74	3,41	3,85
22	2,88	3,5	4,06
23	3,02	3,71	4,27
24	3,17	3,8	4,36
25	3,35	3,93	4,51

Примітки:

1. Посадові оклади (тарифні ставки) за розрядами Єдиної тарифної сітки визначаються шляхом множення окладу (ставки) працівника 1 тарифного розряду на відповідний тарифний коефіцієнт. У разі коли посадовий оклад (тарифна ставка) визначені у гривнях з копійками, цифри до 0,5 відкидаються, від 0,5 і вище - заокруглюються до однієї гривні.

Посадові оклади (тарифні ставки) з 1 січня 2014 р. розраховуються виходячи з розміру посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду - 852 гривні, з 1 вересня 2015 р. - 1012 гривень, з 1 грудня 2015 р. - 1113 гривень, з 1 травня 2016 р. - 1185 гривень, з 1 грудня 2016 р. - 1335 гривень.

Посадові оклади (тарифні ставки, ставки заробітної плати) з 1 січня 2017 р. розраховуються виходячи з розміру посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду, встановленого у розмірі прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня календарного року.

Заробітна плата працівників, визначена з урахуванням зазначених посадових окладів, індексується відповідно до Закону України "Про індексацію грошових доходів населення"

2. Строк запровадження II та III етапів встановлюється Кабінетом Міністрів України.

**СХЕМА ТАРИФНИХ РОЗРЯДІВ
посад керівних, наукових, науково-педагогічних, педагогічних
працівників, професіоналів, фахівців та інших працівників
бюджетних установ, закладів та організацій**

<i>Посада</i>	<i>Діапазон розрядів за Єдиною тарифною сіткою</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
I. Освіта	
1. Вищі навчальні заклади III та IV рівня акредитації	
Керівні та науково-педагогічні працівники	
Керівник закладу	22-24
Директор філіалу	19-20
Учений секретар	16
Керівники планово-фінансових, планово-економічних підрозділів	11-13
Керівники основних підрозділів; головний інженер	10-12
Керівники інших підрозділів	8-12
Директор (завідувач) інституту післядипломної освіти; керівник навчально-наукового або науково-виробничого інституту	15-21
Директор центру перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ та організацій	20
Декан; завідувач кафедри; професор; доцент	18-22
Викладачі	15-18
2. Інші навчальні заклади та установи освіти	
Керівні та педагогічні працівники	
Директори (начальники, завідувачі): загальноосвітніх, професійно-технічних, міжшкільних закладів усіх типів і найменувань, технікумів і коледжів (в тому числі у структурі університетів, академій та інститутів), їх філій	14-18
Директор (завідувач) навчально-методичного закладу	15-18
Завідувач психолого-медико-педагогічної консультації	15
Завідувач (директор): дошкільного навчального закладу, школи естетичного виховання, позашкільного навчального закладу	12-16
Керівник фізичного виховання	10-13
Завідувач: відділу, лабораторії, кабінету позашкільного навчального закладу	11-13
Завідувач лабораторії технікумів і коледжів (в тому числі у структурі університетів, академій та інститутів)	11-13

1	2
Завідувач (керівник): навчально-виробничої (навчальної) майстерні; навчально-методичного кабінету; лабораторії (кабінету) навчально-методичного (методичного) закладу; відділення виробничої практики технікумів і коледжів (в тому числі у структурі університетів, академій та інститутів)	11-14
Завідувач: навчально-консультаційного пункту; інтернату при школі; заочного відділення школи; фільмотеки	9-10
Вчителі (всіх спеціальностей), викладачі, вихователі, вихователі-методисти, логопеди, завідувач логопедичного пункту, майстер виробничого навчання, педагог з професійного навчання, методист, практичний психолог, педагог-організатор, концертмейстер, соціальний педагог	10-14
Асистент вчителя-реабілітолога, асистент вчителя загальноосвітнього навчального закладу з інклюзивним та інтегрованим навчанням, асистент вихователя дошкільного навчального закладу в інклюзивній групі	10-12
Консультант психолого-медико-педагогічної консультації	14
Помічник директора з режиму, старший черговий з режиму, черговий з режиму загальноосвітнього навчального закладу для дітей, які потребують особливих умов виховання	9-12
Музичний керівник дошкільного навчального закладу, художній керівник, інструктор: з фізкультури, з праці, слухового кабінету	9-12
Керівник: гуртка, секції, студії та інших форм гурткової роботи; культорганізатор, екскурсовод, інструктор з туризму, акомпаніатор, старший вожатий	9-12
Перекладач-дактилолог	10
Методист університету, академії, інституту, методист із складання кінопрограм	9-12
3. Інші працівники навчальних закладів та установ освіти	
Помічник вихователя	5-6
Старший лаборант вищого навчального закладу	5-6
Інспектор навчального (навчально-методичного) відділу, перекладач-секретар сліпого викладача (вчителя), секретар навчального (навчально-методичного) відділу, лаборант	4-5
II. Наука	
2. Наукові установи і організації, підпорядковані галузевим академіям наук, органам державної влади, та інші наукові установи і організації	
Керівники науково-дослідних установ, організацій та їх філіалів:	
галузевих академій наук	22-23
галузевих	16-22
Керівники основних науково-дослідних підрозділів, учений секретар інституту (філіалу):	
галузевих академій наук	16-21

<i>I</i>	<i>2</i>
галузевих	14-20
Керівники інших підрозділів	8-12
Керівні працівники інших наукових установ і організацій	
Директор (начальник, завідувач), головний інженер установи, організації, головний лісничий	16-20
Головний інженер (конструктор, технолог, архітектор) проекту	15-18
Керівники основних структурних підрозділів	14-18
Керівники інших підрозділів	8-11
Наукові співробітники	
Головний, провідний, старший науковий співробітник, радник при дирекції науково-дослідної установи, організації (їх філіалів):	
галузевих академій наук	14-21
галузевих	12-20
Наукові та молодші наукові співробітники наукових установ і організацій:	
галузевих академій наук	11-19
галузевих	10-17
3. Інші працівники, які проводять наукові та науково-технічні розробки	
Головні фахівці	15-18
Провідні професіонали та фахівці	9-14
Професіонали та фахівці	8-13
Технік, лаборант з вищою освітою	7-10
III. Охорона здоров'я, соціальний захист населення	
Керівні працівники	
Керівники (головний лікар, директор, начальник, завідувач) закладів охорони здоров'я, установ соціального захисту населення, баз та складів спеціального медичного постачання	12-18
Директор (начальник) будинку відпочинку (творчості), пансіонату, бази, профілакторію	9-13
Завідувач аптечного закладу	10-13
Завідувачі відділень: соціальної допомоги вдома, соціально-побутової та медико-соціальної реабілітації, стаціонарного проживання, грошової та натуральної допомоги тощо; територіальних центрів соціального обслуговування пенсіонерів та самотніх громадян	11-15
Завідувач аптеки лікувально-профілактичного закладу, головна медична сестра	9-12
Завідувачі відділів з основної діяльності аптечних закладів	8-12
Начальник планово-економічного відділу; головні фахівці закладів охорони здоров'я, установ соціального захисту населення, аптечних установ	8-12

<i>1</i>	<i>2</i>
Начальники (завідувачі) відділів, служб та інших підрозділів; завідувач аптечного пункту (кіоску)	7-11
Професіонали та фахівці	
Лікар-хірург і лікар-ендоскопіст, який здійснює оперативне втручання; лікар-анестезіолог, лікар загальної практики - сімейний лікар	10-14
Лікарі інших спеціальностей, провізор, лікар-інтерн, провізор-інтерн, лікар-стажист	9-13
Фахівці із соціальної роботи (із соціальної допомоги вдома)	9-12
Професіонали та фахівці, зайняті на роботах з рентгенівською, радіологічною, радіаційною, радіометричною, дозиметричною, радіохімічною, лазерною, плазмовою, компресійною, вакуумною, електронною, телеметричною, ультразвуковою апаратурою, приладами, обладнанням, препаратами	6-11
Соціальний працівник	8-10
Фахівці з базовою вищою та неповною вищою медичною і фармацевтичною освітою	6-10
Інші працівники	
Молодший медичний персонал, допоміжний персонал аптекних закладів, продавець оптики, дезінфектор	3-4
Соціальний робітник	6
Територіальні органи Держсанепідслужби (щодо працівників, які не є державними службовцями)	
Начальник відділу	9-13
Завідувач сектору	9-13
Лікарі та інші професіонали з вищою немедичною освітою, що допущені до медичної діяльності	9-13
Фахівці з базовою вищою та неповною вищою медичною освітою	6-9
Територіальні органи Держпраці та Держпродспоживслужби (щодо працівників, які не є державними службовцями)	
Начальник відділу	9-13
Завідувач сектору	9-13
Лікарі та інші професіонали з вищою немедичною освітою, що допущені до медичної діяльності	9-13
Фахівці з вищою та неповною вищою медичною освітою	6-9

IV. Театри, національні і державні циркові організації, музичні і танцювальні колективи, концертні організації

<i>Найменування посади</i>	<i>Діапазон розрядів за Єдиною тарифною сіткою</i>	
	<i>з 1 січня 2008 р.</i>	<i>з дня набрання чинності Законом України "Про Державний бюджет України на 2009 рік"</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Керівні працівники		
Генеральний директор - художній керівник театру, директор - художній керівник театру, генеральний директор*, директор*; головний інженер		
національні заклади	16-18	20-22
академічні заклади	15-17	19-21
інші заклади	14-16	16-18
Начальники відділів, служб, цехів з основних видів діяльності, головний адміністратор		
національні заклади	13-15	17-19
академічні заклади	12-14	16-18
інші заклади	11-13	15-17
Начальники інших відділів, лабораторій, бюро, дільниць, змін, майстерень		
національні заклади	12-14	16-18
академічні заклади	11-13	15-17
інші заклади	10-12	13-14
Художній персонал		
Керівник художній*; головні: режисер, балетмейстер, хормейстер, диригент, художник; режисер-постановник, балетмейстер-постановник, художник-постановник, диригент		
національні заклади	13-17	17-21
академічні заклади	12-16	16-20
інші заклади	11-15	13-17

1	2	3
Керівник літературно-драматургічної частини, завідувачі художньо-постановочної та музичної частини, трупи; помічник художнього керівника, концертмейстер, репетитор, фахівці за фахом, асистент, суфлер, шапітмейстер		
національні заклади	12-16	16-19
академічні заклади	10-14	13-18
інші заклади	9-13	12-16
Артистичний персонал		
Артист-вокаліст (соліст), артисти балету, артист драми театру; артисти симфонічних, естрадно-симфонічних, камерних оркестрів та оркестрів народних інструментів, духових інструментів; артисти ансамблів пісні і танцю, музичних, хорових і танцювальних колективів; артисти-вокалісти (оперні та камерні), артист балету (соліст); артист-соліст-інструменталіст концертної організації		
національні заклади	10-16	13-20
академічні заклади	9-15	10-19
інші заклади	8-14	9-17
Артисти цирку всіх жанрів; артисти театру всіх жанрів; артисти музичних і танцювальних колективів концертних організацій; артисти допоміжного складу		
національні заклади	9-15	12-19
академічні заклади	8-14	10-18
інші заклади	7-13	9-16
Артист-дресирувальник хижих звірів		
національні заклади	14-16	18-20
інші заклади	12-14	16-18
Працівники театральних-концертних і спортивно-видовищних кас		
Директор	9-11	9-11
Начальники відділів	7-10	7-10
* У театрах до закінчення дії контракту.		
Примітка. Під час визначення максимальних розмірів посадових окладів працівників національних і державних циркових організацій застосовується додатковий коефіцієнт підвищення посадових окладів, максимальний розмір якого не перевищує 2, для таких працівників: – керівних працівників, артистичного і художнього персоналу національних і державних циркових організацій; – усіх працівників державних підприємств “Державна циркова компанія України” та “Цирковий творчий колектив “Зірки України”.		

1	2	3
V. Культурно-просвітницькі центри, культурно-освітні та архівні установи (бібліотеки, централізовані бібліотечні системи, музеї, панорами, виставки, заклади музейного типу, клуби, центри культури і дозвілля, парки культури і зоопарки, будинки народної творчості, архіви та архівні заклади)		
Керівні працівники		
Генеральний директор, директор (завідувач) установи (закладу), головні: інженер, зберігач фондів, художник, архітектор, хормейстер, балетмейстер, режисер, диригент; завідувач філіалу, вчений секретар		
національні заклади	13-17	16-20
інші заклади	10-15	12-16
Завідувачі структурних підрозділів (відділу, центру, лабораторії, архівосховища, сектору, інших служб); головні бібліотечні, архівні та інші головні фахівці основної діяльності		
національні заклади	10-15	14-18
інші заклади	8-13	9-14
Керівники гуртків, музичної частини дискотеки, любительського об'єднання, клубу за інтересами	7-10	7-10
Наукові працівники, фахівці		
Науковий співробітник, фахівець		
національні заклади	9-14	12-17
інші заклади	8-13	8-13
Художник-реставратор, реставратор		
національні заклади	9-13	12-16
інші заклади	8-12	8-12
1		2
VI. Фізична культура і спорт		
<i>Посада</i>		<i>Діапазон розрядів за Єдиною тарифною сіткою</i>
Керівні працівники		
Державний тренер		17-20
Головний тренер		15-18
Провідний, старший тренер, начальник команди		12-16
Голова спортивного клубу		9-12
Директор фізкультурно-спортивної споруди, спортивної бази, спортивного клубу та клубу службового собаківництва; головний інженер		8-11

Директор училища фізичної культури та олімпійського резерву	10-15
Директор центру олімпійської підготовки	11-14
Директори спортивних шкіл усіх типів	11-14
Начальники структурних підрозділів, головні фахівці	8-10
Фахівці	
Тренер-викладач, тренер, інструктор-методист, фахівець з фізичної реабілітації, інші фахівці	8-12
Спортсмен-інструктор	11-16
Тренер штатної команди	11-15
VII. Територіальні органи Держветфітослужби (щодо працівників, які не є державними службовцями) і державні установи та організації, що належать до сфери її управління	
1. Територіальні органи Держветфітослужби	
Начальник відділу	9-13
Завідувач сектору	8-11
Провідні та інші професіонали і фахівці	6-9
2. Державні установи та організації, що належать до сфери управління Держветфітослужби	
Директор Державного науково-дослідного інституту з лабораторної діагностики та ветеринарно-санітарної експертизи; Центральної фітосанітарної лабораторії	14-18
Директор республіканської державної лабораторії ветеринарної медицини Автономної Республіки Крим	-“-
Начальник (директор): зональної спеціалізованої державної лабораторії ветеринарної медицини з хвороб риб та інших гідробіонтів; міжобласної спеціалізованої державної лабораторії ветеринарної медицини по хворобах птиці, обласної фітосанітарної лабораторії	12-17

<i>1</i>	<i>2</i>
Начальник (директор): регіональної державної лабораторії ветеринарної медицини; обласної державної лікарні ветеринарної медицини; Київської, Севастопольської міської державної лабораторії ветеринарної медицини; об'єднання ветеринарної медицини в м. Києві; Севастопольської міської державної лікарні ветеринарної медицини	11-16
Начальник: районної державної лікарні ветеринарної медицини; районної державної лікарні ветеринарної медицини в м. Києві	-“-
Завідувач (начальник) відділу: Державного науково-дослідного інституту з лабораторної діагностики та ветеринарно-санітарної експертизи; республіканської державної лабораторії ветеринарної медицини Автономної Республіки Крим; об'єднання ветеринарної медицини в м. Києві;	12-15

Севастопольської міської державної лікарні ветеринарної медицини; Центральної фітосанітарної лабораторії; обласної фітосанітарної лабораторії; завідувач: контрольно-токсикологічної лабораторії; лабораторії по біологічному методу боротьби з шкідниками, хворобами рослин та бур'янами	
Завідувач відділу: зональної та міжобласної спеціалізованої, регіональної державної лабораторії ветеринарної медицини; Київської, Севастопольської міської державної лабораторії ветеринарної медицини; обласної державної лікарні ветеринарної медицини; регіональної служби державного ветеринарно-санітарного контролю та нагляду на державному кордоні та транспорті	9-15
Начальник: державної лабораторії ветеринарної медицини з дослідження шкірсировини на сибірку (Асколі); пункту державного ветеринарно-санітарного контролю та нагляду на державному кордоні та транспорті; станції боротьби із сказом; районної лікарні в місті; дільничної лікарні; завідувач загону з боротьби з лейкозом, туберкульозом	
Начальник сектору регіональної служби державного ветеринарно-санітарного контролю та нагляду на державному кордоні та транспорті	
Головний фахівець: установи та організації Держветфітослужби	

1	2
Начальник (директор): районної, міжрайонної, міської (крім мм. Києва і Севастополя) державної лабораторії ветеринарної медицини; міської (крім м. Севастополя та об'єднання ветеринарної медицини в м. Києві) державної лікарні ветеринарної медицини; завідувач відділу: міжрайонної, міської державної лабораторії ветеринарної медицини, районної, міської державної лікарні ветеринарної медицини	10-15
Завідувач: дільниці, пункту, клініки ветеринарної медицини; державної лабораторії ветеринарно-санітарної експертизи на ринку	10-13
Завідувач: аптеки ветеринарної медицини (аптечного пункту, аптечного кіоску)	"-
Провідний лікар ветеринарної медицини, лікарі ветеринарної медицини всіх категорій, провідний агроном, агрономи всіх категорій, провідний фахівець, фахівці всіх категорій	9-13
Фахівці, зайняті на роботах з рентгенівською, радіологічною, радіаційною, радіометричною, дозиметричною, радіохімічною, вакуумною, електронною, телеметричною, ультразвуковою, хімічною апаратурою, обладнанням, приладами, препаратами	8-11
Фельдшер (технік) ветеринарної медицини, лаборанти та техніки всіх категорій	7-10
Молодший персонал ветеринарної медицини: ветеринарний санітар, дезінфектор	3-4
VIII. Служби стандартизації та сертифікації, ведення лісового господарства та інші служби, що обслуговують сільське та лісове господарство	
Начальник (директор) інспекції якості продукції	9-13
Завідувач (начальник): лабораторії, відділу, експедиції, інспекції, станції, загону, пункту та інших служб; головні фахівці	7-11
Провідні та інші професіонали і фахівці	6-10
Державні інспектори та інспектори всіх служб	6-9
IX. Притулки для дітей служб у справах дітей, центри соціально-психологічної допомоги, соціально-психологічної реабілітації дітей, соціальні гуртожитки для дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, соціальні центри матері та дитини, центри для ВІЛ-інфікованих дітей та молоді, центри ресоціалізації наркозалежної молоді Мінсоцполітики	
Директор (завідувач)	11-13

1	2
Х. Установи і організації рибного господарства	
1. Головне (басейнове) управління відтворення, охорони рибних ресурсів і регулювання рибальства	
Головне управління	
Начальник Головного управління	12-13
Начальники основних відділів, начальник флоту, Капітан флоту, головні фахівці, завідувач лабораторії	9-11
Начальники інших відділів	7-10
Старший державний інспектор з конвенційного рибальства, старший державний інспектор, державний інспектор з конвенційного рибальства, державний інспектор	8-11
Провідний та інші фахівці	6-10
Басейнове управління	
Начальник басейнового управління	9-12
Начальники основних відділів, начальник флоту, Капітан флоту, головний фахівець, завідувач лабораторії	8-10
Начальники інших відділів	7-9
Старший державний інспектор з конвенційного рибальства, старший державний інспектор, державний інспектор з конвенційного рибальства, державний інспектор	7-11
Провідний та інші фахівці	6-10
2. Державні інспекції рибоохорони	
Старший державний інспектор - начальник регіональної державної інспекції	8-12
Старший державний інспектор - начальник державної інспекції, старший державний інспектор з конвенційного рибальства, старший державний інспектор	6-11
Державний інспектор з конвенційного рибальства, державний інспектор, районний державний інспектор	6-10
Дільничний державний інспектор, молодший державний інспектор	6-9
Начальник експедиції з водовпорядкування нерестовищ, проектно- розвідувальної та іхтіологічної груп, начальники станцій(пунктів): рибоводно-меліоративної, контрольної-спостережної	7-10
Провідний та інші фахівці	6-9
3. Рибоводні підприємства	
Директор рибоводного заводу, виробничо-кліматизаційної станції	8-12
Головний спеціаліст: рибовод, іхтіолог, іхтіопатолог та інші	7-10
Провідний та інші фахівці	6-10
4. Плаваючий склад суден морського та річкового флоту	
Екіпаж судна морського флоту	7-10
Екіпажі суден річкового флоту, земснарядів, плаваючих насосних станцій	6-10

1	2
5. Навчальні судна морського флоту	
Палубний склад	
Капітан	8-12
Старший помічник капітана, помічник капітана	7-11
Старший боцман, боцман	6-7
Старший матрос, матрос	5-6
Машинний склад	
Старший механік	8-11
Механік, електромеханік, електронавігатор	6-10
Старший моторист, моторист, електрик	5-6
Загальносудновий склад	
Начальник радіостанції	7-10
Радіооператори	5-6
Обслуговуючий персонал	
Кухар, буфетник, машиніст з прання білизни, матрос, офіціант	5-6
XI. Централізовані бухгалтерії, створені при місцевих державних адміністраціях, міністерствах та республіканських комітетах Автономної Республіки Крим, органах місцевого самоврядування, в інших установах та організаціях	
1. Міністерства та республіканські комітети Автономної Республіки Крим	
Головний бухгалтер	8-11
Керівник групи обліку	7-10
2. Управління, відділи та інші структурні підрозділи обласної, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій	
а) області поза групою, м. Київ	
Головний бухгалтер	8-12
Керівник групи обліку	8-10
б) області першої та другої групи, м. Севастополь	
Головний бухгалтер	8-11
Керівник групи обліку	7-10
3. Виконавчі органи міських рад	
а) міста з чисельністю населення понад 1 млн. чоловік	
Головний бухгалтер	8-11
Керівник групи обліку	7-10
б) міста поза групою	
Головний бухгалтер	7-10
Керівник групи	6-9
в) міста першої групи	
Головний бухгалтер	6-10
Керівник групи обліку	6-8
г) міста другої групи	
Головний бухгалтер	6-10
Керівник групи обліку	6-8
ґ) міста третьої групи	

<i>1</i>	<i>2</i>
Головний бухгалтер	6-10
Керівник групи обліку	6-7
4. Управління, відділи та інші структурні підрозділи районної державної адміністрації, виконавчий апарат районної ради	
Головний бухгалтер	6-10
Керівник групи обліку	6-8
5. Виконавчі органи міської (міста, не віднесені до груп з оплатою праці працівників), селищної і сільської ради	
Головний бухгалтер	6-10
Керівник групи обліку	6-8
6. Архівні заклади та заклади культури і соціального захисту населення	
Головний бухгалтер	7-12
Керівник групи обліку	6-9
XII. Лабораторії державної експертизи умов праці	
Завідувач державної, обласної лабораторії	9-12
Завідувачі лабораторій: контролю фізичних факторів; хімічних і біологічних факторів; психофізіологічних факторів	8-11
XIII. Держсільгоспінспекція, її територіальні органи (щодо працівників, які не є державними службовцями) та установи і організації, що належать до сфери її управління	
1. Держсільгоспінспекція	
Начальник відділу	9-13
Завідувач сектору	8-11
Державний інспектор сільського господарства	8-11
Провідні та інші професіонали і фахівці	6-10
2. Територіальні органи Держсільгоспінспекції в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києва та Севастополі, районах	
Начальник відділу	9-13
Завідувач сектору	8-11
Державний інспектор сільського господарства	8-11
Провідні та інші професіонали і фахівці	6-9
3. Установи та організації, що належать до сфери управління Держсільгоспінспекції	
Директор (начальник, завідувач)	9-13
Начальник (завідувач) відділу	8-11
Провідні та інші професіонали і фахівці	6-9
4. Державний центр сертифікації і експертизи сільськогосподарської продукції	
Директор (начальник, завідувач)	9-13
Начальник (завідувач) відділу	8-11
Провідні та інші професіонали і фахівці	6-9

XIV. Установи і організації гідрометеорологічної служби	
Начальник (директор) державної центру, центральної обсерваторії, гідрометеорологічного центру, головного центру, Кримського республіканського, регіонального, обласного центру гідрометеорології	12-15
Начальник (директор) центру, гідрометеорологічної обсерваторії, бюро, авіаметеорологічної станції, комплексної партії, партії, відділу (лабораторії сектору), зміни, служби, дільниці, вузла(апаратної) зв'язку	8-12
Начальник спеціальної гідрометеорологічної станції, метеорологічної станції	9-11
Професіонали і фахівці всіх категорій	5-11
Спостерігач мережі спостережень	2-5
XV. Державні установи і організації з навігаційно-гідрографічного забезпечення мореплавства	
1. Регіональні гідрографічні управління	
Начальник державного регіонального управління	10-13
Начальники основних відділів, капітан-наставник головні фахівці	8-12
Керівники інших відділів, служб	8-10
2. Державні гідрографічні підприємства	
Директор підприємства	9-12
Керівники основних структурних підрозділів	8-11
Головні фахівці: інженер, гідрограф, механік, електрик та інші	7-11
Керівники інших підрозділів	7-10
3. Плаваючий склад гідрографічних суден морського та річкового флоту	
Капітан гідрографічного судна морського флоту	8-12
Головний (старший) механік	7-11
Начальник радіостанції	7-10
Капітан гідрографічного судна річкового флоту, плаваючої понтонної переправи	7-10
4. Працівники маяків і груп засобів навігаційного устаткування	
Начальник маяка I-III класу	7-10
XVI. Регіональні пошуково-видавничі відділення, редакційно-видавничі групи, створені в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі для проведення пошукової роботи та підготовки рукописів томів серій "Реабілітовані історією", "Книга Пам'яті України", "Книга Скорботи України", "Звід пам'яток історії та культури України"	
Керівник пошуково-видавничого відділення, редакційно-видавничої групи, головний редактор	13-14
Завідуючий редакцією	11-13
Редактор науковий (старший, молодший)	6-11

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

1	2
XVII. Контрольно-ревізійні відділи, управління (відділи, групи) технічного нагляду за капітальним будівництвом та ремонтом приміщень бюджетних установ і організацій, інші підрозділи, створені при органах виконавчої влади, їх самостійних управліннях і відділах, виконавчих органах рад	
1. Автономна Республіка Крим, області поза групою, м. Київ	
Керівник управління	14
Керівник відділу	10-13
Керівник групи	8-11
Головний фахівець	7-10
2. Облaсті першої та другої групи, м. Севастополь	
Керівник відділу	10-11
Керівник групи	9-10
Головний фахівець	7-9
3. Міста, райони, райони в містах, де створено такі підрозділи	
Керівник відділу	9-10
Керівник групи	6-8
XVIII. Регіональний центр Страхового фонду документації України	
Керівник	15-17
Керівники основних структурних підрозділів	12-13
Керівники інших структурних підрозділів	9-11
Фахівці основних підрозділів	6-10
XIX. Відділи з питань координації діяльності соціально-психологічних служб та інформування населення, центри соціально-психологічної реабілітації населення та його інформування з питань подолання наслідків Чорнобильської катастрофи	
Керівник відділу, центру	14-16
XX. Регіональні пункти тимчасового розміщення біженців, пункти тимчасового перебування іноземців та осіб без громадянства, які незаконно перебувають в Україні	
Керівник (директор)	12-13
Начальники відділу, служби	10-12
Головні фахівці	9-11
Професіонали та фахівці	6-10
XXI. Військові частини, з'єднання, установи та організації Збройних Сил, підрозділи відомчої воєнізованої охорони Державної судової адміністрації, підрозділи та допоміжні служби МВС, Національної поліції, МНС, СБУ, Державної кримінально-виконавчої служби, Держприкордонслужби, інших військових формувань та Держспецтрансслужби	
1. Керівні працівники та професіонали	
Керівники установ, організацій	12-17
Старший військовий священник (капелан)	14-15
Військовий священник (капелан)	12-14

<i>I</i>	<i>2</i>
Начальники (завідувачі): відділів, відділень; друкарні, лазне-прального комбінату, комбінату побутового обслуговування, холодильника, станції технічного обслуговування, району електричних мереж, електростанції(підстанції), котельні, управління будинками, готелю, гуртожитку, їдальні, хлібопекарні та інших служб (частин, цехів, дільниць, станцій, установок, пунктів тощо); головні фахівці	7-14
Керівні працівники воєнізованої, сторожової, пожежної (професійно-пожежної) охорони	8-12
Начальник рятувальної служби	8-12
Начальник рятувальної станції	8-11
2. Екіпажі морських (рейдових) суден забезпечення, берегові організації допоміжного флоту, гідрографічна та пошуково-рятувальна служби	
Командний склад морських (рейдових) суден забезпечення	8-14
Інші члени екіпажів суден	1-7
Керівні працівники берегових організацій допоміжного флоту, гідрографічної та пошуково-рятувальної служб	8-12
Фахівці берегових організацій допоміжного флоту, гідрографічної та пошуково-рятувальної служб	5-9
3. Льотний, інженерно-технічний склад авіації та авіаційні рятувальники	
Керівні працівники льотно-підйомного складу	14-17
Професіонали та фахівці льотно-підйомного складу	6-14
Інші працівники льотно-підйомного складу	3-7
Керівні працівники інженерно-технічних служб	12-15
Професіонали та фахівці інженерно-технічних служб	5-12
Керівні працівники авіаційно-рятувальних служб	12-14
Фахівці авіаційно-рятувальних служб	6-9
XXII. Державні організації та установи системи державного матеріального резерву	
Директор	4-17
Головний інженер	13-16
Начальник дільниці зберігання, головний фахівець	11-14
Начальник лабораторії	10-13
Начальник (майстер): команди відомчої воєнізованої охорони, дільниці	8-12
XXIII. Організації меліорації та водного господарства	
1. Обласні управління водних ресурсів, басейнові управління водних ресурсів	
Начальник	16-19
Головний інженер	13-18
Начальник (завідувач) відділу (лабораторії)	11-14
Головні фахівці	9-12
Професіонали та фахівці	7-11
2. Управління каналів	
Начальник	14-17

<i>1</i>	<i>2</i>
Головний інженер	13-16
Керівники структурних підрозділів; головні: економіст, механік, енергетик; майстер	8-12
Інші головні фахівці	8-11
Професіонали та фахівці	6-10
3. Інші експлуатаційні водогосподарські організації	
Начальник	11-15
Головний інженер	10-14
Керівники структурних підрозділів; головні: економіст, механік, енергетик; майстер	8-12
Інші головні фахівці	8-11
Професіонали та фахівці	6-10
XXIV. Фізкультурно-спортивні товариства, фізкультурно-спортивні установи (організації)	
1. Центральні ради, центри, управління, комітети	
Керівник	17-19
Начальник управління, самостійного відділу	12-14
Начальник відділу у складі управління	11-12
Головний фахівець	10-11
Професіонали та фахівці	6-10
2. Ради, центри, організації, управління Автономної Республіки Крим, областей, м. Києва і Севастополя	
Керівник	13-15
Начальник управління, самостійного відділу	10-13
Головний фахівець	9-10
Професіонали та фахівці	5-9
3. Ради, центри, організації у містах, районах, районах у м. Києві і Севастополі, районах у містах	
Керівник	11-14
Начальник відділу	10-11
Головний фахівець	9-10
Професіонали та фахівці	5-9
4. Сільські і селищні фізкультурно-оздоровчі та спортивні клуби фізкультурно-спортивних товариств	
Керівник	9
Фахівець	5-7
XXV. Лабораторії державних служб з лікарських засобів та контролю за наркотиками в областях та м. Києві	
Завідувач лабораторії	15-16
Провідні фахівці	12-13
Фахівці	9-11

<i>I</i>	<i>2</i>
XXVI. Український державний фонд підтримки фермерських господарств	
Генеральний директор	19
Начальник відділу	12-15
Головні фахівці	10-11
Професіонали та фахівці	6-10
Регіональні відділення	
Директор	12-14
Головні фахівці	9-10
Професіонали та фахівці	6-9
XXVII. Аграрний фонд	
Генеральний директор	23
Начальник відділу	14-17
Головні фахівці	13-16
Професіонали та фахівці	10-14
Регіональні відділення	
Директор	16-17
Головні фахівці	11-12
Професіонали та фахівці	6-10
XXIX. Навчальні, навчально-виробничі судна, навчальні літаки (вертольоти)	
1. Навчальні, навчально-виробничі морські судна	
Командний склад суден	10-21
Інші члени екіпажів суден	2-10
2. Навчальні, навчально-виробничі річкові судна	
Командний склад суден	9-15
Інші члени екіпажів суден	2-9
3. Навчальні літаки (вертольоти)	
Командно-льотний склад	11-22
Інженерно-технічний склад забезпечення польотів	6-21
XXX. Укртрансбезпека, її територіальні органи (щодо працівників, які не є державними службовцями)	
1. Укртрансбезпека	
Начальник відділу	9-13
Завідувач сектору	8-11
Старший державний інспектор (державний інспектор) з безпеки на наземному транспорті	8-11
Старший державний інспектор (державний інспектор) з безпеки на морському, річковому транспорті	8-11
Старший державний інспектор, державний інспектор	8-11

Провідні та інші професіонали та фахівці	6-10
2. Територіальні органи Укртрансбезпеки	
Начальник відділу	9-13
Завідувач сектору	8-11
Старший державний інспектор (державний інспектор) з безпеки на наземному транспорті	8-11
Старший державний інспектор (державний інспектор) з безпеки на морському, річковому транспорті	8-11
Старший державний інспектор, державний інспектор	8-11
Капітан порту (річкового), капітан-координатор	7-10
Провідні та інші професіонали та фахівці	6-9
XXXII. Національна телекомпанія України, Національна радіокомпанія України, інші державні телерадіоорганізації (щодо працівників, які відповідно до законодавства не є журналістами)	
1. Національна телекомпанія України, Національна радіокомпанія України, Парламентський телеканал "Рада"	
Керівні працівники	
Віце-президент, заступник генерального директора	20-22
Директор технічний, директор комерційний, директор з виробництва, директор об'єднання з міжнародних відносин, директор фінансовий, директор виконавчий, начальник управління	20-22
Головні: інженер, технолог; продюсер	20-22
Керівники (начальники, завідувачі) самостійних, основних підрозділів: комплексу, відділу, цеху; головний бухгалтер	17-19
Керівники (начальники, завідувачі) підрозділів у складі дирекції, управління: комплексу, відділу, цеху	16-18
Керівники (начальники, завідувачі) інших підрозділів: дільниці, зміни, сектору, майстерні, лабораторії, режиму, охорони пожежної, виробництва; керівник групи та інші	16-18
Завідувачі: бібліотеки, сховища, відеотеки, фільмотеки, фонотеки, архіву, експедиції, центрального складу, складу	14-18
Інші керівні працівники	13-15
Художньо-виробничий персонал	
Головні: режисер, телеоператор, кінооператор, художник та інші	17-21
Професіонали та фахівці I категорії: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, художник, художник-графік телебачення, перекладач, перекладач-дактилолог та інші; старші: художник-постановник, художник-гример, художник-декоратор телебачення та інші	16-17

<i>1</i>	<i>2</i>
Професіонали та фахівці II категорії: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, художник, художник-графік телебачення, перекладач, перекладач-дактилолог та інші	16
Професіонали та фахівці: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, фотокореспондент, перекладач, перекладач-дактилолог, стильмейкер; художники: постановник, гример та інші	13-15
Художники: дизайнер, графік телебачення, декоратор телебачення та інші; лялькар	9-12
Асистенти: режисера, звукорежисера, телеоператора	7-10
Старший адміністратор телевізійних передач, адміністратор телевізійних передач та інші	7-10
Професіонали, фахівці, технічні службовці, окремі професії робітників	
Провідні: інженер, інженер-технолог, юрисконсульт, економіст, фахівець з методів розширення ринку збуту (маркетолог), експерт, бухгалтер; помічник, радник президента компанії, радник генерального директора, фахівець, інженер-програміст та інші	10-17
Професіонали та фахівці I категорії: інженер, інженер-програміст, юрисконсульт, економіст, бухгалтер, фахівець, фахівець з методів розширення ринку збуту (маркетолог), технолог, експерт; старші: інспектор, організатор діловодства та інші	9-16
Професіонали та фахівці II категорії: інженер, інженер-програміст, фахівець, юрисконсульт, економіст, бухгалтер, фахівець з методів розширення ринку збуту (маркетолог), технолог, експерт та інші	8-15
Професіонали та фахівці: інженер, інженер-програміст, фахівець, юрисконсульт, економіст, бухгалтер, фахівець з методів розширення ринку збуту (маркетолог), технолог, механік, експерт та інші	6-13
Бібліотекар, бібліограф	12-13
Звукооператор, технік	5-10
Старші: адміністратор, електромеханік, диспетчер, контрольний майстер, майстер, референт та інші	5-11
Адміністратор, контрольний майстер, майстер, друкар субтитрування, електромеханік, оператор відеозапису, фонотекар, освітлювач, реквізитор, перукар, установник декорацій, диспетчер, оператор пульта керування	5-10
Об'єднання художніх колективів "Музика" Національної радіокомпанії Україна	
Керівні працівники	
Директор	20-21
Головний адміністратор	17-19
Художній персонал	
Керівник художній, головний диригент	20-21
Керівник музичний	18-19
Диригенти всіх категорій	17-19

<i>1</i>	<i>2</i>
Хормейстер	18-19
Помічник керівника художнього	17-18
Концертмейстер з класу вокалу	18-19
Асистенти диригента	16-17
Артистичний персонал	
Артисти-вокалісти (солісти оперні, камерні, солісти-бандуристи):	
провідні майстри сцени	18-20
вищої категорії	17-19
I категорії	16-18
II категорії	15-17
Артисти симфонічного (камерного) оркестру:	
вищої категорії	17-19
I категорії	16-18
II категорії	15-17
Артисти хорового колективу (академічного):	
вищої категорії	17-19
I категорії	16-18
II категорії	15-17
Артисти оркестру (ансамблю) народних інструментів:	
вищої категорії	16-18
I категорії	15-17
II категорії	14-16
Акомпаніатор, концертмейстер:	
вищої категорії	16-18
I категорії	15-17
II категорії	14-16
Окремі професії робітників	
Настроювач-регулювальник музичних інструментів	3-8
Фотографік	3-7
2. Державна телерадіокомпанія “Всесвітня служба “Українське телебачення і радіомовлення”	
Керівні працівники	
Директор, начальник управління	20-21
Головні: інженер, технолог	16-18
Начальники (завідувачі) основних підрозділів: комплексу, відділу, цеху; головний бухгалтер	15-17
Начальники функціональних структурних підрозділів апарату управління	13-14
Керівники (начальники, завідувачі) інших підрозділів: цеху, відділу, дільниці, зміни, сектору, друкарні, майстерні, режиму, охорони пожежної, виробництва; керівник групи та інші	13-14
Завідувачі: бібліотеки, сховища, фонотеки, архіву, експедиції	9-14
Інші керівні працівники	7-10

1	2
Художньо-виробничий персонал	
Головні: режисер, телеоператор та інші	13-17
Професіонали та фахівці I категорії: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, перекладач, перекладач-дактилолог та інші; старші: художник-постановник, художник-гример, художник-декоратор телебачення та інші	12-13
Професіонали та фахівці II категорії: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, перекладач, перекладач-дактилолог та інші	11-12
Професіонали та фахівці: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, фотокореспондент, перекладач, перекладач-дактилолог та інші	9-10
Художники: гример, дизайнер, постановник, декоратор телебачення та інші; лялькар	8-10
Асистенти: режисера, звукорежисера, телеоператора та інші	7-10
3. Державна телерадіокомпанія "Крим", Київська та Севастопольська державні регіональні, обласні державні телерадіокомпанії, державна телерадіокомпанія "Культура" та інші державні телерадіокомпанії	
Керівні працівники	
Головні: інженер, економіст, бухгалтер; продюсер	16-18
Головні: енергетик, метролог	15-17
Керівники (начальники, завідувачі) основних підрозділів: відділу, цеху	15-17
Начальники функціональних структурних підрозділів апарату управління	13-14
Завідувачі: бібліотеки, відеотеки, фільмотеки, фонотеки	9-14
Керівники (начальники, завідувачі) підрозділів: цеху, дільниці; зміни, лабораторії, групи гаража; охорони (пожежної, сторожової)	13-14
Інші керівні працівники	7-10
Художньо-виробничий персонал	
Головні: режисер, телеоператор, звукорежисер, кінооператор, художник та інші	13-17
Провідний художник-графік телебачення та інші	12-13
Професіонали та фахівці I категорії: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, художник, художник-графік телебачення, перекладач, перекладач-дактилолог та інші; старші: художник-постановник, художник-гример, художник-декоратор телебачення та інші	12
Професіонали та фахівці II категорії: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, художник, художник-графік телебачення, перекладач, перекладач-дактилолог та інші	10-11
Професіонали та фахівці: диктор, телеоператор, режисер, звукорежисер, перекладач, перекладач-дактилолог та інші	9-10

<i>1</i>	<i>2</i>
Художники: графік телебачення, гример, дизайнер, постановник, декоратор телебачення, друкар субтитрування	8-10
Асистенти: режисера, звукорежисера, телеоператора	7-10
XXXIII. Національний центр обліку викидів парникових газів	
Керівник (директор)	14-17
Керівники управління, самостійних відділів	10-13
Завідуючі самостійними секторами та відділами у складі управління	8-12
Фахівці	6-11
XXXIV. Центри соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді	
1. Республіканський (Автономна Республіка Крим), обласні, м. Києва та Севастополя	
Директор	16-18
Начальник відділу	14-15
2. Районні, міські, районні у містах	
Директор	14-15
Начальник відділу	13-14
XXXV. Національне агентство із забезпечення якості вищої освіти	
Голова	25
Керівник секретаріату	22
Заступник керівника секретаріату	21
Директор департаменту секретаріату	19-20
Керівник відділу	15-18
Завідувач сектору	13-14
Фахівець:	
провідний	12
I категорії	11
II категорії	10
без категорії	9
XXXVI. Центри по нарахуванню та здійсненню соціальних виплат	
Керівник (директор)	18-19
Керівники відділів	13-15
Завідувачі секторів	11-12
Фахівці:	
провідні	10
I категорії	9
II категорії	8
без категорії	7

**СХЕМА ТАРИФНИХ РОЗРЯДІВ
посад (професій) професіоналів, фахівців, керівників інших
структурних підрозділів і технічних службовців, загальних для всіх
бюджетних установ, закладів та організацій**

<i>Посада</i>	<i>Діапазон розрядів за Єдиною тарифною сіткою</i>
Провідні професіонали: конструктор, інженер-технолог, інженер, інженер-електронік, інженер-програміст, архітектор, математик, художник-конструктор (дизайнер), економіст, юрисконсульт, психолог, соціолог, бухгалтер (з дипломом спеціаліста), бухгалтер-ревізор та інші	7-10
Професіонали та фахівці: конструктор, інженер-технолог, технолог, інженер, інженер-електронік, механік, енергетик, інженер-програміст, архітектор, математик, художник-конструктор (дизайнер), економіст, юрисконсульт, психолог, соціолог, бухгалтер, бухгалтер-ревізор та інші	6-9
Техніки всіх спеціальностей	5-7
Завідувачі: канцелярії, центрального складу (складу), друкарського бюро, камери схову, бюро перепусток, копіювально-розмножувального бюро, фотолабораторії, експедиції, господарства, інших підрозділів	5-8
Старші: товарознавець, касир, інспектор, табельник, диспетчер та інші; стенографістка I категорії	4-6
Інші фахівці та технічні службовці: товарознавець, експедитор, секретар навчальної частини, касир (касир квитковий), інспектор, агент з постачання, діловод, архіваріус, табельник, кресляр, обліковець, друкарка (всіх категорій), секретар-стенографістка, секретар-друкарка, секретар, паспортист, калькулятор та інші	4-5

**СХЕМА ТАРИФНИХ РОЗРЯДІВ
посад (професій) робітників, загальних для всіх бюджетних
установ, закладів та організацій**

<i>Посада</i>	<i>Діапазон розрядів за Єдиною тарифною сіткою</i>
1. Робітники, які виконують прості некваліфіковані або допоміжні роботи:	1-2
гардеробник, кастелянка, кур'єр, опалювач, підсобний робітник, вантажник, натирач підлоги, робітник з благоустрою, сторож, склопротиральник, прибиральник виробничих (службових) приміщень, території; швейцар та інші	
2. Робітники, які виконують малокваліфіковані роботи:	
апаратник хімічного чищення спецодягу, ліфтер; водії: електро- та автовізка, транспортно-прибиральної машини і самохідних механізмів; єгер, копіювальник, евакуатор, контролер та інші	1-3
3. Робітники, які виконують кваліфіковані (складні) роботи:	
слюсар, столяр, електрик, електромеханік, налагоджувальник, електромонтер, дозиметрист; оператори: апаратів мікрофільмування та копіювання, копіювальних і розмножувальних машин, електронно-обчислювальних та обчислювальних машин, робітник-рибовод; будівельник, лісник, водій автомобіля (автобуса) та інші	2-5
4. Робітники, які виконують висококваліфіковані (особливо складні та відповідальні) роботи:	
з ремонту та налагодження електронного та іншого особливо складного обладнання, робітники з комплексного обслуговування й ремонту будинків, водолази станцій рятувально-водолазних служб, робітники з виготовлення очних протезів, медичний оптик лабораторії контактної корекції зору	3-8

Додаток 5
до постанови Кабінету Міністрів України
від 30 серпня 2002 р. № 1298

СТАВКИ
погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки за
проведення навчальних занять

<i>Контингент</i>	<i>Ставки погодинної оплати у відсотках до окладу (ставки) працівника I тарифного розряду</i>			
	<i>професор</i>	<i>доктор наук</i>	<i>доцент або кандидат наук</i>	<i>особи, які не мають наукового ступені</i>
Учні шкіл, професійно-технічних навчальних закладів, гімназій, ліцеїв, студенти вищих навчальних закладів I та II рівня акредитації та інші аналогічні категорії учнів, робітники, працівники, слухачі курсів, які займають посади, що відповідають освітньо-кваліфікаційному рівню молодшого спеціаліста, бакалавра. Перепідготовка кадрів з видачею диплома молодшого спеціаліста, бакалавра	5,04	3,99	3,4	2,85
Студенти вищих навчальних закладів III та IV рівня акредитації	9,35	7,39	5,7	4,55
Аспіранти, слухачі курсів, які займають посади, що відповідають освітньо-кваліфікаційному рівню спеціаліста, магістра. Перепідготовка кадрів з видачею диплома спеціаліста, магістра	10,78	8,53	6,82	5,7

Примітки:

1. Ставки погодинної оплати включають оплату за дні відпустки.
2. Ставки погодинної оплати праці лікарів-консультантів, які залучаються установами охорони здоров'я для проведення консультацій з інших установ (організацій), встановлюються для професора, доктора наук в розмірі 10,91 відсотка окладу (ставки) працівника I тарифного розряду.
3. Демонстраторам пластичних поз, які беруть участь у проведенні навчальних занять, ставки погодинної оплати праці встановлюються у таких розмірах: за позування без одягу або у складній позі - 2,85 відсотка, за позування в одязі - 1,72 відсотка окладу (ставки) працівника I тарифного розряду.
4. Оплата праці членів журі конкурсів та оглядів, а також рецензентів конкурсних робіт здійснюється за ставками погодинної оплати праці, передбаченими для осіб,

III

IV

Додаток Е.3

РОЗМІРИ

стипендій учнів професійно-технічних, студентів вищих навчальних закладів, наукових установ державної та комунальної форми власності, а також переможців, призерів та учасників інтелектуальних змагань

1. Розмір мінімальної ординарної (звичайної) академічної стипендії:

– для учнів професійно-технічних навчальних закладів – 415 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “молодший спеціаліст” або “бакалавр”, крім тих, що навчаються за спеціальностями (спеціалізаціями), для яких встановлюються академічні стипендії у підвищеному розмірі, - 830 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “молодший спеціаліст” або “бакалавр” за спеціальностями (спеціалізаціями), для яких встановлюються академічні стипендії у підвищеному розмірі, - 1056 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, наукових установ, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр”, крім тих, що навчаються за спеціальностями (спеціалізаціями), для яких встановлюються академічні стипендії у підвищеному розмірі, - 1100 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, наукових установ, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр”, крім тих, що навчаються за спеціальностями (спеціалізаціями), для яких встановлюються академічні стипендії у підвищеному розмірі, - 1400 гривень на місяць.

2. Розмір соціальної стипендії для учнів професійно-технічних, студентів вищих навчальних закладів, наукових установ з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, а також учнів, студентів, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків:

– для учнів професійно-технічних навчальних закладів - 1000 гривень

на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів, наукових установ - 2000 гривень на місяць.

3. Розмір соціальної стипендії для осіб, які мають право на призначення соціальних стипендій на підставі нормативно-правових актів, якими встановлені державні пільги і гарантії для окремих категорій громадян (крім тих, що зазначені у пункті 2 цих розмірів):

– для учнів професійно-технічних навчальних закладів - 377 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “молодший спеціаліст” або “бакалавр”, - 750 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, наукових установ, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр”, - 1000 гривень на місяць.

4. Розмір академічної стипендії Президента України:

– для учнів професійно-технічних навчальних закладів - 1200 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “молодший спеціаліст” або “бакалавр”, - 1800 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, наукових установ, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр”, - 2300 гривень на місяць.

5. Розмір іменних та академічних стипендій, заснованих Кабінетом Міністрів України:

– для учнів професійно-технічних навчальних закладів - 1000 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “молодший спеціаліст” або “бакалавр”, - 1600 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, наукових установ, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр”, - 2100 гривень на місяць.

6. Розмір стипендії Президента України учасникам і призерам міжнародних учнівських олімпіад з базових навчальних предметів:

учасникам - 2200 гривень на місяць;

призерам - 2500 гривень на місяць.

7. Розмір стипендії Президента України для переможців всеукраїнських учнівських олімпіад з базових навчальних предметів і Всеукраїнського конкурсу-захисту науково-дослідницьких робіт учнів - членів Малої академії наук - 2200 гривень на місяць.

8. Розмір стипендії Кабінету Міністрів України переможцям Всеукраїнської учнівської олімпіади з української мови та літератури - 2000 гривень на місяць.

9. Розмір стипендії Президента України переможцям Міжнародного конкурсу з української мови імені Петра Яцика та Міжнародного мовно-літературного конкурсу учнівської та студентської молоді імені Тараса Шевченка:

– для учнів середніх загальноосвітніх навчальних закладів - 1200 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “молодший спеціаліст” або “бакалавр”, - 1500 гривень на місяць;

– для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, наукових установ, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр”, - 2200 гривень на місяць.

**Витяг з Інструкції
щодо застосування економічної класифікації видатків
бюджету, затвердженої Наказом МФУ від 12.03.2012
№ 333**

2. Код 2000 “Поточні видатки”

2.1. Код 2100 „Оплата праці і нарахування на заробітну плату”

2.1.1. Код 2110 „Оплата праці”

За цією категорією передбачаються видатки на оплату праці всіх працівників бюджетних установ (організацій), а також грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу, поліцейських згідно з установленими посадовими окладами, ставками або розцінками, матеріальну допомогу, у тому числі видатки на премії та інші види заохочень чи винагород відповідно до законодавства.

2.1.1.1. Код 2111 „Заробітна плата”

1) заробітна плата за встановленими посадовими окладами (тарифними ставками) або розцінками всіх штатних працівників, у тому числі за трудовими договорами; надбавка за вислугу років; доплата за ранг, надбавки та доплати обов’язкового характеру (оплата роботи в нічний час, доплати за науковий ступінь, за знання та використання в роботі іноземної мови тощо);

2) премії та інші види заохочень чи винагород відповідно до законодавства;

3) матеріальна допомога, допомога на оздоровлення при наданні щорічної відпустки та в інших випадках за рішенням адміністрації установи (організації) відповідно до законодавства;

4) винагороди та інші виплати, нараховані працівникам, які не перебувають у штаті установи (організації), відповідно до умов цивільно-правового договору (за винятком суб’єктів господарювання);

5) одноразова грошова допомога у зв’язку з виходом на пенсію або, якщо це передбачено законодавством, у відставку.

2.1.1.2. Код 2112 „Грошове забезпечення військовослужбовців”

1) грошове утримання (забезпечення) військовослужбовців, поліцейських та осіб рядового і начальницького складу, у тому числі основні та додаткові види виплат;

2) заохочення, передбачені законодавством;

3) відшкодування податку на доходи фізичних осіб, що утримується з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими та особами рядового і

начальницького складу у зв'язку з виконанням обов'язків несення служби, згідно із законодавством;

4) одноразова грошова допомога при звільненні зі служби військовослужбовців, поліцейських та осіб рядового і начальницького складу.

2.1.2. Код 2120 „Нарахування на оплату праці”

За цим кодом здійснюється нарахування бюджетними установами (організаціями) на фонд оплати праці, а саме: сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахованого відповідно до законодавства.

2.2. Код 2200 „Використання товарів і послуг”

За цією категорією здійснюється оплата поточних видатків, оплата послуг, придбання матеріалів і предметів, які не беруться на облік як основні засоби.

2.2.1. Код 2210 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”

1) придбання канцелярського, креслярського, письмового приладдя, пакувального матеріалу, паперу, картону, вітальних листівок, конвертів, марок для відправки службової кореспонденції тощо;

2) придбання та виготовлення бланків дипломів, свідоцтв, посвідчень, грамот, класних журналів, бухгалтерських, статистичних та інших бланків; рекламних буклетів, візитних карток, запрошень, мап, схем, макетів, плакатів, медалей, нагрудних знаків, печаток і штампів, стендів тощо;

3) придбання або передплата періодичних, довідкових, інформаційних видань, в тому числі електронних, придбання та виготовлення підручників та книг. Видатки на поповнення бібліотечних фондів за цим кодом не здійснюються;

4) придбання аптечок та їх поповнення (у тому числі дорожніх), якщо установа (організація) не має медичного кабінету чи пункту, а також видатки на придбання лікарських засобів, виробів медичного призначення, які використовуються медичними навчальними закладами у навчальному процесі;

5) придбання матеріалів, будівельних матеріалів, обладнання, інвентарю та інструментів для господарської діяльності, а також для благоустрою території;

6) придбання малоцінних предметів (фізкультурного та спортивного інвентарю, велосипедів, калькуляторів, іграшок для дитячих установ тощо);

7) придбання та виготовлення меблів (столів, стільців, шаф, тумбочок тощо), жалюзі, ролетів, металевих ґрат, віконних та дверних блоків тощо;

8) придбання комплектувальних виробів і деталей для ремонту всіх видів виробничого та невиробничого обладнання; витратних та інших матеріалів до комп'ютерної техніки та оргтехніки (кабельних коробів-кабелеводів, монтажних та комутаційних панелей, розеток, конекторів-з'єднувачів,

накопичувачів інформації, картриджів, тонерів тощо); пасивного мережевого обладнання (патч-панелей, конекторів, роз'єднувачів, шаф тощо);

9) придбання води, мінеральної води (крім мінеральної води для лікувальних цілей); цигарок (якщо таке придбання передбачено відповідними нормативно-правовими актами);

10) придбання реактивів, хімікатів, біопрепаратів, насіння, добрив тощо (у тому числі для науково-дослідних робіт, наукових цілей, лабораторних досліджень (випробувань) та навчального процесу);

11) придбання квіткової продукції, квітів для оформлення клумб, декоративних насаджень, однолітніх озеленювальних насаджень, рослин (крім багаторічних насаджень), саджанців для багаторічних насаджень віком до 1 року, які не передбачають придбання необоротних активів, ґрунту для клумб тощо;

12) придбання тварин для вирощування та відгодівлі, для станцій переливання крові, науково-дослідних установ тощо; придбання корму для тварин; видатки, пов'язані з утриманням тварин;

13) придбання сувенірів, подарунків (у тому числі новорічних);

14) придбання та виготовлення білизни (у тому числі постільної білизни), рушників, незалежно від вартості: спецодягу, усіх видів обмундирування, спортивної форми (у тому числі спортивного взуття), захисного одягу, захисного та спеціального взуття тощо, одягу та м'якого інвентарю дітям-сиротам і дітям, позбавленим батьківського піклування; виплата компенсацій за одяг, взуття, обмундирування тощо відповідно до законодавства; придбання тканин, фурнітури для оздоблення форменого одягу (гудзиків, пряжок, кокард, нарукавних знаків тощо); придбання чохлаів на спортінвентар, штор та занавісок, килимів та килимових доріжок, матраців;

15) придбання пально-мастильних матеріалів, талонів, смарт-карт (у тому числі для транспортних засобів спеціального призначення);

16) придбання запчастин до транспортних засобів, придбання чохлаів для автомобілів, державних номерних знаків, вогнегасників, автомагнітол для всіх видів транспортних засобів та інших комплектуючих; придбання охоронної сигналізації, засобів голосового та світлового оповіщення для транспортних засобів;

17) придбання посуду, термосів, фляг, кайданків, засобів індивідуального захисту (шоломів, бронежилетів незалежно від вартості та іншого спеціального екіпірування) тощо;

18) придбання боєприпасів та зброї для установ і організацій, які відповідно до законодавства мають право на їх придбання, але не мають призначень за кодом 2260 “Видатки та заходи спеціального призначення”.

2.2.2. Код 2220 „Медикаменти та перев’язувальні матеріали”

1) придбання лікарських засобів (лікарських препаратів, ліків, медикаментів; діючих речовин (субстанцій); гомеопатичних засобів; засобів, які використовуються для виявлення збудників хвороб, а також боротьби із збудниками хвороб або паразитами; лікарських косметичних засобів та лікарських домішок до харчових продуктів); крові та її компонентів; дезінфекційних засобів; мінеральної води для лікувальних цілей;

2) придбання виробів медичного призначення (інструментів, пристроїв, приладдя, матеріалів та інших виробів, зокрема термометрів, діагностичних тестів, перев’язувальних матеріалів, ланцетів, пінцетів, голок, шприців тощо, які не беруться на облік як основні засоби);

3) придбання та виготовлення незалежно від вартості допоміжних засобів слуху, зору, руху, засобів протезування для кардіології, ендопротезів, інших протезів тощо;

4) видатки на лікування та оплата послуг за лікування у відповідних медичних закладах осіб, які відповідно до нормативно-правових актів мають таке право (військовослужбовці, поліцейські, особи рядового та начальницького складу системи відповідних структур, працівники органів внутрішніх справ, прокуратури, судді тощо); оплата давання донорами крові та/або її компонентів;

5) придбання ветеринарних препаратів.

2.2.3. Код 2230 „Продукти харчування”

1) придбання продуктів харчування та/або оплата послуг з харчування для лікувально-профілактичних закладів, будинків-інтернатів, загальноосвітніх навчальних закладів, дитячих будинків, дитячих дошкільних установ, профтехучилищ, вищих закладів освіти та інших установ (організацій) згідно із законодавством;

2) придбання продуктів харчування та/або оплата послуг з харчування для контингентів військовослужбовців, поліцейських та осіб рядового і начальницького складу у стаціонарних та польових умовах;

3) придбання продуктів харчування та/або оплата послуг з харчування для безкоштовного дитячого харчування дітей до двох років з малозабезпечених сімей;

4) придбання продуктів харчування та/або оплата послуг з харчування для спецхарчування осіб, які працюють у шкідливих умовах: продовольчі пайки тощо;

5) компенсаційні виплати за всі види харчування, передбачені законодавством (у тому числі оплата наборів харчування донорам).

2.2.4. Код 2240 „Оплата послуг (крім комунальних)”

1) оплата послуг сторонніх фахівців (адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, юридичних осіб та суб'єктів господарювання):

з аудиту, юридичних, інформаційно-обчислювальних, консультативних та консалтингових послуг;

з обробки інформації;

з ветеринарно-санітарного обслуговування тварин, у тому числі штатних, та дресирування собак;

з охорони (у тому числі позавідомчої охорони), монтажу й установки охоронної та пожежної сигналізації;

зі створення та розміщення рекламної та інформаційної продукції;

за палітурні роботи;

інформаційних послуг, що надаються інформагентствами засобами електронного зв'язку (новини “он-лайн”, анонс тощо), послуг з доступу в режимі on-line до електронних баз наукової та науково-технічної інформації, інформаційних ресурсів;

послуг, що надаються у разі придбання житла (послуги нотаріуса, плата за витяг з Державного реєстру обтяжень рухомого майна про податкові застави, послуги з реєстрації в Державному реєстрі правочинів, реєстрації договору купівлі-продажу у бюро технічної інвентаризації та реєстрації права власності на об'єкти нерухомого майна, брокерські тощо);

оплата послуг, що надаються у сфері управління державним (місцевим) боргом (агентські, консультаційні, рейтингові, юридичні, інформаційні, дорадчі, управлінські та інші, послуги, пов'язані з розміщенням боргових цінних паперів на ринку, оплата послуг з впровадження, супроводження та розвитку інформаційно-аналітичних систем управління державним (місцевим) боргом тощо);

оплата послуг з побутового обслуговування (у тому числі у пральнях, хімчистках);

оплата послуг та відшкодування витрат адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, відповідно до законодавства;

2) оплата послуг лікувальних, медичних закладів (проведення медичного огляду), передбачених законодавством (крім санаторно-курортного лікування), оплата послуг лікарів, які мають ліцензію Міністерства охорони здоров'я України (сімейних лікарів);

3) оплата послуг з харчування на період проведення заходу;

4) оплата послуг із страхування власних та орендованих приміщень, страхування транспортних засобів і авіаційної техніки (у тому числі спеціального призначення), страхування обладнання та іншого майна, медичного страхування, цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів, страхування водіїв відповідно до законодавства тощо;

5) оплата транспортних послуг (у тому числі компенсація відповідних витрат працівникам закордонних дипломатичних установ України відповідно до законодавства), крім видатків з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель, які належать до капітального будівництва та капітального ремонту; проведення експертної оцінки транспортних засобів, реєстрації транспортних засобів, технічного огляду транспортного засобу, оплата оформлення прав водія, навчання на курсах водіїв, медичного огляду водіїв (у тому числі транспортних засобів спеціального призначення); оплата послуг, безпосередньо пов'язаних з придбанням матеріалів (у тому числі їх відвантаження, подача залізничних вагонів, простій під завантаженням та розвантаженням тощо), якщо вартість таких послуг не включена до ціни товару;

6) плата за оренду приміщень (у тому числі гаражів, складів тощо) як для довгострокового, так і короткострокового користування, транспортних засобів усіх видів (у тому числі автомобілів, літаків тощо), обладнання, контейнерів; плата за оренду місця для прокладення кабелю тощо; орендна плата за земельні ділянки, надані в тимчасове користування на умовах оренди власниками цих ділянок, плата орендаря за користування земельною ділянкою, на якій розташоване орендоване приміщення;

7) оплата послуг з установки лічильників води, природного газу, теплової енергії; підключення газових котлів та плит;

8) оплата послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування транспортних засобів, обладнання, техніки, механізмів, локальної мережі, систем пожежогасіння, охоронної сигналізації, систем вентиляції, ескалаторів, ліфтів, сміттєпроводів, видатки на технічне обслуговування та утримання в належному стані систем вуличного освітлення, внутрішніх та зовнішніх мереж тепло-, водо-, електро-, газопостачання та водовідведення,

підготовку до опалювального сезону теплових господарств; оплата поточного ремонту доріг, будівель, приміщень тощо;

9) оплата послуг з повірки та експертизи засобів обліку (приладів, лічильників, медичного обладнання тощо) та послуг з експертизи зразків продукції;

10) оплата послуг з розробки нормативів, паспортів та надання дозволів на водокористування; надання дозволів на відведення земельних ділянок; виготовлення технічної документації на земельні ділянки; технічних умов; експертних висновків, рекомендацій тощо; оплата послуг з розробки проектно-кошторисної документації для поточного ремонту, монтажу обладнання та устаткування; плата за містобудівне обґрунтування та інші передпроектні роботи на проведення капітального ремонту (будівництва, реконструкції), якщо такі роботи не включені до проектно-кошторисної документації;

11) оплата послуг із благоустрою населених пунктів, утримання в належному санітарно-технічному стані об'єктів благоустрою, зелених насаджень, оплата послуг з проведення дезінфекційних заходів;

12) оплата послуг з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення:

установлення (інсталяція) програмного забезпечення (програмних продуктів, інформаційних систем та комплексів, баз даних, web-сторінок/сайтів/порталів), подальшого користування, їх супроводження та обслуговування (у тому числі навчання користувачів);

придбання програмного забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачу, при цьому майнові та авторські права на об'єкт інтелектуальної власності на зазначене програмне забезпечення залишаються у розробника (постачальника), а замовнику надається право користування цим програмним забезпеченням без права передачі самого програмного забезпечення та/або повноважень на його користування третім особам;

продовження терміну гарантійного обслуговування обладнання;

продовження терміну підтримки або післягарантійного обслуговування програмного забезпечення;

уведення в експлуатацію придбаного (наявного) обладнання, якщо це є умовою прийняття обладнання на гарантійне (післяпродажне) обслуговування;

пусконаладження та монтаж обладнання (якщо це не передбачено договором на придбання обладнання);

13) оплата послуг з побудови, створення і впровадження локальних мереж, систем відеоспостереження, охоронної сигналізації та перепускних систем, систем пожежогасіння, гарантованого енергоживлення або електропостачання, систем кондиціонування робочих або технологічних приміщень, систем технічного захисту інформації (з урахуванням видатків на їх атестацію), у тому числі оплата пасивного обладнання - монтажних шаф, монтажних коробів, кабелеводів, кабелів, з'єднувачів, розеток, кріплень, комутаційних панелей тощо, якщо зазначене обладнання є невід'ємною частиною послуг;

14) оплата послуг із вивезення відходів і їх утилізації та знешкодження, у тому числі біовідходів, твердих побутових відходів, відходів із вмістом дорогоцінних металів або шкідливих речовин тощо;

15) оплата послуг з перезарядки вогнегасників, картриджів, тонерів, послуг з надання теле-, радіоефіру, фотопослуг та послуг із ксерокопіювання, надання оголошень у засобах масової інформації, у тому числі електронних, виготовлення відеофільму (крім випадків, коли після виготовлення відеофільм береться на облік як нематеріальний актив);

16) оплата всіх банківських послуг та комісійної винагороди (у тому числі при конвертації валюти, виплаті готівки, здійсненні соціальних виплат, компенсаційних виплатах власникам грошових заощаджень через установи банків тощо);

17) оплата послуг з бронювання квитків, якщо з установою (організацією) укладено договір про надання такої послуги на постійній основі і оплата послуг з бронювання проводиться окремо від придбання квитків;

18) оплата участі у короткотермінових семінарах, нарадах, нарадах-навчаннях (у тому числі щодо роз'яснень нової нормативної бази, підготовки та проведення організаційних заходів тощо); послуг з організації конференцій, нарад, семінарів;

19) оплата ритуальних послуг відповідно до законодавства (у тому числі спорудження на могилі померлого (загиблого) надгробка, огорожі навколо могили, оплата послуг священика тощо); поховання одиноких громадян, осіб без певного місця проживання, громадян, від поховання яких відмовилися рідні, знайдених невідомих трупів;

20) оплата (відшкодування) витрат, пов'язаних із залученням експертів, спеціалістів, перекладачів, свідків і потерпілих, які беруть участь у судовому розгляді (засіданні); оплата інших послуг експертів при проведенні експертиз; оплата послуг з доставки померлих на судово-медичну експертизу;

21) оплата (відшкодування) витрат на проїзд, наймання житла та добових присяжних за час виконання ними обов'язків у суді;

22) видатки, пов'язані з депортацією (висланням) за межі України іноземців-порушників;

23) оплата представницьких видатків, передбачених кошторисами на проведення представницьких видатків; плата за користування залом офіційних делегацій під час зустрічей (проводів) офіційних осіб;

24) оплата (відшкодування) проїзду, добових, проживання та інших витрат відповідно до законодавства тренерів, суддів, інших учасників навчально-тренувальних зборів, змагань, олімпіад, молодіжних, національно-патріотичних, фізкультурно-оздоровчих та спортивних заходів, наукових конференцій тощо, які надають послуги відповідно до укладених угод та інших підтвердних документів на проведення заходів;

25) оплата послуг з підключення мобільних телефонів та послуг мобільного зв'язку, оплата послуг фіксованого телефонного (місцевого, міжміського, міжнародного) зв'язку, спецзв'язку, факсимільного зв'язку, супутникового зв'язку, електронної пошти, плата за користування каналами зв'язку; оплата послуг з установки телефонів, абонентних телеграфних апаратів, телефаксів;

26) оплата послуг фельд'єгерської служби, доставки дипломатичної пошти, експрес-доставки, радіоточки, плата за користування абонентськими скриньками, поштових відправлень, включаючи телеграми, листи, бандеролі; поштових послуг при переказах коштів (у тому числі пенсій всіх видів та поштових послуг з доставки та виплати сум компенсаційних виплат власникам грошових заощаджень) тощо;

27) плата за користування програмними або апаратними засобами захисту електронних платіжних документів (апаратура захисту електронного грошового обігу - АЗЕГО), які передаються засобами зв'язку до інформаційно-обчислювальної мережі Національного банку України по системі "клієнт-банк";

28) підключення до мережі Інтернет, придбання стартових пакетів, карток Інтернет, придбання "скретч-карт" для поповнення абонентського рахунку; плата за послуги Інтернет-провайдерів за користування мережею Інтернет; оплата послуг цифрового та кабельного телебачення; обслуговування антен тощо;

29) оплата експлуатаційних послуг, пов'язаних з утриманням будинків і споруд та прибудинкових територій;

30) оплата послуг з демонтажу (розбирання, знесення) існуючих будівель і споруд, устаткування, обладнання, машин, пристроїв тощо, якщо вартість таких робіт не відноситься до збільшення необоротних активів;

31) оплата послуг зі створення страхового фонду документації;

32) оплата інших послуг, передбачених законодавством.

2.2.5. Код 2250 „Видатки на відрядження”

1) видатки на оплату проїзду, добових, вартості проживання під час службових відряджень; оплата підйомних, проїзду, добових при переміщенні працівників, військовослужбовців, поліцейських та осіб рядового і начальницького складу;

2) оплата проїзду та добових при звільненні військовослужбовців строкової служби; сесійних виїздів народних суддів; відряджень на курси і в навчальні заклади (усі видатки на відрядження, передбачені законодавством України);

3) придбання службових проїзних квитків та оплата проїзду за маршрутними листами;

4) виплата надбавок до заробітної плати, що виплачуються у випадках, передбачених рішеннями Кабінету Міністрів України, окремим категоріям працівників замість компенсації видатків на відрядження;

5) видатки на відрядження викладачів, працівників бюджетних установ (організацій) на сесії, семінари, конференції, наради, з'їзди наукового характеру, поїздки з науковою метою, проїзд на виробничу практику студентів, учнів;

6) видатки на компенсаційні виплати в іноземній валюті працівникам, направленим у довготермінове відрядження відповідно до законодавства;

7) видатки на відрядження (у тому числі проїзду, добових, польових тощо) фізичних осіб, які мають правовідносини з бюджетною установою і на яких розповсюджується дія наказу (розпорядження), виданого керівником: учнів, студентів, тренерів, інших учасників на навчально-тренувальні збори, змагання, олімпіади, фізкультурно-оздоровчі та спортивні заходи, наукові конференції тощо;

8) оплата інших витрат, пов'язаних з відрядженням працівників, відповідно до законодавства; плата за користування залом офіційних делегацій посадовими особами, які їдуть у відрядження або повертаються з нього.

2.2.6. Код 2260 „Видатки та заходи спеціального призначення”

До цієї категорії належать придбання, утримання, ремонт та утилізація виробів військового призначення, військової техніки, військове будівництво (крім житла для військовослужбовців, гуртожитків, казарм, будівництва об'єктів соціально-культурного та побутового призначення):

1) придбання згідно з установленими нормами озброєння, боєприпасів, продукції оборонного призначення, військово-хімічного майна, оптичних та

навчальних стрілецьких приладів; утримання і зберігання всіх видів озброєння тощо;

2) придбання, утримання та ремонт у межах штатів і установлених норм автомобілів спеціального призначення, мотоциклів, моторолерів, тракторів, тягачів, танків, бронетранспортерів, бойових машин піхоти, інших видів бойових, спеціальних машин тощо, придбання і виготовлення спецкузовів, утримання авторемонтних баз для ремонту військової техніки тощо;

3) придбання літаків, гелікоптерів, їх силових установок, обладнання для них, видатки на утримання, експлуатацію, монтаж і ремонт авіаційної техніки, видатки на маскування авіаційної техніки;

4) придбання (будування, виготовлення), утримання та ремонт кораблів, катерів, суден, плавпричалів, плавказарм, корабельних артцитів та інших плавзасобів, озброєння, морської техніки, військово-технічного майна;

5) придбання, утримання та ремонт засобів і майна зв'язку спеціального призначення, спеціальної електронно-обчислювальної техніки та апаратури спеціального призначення, яка використовується для потреб зв'язку спеціального призначення, будівництво, реконструкція і капітальний ремонт ліній зв'язку спеціального призначення і технічних споруд об'єктів зв'язку спеціального призначення, ремонт і перевірка вимірювальних приладів і засобів зв'язку спеціального призначення, установка телевізійних антен тощо;

6) видатки на тактичну, стрілецьку і спеціальну підготовку військовослужбовців, ремонт і утримання ґрунтових доріг і низьководних мостів на території навчальних центрів, полігонів, спеціальне обладнання для навчальних класів, проведення військових тактичних і тактико-спеціальних навчань тощо (тобто видатки установи, на базі якої здійснюються тактична та стрілецька підготовка);

7) видатки на капітальне будівництво, капітальний та поточний ремонти і реконструкцію будов і споруд спеціального призначення військових частин, військових установ (крім житла для військовослужбовців, гуртожитків, казарм, будівництва об'єктів соціально-культурного та побутового призначення);

8) придбання, утримання та ремонт транспортних засобів спеціального призначення, оплата транспортних послуг (у тому числі капітальний і поточний ремонти автомобілів спеціального призначення та транспортних засобів спеціального призначення; планово-технічне обслуговування, придбання запчастин для транспортних засобів спеціального призначення) тощо;

9) утилізація виробів військового призначення (у тому числі утилізація та/або захоронення ракет, боєприпасів, озброєння, військової техніки, компонентів ракетного палива, а також інших вибухових речовин).

2.2.7. Код 2270 „Оплата комунальних послуг та енергоносіїв”

За цією категорією здійснюються платежі з оплати бюджетними установами (організаціями) комунальних послуг та енергоносіїв, включаючи оплату енергоносіїв для виробничих та громадських потреб та оплату енергосервісу.

2.2.7.1. Код 2271 „Оплата теплопостачання”

Оплата послуг теплопостачання.

2.2.7.2. Код 2272 „Оплата водопостачання та водовідведення”

Оплата послуг з водопостачання і водовідведення.

2.2.7.3. Код 2273 „Оплата електроенергії”

Плата за електроенергію (у тому числі за освітлення вулиць), включаючи оплату послуг з її транспортування.

2.2.7.4. Код 2274 „Оплата природного газу”

Плата за природний газ, включаючи оплату послуг з розподілу природного газу, зберігання, постачання та транспортування; оплата скрапленого (балонного) газу.

2.2.7.5. Код 2275 „Оплата інших енергоносіїв”

Оплата інших енергоносіїв, які використовуються в процесі виробництва теплоенергії або іншого виду енергії: дров, нафтопродуктів (у разі якщо закупівля цього нафтопродукту (пально-мастильних матеріалів) не передбачена на інші цілі за кодом 2210 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”), торфу, вугілля, природних енергетичних ресурсів (ядерна, гідравлічна, геотермальна енергія) тощо. Також за цим кодом здійснюються видатки, пов'язані з їх завантаженням та перевезенням.

2.2.7.6. Код 2276 “Оплата енергосервісу”

Оплата енергосервісу у межах суми скорочення видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (порівняно з видатками, які були б здійснені за відсутності енергосервісу).

2.2.8. Код 2280 “Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм”

До цієї категорії належать видатки, передбачені на дослідження і розробки, що включають оплату різноманітних послуг, наданих згідно з укладеними договорами сторонніми установами та організаціями, до ціни яких включаються витрати установи - надавача послуг.

Якщо розпорядник бюджетних коштів є безпосереднім виконавцем програм та заходів, то видатки здійснюються за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету залежно від виду витрат та суті платежу.

Якщо бюджетні асигнування на виконання окремої частини програми виділяються розпорядником бюджетних коштів підвідомчим установам, які є одержувачами бюджетних коштів, то видатки одержувачів бюджетних коштів здійснюються згідно з планом використання бюджетних коштів.

Одержувачі бюджетних коштів здійснюють за цими кодами видатки, які в плані використання бюджетних коштів належать до розділу “Поточні видатки”.

2.2.8.1. Код 2281 “Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм”

За цим кодом здійснюються видатки, які забезпечують розвиток у певній галузі економіки:

1) плата за створення науково-технічної продукції, послуги з експериментального проектування тощо (на підставі укладених договорів);

2) видатки на виконання державних програм, оплата яких здійснюється на підставі укладених договорів з виконавцями проектів програм, які забезпечують розвиток у певній галузі (наприклад, “Загальнодержавна (Національна) космічна програма” тощо); видатки на розвиток мережі і утримання автомобільних доріг загального користування для оплати послуг з поточного ремонту, експлуатації та утримання доріг загального користування;

3) видатки на геологорозвідувальні та топографо-геодезичні роботи, а також видатки, пов’язані з виконанням робіт з експериментального проектування та послугами науково-дослідних організацій, інших установ (як державних, так і госпрозрахункових) з реалізації частки державних багатоцільових та інших програм, що здійснюються відповідно до укладених договорів;

4) видатки на складання загальнодержавних норм, технічних умов і технічних інструкцій, а саме: з досліджень, проектування, будівництва, розробки схем генеральних планів промислових вузлів, схем захисту територій від небезпечних геологічних процесів, проектів забудов міст, сіл, селищ, що проводяться за рахунок бюджетних коштів, тощо;

5) видатки на розробку (модернізацію, удосконалення) сторонніми підприємствами (організаціями) дослідних зразків обладнання для подальшого його впровадження у серійне виробництво, розробку сторонніми підприємствами (організаціями) дослідних зразків програмного забезпечення, що є результатом науково-дослідних робіт;

б) видатки на проведення експертної грошової оцінки земельної ділянки, що підлягає продажу відповідно до статті 128 Земельного кодексу України, за рахунок авансу, унесеного покупцем земельної ділянки; видатки на підготовку земельних ділянок несільськогосподарського призначення або прав на них державної чи комунальної власності для продажу на земельних торгах та проведення таких торгів;

7) видатки наукових установ відповідно до нормативно-правових актів.

2.2.8.2. Код 2282 „Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку”

За цим кодом здійснюються видатки, які не належать до видатків розвитку (не включені до видатків, що здійснюються за кодом 2281 „Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм”):

1) видатки на виконання окремих заходів відповідно до укладених договорів з підприємствами (організаціями):

молодіжні програми і заходи державних органів у справах сім'ї і жінок; проведення навчально-тренувальних зборів і змагань;

підготовка й участь національних збірних команд України в Олімпійських та Паралімпійських іграх, Дефлімпійських іграх, всесвітніх універсиадах, чемпіонатах світу та Європи;

програми і заходи в галузі культури та мистецтва і засобів масової інформації; витрати, пов'язані з виготовленням дипломних та курсових робіт (фільмів) студентами кінофакультетів;

виготовлення фільмів та книжкової продукції на державне замовлення; проведення учнівських олімпіад, конкурсів, конференцій, міжгалузевих та спортивних заходів тощо;

2) видатки на проведення культурно-мистецьких акцій, інформаційно-просвітницьких заходів як в Україні, так і за її межами (виставки, виступи художніх колективів, конференції, виготовлення фільмів, відеороликів (крім випадків, коли після виготовлення відеофільм береться на облік як нематеріальний актив));

3) поточні видатки на окремі централізовані заходи, які проводяться згідно із законодавством;

4) видатки на проведення організаційних робіт і заходів з оздоровлення та відпочинку дітей;

5) видатки на забезпечення окремих категорій населення технічними (крім автомобілів) та іншими засобами реабілітації;

6) видатки на проведення окремих заходів, пов'язаних з організацією та проведенням виборів і референдумів, міжнародних самітів, з'їздів, конференцій, офіційних державних заходів;

7) видатки на організацію та проведення офіційних заходів за участю керівництва держави;

8) видатки, пов'язані з прийомом офіційних іноземних делегацій в Україні, реалізацією програм міжнародного співробітництва за кордоном, проведенням виставок, фестивалів, днів культури, техніки тощо, якщо це передбачено видатками на міжнародну діяльність;

9) оплата згідно із законодавством післядипломної підготовки (перепідготовки) кадрів, підвищення кваліфікації кадрів за договорами у закладах, які мають необхідну ліцензію на проведення таких навчань, та/або результатом яких є отримання посвідчення (сертифіката) установленого зразка щодо набуття відповідних професійних навиків;

10) оплата підготовки студентів, аспірантів на базі іншого навчального закладу за умови, якщо зазначені видатки передбачені програмою підготовки, затвердженою в установленому порядку;

11) видатки вищих навчальних закладів відповідно до нормативно-правових актів;

12) видатки закладів охорони здоров'я, що утримуються за рахунок бюджетних коштів (крім закладів охорони здоров'я, видатки на які передбачені у [статті 87](#) Бюджетного кодексу України).

2.3. Код 2400 „Обслуговування боргових зобов'язань”

2.3.1. Код 2410 „Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань”

1) плата за користування кредитами (позиками), відсотки (дохід) за внутрішніми борговими зобов'язаннями;

2) дисконт/премія за борговими цінними паперами, розміщеними на внутрішньому ринку (різниця між ціною розміщення (продажу) та номінальною вартістю боргових цінних паперів);

3) сплата комісійних зборів за внутрішніми борговими зобов'язаннями, комісійної винагороди банку при здійсненні платежів за державним (місцевим) внутрішнім боргом, у тому числі при купівлі, обміні (конвертації) валютних коштів, та комісійних витрат банків-кореспондентів, а також штрафів та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні операцій з купівлі іноземної валюти, сплата яких пов'язана із здійсненням платежів за державним (місцевим) внутрішнім боргом.

2.3.2. Код 2420 „Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань”

1) плата за користування кредитами (позиками), відсотки (дохід) за зовнішніми борговими зобов'язаннями;

2) дисконт/премія за борговими цінними паперами, розміщеними на зовнішньому ринку (різниця між ціною розміщення (продажу) та номінальною вартістю боргових цінних паперів);

3) сплата комісійних зборів за внутрішніми борговими зобов'язаннями, комісійної винагороди банку при здійсненні платежів за державним (місцевим) зовнішнім боргом, у тому числі при купівлі, обміні (конвертації) валютних коштів, та комісійних витрат банків-кореспондентів, а також штрафів та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при здійсненні операцій з купівлі іноземної валюти, сплата яких пов'язана із здійсненням платежів за державним (місцевим) зовнішнім боргом.

2.4. Код 2600 „Поточні трансферти”

До цієї категорії належать видатки на надання субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, іншим бюджетам.

2.4.1. Код 2610 „Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)”

1) субсидії підприємствам (установам та організаціям), поточні видатки одержувачів бюджетних коштів;

2) дотації сільськогосподарським товаровиробникам;

3) субсидії на покриття збитків підприємств, фінансову підтримку підприємств на безповоротній основі, а також інші субсидії;

4) відшкодування відсотків за користування кредитами;

5) державна підтримка громадських організацій;

6) поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям).

2.4.2. Код 2620 „Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів”

Поточні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам, з місцевих бюджетів до державного бюджету та міжбюджетні трансферти між місцевими бюджетами.

2.4.3. Код 2630 „Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям”

1) невідплатні, безповоротні платежі міжнародним організаціям, некомерційним зарубіжним закладам, іншим країнам;

2) членські внески до міжнародних організацій.

2.5. Код 2700 „Соціальне забезпечення”

До цієї категорії належать: поточні трансферти населенню, у тому числі виплата всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення. Податок на доходи фізичних осіб та всі платежі відповідно до законодавства з цих сум передбачаються за цим самим кодом.

і допомоги”

1) компенсаційні виплати, передбачені Законом України „Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”, крім витрат на надання пільг громадянам, постраждалим унаслідок аварії на ЧАЕС, на плату за користування житлом, за послуги транспорту і зв'язку та на придбання палива особам цієї категорії, які проживають у будинках, що не мають центрального опалення;

2) відшкодування бюджетними установами (організаціями) пільгових пенсій при достроковому виході на пенсію тощо;

3) щомісячне (довічне) грошове утримання відповідно до законодавства;

4) довічна плата, яка встановлюється відповідно до законодавства;

5) регресні та інші виплати, які за своєю суттю прирівняні до виплати пенсії.

2.5.2. Код 2720 „Стипендії”

1) виплати стипендій, крім стипендій, які призначаються Президентом України, Кабінетом Міністрів України, Верховною Радою України, органами виконавчої влади та місцевого самоврядування;

2) доплати до стипендії; матеріальна допомога (у тому числі в натуральному вираженні) студентам, учням, аспірантам, докторантам.

2.5.3. Код 2730 „Інші виплати населенню”

1) оплата безоплатно наданих квартир і комунальних послуг у випадках, визначених законодавством (у тому числі проживання депутатів у готелях та службових квартирах); компенсація за піднайом (найом) жилих приміщень військовослужбовцям, поліцейським та особам рядового і начальницького складу, не забезпеченим таким житлом;

2) додаткові виплати членам сімей у зв'язку із службовими відрядженнями одного з членів сім'ї;

3) надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопостачання і водовідведення, квартирної плати (утримання будинків і споруд та прибудинкових територій), вивезення побутового сміття, рідких нечистот, на придбання твердого та рідкого пічного побутового палива і скрапленого газу, надання пільг з оплати послуг зв'язку, інших передбачених законодавством пільг, компенсація фізичним особам, які користувалися пільгами зі сплати податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і

механізмів, втрати частини їх доходів у зв'язку з відміною такого податку та відповідним збільшенням ставок акцизного податку з пального та компенсація за пільговий проїзд окремих категорій громадян;

4) надання допомоги у грошовій формі або натуральному вираженні ветеранам та непрацюючим пенсіонерам;

5) одноразова грошова допомога громадянам, які постраждали від стихійного лиха;

6) виплати за шкоду, заподіяну здоров'ю;

7) оплата путівок на оздоровлення (у тому числі дітей), санаторно-курортне лікування; компенсація витрат, пов'язаних з проїздом на лікування хворої дитини та супроводжуючого за направленням медичних закладів;

8) оплата лікування за кордоном відповідно до законодавства;

9) оплата зубопротезування та відшкодування витрат, пов'язаних з відпуском лікарських засобів безоплатно і на пільгових умовах громадянам, які мають на це право відповідно до законодавства;

10) премії, гранти та стипендії (у тому числі іменні), які призначаються Президентом України, Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, міністерствами та державними академіями наук, органами виконавчої влади та місцевого самоврядування;

11) інші виплати, премії громадянам відповідно до законодавства України, рішень місцевих органів самоврядування та розпоряджень органів виконавчої влади;

12) матеріальна допомога студентам і учням з числа дітей-сиріт та дітей, які залишилися без батьківського піклування, іншим категоріям громадян, якщо це передбачено законодавством;

13) винагорода в грошовій або натуральній формі за участь у рятувальних роботах або в інших надзвичайних ситуаціях;

14) винагорода за перемогу в змаганнях, конкурсах, олімпіадах тощо;

15) повернення знецінених грошових заощаджень громадян;

16) видатки на пільговий проїзд студентів вищих навчальних закладів та учнів професійно-технічних навчальних закладів;

17) оплата витрат на додаткове харчування у спеціалізованих лікувальних закладах громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;

18) безоплатне харчування дітей, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи;

19) видатки на виплату державної допомоги сім'ям з дітьми; тимчасової державної допомоги дітям; державної соціальної допомоги малозабезпеченим

сім'ям; державної соціальної допомоги інвалідам з дитинства та дітям-інвалідам; видатки на виплату державної соціальної допомоги на дітей-сиріт та дітей,

позбавлених батьківського піклування, грошового забезпечення батькам-вихователям і прийомним батькам за надання соціальних послуг у дитячих будинках сімейного типу та прийомних сім'ях, допомоги по догляду за інвалідом I чи II групи внаслідок психічного розладу;

20) одноразова грошова допомога у разі загибелі (смерті), поранення (контузії, травми або каліцтва) чи інвалідності військовослужбовців, поліцейських, працівників міліції, податкової міліції, осіб рядового і начальницького складу органів і підрозділів цивільного захисту, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації, правоохоронних органів, співробітників кадрового складу розвідувальних органів та в інших випадках, передбачених законодавством;

21) оплата видатків на державне обов'язкове особисте страхування відповідно до законодавства;

22) оплата освітньо-професійної підготовки спеціалістів, яка забезпечує здобуття повної вищої освіти або другої вищої освіти відповідно до законодавства;

23) видатки, пов'язані з виконанням програми розселення і облаштування депортованих кримських татар та осіб інших національностей (матеріальна допомога, компенсація за проїзд і перевезення багажу депортованих, плата за навчання осіб з числа депортованих тощо);

24) виплати, що здійснюються на виконання судових рішень за позовами суддів на їх користь згідно із законодавством;

25) компенсація згідно із законодавством відсоткової ставки за кредитами, наданими фізичним особам.

2.6. Код 2800 „Інші поточні видатки”

За цим кодом здійснюються видатки, які не пов'язані з придбанням товарів та послуг установами, у тому числі:

1) сплата податкових, неподаткових та інших платежів на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством (включаючи плату за адміністративні послуги); сплата грошового внеску (гарантії) для забезпечення виконання зобов'язань у зв'язку з участю у закупівлях (конкурсі);

2) збір на обов'язкове пенсійне страхування, що сплачується відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 03 листопада 1998 року № 1740 “Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій”;

3) сплата штрафів, пені тощо, у тому числі за несвоєчасну сплату податків;

4) придбання патенту та плата за продовження строку дії патенту, плата за отримання ліцензій та акредитацію відповідно до законодавства;

5) матеріальна допомога громадянам України, які постраждали під час перебування за кордоном;

6) відрахування грошових коштів профспілковим організаціям на культурно-масову та фізкультурну роботу відповідно до законодавства;

7) сплата членських внесків громадським та іншим організаціям, якщо це обумовлено законодавством;

8) відшкодування шкоди, завданої громадянинуві незаконними діями органів дізнання, досудового слідства, прокуратури та судів;

9) відшкодування моральних збитків та майнової шкоди юридичним та фізичним особам згідно з рішенням суду (якщо рішенням суду не визначено сутності платежу) та судових витрат;

10) відшкодування підприємствам (організаціям, установам) середнього заробітку працівників або виплата винагороди громадянам, які залучені до виконання обов'язків, передбачених законодавством та не пов'язаних з виконанням своїх службових обов'язків, або які проходять стажування в іншому державному органі.

3. Код 3000 „Капітальні видатки”

3.1. Код 3100 „Придбання основного капіталу”

За цією категорією передбачаються видатки на придбання або створення основних засобів, окремих інших необоротних матеріальних активів, збільшення вартості активів внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), капітальний ремонт, створення державних запасів і резервів, придбання землі та нематеріальних активів.

3.1.1. Код 3110 „Придбання обладнання і предметів довгострокового користування”

1) придбання виробничого обладнання і предметів довгострокового користування для установ (організацій) і для реалізації багатоцільових проектів (програм), створення комплексних систем;

2) придбання транспортних засобів, автомобілів, приладів, машин, механізмів, верстатів, виробничого обладнання;

3) придбання бурового устаткування, геодезичних інструментів, науково-дослідних приладів;

4) придбання спеціальних креслярських столів;

5) придбання обладнання та інвентарю довгострокового користування для санаторіїв, лікувальних закладів, придбання іншого виробничого обладнання довгострокового користування;

6) придбання невиробничого обладнання, меблів і предметів довгострокового користування для установ (організацій), у тому числі для реалізації багатоцільових проєктів (програм);

7) придбання килимів, штор, сервізів, які відповідно до законодавства належать до основних засобів;

8) придбання кондиціонерів;

9) придбання оргтехніки, комп'ютерної техніки (у тому числі придбання програмного забезпечення, яке передбачене разом з придбанням комп'ютерної техніки);

10) придбання активного мережевого та телекомунікаційного обладнання;

11) придбання спортивного обладнання;

12) придбання протипожежного приладдя;

13) придбання обладнання для їдалень, буфетів;

14) видатки на поповнення музейних та бібліотечних фондів, придбання та випуск підручників для бібліотечних фондів навчальних закладів, придбання статутів, poradників, військово-навчальної та спеціальної літератури для навчальних потреб військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу;

15) придбання сценічно-постановочних засобів (декорації, меблі й реквізит, бутафорія, театральні й національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки) відповідно до законодавства;

16) придбання невмонтованого обладнання, яке включене у вартість зведеного кошторису на капітальне будівництво та реконструкцію будов і об'єктів;

17) придбання (незалежно від вартості) сільськогосподарських машин та знарядь до них;

18) придбання усіх видів засобів пересування, призначених для переміщення людей і вантажів;

19) придбання племінної худоби, службових собак та інших тварин;

20) придбання багаторічних насаджень, а саме: плодово-ягідних дерев, кущів та озеленувальних і декоративних насаджень для облаштування територій установ, дворів будинків, вулиць, площ, садів, які передбачають виникнення необоротних активів;

21) придбання зброї для установ (організацій), які відповідно до законодавства мають право на її придбання, але не мають призначень за кодом 2260;

22) видатки на монтаж та пусканалагодження обладнання на місцях його безпосередньої експлуатації, якщо це обумовлено договором на придбання зазначеного обладнання.

3.1.2. Код 3120 „Капітальне будівництво (придбання)”

До цієї категорії відносяться видатки на будівництво, придбання будівель, приміщень та інших об'єктів.

3.1.2.1. Код 3121 „Капітальне будівництво (придбання) житла”

1) видатки на капітальне будівництво нових житлових будівель та приміщень;

2) придбання житлових приміщень, об'єктів (у тому числі на вторинному ринку), житлових приміщень для військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу, гуртожитків, казарм, об'єктів державного житлового фонду;

3) пайова участь у будівництві житла (у тому числі шляхом участі у фонді фінансування будівництва);

4) виплата винагороди управителю фонду фінансування будівництва відповідно до Закону України “Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю”;

5) придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на капітальне будівництво і використовуються у процесі будівельних робіт;

6) придбання обладнання, що підлягає встановленню, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі, до них належать: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, обладнання та меблі, що потребують монтажу і передбачаються до встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, убудованим, а також комплекти запасних частин такого обладнання), машини та механізми, обладнання та прилади, необхідні для ведення будівельних робіт, якщо це обумовлено кошторисом на будівництво (крім окремих видів устаткування і машин, що є рухомими транспортними одиницями, не пов'язаними з технологією виробництва);

7) виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво будівель, споруд і об'єктів та виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт;

8) видатки на найм транспорту для виконання робіт з капітального будівництва;

9) видатки на утримання об'єкта (будови) у зв'язку з тимчасовим зупиненням будівництва, консервацію та розконсервацію.

3.1.2.2. Код 3122 „Капітальне будівництво (придбання) інших об’єктів”

1) видатки на капітальне будівництво інших об’єктів, що не включені в позицію 3121;

2) придбання об’єктів виробничого і невиробничого призначення;

3) придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на капітальне будівництво і використовуються у процесі будівельних робіт;

4) придбання обладнання, що підлягає встановленню, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі, до них належать: металеві, залізобетонні і дерев’яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, обладнання та меблі, що потребують монтажу і передбачаються до встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, убудованим, а також комплекти запасних частин такого обладнання), машини та механізми, обладнання та прилади, необхідні для ведення будівельних робіт, якщо це обумовлено кошторисом на будівництво (крім окремих видів устаткування і машин, що є рухомими транспортними одиницями, не пов’язаними з технологією виробництва);

5) виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво будівель, споруд і об’єктів та виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт;

6) видатки на найм транспорту для виконання робіт з капітального будівництва;

7) видатки на утримання об’єкта (будови) у зв’язку з тимчасовим зупиненням будівництва, консервацію та розконсервацію;

8) видатки на спорудження монументів і пам’ятників.

3.1.3. Код 3130 „Капітальний ремонт”

За цією категорією видатки здійснюються на підставі договорів та складених кошторисів на капітальний ремонт. За правильність віднесення видатків до поточного чи капітального ремонту відповідає розпорядник (одержувач) бюджетних коштів.

3.1.3.1. Код 3131 „Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)”

1) видатки на капітальний ремонт житлових будівель та приміщень (у тому числі гуртожитків та казарм);

2) видатки на капітальний ремонт окремих вузлів та систем, які є складовою частиною житлових будівель та приміщень (у тому числі гуртожитків та казарм), а саме: водопостачання, газопостачання, каналізації,

кондиціонування, пожежної охорони, сміттєпроводів, пасажирських та вантажних ліфтів тощо;

3) видатки на придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на капітальний ремонт і використовуються в процесі ремонтних робіт;

4) видатки на придбання обладнання, що підлягає встановленню, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі, до них належать: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, обладнання та меблі, що потребують монтажу і передбачаються до встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, убудованим);

5) виготовлення проектно-кошторисної документації на капітальний ремонт будівель, споруд і об'єктів та виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт;

6) видатки на найм транспорту для виконання робіт з капітального ремонту;

7) видатки на модернізацію (обладнання, устаткування тощо).

3.1.3.2. Код 3132 „Капітальний ремонт інших об'єктів”

1) капітальний ремонт інших об'єктів, що не включені в позицію 3131 (у тому числі доріг, об'єктів благоустрою міст, сіл, селищ);

2) капітальний ремонт автомобілів та обладнання, а також оплата запчастин до них, якщо вони включені до кошторису на проведення капітального ремонту інших об'єктів, який є невід'ємною частиною угоди, укладеної з надавачем послуг;

3) капітальний ремонт окремих вузлів та систем, які є складовою частиною інших об'єктів, що не включені в позицію 3131, а саме: водопостачання, газопостачання, каналізації, кондиціонування, пожежної охорони, сміттєпроводів, пасажирських та вантажних ліфтів тощо;

4) видатки на придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на капітальний ремонт інших об'єктів і використовуються в процесі ремонтних робіт;

5) видатки на придбання обладнання, що підлягає встановленню, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі, до них належать: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, обладнання та меблі, що потребують монтажу і передбачаються до встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, убудованим);

б) виготовлення проектно-кошторисної документації на капітальний ремонт інших об'єктів та виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт;

7) видатки на найм транспорту для виконання робіт з капітального ремонту;

8) видатки на модернізацію (обладнання, устаткування тощо).

3.1.4. Код 3140 „Реконструкція та реставрація”

За цією категорією здійснюються видатки на реконструкцію житлового фонду (приміщень), реконструкцію та реставрацію інших об'єктів та реставрацію пам'яток культури, історії та архітектури.

3.1.4.1. Код 3141 „Реконструкція житлового фонду (приміщень)”

1) видатки на реконструкцію та модернізацію житлових будівель та приміщень (у тому числі гуртожитків та казарм) або їх складових частин;

2) видатки на розширення житлових будівель та приміщень (у тому числі гуртожитків та казарм);

3) видатки на придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на реконструкцію і використовуються в процесі робіт;

4) видатки на придбання обладнання, що підлягає встановленню, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі, до них належать: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, обладнання та меблі, що потребують монтажу і передбачаються до встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, убудованим);

5) виготовлення проектно-кошторисної документації на реконструкцію будівель, споруд і об'єктів та виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт;

б) видатки на найм транспорту для виконання робіт з реконструкції.

3.1.4.2. Код 3142 „Реконструкція та реставрація інших об'єктів”

1) видатки на реконструкцію та модернізацію інших об'єктів (у тому числі з елементами реставрації) або їх складових частин, що не включені до коду 3141;

2) видатки на технічне переоснащення діючих підприємств (за винятком придбання обладнання і предметів довгострокового користування);

3) видатки на розширення діючих підприємств;

4) видатки на придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на реконструкцію (у тому числі з елементами реставрації) і використовуються в процесі робіт;

5) видатки на придбання обладнання, що підлягає встановленню, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі, до них належать: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, обладнання та меблі, що потребують монтажу і передбачаються до встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, убудованим);

6) виготовлення проектно-кошторисної документації на реконструкцію (у тому числі з елементами реставрації) будівель, споруд і об'єктів та виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт;

7) видатки на найм транспорту для виконання робіт з реконструкції інших об'єктів (у тому числі з елементами реставрації).

3.1.4.3. Код 3143 „Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури”

1) видатки на реставрацію будинків, споруд, пам'ятних місць і предметів, пов'язаних з найважливішими історичними подіями в житті народу, розвитком науки, техніки, культури, життям і діяльністю видатних діячів;

2) видатки на реставрацію унікальних ансамблів і комплексів, окремих об'єктів архітектури, а також пов'язаних з ними творів монументальної скульптури і живопису, декоративно-ужиткового і садово-паркового мистецтва;

3) видатки на реставрацію визначних творів монументального, образотворчого і декоративно-ужиткового мистецтва, а також старовинних рукописів тощо;

4) видатки на придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на реставрацію і використовуються в процесі ремонтних робіт;

5) видатки на придбання обладнання, що підлягає встановленню, а саме: готові до встановлення будівельні конструкції і деталі, до них належать: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, збірні елементи, обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем, обладнання та меблі, що потребують монтажу і передбачаються до встановлення (тобто те, що існує тільки вмонтованим, убудованим);

6) виготовлення проектно-кошторисної документації на реставрацію будівель, споруд і об'єктів та виконання супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт;

7) видатки на найм транспорту для виконання робіт з реставрації.

3.1.5. Код 3150 „Створення державних запасів і резервів”

За цим кодом передбачаються видатки на закупівлю товарів для створення стратегічних та надзвичайних запасів, запасів зерна та інших

товарів, що мають особливо важливе значення для країни, зокрема державні фонди дорогоцінних металів та каміння, а також державний матеріальний резерв. За цим кодом не здійснюються видатки на звичайні запаси або оборотні матеріальні кошти, а також резервні фонди.

3.1.6. Код 3160 „Придбання землі та нематеріальних активів”

За цим кодом здійснюється придбання землі, лісів, внутрішніх вод, родовищ корисних копалин, але не будівельних об'єктів і споруд, розміщених на них. Коли вартість земельної ділянки неможливо відділити від вартості споруди, сплачена сума повинна відображатись повністю на придбання того компонента, який є переважаючим. Оплата права на використання надр.

Придбання нематеріальних активів, тобто активів, що не мають фізичної та/або матеріальної форми та використовуються підприємством, установою (організацією) в процесі її господарської діяльності більше року:

1) право на користування природними ресурсами (право на користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

2) право на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

3) право на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

4) авторські та суміжні права (літературні та музичні твори, відеофільми, програми для комп'ютерної техніки, бази даних тощо);

5) придбання програмного забезпечення для комп'ютерної та обчислювальної техніки (програмних продуктів, інформаційних систем та комплексів, баз даних, web-сторінок/сайтів/порталів тощо) з передачею виключних прав на володіння, користування і розпорядження замовнику;

6) інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо);

7) оплата послуг із створення програмного забезпечення (програмних продуктів, інформаційних систем та комплексів, баз даних, web-сторінок/сайтів/порталів) за умови передачі майнових прав власності замовнику;

8) виплата роялті, тобто періодичні відрахування, які за договором сплачує ліцензіат за право користування предметом договору - винаходом, патентом, виданням книги, прокатом кінофільму, постановкою п'єси, виконанням авторської музики тощо.

3.2. Код 3200 „Капітальні трансферти”

За цією категорією здійснюються видатки на капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям), капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів, капітальні трансферти урядам зарубіжних країн та міжнародним організаціям та капітальні трансферти населенню.

3.2.1. Код 3210 „Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)”

1) капітальні трансферти одержувачам (тобто всі капітальні видатки одержувачів);

2) внески у статутні капітали суб'єктів господарювання відповідно до законодавства;

установ відповідно до нормативно-правових актів;

4) капітальні видатки закладів охорони здоров'я, що утримуються за рахунок бюджетних коштів (крім закладів охорони здоров'я, видатки на які передбачені у статті 87 Бюджетного кодексу України).

3.2.2. Код 3220 „Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів”

Капітальні трансферти з державного бюджету місцевим бюджетам, з місцевих бюджетів до державного бюджету та міжбюджетні трансферти між місцевими бюджетами.

3.2.3. Код 3230 „Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям”

Невідплатні, безповоротні платежі органів державного управління, призначені для здійснення капітальних видатків, що передаються іншим країнам, міжнародним організаціям, некомерційним установам та іншим суб'єктам, що не є резидентами.

3.2.4. Код 3240 „Капітальні трансферти населенню”

Видатки, пов'язані із забезпеченням житлом, автомобілями тощо громадян, які мають на це право відповідно до законодавства.

4. Код 9000 “Нерозподілені видатки”

Кошти резервного фонду бюджету, передбачені у Державному бюджеті України. Кошти на створення резервного фонду місцевого бюджету, передбачені рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим або відповідної місцевої ради.

Кошти резервного фонду відповідного бюджету можуть використовуватися на здійснення поточних, капітальних видатків та надання кредитів згідно із законодавством.

Додаток 3.1

Установа _____ Дата (рік, місяць, число) _____ за _____
 Територія _____ за _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ
 Орган державного управління _____ за КОДУ
 Вид економічної діяльності _____ за КВЕД
 Одиниця виміру: грн
 Періодичність: квартальна, річна

КОДИ		
		01

БАЛАНС
на _____ 20__ року

Форма № 1-дс

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:	1000		
первісна вартість	1001		
знос	1002		
Інвестиційна нерухомість:	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Нематеріальні активи:	1020		
первісна вартість	1021		
накопичена амортизація	1022		
Незавершені капітальні інвестиції	1030		
Довгострокові біологічні активи:	1040		
первісна вартість	1041		
знос	1042		
Запаси	1050		
Виробництво	1060		
Поточні біологічні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100		
Довгострокові фінансові інвестиції	1110		
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками з бюджетом	1120		
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125		
за наданими кредитами	1130		
за виданими авансами	1135		
за розрахунками із соціального страхування	1140		
за внутрішніми розрахунками	1145		
інша поточна дебіторська заборгованість	1150		
Поточні фінансові інвестиції	1155		
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:			

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

національній валюті, у тому числі в:	1160		
касі	1161		
казначействі	1162		
установах банків	1163		
іноземній валюті	1165		
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:			
єдиному казначейському рахунку	1170		
рахунках в установах банків, у тому числі:	1175		
в національній валюті	1176		
в іноземній валюті	1177		
Інші фінансові активи	1180		
Усього за розділом II	1195		
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1200		
БАЛАНС	1300		
ПАСИВ	Код	На початок	На кінець
	рядка	звітного періоду	звітного періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1410		
Фінансовий результат	1420		
Капітал у підприємствах	1430		
Резерви	1440		
Цільове фінансування	1450		
Усього за розділом I	1495		
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	1500		
за кредитами	1510		
інші довгострокові зобов'язання	1520		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530		
Поточні зобов'язання:			
за платежами до бюджету	1540		
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545		
за кредитами	1550		
за одержаними авансами	1555		
за розрахунками з оплати праці	1560		
за розрахунками із соціального страхування	1565		
за внутрішніми розрахунками	1570		
інші поточні зобов'язання	1575		
Усього за розділом II	1595		
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	1600		
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700		
БАЛАНС	1800		

Керівник (посадова особа)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської служби)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Додаток З.2

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ
за КОАТУУ

за КОПФГ

за КОДУ

за КВЕД

КОДИ	
	01

Установа _____

Територія _____

Організаційно-правова форма господарювання _____

Орган державного управління _____

Вид економічної діяльності _____

Одиниця виміру: грн. _____

Періодичність: квартална, річна _____

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

за _____ 20__ року

I. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Форма № 2-дс

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
ДОХОДИ			
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	2010		
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020		
Доходи від продажу активів	2030		
Фінансові доходи	2040		
Інші доходи від обмінних операцій	2050		
Усього доходів від обмінних операцій	2080		
Доходи від необмінних операцій			
Податкові надходження	2090		
Неподаткові надходження	2100		
Трансферти	2110		
Находження до державних цільових фондів	2120		
Інші доходи від необмінних операцій	2130		

Усього доходів від необмінних операцій	2170		
Усього доходів	2200		
ВИТРАТИ			
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на виконання бюджетних програм	2210		
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220		
Витрати з продажу активів	2230		
Фінансові витрати	2240		
Інші витрати за обмінними операціями	2250		
Усього витрат за обмінними операціями	2290		
Витрати за необмінними операціями			
Трансферти	2300		
Інші витрати за необмінними операціями	2310		
Усього витрати за необмінними операціями	2340		
Усього витрат	2380		
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390		
ІІ. ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ) ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНОЮ КЛАСИФІКАЦІЄЮ ВИДАТКІВ ТА КРЕДИТУВАННЯ БЮДЖЕТУ			
Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Загальнодержавні функції	2420		
Оборона	2430		
Громадський порядок, безпека та судова влада	2440		
Економічна діяльність	2450		
Охорона навколишнього природного середовища	2460		
Житлово-комунальне господарство	2470		
Охорона здоров'я	2480		
Духовний та фізичний розвиток	2490		
Освіта	2500		
Соціальний захист та соціальне забезпечення	2510		

III. ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ)

Стаття	Код рядка	Загальний фонд			Спеціальний фонд			різниця (графа 9 мінус графа 8)	
		план за звітний період	план за звітний період з урахуванням змін	фактична сума виконання	різниця (графа 5 мінус графа 4)	план за звітний період	план за звітний період з урахуванням змін		фактична сума виконання
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ДОХОДИ									
Податкові надходження	2540								
Неподаткові надходження	2550								
Доходи від власності та підприємницької діяльності	2551								
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	2552								
Інші неподаткові надходження	2553								
Власні надходження бюджетних установ	2554								
Бюджетні асигнування	2555								
Доходи від операцій з капіталом	2560								
Офіційні трансферти	2570								
Надходження державних цільових фондів	2580								
Надходження Фонду соціального захисту інвалідів	2581								
Надходження Пенсійного фонду України	2582								
Надходження Фонду загальнообов'язкового державного соціального	2583								

IV. ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
I	2	3	4
Витрати на оплату праці	2820		
Відрахування на соціальні заходи	2830		
Матеріальні витрати	2840		
Амортизація	2850		
Інші витрати	2860		
Усього	2890		

Керівник (посадова особа)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської служби)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Додаток 3.4

		КОДИ	
		|	01
Установа _____		за ЄДРПОУ	
Територія _____		за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____		за КОПФГ	
Орган державного управління _____		за КОДУ	
Вид економічної діяльності _____		за КВЕД	
Одиниця виміру: тис.грн.			

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ за 20__ рік

Форма № 3-дс

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від операційної діяльності, всього	010		
у тому числі за: обмінними операціями:	020		
бюджетні асигнування	021		
доходи від надання послуг	022		
інші надходження від обмінних операцій	023		
необмінними операціями:	030		
податкові надходження	031		
неподаткові надходження	032		
трансферти	033		
надходження до державних цільових фондів	034		
інші надходження від необмінних операцій	035		
Витрати на операційну діяльність, всього	040		
у тому числі: витрати за обмінними операціями:	050		
витрати на оплату праці	051		
відрахування на соціальні заходи	052		
оплата товарів, робіт, послуг	053		
інші витрати за обмінними операціями	054		
витрати за необмінними операціями:	060		
трансферти	061		
інші витрати за необмінними операціями	062		
Чистий рух коштів від операційної діяльності	070		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від інвестиційної діяльності за обмінними операціями, всього	080		
у тому числі від продажу:	090		
фінансових інвестицій	091		
основних засобів	092		
нематеріальних активів	093		
Інші надходження	100		
Витрати на інвестиційну діяльність за обмінними операціями, всього	110		
у тому числі в результаті придбання:	120		
фінансових інвестицій	121		

основних засобів	122		
нематеріальних активів	123		
Інші витрати	130		
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	140		
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від фінансової діяльності за обмінними операціями, всього	150		
у тому числі від:	160		
повернення кредитів	161		
отримання позик	162		
отримання відсотків (роялті)	163		
Інші надходження	170		
Витрати на фінансову діяльність за обмінними операціями, всього	180		
у тому числі:	190		
надання кредитів	191		
погашення позик	192		
сплата відсотків	193		
Інші витрати	200		
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	210		
Чистий рух коштів за звітний період	220		
Залишок коштів на початок року	230		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	240		
Залишок коштів на кінець року	250		

Керівник

Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 3.3

КОДИ	
	01

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

за КОАТУУ

за КОПФГ

за КОДУ

за КВЕД

Установа
Територія
Організаційно-правова форма господарювання
Орган державного управління
Вид економічної діяльності
Одиниця виміру: тис.грн.

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ
за 20__ рік

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Фонд дооцінки	Фінансовий результат	Капіталу підприємства	Форма № 4-дс	
						Резерви	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишок на початок року	010						
Коригування:							
Зміна облікової політики	020						
Виправлення помилок	030						
Інші зміни	040						
Скоригований залишок на початок року	050						
Переоцінка активів:							
Дооцінка основних засобів	060						
Уцінка основних засобів	070						
Дооцінка незавершеного будівництва	080						
Уцінка незавершеного будівництва	090						
Дооцінка нематеріальних активів	100						
Уцінка нематеріальних активів	110						
Профіцит /дефіцит за звітний період	120						
Збільшення капіталу в підприємства	130						
Зменшення капіталу в підприємства	140						
Інші зміни в капіталі	150						
Разом змін в капіталі	180						
Залишок на кінець звітного періоду	190						
Керівник							
Головний бухгалтер (бухгалтер)							

Додаток 3.5

Відмітка про одержання (штамп контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації)
--

1	ЗВІТ про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації	Звітний
		Звітний новий
		Уточнюючий

2	Звітний (податковий) період 20__ року	<input type="text"/> <input type="text"/> Місяць ¹	<input type="text"/> <input type="text"/> Рік
---	---	---	---

3	Звітний (податковий) період, що уточнюється 20__ року	<input type="text"/> <input type="text"/> Місяць ¹	<input type="text"/> <input type="text"/> Рік
---	---	---	---

4	Неприбуткова установа (організація): _____ (повне найменування згідно з реєстраційними документами)
---	---

5	Код за ЄДРПОУ		Код виду економічної діяльності (КВЕД)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
---	---------------	--	--	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

6	Податкова адреса	Поштовий індекс	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		Телефон	<input type="text"/>			
		Мобільний телефон	<input type="text"/>			
		Факс	<input type="text"/>			

7	Рішення про включення неприбуткової організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій: дата _____ № _____
---	--

8	Ознака неприбутковості організації	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
---	------------------------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

9	_____ (найменування контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації)
---	---

(грн)

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Частина I		
Доходи неприбуткової організації (сума рядків 1.1 – 1.11)	1	
фактично одержане фінансування бюджетної установи (організації) за загальним фондом	1.1	
залишки коштів бюджетної установи (організації) на спеціальних рахунках, що перейшли з попереднього року	1.2	
доходи, одержані бюджетною установою (організацією), що зараховані на рахунки спеціального фонду цієї установи (організації) згідно із затвердженим у встановленому порядку кошторисом	1.3	
дотації (субсидії), фінансування, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах технічної допомоги	1.4	
вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), отриманих для реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій	1.5	
надходження у вигляді безповоротної фінансової допомоги, добровільних пожертвувань, милосердя тощо, у тому числі:	1.6	
благодійна допомога	1.6.1	
гуманітарна допомога	1.6.2 ГД	
суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронжилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції	1.6.3	
разові, періодичні, цільові внески та відрахування засновників і членів	1.7	
сума коштів, які надходять до пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення	1.8	
пасивні доходи	1.9	
вартість активів, отриманих у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення)	1.10	
інші доходи	1.11	
Видатки (витрати) неприбуткової організації (сума рядків 2.1 – 2.6)	2	

сума видатків (витрат) бюджетної установи (організації) за загальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів	2.1	
сума видатків (витрат) бюджетної установи (організації) за спеціальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів	2.2	
вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), використаних (переданих) для фінансування видатків на утримання неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій	2.3	
безповоротна фінансова допомога, добровільні пожертвування, милосердя тощо, у тому числі:	2.4	
благодійна допомога	2.4.1	
гуманітарна допомога	2.4.2 ГД	
суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції	2.4.3	
вартість активів, переданих іншим неприбутковим організаціям або зарахованих до бюджету в результаті ліквідації (злиття, поділу, приєднання або перетворення)	2.5	
інші видатки (витрати)	2.6	
Частина II		
Сума операції (операцій) нецільового використання активів, у тому числі:	3	
гуманітарна допомога	3.1 ГД	
вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), які використані на цілі інші, ніж фінансування видатків на утримання неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій	3.2	
Доходи (прибутки) або їх частини, що розподілені серед засновників (учасників), членів неприбуткової організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб	4	
Об'єкт оподаткування (рядок 3 + рядок 4)	5	
Податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств (рядок 5 x $\frac{\quad}{100}$)	6	
Виправлення помилок³		

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 6 - рядок 6 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, який уточнюється)), або рядок 7 таблиці 2 додатка ВП до рядків 7–9 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (+, -)	7	
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, який подається за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 8 таблиці 2 додатка ВП до рядків 7–9 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації)	8	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України, або рядок 9 таблиці 2 додатка ВП до рядків 7–9 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації	9	
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючому Звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (рядок 7 x 3 %)	10	

Наявність додатків ⁴	ГД ⁵	ВП	ФЗ ⁶

Наявність поданих до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації додатків – форм фінансової звітності ⁶	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки до річної фінансової звітності	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства		Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства		Звіт про результати фінансової діяльності ⁷
						Баланс	Звіт про фінансові результати	Баланс	Звіт про фінансові результати	

Доповнення до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 глави 2 розділу II Податкового кодексу України)		Наявність доповнення ⁸
№ з/п	Зміст доповнення	

Інформація, наведена у Звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та додатках до нього, є достовірною.

Дата подання										
--------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта⁹)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

М.П.

(за наявності)

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта⁹)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Ця частина Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації заповнюється посадовими (службовими) особами контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності “__” _____ 20__ року	
(посадова (службова) особа контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (підпис, ініціали, прізвище))	
За результатами камеральної перевірки Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (потрібне позначити)	
порушень (помилоч) не виявлено	складено акт від “__” _____ 20__ року № _____
“__” _____ 20__ року	(посадова (службова) особа контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (підпис, ініціали, прізвище))

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

	Звітний
	Звітний новий

Додаток ВП
до рядків 7–9 Звіту про використання
доходів
(прибутків) неприбуткової організації

Код за ЄДРПОУ

1	Звітний (податковий) період 20__ року
---	--

<input type="text"/>	<input type="text"/>	Місяць ¹	<input type="text"/>	<input type="text"/>	Рік
----------------------	----------------------	---------------------	----------------------	----------------------	-----

2	Звітний (податковий) період, що уточнюється 20__ року
---	---

<input type="text"/>	<input type="text"/>	Місяць ¹	<input type="text"/>	<input type="text"/>	Рік
----------------------	----------------------	---------------------	----------------------	----------------------	-----

**Розрахунок податкових зобов'язань за період, за який виявлено помилку(и)²
Таблиця 1. Врахування помилки(ок) у звітному (податковому) періоді,
що настає за періодом, у якому виявлено помилку(и)**

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Частина I		
Доходи неприбуткової організації (сума рядків 1.1 – 1.11)	1	
фактично одержане фінансування бюджетної установи (організації) за загальним фондом	1.1	
залишки коштів бюджетної установи (організації) на спеціальних рахунках, що перейшли з попереднього року	1.2	
доходи, одержані бюджетною установою (організацією), що зараховані на рахунки спеціального фонду цієї установи (організації) згідно із затвердженим у встановленому порядку кошторисом	1.3	
дотації (субсидії), фінансування, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах технічної допомоги	1.4	
вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), отриманих для реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій	1.5	
надходження у вигляді безповоротної фінансової допомоги, добровільних пожертвувань, милосердя тощо, у тому числі:	1.6	
благодійна допомога	1.6.1	
гуманітарна допомога	1.6.2	
	ГД	

суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронезилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії	1.6.3	
України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції		
разові, періодичні, цільові внески та відрахування засновників і членів	1.7	
сума коштів, які надходять до пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення	1.8	
пасивні доходи	1.9	
вартість активів, отриманих у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення)	1.10	
інші доходи	1.11	
Видатки (витрати) неприбуткової організації (сума рядків 2.1 – 2.6)	2	
сума видатків (витрат) бюджетних установ (організацій) за загальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів	2.1	
сума видатків (витрат) бюджетних установ (організацій) за спеціальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів	2.2	
вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), використаних (переданих) для фінансування видатків на утримання неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій	2.3	
безповоротна фінансова допомога, добровільні пожертвування, милосердя тощо, у тому числі:	2.4	
благодійна допомога	2.4.1	
гуманітарна допомога	2.4.2	
	ГД	

суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронезилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції	2.4.3	
вартість активів, переданих іншим неприбутковим організаціям або зарахованих до бюджету в результаті ліквідації (злиття, поділу, приєднання або перетворення)	2.5	
інші видатки (витрати)	2.6	
Частина II		
Сума операції (операцій) нецільового використання активів, у тому числі:	3	
гуманітарна допомога	3.1 ГД	
вартість активів (коштів або майна), вартість товарів (робіт, послуг), які використані на цілі інші, ніж фінансування видатків на утримання неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та/або напрямів діяльності, визначених її установчими документами, та/або для здійснення неприбуткової (добродійної) діяльності, передбаченої законом для релігійних організацій	3.2	
Доходи (прибутки) або їх частина, що були розподілені серед засновників (учасників), членів неприбуткової організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб	4	
Об'єкт оподаткування (рядок 3 + рядок 4)	5	
Податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств (рядок 5 x ___ ³ /100)	6	

Таблиця 2. Результати виправлення помилок

Показники	Код рядка	Сума (грн)
1	2	3
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (рядок 6 – рядок 6 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, який уточнюється) (переноситься до рядка 7 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (звітного/звітного нового)) (+, -)	7	
Сума штрафу при відображенні недоплати у складі Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, що подається за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 7 x 5%) (переноситься до рядка 8 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (звітного/звітного нового))	8	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 глави 12 розділу II Податкового кодексу України (переноситься до рядка	9	

9 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (звітного/звітного нового)		
---	--	--

¹ Зазначається номер календарного місяця, в якому порушено вимоги пункту 133.4 статті 133 розділу III Податкового кодексу України та нараховано податкове зобов'язання з податку на прибуток підприємств. Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації складається за період з початку року (або з початку визнання організації неприбутковою в установленому порядку, якщо таке визнання відбулося пізніше) по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення.

² Заповнюється у разі самостійного виправлення помилки(ок) у складі звітного/звітного нового Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації відповідно до статті 50 глави 2 розділу II Податкового кодексу України.

³ Зазначається базова (основна) ставка податку на прибуток у відсотках, яка встановлена пунктом 136.1 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

Керівник
(уповноважена
особа)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

М.П.

(за наявності)

Головний бухгалтер
(особа, відповідальна
за ведення
бухгалтерського
обліку)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток 3.6

Відмітка про одержання
(штамп контрольного органу,
дата, вхідний №)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28.01.2016 № 21
(у редакції наказу Міністерства
фінансів України 23.02.2017 № 276)

01	ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ	011	Звітна
		012	Звітна нова

02	Звітний (податковий) період	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		(рік)	(квартал)	(місяць)

03	Платник	<input type="text"/>
		<input type="text"/>
		<input type="text"/>
	від	№

(повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами,
дата та номер договору (угоди))

10	Податковий номер платника податку ¹ або серія та/або номер паспорта ²	<input type="text"/>
----	---	----------------------

04	Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість	<input type="text"/>
----	---	----------------------

05	Податкова адреса	Поштовий індекс	<input type="text"/>
		Телефон	<input type="text"/>
		Факс	<input type="text"/>
		E-mail	<input type="text"/>

06	Сільськогосподарський товаровиробник, внесений або який претендує на внесення до Реєстру отримувачів бюджетної дотації
----	--

Декларація подається до	<input type="text"/>
-------------------------	----------------------

(найменування контрольного органу, до якого подається звітність)

(грн)

Код рядка	Код додатка	І. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
			колонка А	колонка Б
1		Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %, крім ввезення товарів на митну територію України:	x	x
1.1	Д5	операції, що оподатковуються за основною ставкою		
1.2	Д5	операції, що оподатковуються за ставкою 7 %		
2		Операції з вивезення товарів за межі митної території України		0
3		Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою		0
4		Нараховано податкових зобов'язань відповідно до пункту 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) за операціями, що оподатковуються за:	x	x
4.1	Д1, Д5, Д7	основною ставкою		
4.2	Д1, Д5, Д7	ставкою 7 %		

5	Д6	Операції, що не є об'єктом оподаткування (стаття 196 розділу V Кодексу), операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено відповідно до пунктів 186.2, 186.3 статті 186 розділу V Кодексу за межами митної території України, операції, які звільнені від оподаткування (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди))		x
6	Д1	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України		
7	Д1	Коригування податкових зобов'язань		
8	-	Коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від податку на додану вартість (стаття 197 розділу V Кодексу, підрозділ 2 розділу XX Кодексу, міжнародні договори (угоди)) (+)		
9		Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1.1 + 1.2 + 4.1 + 4.2 + 6 (-/+)+ 7 (-/+)+ 8) колонки Б)	x	

Код рядка	Код додатка	ІІ. ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ	Обсяги придбання (без податку на додану вартість)	Дозволений податковий кредит
			колонка А	колонка Б
10		Придбання (виготовлення, будівництво, спорудження, створення) товарів/послуг та необоротних активів на митній території України	x	x
10.1	Д5	з основною ставкою		
10.2	Д5	зі ставкою 7 %		
10.3		з нульовою ставкою та/або без податку на додану вартість		x
11		Ввезені на митну територію України товари, необоротні активи	x	x
11.1		з основною ставкою		
11.2		зі ставкою 7 %		
12		Погашені податкові векселі (підрозділ 3 розділу XX Кодексу)		
13	Д1	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України		
14	Д1	Коригування податкового кредиту		
15	Д7	Коригування податкового кредиту у зв'язку з перерахунком частки використання необоротних активів, придбаних до 01 липня 2015 року, в оподатковуваних операціях		
16		Від'ємне значення, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду:	x	
16.1		значення рядка 21 попереднього звітного (податкового) періоду	x	
16.2		збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами поданих уточнюючих розрахунків*	x	
16.3		збільшено/зменшено залишок від'ємного значення за результатами перевірки контролюючого органу*	x	
17		Усього податкового кредиту (сума значень рядків (10.1 + 10.2 + 11.1 + 11.2 + 12+ 13(-/+) + 14(-/+) + 15(-/+) + 16(-/+) колонки Б))	x	

Код рядка	Код додатка	ІІІ. РОЗРАХУНКИ ЗА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД	Сума податку на додану вартість
18	-	Позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 9 - рядок 17 декларації) (позитивне значення), яке сплачується до державного бюджету	
19	-	Від'ємне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду (рядок 17 - рядок 9 декларації) (позитивне значення)	

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

19.1		з рядка 19 сума перевищення від'ємного значення над сумою, обчислену відповідно до пункту 200 ¹ .3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу	
		на момент подання податкової декларації	сума, обчислена відповідно до пункту 2001.3 статті 2001 розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації
20		Сума від'ємного значення, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200 ¹ .3 статті 200 ¹ розділу V Кодексу на момент подання податкової декларації (рядок 19 - рядок 19.1), яка:	
20.1		зараховується у зменшення суми податкового боргу з податку на додану вартість	
20.2	ДЗ, Д4	підлягає бюджетному відшкодуванню (рядок 20.2.1 + рядок 20.2.2) (рядок 3 ДЗ):	
20.2.1		на рахунок платника у банку	
20.2.2		у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів, що сплачуються до Державного бюджету	
20.3		зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 20 - рядок 20.1 - рядок 20.2)	
21	Д2	Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (рядок 19.1 + рядок 20.3 декларації) (переноситься до рядка 16.1 декларації наступного звітного (податкового) періоду)	

		Відмітка про перехід на місячний податковий період з поточного звітного (податкового) періоду
		Відмітка про подання за останній звітний (податковий) період у разі анулювання реєстрації платником податку
		Відмітка про застосування касового методу податкового обліку

Відмітка про подання до декларації:		
-	-	розрахунку коригування сум податку на додану вартість (Д1) (додаток 1)
-	-	довідки про суму від'ємного значення звітного (податкового) періоду, яка зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду (Д2) (додаток 2)
-	-	розрахунку суми бюджетного відшкодування (Д3) (додаток 3)
-	-	заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів нарахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку та/або врахування реєстраційної суми платника податку, що реорганізується, в обрахунку реєстраційної суми правонаступника (Д4) (додаток 4)
-	-	розрахунку податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів (Д5) (додаток 5)
-	-	довідки (Д6) (додаток 6) подається платниками, які заповнюють рядок 5 декларації, та підприємствами (організаціями) інвалідів
-	-	розрахунок (перерахунок) частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях (Д7) (додаток 7)
-	-	заяви про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної та/або розрахунку коригування (Д8) та відповідних документів
-	-	розрахунку податкових зобов'язань за операціями, визначеними в статті 16 ¹ Закону України "Про державну підтримку сільського господарства України", та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів (ДС9) (додаток 9)
		заяви про вибір квартального звітного (податкового) періоду (додаток 1 до Порядку)
		повідомлення про делегування філіям (структурним підрозділам) права складання податкових накладних та розрахунків коригування (додаток 2 до Порядку)
	шт.	оригіналів митних декларацій (у разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося не з використанням електронної митної декларації)
		доповнення (за довільною формою) відповідно до пункту 46.4 статті 46 розділу II Кодексу:

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

1	Податкова декларація з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)										Порядковий номер за рік ¹ за видом декларації				Земельний податок				
															Орендна плата				
	Тип декларації																		
	01		Звітна																
	02		Звітна нова																
03		Уточнююча																	
За					рік	починаючи з ²				.			з урахуванням уточнень з ³				.		
За			місяць ⁴																

2	Платник:																			
	(повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами)																			
3	Податковий номер платника податку ⁵ або серія та номер паспорта ⁶																			
4	Код виду економічної діяльності (КВЕД) (основного виду)																			
5	Податкова адреса										Поштовий індекс									
											Міжміський код									
											Телефон									
	Електронна адреса ⁷										Факс ⁷									

6	Найменування контролюючого органу за місцезнаходженням земельної(их) ділянки(ок), до якого подається декларація _____																	
7	Код органу місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельної(их) ділянки(ок) за КОАТУУ																	

I. Розрахунок суми земельного податку

Одиниці виміру: гектари — з чотирма десятковими знаками;
 кв. м — з двома десятковими знаками;
 гривні — з двома десятковими знаками

№ земельних ділянок ⁸	Категорія земельних ділянок ⁸	Документи, які засвідчують/підтверджують право власності/користування		Державна реєстрація прав власності/користування (у разі наявності)		Кадастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Площа земельної ділянки		Нормативна грошова оцінка одиниці площі (грн)	Нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області (грн)	Ставка земельного податку (%)	Річна сума земельного податку ¹⁰ к. 8 або 9 х к. 10 або 11 к. 12 / 100	Пільга		Річна сума земельного податку до сплати к. 13 — к. 16)	
		серія та номер документа	дата документа	дата реєстрації	номер реєстрації		код пільги	розмір пільги					сума пільги			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
2																
	сього	x	x	x	x	x			x	x			x	x		

II. Розрахунок суми орендної плати

Одиниці виміру: гектари — з чотирма десятковими знаками;
 кв.м — з двома десятковими знаками;
 гривні — з двома десятковими знаками

№ з/п	Категорія земельних ділянок ⁸	Документи, які засвідчують/підтверджують право оренди земельної ділянки (договір оренди)		Державна реєстрація прав оренди земельної ділянки		Кадастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Площа земельної ділянки		Нормативна грошова оцінка одиниці площі земельної ділянки (грн)	Розмір орендної плати (%)	Річна сума орендної плати ¹⁰ (к. 8 або 9 х к. 10 х к. 11 / 100)
		дата підтвердження оренди	номер документа	дата реєстрації	номер реєстрації		га	кв. м			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1 ¹²											
2	Усього	x	x	x	x	x			x	x	

III. Розрахунок податкового зобов'язання

Одиниця виміру: гривні — з двома десятковими знаками

№ з/п	Сума зобов'язання, що підлягає сплаті за даними платника	Річна сума ¹³	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
			4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	2	3												
3	Нараховано на 20 рік, усього													
4 ¹⁴	Нараховано на 20 рік за даними раніше поданої декларації (р. 3 декларації, що уточнюється) ¹⁵													
5 ¹⁴	Нараховано до збільшення податкового зобов'язання (позитивне значення (р. 3 - р. 4))													
6 ¹⁴	Нараховано до зменшення податкового зобов'язання (позитивне значення (р. 4 - р. 3))													
7 ¹⁴	Сума штрафів (колонки з 4 по 15 р. 5) x 3 % або 5 % ¹⁶													
8 ¹⁴	Сума пені ¹⁷													
9	Доповнення до декларації ¹⁸											на		арк.

№ з/п	Зміст доповнення ¹⁸ .

Інформація, наведена в декларації, є достовірною.

Дата заповнення декларації (дд.мм.рррр)

		.			.				
--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

**Керівник (уповноважена особа) /
фізична особа (законний представник)**

прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та

М. П. (за наявності)

Реєстраційний номер облікової картки платника податків
або серія та номер паспорта⁶

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**Головний бухгалтер (особа, відповідальна
за ведення бухгалтерського обліку)**

прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та

Реєстраційний номер облікової картки платника податків
або серія та номер паспорта⁶

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ця частина декларації заповнюється посадовими особами контролюючого органу

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності “__” _____ 20__ року

_____ (підпис, ініціали та прізвище посадової особи контролюючого органу)

За результатами камеральної перевірки декларації (потрібне позначити):
порушень (помилко) не виявлено / складено акт від “__” _____ 20__ року № _____

“__” _____ 20__ року _____ (підпис, ініціали та прізвище посадової особи контролюючого органу)

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

ПОДАТКОВА ДЕКЛАРАЦІЯ
екологічного податку¹

порядковий №² _____

копія³

звітна

звітна нова

уточнююча

1	податковий період:									
	1.1	звітний:								
		квартал				2	0			року
	1.2	що уточнюється ⁴ :								
	квартал				2	0			року	

2	платник:									
	(повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові))									
	платника податків згідно з реєстраційними документами)									
	податковий номер платника податків ⁵ або									
	серія та номер паспорта ⁶									
	код виду економічної діяльності (КВЕД) ⁷									
	код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ ⁸									
	податкова адреса									
						поштовий індекс				
						міжміський код				
					тел./факс					
електронна адреса ⁹										

3	найменування контролюючого органу, до якого подається Податкова декларація:									

№ з/п	показник	величина ¹⁰
1	2	3
4	податкове зобов'язання з екологічного податку за:	×
4.1	викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення	
	<i>(сума рядків 4 додатків 1)</i>	
4.1.1	різниця	
	<i>(сума різниці між рядками 5.1 та 5.2 додатків 1)</i>	
4.1.2	штраф	
	<i>(сума рядків 7 додатків 1)</i>	
4.1.3	пеня	
	<i>(сума рядків 8 додатків 1)</i>	
4.2	скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти	
	<i>(сума рядків 4 додатків 2)</i>	
4.2.1	різниця	
	<i>(сума різниці між рядками 5.1 та 5.2 додатків 2)</i>	
4.2.2	штраф	
	<i>(сума рядків 7 додатків 2)</i>	
4.2.3	пеня	
	<i>(сума рядків 8 додатків 2)</i>	
4.3	розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах	
	<i>(сума рядків 4 додатків 3)</i>	
4.3.1	різниця	
	<i>(сума різниці між рядками 5.1 та 5.2 додатків 3)</i>	
4.3.2	штраф	
	<i>(сума рядків 7 додатків 3)</i>	
4.3.3	пеня	
	<i>(сума рядків 8 додатків 3)</i>	
4.4	утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензій строк	
	<i>(сума рядків 4 додатків 4, 5, 6)</i>	
4.4.1	різниця	
	<i>(сума різниці між рядками 5.1 та 5.2 додатків 4, 5, 6)</i>	
4.4.2	штраф	
	<i>(сума рядків 7 додатків 4, 5, 6)</i>	
4.4.3	пеня	
	<i>(сума рядків 8 додатків 4, 5, 6)</i>	
5	кількість типів додатків (розрахунків), що подаються з Податковою декларацією екологічного податку, у тому числі ¹¹ :	
	Додаток 1	Додаток 2
	Додаток 4	Додаток 5
		Додаток 6

6	доповнення до Податкової декларації за довільною формою	
	відповідно до пункту 46.4 статті 46 глави 2 розділу II Податкового кодексу України повідомляємо:	
№ з/п	Зміст доповнення	

Інформація, наведена у Податковій декларації, розрахунках та доповненнях, є достовірною.

Дата заповнення (дд.мм.рррр)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**Керівник (уповноважена особа)/
фізична особа (представник)**

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ^б

М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер

(особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ^б

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Ця частина Декларації заповнюється посадовими особами контролюючого органу

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	“ _ ” _____ 20 _ року
(посадова особа контролюючого органу (підпис, прізвище, ініціали))	
За результатами камеральної перевірки Декларації порушень (помилوک) не виявлено.	
Складено акт від “ _ ” _____ 20 _ року	№ _____
“ _ ” _____ 20 _ року	_____ (посадова особа контролюючого органу (підпис, прізвище, ініціали))

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

Додаток 1
до Податкової декларації
екологічного податку

порядковий № Податкової декларації ¹

Розрахунок ² №
**за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря
стаціонарними джерелами забруднення**

	звітний		звітний новий		уточнюючий
--	---------	--	---------------	--	------------

1	податковий період:					
	1.1	звітний:				
		квартал		2	0	року
	1.2	що уточнюється ⁴ :				
	квартал		2	0	року	

2	податковий номер платника податків ⁴ або серія та номер паспорта ⁵				
---	---	--	--	--	--

3	код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ:				
	3.1	за місцем обліку платника ⁶			
	3.2	за місцем розташування джерела забруднення ⁷			

№ з/п	код забруднюючої речовини ⁸	фактичний обсяг викидів, тонн	ставка податку ⁹	величина ¹⁰ (к. 3 × к. 4)
1	2	3	4	5
4	податкове зобов'язання за звітний (податковий) період <i>(р. 4.1 + р. 4.2 + ...)</i>			
4.1 ¹¹				
4.2				

5	податкове зобов'язання, що уточнюється ¹² <i>(р. 4 додатка 1, що уточнюється)</i>			
	5.1	зобов'язання, що збільшується: <i>якщо (р. 4 > р. 5), то (р. 4 - р. 5)</i>		
	5.2	зобов'язання, що зменшується: <i>якщо (р. 5 > р. 4), то (р. 5 - р. 4)</i>		

6	розмір штрафу ¹³			
---	-----------------------------	--	--	--

7	сума штрафу <i>(р. 5.1 × р. 6)</i>			
---	---------------------------------------	--	--	--

8	сума пені ¹⁴	
---	-------------------------	--

Інформація, наведена у розрахунку, є достовірною.

Дата заповнення (дд.мм.рррр)

		.			.				
--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)/

фізична особа (представник)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або

серія та номер паспорта) ⁵

М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер

(особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або

серія та номер паспорта) ⁵

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

Додаток 2
до Податкової
декларації
екологічного податку

порядковий № Податкової декларації ¹

Розрахунок ² №
за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти

	звітний		звітний новий		уточнюючий
--	---------	--	---------------	--	------------

1	податковий період:					
	1.1	звітний:				
		квартал		2	0	року
	1.2	що уточнюється ⁴ :				
	квартал		2	0	року	

2	податковий номер платника податків ⁴									
	або серія та номер паспорта ⁵									

3	код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ:									
	3.1	за місцем обліку платника ⁶								
	3.2	за місцем розташування джерела забруднення ⁷								

№ з/п	код забруднюючої речовини ⁸	об'єкт оподаткування ⁹	ставка податку ¹⁰	коефіцієнт	величина ¹¹ , (к.3 × к.4 × к.5)
1	2	3	4	5	6
4	податкове зобов'язання за звітний (податковий) період (р. 4.1 + р. 4.2 + ...)				
4.1 ¹²					
4.2					

5	податкове зобов'язання, що уточнюється ¹³ (р. 4 додатка 2, що уточнюється)				
	5.1	зобов'язання, що збільшується: <i>якщо (р. 4 > р. 5), то (р. 4 – р. 5)</i>			
	5.2	зобов'язання, що зменшується: <i>якщо (р. 5 > р. 4), то (р. 5 – р. 4)</i>			

6	розмір штрафу ¹⁴	
---	-----------------------------	--

7	сума штрафу	
---	-------------	--

	<i>(р. 5.1 × р. 6)</i>
--	------------------------

8	сума пені 15	
----------	--------------	--

Інформація, наведена у розрахунку, є достовірною.

Дата заповнення (дд.мм.рррр)

		.			.				
--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

**Керівник (уповноважена особа)/
фізична особа (представник)**

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵
М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер

(особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

Додаток 3
до Податкової
декларації
екологічного податку

порядковий № Податкової декларації ¹

Розрахунок ² №

за розміщення відходів у спеціально
відведених для цього місцях чи на об'єктах

	звітний		звітний новий		уточнюючий	
1	податковий період:					
	1.1	звітний:				
		квартал		2	0	року
	1.2	що уточнюється ³ :				
	квартал		2	0	року	
2	податковий номер платника податків ⁴ або серія та номер паспорта ⁵					
3	код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ:					
	3.1	за місцем обліку платника ⁶				
	3.2	за місцем розташування джерела забруднення ⁷				
№ з/п	код відходів ⁸	об'єкт оподаткування ⁹	ставка податку ¹⁰	коєфіцієнти		величина ¹¹ (к.3 × к.4 × к.5 × к.6)
1	2	3	4	5	6	7
4	податкове зобов'язання за звітний (податковий) період (р. 4.1 + р. 4.2 + ...)					
4.1 ¹²						
4.2						
5	податкове зобов'язання, що уточнюється ¹³ (р. 4 додатка 3, що уточнюється)					
	5.1	зобов'язання, що збільшується: якщо (р. 4 > р. 5), то (р. 4 - р. 5)				
	5.2	зобов'язання, що зменшується: якщо (р. 5 > р. 4), то (р. 5 - р. 4)				
6	розмір штрафу ¹⁴					
7	сума штрафу (р. 5.1 × р. 6)					

8	сума пені 15	
---	--------------	--

Інформація, наведена у розрахунку, є достовірною.

Дата заповнення (дд.мм.рррр)

		.			.				
--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)/

фізична особа (представник)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵

М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер

(особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(підпис)

(ініціали та прізвище)

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵

декларації

Додаток 4
до Податкової
екологічного податку

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

порядковий № Податкової декларації¹

Розрахунок² №

за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені)

звітний	звітний новий	уточнюючий
---------	---------------	------------

1	податковий період:					
	1.1	звітний:				
		квартал		2	0	року
	1.2	що уточнюється ³ :				
	квартал		2	0	року	

2	податковий номер платника податків ⁴									
	або серія та номер паспорта ⁵									

3	код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ ⁶									

№ з/п	Показник та одиниця виміру	назва ⁷			
		значення			
		3	4	5	6
1	2	3	4	5	6
4	податкове зобов'язання за звітний період, усього (сума р. 4.1 (к. 3 + к. 4 + к. 5 + к. 6))				
4.1	сума податкового зобов'язання ⁸ (р. 4.1.1 + р. 4.2 + р. 4.3)				
4.1.1	податкове зобов'язання за обсяг виробленої електричної енергії (р. 4.1.2 × р. 4.1.3)				
4.1.2	фактичний обсяг ⁹				
4.1.3	ставка ¹⁰				
4.2	податкове зобов'язання за об'єм високоактивних відходів (р. 4.2.1 + р. 4.2.2)				
4.2.1	податкове зобов'язання за об'єм високоактивних радіоактивних відходів (р. 4.2.1.1 + р. 4.2.1.2)				
4.2.1.1	прийнятих до сховища: (р. 4.2.1.1.1 × р. 4.2.1.1.2 × р. 4.2.1.1.3)				
4.2.1.1.1	об'єм радіоактивних відходів ¹¹				

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

4.2.1.1.2	собівартість зберігання ¹²				
4.2.1.1.3	коригуючий коефіцієнт ¹³				
4.2.1.2	накопичених у сховищах (<i>p. 4.2.1.2.1 × p. 4.2.1.2.2 × p. 4.2.1.2.3 × p. 4.2.1.2.4</i>)				
4.2.1.2.1	об'єм радіоактивних відходів				
4.2.1.2.2	собівартість зберігання				
4.2.1.2.3	коефіцієнт реструктуризації ¹⁴				
4.2.1.2.4	коригуючий коефіцієнт				
4.2.2	податкове зобов'язання за об'єм високоактивних джерел іонізуючого випромінювання (<i>p. 4.2.2.1 + p. 4.2.2.2</i>)				
4.2.2.1	прийнятого до сховища: (<i>p. 4.2.2.1.1 × p. 4.2.2.1.2 × p. 4.2.2.1.3</i>)				
4.2.2.1.1	об'єм джерел іонізуючого випромінювання ¹⁵				
4.2.2.1.2	собівартість зберігання				
4.2.2.1.3	коригуючий коефіцієнт				
4.2.2.2	накопичених у сховищах (<i>p. 4.2.2.2.1 × p. 4.2.2.2.2 × p. 4.2.2.2.3 × p. 4.2.2.2.4</i>)				
4.2.2.2.1	об'єм джерел іонізуючого випромінювання				
4.2.2.2.2	собівартість зберігання				
4.2.2.2.3	коефіцієнт реструктуризації				
4.2.2.2.4	коригуючий коефіцієнт				
4.3	податкове зобов'язання за об'єм низькоактивних і середньоактивних відходів (<i>p. 4.3.1 + p. 4.3.2</i>)				
4.3.1	податкове зобов'язання за об'єм низькоактивних і середньоактивних радіоактивних відходів (<i>p. 4.3.1.1 + p. 4.3.1.2</i>)				
4.3.1.1	прийнятого до сховища: (<i>p. 4.3.1.1.1 × p. 4.3.1.1.2 × p. 4.3.1.1.3</i>)				
4.3.1.1.1	об'єм радіоактивних відходів				
4.3.1.1.2	собівартість зберігання				
4.3.1.1.3	коригуючий коефіцієнт				
4.3.1.2	накопичених у сховищах (<i>p. 4.3.1.2.1 × p. 4.3.1.2.2 × p. 4.3.1.2.3 × p. 4.3.1.2.4</i>)				
4.3.1.2.1	об'єм радіоактивних відходів				
4.3.1.2.2	собівартість зберігання				
4.3.1.2.3	коефіцієнт реструктуризації				
4.3.1.2.4	коригуючий коефіцієнт				
4.3.2	податкове зобов'язання за об'єм низькоактивних і середньоактивних джерел іонізуючого випромінювання				

	<i>(р. 4.3.2.1 + р. 4.3.2.2)</i>				
4.3.2.1	прийнятого до сховища: <i>(р. 4.3.2.1.1 × р. 4.3.2.1.2 × р. 4.3.2.1.3)</i>				
4.3.2.1.1	об'єм джерел іонізуючого випромінювання				
4.3.2.1.2	собівартість зберігання				
4.3.2.1.3	коригуючий коефіцієнт				
4.3.2.2	накопичених у сховищах <i>(р. 4.3.2.2.1 × р. 4.3.2.2.2 × р. 4.3.2.2.3 × р. 4.3.2.2.4)</i>				
4.3.2.2.1	об'єм джерел іонізуючого випромінювання				
4.3.2.2.2	собівартість зберігання				
4.3.2.2.3	коефіцієнт реструктуризації				
4.3.2.2.4	коригуючий коефіцієнт				

5	податкове зобов'язання, що уточнюється ¹⁶ <i>(р. 4 додатка 4, що уточнюється)</i>		
	5.1	зобов'язання, що збільшується: <i>якщо (р. 4 > р. 5), то (р. 4 – р. 5)</i>	
	5.2	зобов'язання, що зменшується: <i>якщо (р. 5 > р. 4), то (р. 5 – р. 4)</i>	

6	розмір штрафу ¹⁷	
---	-----------------------------	--

7	сума штрафу <i>(р. 5.1 × р. 6)</i>	
---	---------------------------------------	--

8	сума пені ¹⁸	
---	-------------------------	--

Інформація, наведена у розрахунку, є достовірною.

Дата заповнення (дд.мм.рррр)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)/
фізична особа (представник)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵

М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер

_____ (особа, відповідальна за ведення (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого органу)

Додаток 5
до Податкової декларації
екологічного податку

порядковий № Податкової декларації ¹

Розрахунок ² №
за утворення радіоактивних відходів і сплачується
за придбання джерел(а) іонізуючого випромінювання

	звітний		звітний новий		уточнюючий
--	---------	--	---------------	--	------------

1	податковий період:					
	1.1	звітний:				
		квартал		2	0	року
	1.2	що уточнюється ³ :				
	квартал		2	0	року	

2	податковий номер платника податків ⁴									
	або серія та номер паспорта ⁵									

3	код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ ⁶									

№ з/п	об'єкт оподаткування		ставка ⁸	величина ⁹ (к.2×к.3×к.4)
	кількість ідентичних джерел іонізуючого випромінювання	вартість джерела іонізуючого випромінювання ⁷		
1	2	3	4	5
4	податкове зобов'язання за звітний період (усього) (р. 4.1. + р. 4.2 +...)			
4.1 ¹⁰				
4.2				

5	податкове зобов'язання, що уточнюється ¹¹ (р. 4 додатка 5, що уточнюється)			
	5.1	зобов'язання, що збільшується: якщо (р. 4 > р. 5), то (р. 4 – р. 5)		
	5.2	зобов'язання, що зменшується: якщо (р. 5 > р. 4), то (р. 5 – р. 4)		

6	розмір штрафу ¹²	
----------	-----------------------------	--

7	сума штрафу	<i>(р. 5.1 × р. 6)</i>
----------	-------------	------------------------

8	сума пені ¹³	
----------	-------------------------	--

Інформація, наведена у розрахунку, є достовірною.

Дата заповнення (дд.мм.рррр)

		.			.				
--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)/

фізична особа (представник)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵

М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер

(особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта) ⁵

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Відмітка про одержання
(штамп контролюючого
органу)

Додаток 6
до Податкової декларації
екологічного податку

порядковий № Податкової декларації ¹

Розрахунок 2 №

за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками
понад установлені особливими умовами ліцензії строк

	звітний		звітний новий		уточнюючий		
1	податковий період:						
	1.1	звітний:					
		квартал		2 0	року		
	1.2	що уточнюється ³ :					
	квартал		2 0	року			
2	податковий номер платника податків ⁴						
	або серія та номер паспорта ⁵						
3	код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ ⁶						
№ з/п	категорія відходів	об'єкт оподаткування ⁷		ставка податку ⁸		строк ⁹	величина ¹⁰ (к.3.1 × к.4.1 × к.5) або к.3.2 × к.4.2 × к.5)
		м ³	см ³	грн/м ³	грн/см ³		
1	2	3.1	3.2	4.1	4.2	5	6
4	податкове зобов'язання за звітний період, усього (р. 4.1 + р. 4.2 + ...)						
4.1 ¹¹							
4.2							
5	податкове зобов'язання, що уточнюється ¹² (р. 4 додатка 6, що уточнюється)						
	5.1	зобов'язання, що збільшується: якщо (р. 4 > р. 5), то (р. 4 – р. 5)					
	5.2	зобов'язання, що зменшується: якщо (р. 5 > р. 4), то (р. 5 – р. 4)					
6	розмір штрафу ¹³						
7	сума штрафу (р. 5.1 × р. 6)						

8	сума пені ¹⁴	
---	-------------------------	--

Інформація, наведена у розрахунку, є достовірною.

Дата заповнення (дд.мм.рррр)

		.			.				
--	--	---	--	--	---	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)/

фізична особа (представник)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або

серія та номер паспорта)⁵

М.П. (за наявності)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер

(особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(реєстраційний номер облікової картки платника податків або

серія та номер паспорта)⁵

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Додаток 7
до Податкової декларації
екологічного податку

**Кодифікатор
забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря
стаціонарними джерелами забруднення**

КОД	НАЗВА, КЛАС НЕБЕЗПЕЧНОСТІ, ОРІЄНТОВНО БЕЗПЕЧНИЙ РІВЕНЬ ВПЛИВУ ЗАБРУДНЮЮЧОЇ РЕЧОВИНИ (СПОЛУКИ)
1	2
243.1.000	Окремі забруднюючі речовини, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення:
243.1.001	азоту оксиди
243.1.002	аміак
243.1.003	ангідрид сірчистий
243.1.004	ацетон
243.1.005	бенз(о)пірен
243.1.006	бутилацетат
243.1.007	ванадію п'ятиокис
243.1.008	водень хлористий
243.1.009	вуглецю окис
243.1.010	вуглеводні
243.1.011	газоподібні фтористі сполуки
243.1.012	тверді речовини
243.1.013	кадмію сполуки
243.1.014	марганець та його сполуки
243.1.015	нікель та його сполуки
243.1.016	озон
243.1.017	ртуть та її сполуки
243.1.018	свинець та його сполуки
243.1.019	сірководень
243.1.020	сірковуглець
243.1.021	спирт н-бутиловий
243.1.022	стирол
243.1.023	фенол
243.1.024	формальдегід
243.1.025	хром та його сполуки

1	2
243.2.000	Забруднюючі речовини (сполуки), що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, які не зазначені в групі кодів 243.1.000 та на які встановлено клас небезпечності
243.2.001	I клас небезпечності
243.2.002	II клас небезпечності
243.2.003	III клас небезпечності
243.2.004	IV клас небезпечності
243.3.000	Забруднюючі речовини (сполуки), що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, які не зазначені в групі кодів 243.1.000 та для яких не встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю) і встановлено орієнтовно безпечний рівень їх впливу в атмосферному повітрі населених пунктів:
243.3.001	менше ніж 0,0001 міліграма на 1 куб. м.
243.3.002	0,0001 - 0,001 (включно) міліграма на 1 куб. м.
243.3.003	понад 0,001 - 0,01 (включно) міліграма на 1 куб. м.
243.3.004	понад 0,01 - 0,1 (включно) міліграма на 1 куб. м.
243.3.005	понад 0,1 міліграма на 1 куб. м.
243.4.001	Двоокис вуглецю, що викидається в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення
243.5.001	Забруднюючі речовини (сполуки), що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, які не зазначені в групі кодів 243.1.000 та для яких не встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю) та орієнтовно безпечний рівень їх впливу в атмосферному повітрі населених пунктів

Додаток 8
до Податкової декларації
екологічного податку

Кодифікатор
забруднюючих речовин, що скидаються у водні об'єкти

КОД	НАЗВА, ГРАНИЧНОДОПУСТИМА КОНЦЕНТРАЦІЯ АБО ОРІЄНТОВНО БЕЗПЕЧНИЙ РІВЕНЬ ВПЛИВУ ЗАБРУДНЮЮЧОЇ РЕЧОВИНИ
245.1.000	Забруднюючі речовини, що скидаються у водні об'єкти:
245.1.001	азот амонійний
245.1.002	органічні речовини (за показниками БСК 5)
245.1.003	завислі речовини
245.1.004	нафтопродукти
245.1.005	нітрати
245.1.006	нітриди
245.1.007	сульфати
245.1.008	фосфати
245.1.009	хлориди
245.2.000	Забруднюючі речовини, що скидаються у водні об'єкти, які не зазначені в групі кодів 245.1.000 та для яких встановлено граничнодопустиму концентрацію або визначено орієнтовно безпечний рівень впливу:
245.2.001	до 0,001 (включно)
245.2.002	понад 0,001 - 0,1 (включно)
245.2.003	понад 0,1 - 1 (включно)
245.2.004	понад 1 - 10 (включно)
245.2.005	понад 10
245.3.001	Забруднюючі речовини, що скидаються у водні об'єкти, які не зазначені в групі кодів 245.1.000 та для яких не встановлено граничнодопустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу

Додаток 9
до Податкової декларації
екологічного податку

**Кодифікатор
відходів, що розміщуються
у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах**

КОД	НАЗВА, КЛАС НЕБЕЗПЕКИ ТА РІВЕНЬ НЕБЕЗПЕЧНОСТІ ВІДХОДІВ
246.1.000	Надзвичайно небезпечні відходи:
246.1.001	обладнання та прилади, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням
246.1.002	люмінесцентні лампи
246.2.000	Відходи, на які встановлено клас небезпеки та рівень небезпечності:
246.2.001	надзвичайно небезпечні
246.2.002	високонебезпечні
246.2.003	помірно небезпечні
246.2.004	малонебезпечні
246.2.005	малонебезпечні нетоксичні відходи гірничодобувної промисловості
246.3.000	Відходи, на які не встановлено клас небезпеки та рівень небезпечності

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Додаток К.1

Затверджений у сумі _____
_____ грн
(сума словами і цифрами)

(посада)

(підпис) (ініціали і прізвище)

(число, місяць, рік) М. П.

КОШТОРИС
на ____ рік

(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету _____,
код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету _____,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва
Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової
класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують
програмно-цільового методу)* _____)

(грн)

Найменування	Код	Усього на рік		РАЗОМ
		загальний фонд	спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
НАДХОДЖЕННЯ - усього	x			
Надходження коштів із загального фонду бюджету	x		x	
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у тому числі:	x			
<i>надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством</i>	25010000	x		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші джерела власних надходжень бюджетних установ</i>	25020000	x		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші надходження, у тому числі:</i>		x		
<i>інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів бюджету)</i>		x		

1	2	3	4	5
<i>фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання)</i>		x		
<i>повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, класифікації кредитування бюджету)</i>		x		
		x	**	**
ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ - усього	x			
Поточні видатки	2000			
<i>Оплата праці</i>	2110			
<i>Заробітна плата</i>	2111			
<i>Грошове забезпечення військовослужбовців</i>	2112			
<i>Нарахування на оплату праці</i>	2120			
<i>Використання товарів і послуг</i>	2200			
<i>Предмети, матеріали, обладнання та інвентар</i>	2210			
<i>Медикаменти та перев'язувальні матеріали</i>	2220			
<i>Продукти харчування</i>	2230			
<i>Оплата послуг (крім комунальних)</i>	2240			
<i>Видатки на відрядження</i>	2250			
<i>Видатки та заходи спеціального призначення</i>	2260			
<i>Оплата комунальних послуг та енергоносіїв</i>	2270			
<i>Оплата теплопостачання</i>	2271			
<i>Оплата водопостачання та водовідведення</i>	2272			
<i>Оплата електроенергії</i>	2273			
<i>Оплата природного газу</i>	2274			
<i>Оплата інших енергоносіїв</i>	2275			
<i>Оплата енергосервісу</i>	2276			
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2280			
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2281			
<i>Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку</i>	2282			

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

1	2	3	4	5
Обслуговування боргових зобов'язань	2400			
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	2410			
Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	2420			
Поточні трансферти	2600			
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610			
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620			
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	2630			
Соціальне забезпечення	2700			
Виплата пенсій і допомоги	2710			
Стипендії	2720			
Інші виплати населенню	2730			
Інші поточні видатки	2800			
Капітальні видатки	3000			
Придбання основного капіталу	3100			
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110			
Капітальне будівництво (придбання)	3120			
<i>Капітальне будівництво (придбання) житла</i>	3121			
<i>Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів</i>	3122			
Капітальний ремонт	3130			
<i>Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)</i>	3131			
<i>Капітальний ремонт інших об'єктів</i>	3132			
Реконструкція та реставрація	3140			
<i>Реконструкція житлового фонду (приміщень)</i>	3141			
<i>Реконструкція та реставрація інших об'єктів</i>	3142			
<i>Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури</i>	3143			
Створення державних запасів і резервів	3150			

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Придбання землі та нематеріальних активів	3160			
Капітальні трансферти	3200			
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210			
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220			
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230			
Капітальні трансферти населенню	3240			
Надання внутрішніх кредитів	4110			
<i>Надання кредитів органам державного управління інших рівнів</i>	4111			
<i>Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям</i>	4112			
<i>Надання інших внутрішніх кредитів</i>	4113			
Надання зовнішніх кредитів	4210			
Нерозподілені видатки	9000			

Керівник

_____ (підпис) (ініціали і прізвище)

Керівник бухгалтерської служби /
начальник планово-фінансового підрозділу

_____ (підпис) (ініціали і прізвище)

_____ (число, місяць, рік)

М. П.***

ЗВЕДЕНИЙ КОШТОРИС

на ____ рік

Вид бюджету _____,
код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету _____,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу)*)

(тис. грн)

Найменування	Код	Усього на рік		РАЗОМ
		загальний фонд	спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
НАДХОДЖЕННЯ - усього	x			
Надходження коштів із загального фонду бюджету	x		x	
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у тому числі:	x			
<i>надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством</i>	25010000	x		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші джерела власних надходжень бюджетних установ</i>	25020000	x		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші надходження, у тому числі:</i>		x		
<i>інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів бюджету)</i>		x		
<i>фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання)</i>		x		

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, класифікації кредитування бюджету)</i>		x		
		x	**	**
ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ - усього	x			
Поточні видатки	2000			
<i>Оплата праці</i>	2110			
<i>Заробітна плата</i>	2111			
<i>Грошове забезпечення військовослужбовців</i>	2112			
<i>Нарахування на оплату праці</i>	2120			
Використання товарів і послуг	2200			
<i>Предмети, матеріали, обладнання та інвентар</i>	2210			
<i>Медикаменти та перев'язувальні матеріали</i>	2220			
<i>Продукти харчування</i>	2230			
<i>Оплата послуг (крім комунальних)</i>	2240			
<i>Видатки на відрядження</i>	2250			
<i>Видатки та заходи спеціального призначення</i>	2260			
<i>Оплата комунальних послуг та енергоносіїв</i>	2270			
<i>Оплата теплопостачання</i>	2271			
<i>Оплата водопостачання та водовідведення</i>	2272			
<i>Оплата електроенергії</i>	2273			
<i>Оплата природного газу</i>	2274			
<i>Оплата інших енергоносіїв</i>	2275			
<i>Оплата енергосервісу</i>	2276			
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2280			
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2281			

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку</i>	2282			
<i>Обслуговування боргових зобов'язань</i>	2400			
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	2410			
Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	2420			
<i>Поточні трансферти</i>	2600			
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610			
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620			
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	2630			
<i>Соціальне забезпечення</i>	2700			
Виплата пенсій і допомоги	2710			
Стипендії	2720			
Інші виплати населенню	2730			
<i>Інші поточні видатки</i>	2800			
<i>Капітальні видатки</i>	3000			
<i>Придбання основного капіталу</i>	3100			
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110			
Капітальне будівництво (придбання)	3120			
<i>Капітальне будівництво (придбання) житла</i>	3121			
<i>Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів</i>	3122			
Капітальний ремонт	3130			
<i>Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)</i>	3131			
<i>Капітальний ремонт інших об'єктів</i>	3132			
Реконструкція та реставрація	3140			
<i>Реконструкція житлового фонду (приміщень)</i>	3141			

1	2	3	4	5
<i>Реконструкція та реставрація інших об'єктів</i>	3142			
<i>Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури</i>	3143			
Створення державних запасів і резервів	3150			
Придбання землі та нематеріальних активів	3160			
Капітальні трансферти	3200			
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210			
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220			
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230			
Капітальні трансферти населенню	3240			
Надання внутрішніх кредитів	4110			
<i>Надання кредитів органам державного управління інших рівнів</i>	4111			
<i>Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям</i>	4112			
<i>Надання інших внутрішніх кредитів</i>	4113			
Надання зовнішніх кредитів	4210			
Нерозподілені видатки	9000			

Керівник

(підпис) (ініціали і прізвище)

Керівник бухгалтерської служби /
начальник планово-фінансового
підрозділу

(підпис) (ініціали і прізвище)

(число, місяць, рік)

М. П. ***

Додаток К.2

**ТИПОВИЙ ПЕРЕЛІК
бюджетних програм та результативних показників
їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Освіта”
(затверджений наказом Міністерства фінансів України та
Міністерства освіти і науки України від 01.06.2010 N 298/519)**

Програма	Дошкільна освіта (Код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (далі - КТКВК) 070101)
Мета	Надання дошкільної освіти дошкільними навчальними закладами
Завдання	Результативні показники
<i>1</i>	<i>2</i>
Забезпечити створення належних умов для надання на належному рівні дошкільної освіти та виховання дітей	Показники затрат: кількість дошкільних навчальних закладів, од.; кількість груп, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: кількість дітей, що відвідують дошкільні заклади, осіб; кількість дітей від 0 до 6 років, осіб. Показники ефективності: витрати на перебування 1 дитини в дошкільному закладі, грн; діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, од.; відсоток охоплення дітей дошкільною освітою
Програма	Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами (КТКВК 070201)
Мета	Забезпечення надання послуг з загальної середньої освіти в денних загальноосвітніх закладах
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання відповідних послуг денними загальноосвітніми навчальними закладами	Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб. Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, дн.</p>
Програма	Надання загальної середньої освіти вечірніми (змінними) школами (КТКВК 070202)
Мета	Забезпечення надання загальної середньої освіти працюючій молоді
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання загальної середньої освіти працюючій молоді	<p>Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб. Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, од.</p>
Програма	Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми школами-інтернатами, загальноосвітніми санаторними школами-інтернатами (КТКВК 070301)
Мета	Забезпечення надання освіти в загальноосвітніх, санаторних школах-інтернатах
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання належної освіти та відповідних умов перебування учнів у загальноосвітніх, санаторних школах-інтернатах	<p>Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: чисельність учнів, осіб; кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб. Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, од.</p>
Програма	Дошкільна освіта (Код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (далі - КТКВК) 070101)
Мета	Надання дошкільної освіти дошкільними навчальними закладами
Завдання	Результативні показники
Забезпечити створення належних умов для надання на належному рівні дошкільної освіти та виховання дітей	<p>Показники затрат: кількість дошкільних навчальних закладів, од.; кількість груп, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: кількість дітей, що відвідують дошкільні заклади, осіб; кількість дітей від 0 до 6 років, осіб. Показники ефективності: витрати на перебування 1 дитини в дошкільному закладі, грн; діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, од.; відсоток охоплення дітей дошкільною освітою.</p>
Програма	Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами (КТКВК 070201)
Мета	Забезпечення надання послуг з загальної середньої освіти в денних загальноосвітніх закладах
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання відповідних послуг денними загальноосвітніми навчальними закладами	<p>Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб. Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, дн.</p>
Програма	Надання загальної середньої освіти вечірніми (змінними) школами (КТКВК 070202)
Мета	Забезпечення надання загальної середньої освіти працюючій молоді
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання загальної середньої освіти працюючій молоді	<p>Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб. Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, од.</p>
Програма	Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми школами-інтернатами, загальноосвітніми санаторними школами-інтернатами (КТКВК 070301)
Мета	Забезпечення надання освіти в загальноосвітніх, санаторних школах-інтернатах
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання належної освіти та відповідних умов перебування учнів у загальноосвітніх, санаторних школах-інтернатах	<p>Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту: чисельність учнів, осіб; кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб.</p> <p>Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн.</p> <p>Показники якості: кількість днів відвідування, од.</p>
Програма	Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми школами-інтернатами для дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування (КТКВК 070302)
Мета	Забезпечення надання освіти у загальноосвітніх школах-інтернатах для дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання належної освіти та відповідних умов перебування учнів у інтернатах для дітей-сиріт	<p>Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту: чисельність учнів, осіб; кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб.</p> <p>Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн.</p> <p>Показники якості: кількість днів відвідування, од.</p>
Програма	Надання освіти в дитячих будинках, утримання та забезпечення їх діяльності (КТКВК 070303)
Мета	Забезпечення надання освіти в дитячих будинках
Завдання	Результативні показники
Забезпечити охоплення дітей-сиріт вихованням та наданням освіти у дитячих будинках	<p>Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість вихованців, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>діто-дні відвідування, дн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>кількість днів відвідування, од.</p>
Програма	Забезпечення належних умов для виховання та розвитку дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, в дитячих будинках сімейного типу та прийомних сім'ях (КТКВК 070303)
Мета	Забезпечення охоплення дітей-сиріт сімейними формами виховання
Завдання	Результативні показники
Забезпечити охоплення дітей-сиріт сімейними формами виховання - дитячими будинками сімейного типу та прийомними сім'ями	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість дитячих будинків сімейного типу, од.;</p> <p>кількість прийомних сімей, од.;</p> <p>кількість прийомних батьків, осіб;</p> <p>кількість батьків-вихователів, осіб.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість вихованців у дитячих будинках сімейного типу, осіб;</p> <p>кількість вихованців у прийомних сім'ях, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>діто-дні відвідування, дн.</p>
Програма	Надання загальної середньої освіти спеціальними загальноосвітніми школами-інтернатами, школами та іншими навчальними закладами для дітей, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку (КТКВК 070304)
Мета	Забезпечення надання загальної середньої освіти дітям, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання загальної середньої освіти дітям, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів (за ступенями шкіл), од.;</p> <p>кількість класів (за ступенями шкіл), од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>чисельність учнів, осіб ;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб.</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, од.
Програма	Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми спеціалізованими школами-інтернатами з поглибленим вивченням окремих предметів і курсів для поглибленої підготовки дітей в галузі науки і мистецтв, фізичної культури і спорту, інших галузях, ліцеями з посиленою військово-фізичною підготовкою (КТКВК 070307)
Мета	Забезпечення надання загальної середньої освіти загальноосвітніми спеціалізованими школами-інтернатами з поглибленим вивченням окремих предметів і курсів для поглибленої підготовки дітей у галузі науки і мистецтв, фізичної культури і спорту, інших галузях, ліцеями з посиленою військово-фізичною підготовкою
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання належної освіти та відповідних умов перебування учнів у загальноосвітніх закладах з поглибленим вивченням середньорічне число окремих предметів	Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; кількість класів (за ступенями шкіл), од.; посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: чисельність учнів, осіб; кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб. Показники ефективності: діто-дні відвідування, дн. Показники якості: кількість днів відвідування, од.
Програма	Надання позашкільної освіти позашкільними закладами освіти, заходи із позашкільної роботи з дітьми (КТКВК 070401)
Мета	Залучення та забезпечення надання належних умов виховання дітей в умовах позашкільної освіти
Завдання	Результативні показники
Забезпечити залучення та надання належних умов виховання дітей в умовах позашкільної освіти	Показники затрат: кількість закладів (за ступенями шкіл), од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середньорічна кількість дітей, які отримують позашкільну освіту, осіб;</p> <p>середньорічна кількість путівок, яку планується придбати, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 дитину, яка отримує позашкільну освіту, грн;</p> <p>витрати на 1 дитину, яку планується оздоровити, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>відсоток дітей, які будуть оздоровлені, %;</p> <p>відсоток дітей, які візьмуть участь у тренувально-оздоровчих зборах, %</p>
Програма	Підготовка робітничих кадрів закладами професійно-технічної освіти (КТКВК 070501)
Мета	Створення умов для професійної самореалізації особистості та забезпечення потреб суспільства і держави у кваліфікованих робітниках
Завдання	Результативні показники
Забезпечити підготовку кваліфікованих робітничих кадрів для потреб суспільства і держави	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>Середньорічна кількість учнів, осіб;</p> <p>Середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;</p> <p>кількість випускників, осіб;</p> <p>кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 учня, грн.</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	Показники якості: відсоток учнів, які отримують відповідний документ про освіту, %; відсоток працевлаштованих випускників, %
Програма	Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації (КТКВК 070601)
Мета	Забезпечення підготовки фахівців у вищих навчальних закладах I та II рівнів акредитації
Завдання	Результативні показники
Забезпечити підготовку для регіону фахівців у вищих навчальних закладах I та II рівнів акредитації	Показники затрат: кількість закладів, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього -середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: Середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб; середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб; середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб; середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб; середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб; середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб; кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб; кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб; кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання; кількість випускників, осіб; кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб. Показники ефективності: витрати на 1 приведенного студента, грн. Показники якості: Відсоток студентів, які отримують відповідний документ про освіту, %; Відсоток працевлаштованих випускників, %
Програма	Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I і II рівнів акредитації (КТКВК 070601)
Мета	Забезпечення підготовки фахівців у вищих навчальних закладах I та II рівнів акредитації

Продовження додатку К.2

1	2
Завдання	Результативні показники
Забезпечити підготовку для регіону фахівців у вищих навчальних закладах I та II рівнів акредитації	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>Середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб;</p> <p>Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;</p> <p>кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання;</p> <p>кількість випускників, осіб;</p> <p>кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на I приведенного студента, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>відсоток студентів, які отримають відповідний документ про освіту, %;</p> <p>відсоток працевлаштованих випускників, %</p>
Програма	Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації (КТКВК 070602)
Мета	Забезпечення підготовки фахівців у вищих навчальних закладах III та IV рівнів акредитації
Завдання	Результативні показники
Забезпечити підготовку для регіону фахівців у вищих навчальних закладах III та IV рівнів акредитації	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість закладів, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середньорічна кількість студентів денної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість студентів заочної форми навчання, осіб;</p> <p>середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться на повному державному забезпеченні, осіб;</p> <p>середньорічна кількість дітей-сиріт, які знаходяться під опікою, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні, осіб;</p> <p>кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб;</p> <p>середньорічна кількість докторантів, осіб;</p> <p>кількість осіб, прийнятих на I курс на денну форму навчання;</p> <p>кількість випускників, осіб;</p> <p>кількість випускників, які будуть працевлаштовані, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>витрати на 1 приведенного студента, грн;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн;</p> <p>витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн;</p> <p>витрати на 1 докторанта, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>Відсоток студентів, які отримують відповідний документ про освіту, %;</p> <p>Відсоток працевлаштованих випускників, %</p>
Програма	Підвищення кваліфікації, перепідготовка кадрів закладами післядипломної освіти III і IV рівнів акредитації (академіями, інститутами, центрами підвищення кваліфікації) (КТКВК 070701)
Мета	Забезпечення підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів закладами післядипломної освіти III та IV рівнів акредитації (академіями, інститутами, центрами підвищення кваліфікації)

Продовження додатку К.2

1	2
Завдання	Результативні показники
Забезпечити підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів закладами післядипломної освіти III та IV рівнів акредитації	<p>Показники затрат: Кількість закладів, од.; Середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту: Середньорічна кількість фахівців, які пройдуть перепідготовку, осіб; середньорічна кількість слухачів, які пройдуть підвищення кваліфікації, осіб; середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва, осіб; середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва, осіб; середньорічна кількість докторантів, осіб.</p> <p>Показники ефективності: витрати на 1 фахівця, що пройде перепідготовку, грн; витрати на 1 фахівця, що підвищить кваліфікацію, грн; витрати на 1 аспіранта, який навчається з відривом від виробництва, грн; витрати на 1 аспіранта, який навчається без відриву від виробництва, грн; витрати на 1 докторанта, грн.</p> <p>Показники якості: Відсоток фахівців, які отримають відповідний документ про освіту, %</p>
Програма	Підвищення кваліфікації, перепідготовка кадрів іншими закладами післядипломної освіти (КТКВК 070702)
Мета	Забезпечення підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів іншими закладами післядипломної освіти
Завдання	Результативні показники
Забезпечити реалізацію інших заходів з післядипломної освіти	<p>Показники затрат: Кількість закладів, од.; Середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) науково-педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p>

Продовження додатку К.2

1	2
	<p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: Середньорічна кількість фахівців, які пройдуть перепідготовку, осіб; Середньорічна кількість слухачів, які пройдуть підвищення кваліфікації, осіб. Показники ефективності: витрати на 1 фахівця, що пройде перепідготовку, грн; витрати на 1 фахівця, що підвищить кваліфікацію, грн. Показники якості: відсоток фахівців, які отримують відповідний документ про освіту, %</p>
Програма	Придбання, доставка та зберігання підручників і посібників (КТКВК 070801)
Мета	Забезпечення зберігання і доставки підручників та посібників для потреб установ освіти
Завдання	Показники виконання програми
Забезпечити підручниками та посібниками установи освіти	<p>Показники затрат: видатки, пов'язані із доставкою підручників і посібників, тис. грн; видатки, пов'язані із зберіганням підручників і посібників, тис. грн; видатки, пов'язані із придбанням підручників і посібників, тис. грн. Показники продукту: кількість придбаних примірників підручників і посібників, од. Показники ефективності: вартість придбання примірника підручника / посібника, грн. Показники якості: Забезпеченість установ освіти підручниками та посібниками, %</p>
Програма	Методичне забезпечення діяльності навчальних закладів та інші заходи в галузі освіти (КТКВК 070802)
Мета	Забезпечення належної методичної роботи установами освіти
Завдання	Результативні показники
Забезпечити належну методичну роботу в установах освіти	<p>Показники затрат: Кількість закладів, од.; Середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: Кількість виготовлених примірників навчально-методичної літератури, од. Показники ефективності: вартість виготовлення одного примірника навчально-методичної літератури, грн. Показники якості: забезпеченість установ освіти навчально-методичною літературою, %</p>

Продовження додатку К.2

1	2
Програма	Здійснення технічного нагляду за будівництвом і капітальним ремонтом та іншими окремими господарськими функціями (КТКВК 070803)
Мета	Забезпечення технічного нагляду за будівництвом та капітальним ремонтом
Завдання	Результативні показники
Забезпечити своєчасний та технічний нагляд за будівництвом та капітальним ремонтом	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість служб технічного нагляду, од.;</p> <p>середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість установ, де проведено реконструкцію чи капремонт, од.;</p> <p>площа відремонтованих приміщень, кв.м.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>вартість 1 кв.м відремонтованих приміщень, грн;</p> <p>вартість 1 кв.м відбудованих приміщень, грн</p>
Програма	Централізоване ведення бухгалтерського обліку (КТКВК 070804)
Мета	Забезпечення фінансування закладів освіти, контроль за веденням бухгалтерського обліку та звітності
Завдання	Результативні показники
Забезпечити складання і надання кошторисної, звітної, фінансової документації, фінансування установ освіти згідно з затвердженими кошторисами	<p>Показники затрат:</p> <p>Кількість централізованих бухгалтерій, од.;</p> <p>Середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;</p> <p>середньорічне число штатних одиниць робітників, од.;</p> <p>всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість закладів, які обслуговує централізована бухгалтерія, од.;</p> <p>кількість особових рахунків, од.;</p> <p>кількість складених звітів працівниками бухгалтерії, од.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>Кількість установ, які обслуговує 1 працівник, од.;</p> <p>Кількість особових рахунків, які обслуговує 1 працівник, од.</p>
Програма	Здійснення централізованого господарського обслуговування (КТКВК 070805)
Мета	Забезпечення ведення централізованого господарського обслуговування

Продовження додатку К.2

1	2
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання якісних послуг з централізованого господарського обслуговування	Показники затрат: кількість груп централізованого господарського обслуговування, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього -середньорічне число ставок (штатних одиниць), од. Показники продукту: кількість установ, які обслуговуються групами централізованого господарського обслуговування, од. Показники ефективності: Кількість установ, які обслуговує один працівник, од.
Програма	Утримання інших закладів освіти (КТКВК 070806)
Мета	Забезпечення надання якісних послуг іншими закладами освіти
Завдання	Результативні показники
1. Забезпечити якісну медико-психологічну консультацію учнів 2. Забезпечити проведення культурно-мистецьких заходів та роботу гуртків, секцій, аматорських колективів	Показники затрат: Кількість навчальних закладів, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.; середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього -середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.
Програма	Придбання шкільних автобусів для перевезення дітей, що проживають у сільській місцевості (КТКВК 070807)
Мета	Забезпечення перевезення дітей, що проживають у сільській місцевості, до загальноосвітніх закладів освіти
Завдання	Результативні показники
Забезпечити перевезення дітей, що проживають у сільській місцевості, до загальноосвітніх закладів освіти	Показники затрат: видатки, пов'язані з утриманням шкільних автобусів, тис. грн; видатки, пов'язані з перевезенням дітей, що проживають у сільській місцевості, тис. грн; видатки, пов'язані з придбанням шкільних автобусів, тис. грн. Показники продукту: кількість придбаних автобусів, од.; кількість осіб, які перевозяться за одну поїздку, осіб. Показники ефективності: середня вартість одного придбаного автобуса, грн. Показники якості: Забезпеченість автобусами, %

Продовження додатку К.2

1	2
Програма	Інформатизація та комп'ютеризація навчальних закладів (КТКВК 070807)
Мета	Забезпечення належного рівня інформатизації та комп'ютеризації навчальних закладів
Завдання	Результативні показники
Забезпечити інформатизацію та комп'ютеризацію навчальних закладів	Показники продукту: кількість придбаних комп'ютерних комплексів, од. Показники ефективності: середня вартість одного придбаного комп'ютерного комплексу, грн. Показники якості: Забезпеченість комп'ютерними комплексами, %
Програма	Забезпечення навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін (КТКВК 070807)
Мета	Забезпечення належного рівня викладання природничо-математичних і технологічних дисциплін
Завдання	Результативні показники
Забезпечити належний рівень викладання природничо-математичних і технологічних дисциплін	Показники продукту: кількість придбаних технічних засобів навчання (кабінетів), од. Показники ефективності: середня вартість одного придбаного технічного засобу навчання (кабінету), грн. Показники якості: забезпеченість технічними засобами навчання (кабінетами), %
Програма	Державне пільгове довгострокове кредитування на здобуття освіти (КТКВК 070807)
Мета	Забезпечення державного пільгового довгострокового кредитування на здобуття освіти
Завдання	Результативні показники
Забезпечити належний рівень пільгового довгострокового кредитування на здобуття освіти	Показники продукту: середньорічна кількість одержувачів пільгових довгострокових кредитів на здобуття освіти, од. Показники ефективності: середній розмір пільгового довгострокового кредиту на здобуття освіти, грн
Програма	Інші освітні програми (КТКВК 070807)
Мета	Забезпечення реалізації інших освітніх програм
Завдання	Результативні показники
Забезпечити реалізацію інших освітніх програм	Показники затрат: кількість навчальних закладів, од.; середньорічне число посадових окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць адмінперсоналу, за умовами оплати віднесених до педагогічного персоналу, од.; середньорічне число штатних одиниць спеціалістів, од.;

Продовження додатку К.2

1	2
	середньорічне число штатних одиниць робітників, од.; всього - середньорічне число ставок (штатних одиниць), од.; видатки, пов'язані з реалізацією освітніх програм (розшифрувати), тис.грн
Програма	Надання допомоги дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківського піклування, яким виповнюється 18 років (КТКВК 070808)
Мета	Забезпечення надання допомоги дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківського піклування, яким виповнюється 18 років
Завдання	Результативні показники
Забезпечити надання допомоги дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківського піклування, яким виповнюється 18 років	Показники продукту: середньорічна кількість одержувачів допомоги, од. Показники ефективності: середній розмір допомоги, грн

ТИПОВИЙ ПЕРЕЛІК
бюджетних програм та результативних
показників їх виконання для місцевих бюджетів
у галузі “Охорона здоров'я”
(затверджений Наказом Міністерства фінансів України та
Міністерством охорони здоров'я України від 26.05.2010 N 283/437)

Програма	Багатопрофільна стаціонарна медична допомога населенню (Код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (далі - КТКВК) 080101)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
<i>1</i>	<i>2</i>
1. Забезпечення надання населенню амбулаторно-поліклінічної допомоги 2. Забезпечення надання населенню стаціонарної медичної допомоги	Показники затрат: кількість установ, од.; кількість штатних одиниць, од., у т. ч. лікарів, од.; кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од.; кількість ліжок у стаціонарах денного перебування, од.; кількість ліжок у денних стаціонарах, од. Показники продукту: кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис. од.; кількість ліжко-днів у стаціонарах денного перебування, тис. од.; кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис.од.; кількість лікарських відвідувань (у поліклінічних відділеннях лікарень), осіб; кількість пролікованих хворих у стаціонарі, осіб. Показники ефективності: завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів; завантаженість ліжкового фонду у стаціонарах денного перебування, днів; завантаженість ліжкового фонду у денних стаціонарах, днів; середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів. Показники якості: рівень виявлення захворювань на ранніх стадіях, %; рівень виявлення захворювань у осіб працездатного віку на ранніх стадіях, %; зниження рівня захворюваності порівняно з попереднім роком, %; зниження показника летальності, %
Програма	Багатопрофільна медична допомога населенню, що надається територіальними медичними об'єднаннями (КТКВК 080102)

Продовження додатку К.3

1	2
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
<p>1. Забезпечення надання населенню амбулаторно-поліклінічної допомоги</p> <p>2. Забезпечення надання населенню стаціонарної медичної допомоги</p>	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ, од.;</p> <p>кількість штатних одиниць, од.;</p> <p>кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од.;</p> <p>кількість ліжок у стаціонарах денного перебування, од.;</p> <p>кількість ліжок у денних стаціонарах, од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис. од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у стаціонарах денного перебування, тис. од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис. од.;</p> <p>кількість лікарських відвідувань (у поліклінічних відділеннях лікарень), осіб;</p> <p>кількість пролікованих хворих у стаціонарі, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів;</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у стаціонарах денного перебування, днів;</p> <p>завантаженість ліжкового фонду у денних стаціонарах, днів;</p> <p>середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів.</p> <p>Показники якості:</p> <p>рівень виявлення захворювань на ранніх стадіях, %;</p> <p>зниження рівня захворюваності порівняно з попереднім роком, %;</p> <p>зниження показника летальності, %</p>
Програма	Спеціалізована стаціонарна медична допомога населенню (КТКВК 080201)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
<p>1. Забезпечення надання населенню спеціалізованої амбулаторно-поліклінічної допомоги</p> <p>2. Забезпечення надання населенню спеціалізованої стаціонарної медичної допомоги</p>	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ, од.;</p> <p>кількість штатних одиниць, од.;</p> <p>кількість ліжок у денних стаціонарах, од.;</p> <p>кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од.;</p> <p>кількість ліжок у стаціонарах денного перебування, од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість лікарських відвідувань (у поліклінічних відділеннях), од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис. од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у стаціонарах денного перебування, тис.од.;</p> <p>кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис.од.</p> <p>кількість пролікованих хворих у стаціонарі, осіб,</p>

Продовження додатку К.3

1	2
	<p>у т. ч. у денному стаціонарі, осіб; кількість прооперованих хворих, осіб; кількість проведених операцій, од. Показники ефективності: середня кількість відвідувань у поліклініках на одну штатну посаду лікаря, од.; завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів; завантаженість ліжкового фонду у стаціонарах денного перебування, днів; завантаженість ліжкового фонду у денних стаціонарах, днів; середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів. Показники якості: зниження рівня захворюваності порівняно з попереднім роком, %; зниження показника летальності, %</p>
Програма	Діагностика і лікування у клініках науково-дослідних інститутів (080202)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення надання населенню висококваліфікованої медичної допомоги	<p>Показники затрат: кількість установ, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість ліжок у звичайних стаціонарах, од. Показники продукту: кількість ліжко-днів у звичайних стаціонарах, тис.од.; кількість пролікованих хворих, осіб. Показники ефективності: завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах, днів; середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого, днів. Показники якості: зниження рівня захворюваності в порівнянні з попереднім роком, %; зниження показника летальності, %</p>
Програма	Лікарсько-акушерська допомога вагітним, породіллям та новонародженим (КТКВК 080203)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги вагітним, роділлям, породіллям та новонародженим у лікувально-профілактичних закладах
Завдання	Результативні показники
Забезпечення надання належної лікарсько-акушерської допомоги вагітним, роділлям, породіллям та новонародженим	<p>Показники затрат: кількість пологових будинків, од.; кількість ліжок, од.; кількість штатних одиниць, од., у т. ч. лікарів, од., з них у жіночих консультаціях, од. Показники продукту: кількість ліжко-днів, тис.од.; кількість породіль, осіб;</p>

Продовження додатку К.3

1	2
	<p>кількість новонароджених, осіб; кількість відвідувань жіночих консультацій, од. Показники ефективності: середня тривалість перебування породіль у пологовому будинку, днів; кількість породіль на одного лікаря, осіб; кількість відвідувань на одного лікаря в жіночих консультаціях, од; кількість жінок, які вчасно стали на облік в жіночих консультаціях по вагітності, од.; завантаженість ліжкового фонду, днів. Показники якості: зниження показника летальності, %; зниження кількості кесарських розтинів по відношенню до загальної чисельності пологів</p>
Програма	Санаторне лікування хворих на туберкульоз (КТКВК 080204)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення санаторного лікування хворих на туберкульоз	<p>Показники затрат: кількість санаторіїв, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість ліжок, од. Показники продукту: кількість хворих, які отримали санаторне лікування, осіб; кількість ліжко-днів, тис.од. Показники ефективності: тривалість перебування однієї особи у санаторії, днів; завантаженість ліжкового фонду, днів. Показники якості: Рівень покращення стану здоров'я на момент виписки з санаторію, %</p>
Програма	Санаторне лікування дітей та підлітків із соматичними захворюваннями (крім туберкульозу) (КТКВК 080205)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я дитячого населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення санаторного лікування дітей та підлітків із соматичними захворюваннями (крім туберкульозу)	<p>Показники затрат: кількість санаторіїв, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість ліжок, од. Показники продукту: кількість хворих, які отримали санаторне лікування, осіб; кількість ліжко-днів, тис.од. Показники ефективності: тривалість перебування однієї особи у санаторії, днів; завантаженість ліжкового фонду, днів.</p>

Продовження додатку К.3

1	2
	Показники якості: Рівень покращання стану здоров'я на момент виписки з санаторію, %
Програма	Санаторно-реабілітаційна допомога населенню (КТКВК 080206)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення санаторно-реабілітаційного лікування населення	Показники затрат: кількість санаторіїв, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість ліжок, од. Показники продукту: кількість хворих, які отримали санаторне лікування, осіб; кількість ліжко-днів, тис.од. Показники ефективності: тривалість перебування однієї особи у санаторії, днів; завантаженість ліжкового фонду, днів. Показники якості: рівень покращання стану здоров'я на момент виписки з санаторію, %
Програма	Медико-соціальний захист дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування (КТКВК 080207)
Мета	Утримання, лікування, догляд та виховання дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування
Завдання	Результативні показники
Забезпечення утримання, догляду та надання медичної допомоги дітям у будинках дитини	Показники затрат: число будинків дитини, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість ліжок, од. Показники продукту: кількість ліжко-днів, тис. од.; кількість дітей, що перебувають у закладі, осіб, з них: діти-інваліди, осіб, діти-сироти, осіб. Показники ефективності: завантаженість ліжкового фонду, днів; витрати на утримання однієї дитини, грн
Програма	Створення банків крові та її компонентів (КТКВК 080208)
Мета	Забезпечення медичних закладів препаратами крові та її компонентами
Завдання	Результативні показники
Заготівля і переробка донорської крові та виробництво препаратів крові	Показники затрат: кількість закладів, од.; кількість штатних одиниць, од. Показники продукту: обсяг заготівлі крові, л; обсяги одержаних компонентів крові, л; кількість закладів, яким поставлено компоненти крові, од.

Продовження додатку К.3

1	2
	Показники ефективності: кількість заготовленої продукції на одну штатну посаду, л; середні витрати на 1 л продукту, грн Показники якості: динаміка кількості заготовленої продукції порівняно з минулим роком, %; динаміка кількості заготовленої продукції на одного працівника, %
Програма	Надання швидкої та невідкладної медичної допомоги населенню (КТКВК 080209)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення надання належної, доступної швидкої медичної допомоги населенню	Показники затрат: кількість установ, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість медичних бригад, од. Показники продукту: кількість виїздів за викликами, од.; кількість здійснених приїздів на місце виклику до 15 хв. з моменту звернення, од.; число осіб, яким надано допомогу амбулаторно та при виїздах, осіб. Показники ефективності: відсоток кількості здійснених приїздів на місце виклику до 15 хв. з моменту звернення до загальної кількості виїздів за викликами, %; кількість виїздів на одну бригаду швидкої медичної допомоги, од.; середній час доїзду медичної бригади до місця виклику, хв. Показники якості: зниження показника летальності, %
Програма	Амбулаторно-поліклінічна допомога населенню (КТКВК 080300)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення надання населенню амбулаторно-поліклінічної допомоги	Показники затрат: кількість установ, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість ліжок в денних стаціонарах, од. Показники продукту: кількість лікарських відвідувань, тис. од.; кількість ліжко-днів в денних стаціонарах, тис.од. Показники ефективності: завантаженість ліжкового фонду в денних стаціонарах, днів; середній термін перебування на лікуванні в денному стаціонарі одного хворого, днів; кількість пацієнтів на одного лікаря, осіб. Показники якості: зниження рівня захворюваності з тимчасовою втратою працездатності та первинного виходу на інвалідність, %

Продовження додатку К.3

1	2
Програма	Спеціалізована амбулаторно-поліклінічна допомога населенню (КТКВК 080400)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення надання населенню спеціалізованої амбулаторно-поліклінічної допомоги	Показники затрат: кількість установ, од.; кількість штатних одиниць, од.; кількість ліжок у денних стаціонарах, од. Показники продукту: кількість лікарських відвідувань, тис. од.; кількість ліжко-днів у денних стаціонарах, тис.од. Показники ефективності: завантаженість ліжкового фонду в денних стаціонарах, днів; середній термін перебування на лікуванні в денному стаціонарі одного хворого, днів; кількість пацієнтів на одного лікаря, осіб. Показники якості: зниження рівня захворюваності з тимчасовою втратою працездатності та первинний вихід на інвалідність, %
Програма	Надання стоматологічної допомоги населенню (КТКВК 080500)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення надання належної лікувально-оздоровчої та профілактичної стоматологічної допомоги населенню	Показники затрат: кількість закладів, од.; кількість штатних одиниць, од. Показники продукту: кількість лікарських відвідувань, од.; чисельність осіб, яким проведена планова санація, осіб; кількість протезувань всього, од., у т. ч. пільгових протезувань, од. Показники ефективності: кількість пролікованих пацієнтів на одного лікаря-стоматолога, осіб; відсоток осіб, що отримали пільгове зубопротезування, до загальної кількості осіб, що перебувають на черзі на пільгове зубопротезування, %
Програма	Первинна медико-санітарна допомога (КТКВК 080600)
Мета	Підвищення рівня надання медичної допомоги та збереження здоров'я населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення діагностування і виявлення захворювання на ранніх стадіях та надання	Показники затрат: кількість установ, од.; кількість штатних одиниць, од. Показники продукту: кількість лікарських відвідувань, тис. од.; кількість відвідувань на дому, тис. од.

Продовження додатку К.3

1	2
первинної медичної допомоги	Показники ефективності: середня кількість відвідувань на одну штатну посаду лікаря, од.; середня вартість одного відвідування, грн Показники якості: динаміка рівня виявлення захворювань на ранніх стадіях, %
Програма	Заходи по боротьбі з епідеміями (КТКВК 080703)
Мета	Стабілізація епідемічної ситуації
Завдання	Результативні показники
Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів	
Програма	Інформаційно-методичне та просвітницьке забезпечення в галузі охорони здоров'я (КТКВК 080704)
Мета	Інформаційне забезпечення населення з питань здорового способу життя та санітарно-гігієнічного виховання
Завдання	Результативні показники
Забезпечення зростання рівня гігієнічної освіченості населення, ощадливого ставлення до свого здоров'я, прищеплення навиків здорового способу життя	Показники затрат: кількість закладів, од.; кількість штатних одиниць, од. Показники продукту: кількість виданих брошур, буклетів, плакатів тощо, од.; кількість надрукованих статей, заміток у ЗМІ, од. Показники ефективності: кількість виданої продукції на одного працівника, од. Показники якості: динаміка кількості видань на одного працівника, %
Програма	Проведення належної медико-соціальної експертизи (МСЕК) (КТКВК 081001)
Мета	Забезпечення проведення належної медико-соціальної експертизи
Завдання	Результативні показники
Надання обґрунтованих висновків щодо наявності та рівня стійкої втрати працездатності освідчуваних осіб	Показники затрат: кількість закладів, од.; кількість штатних одиниць, од. Показники продукту: кількість проведених освідчень первинно-скерованих на МСЕК, од.; кількість проведених освідчень, скерованих на МСЕК на переосвідчення, од. кількість випадків переходу з групи на групу інвалідності, од.; кількість випадків зняття групи інвалідності, од.; кількість випадків встановлення первинної інвалідності, од. Показники ефективності: кількість проведених освідчень на одного лікаря, од.; вартість одного освідчення, грн

Продовження додатку К.3

1	2
Програма	Інші заходи в галузі охорони здоров'я (КТКВК 081002)
Мета	Забезпечення проведення інших заходів у галузі охорони здоров'я
Завдання	Результативні показники
1. Встановлення причин достовірності ненасильницької та насильницької смерті 2. Інформаційно-аналітичне забезпечення закладів охорони здоров'я	Показники затрат: кількість закладів, од.; кількість штатних одиниць, од. Показники продукту: кількість проведених розтинів, од.; кількість проведених мікро-, гістологічних та інших досліджень, од.; кількість звітних форм, од. кількість аналітичних довідок, методичних рекомендацій, письмових роз'яснень, довідників, іншої інформації, од.; кількість проведених статистичних ревізій, перевірок, участі у комплексних комісіях, од.; кількість кураторських виїздів спеціалістів, од. Показники ефективності: кількість проведених розтинів і досліджень на одного працівника, од.; кількість кураторських виїздів на одного працівника, од.; кількість аналітичних довідок, методичних рекомендацій, письмових роз'яснень, довідників, іншої інформації на одного працівника, од.; кількість звітних форм на одного працівника, од.
Програма	Служби технічного нагляду за будівництвом та капітальним ремонтом (КТКВК 081003)
Мета	Забезпечення технічного нагляду за функціонуванням, ремонтом, обслуговуванням та експлуатацією приміщень закладів охорони здоров'я
Завдання	Результативні показники
Забезпечення технічного нагляду за функціонуванням ремонт, обслуговуванням та експлуатацією приміщень закладів охорони здоров'я	Показники затрат: кількість штатних одиниць, од.; кількість закладів, що обслуговуються, од.; площа приміщень, що обслуговуються, кв.м. Показники продукту: кількість установ, де проведено реконструкцію чи капремонт, од.; площа відремонтованих приміщень, кв.м. Показники ефективності: затрати на супровід ремонту 1 кв.м приміщення, грн
Програма	Централізований бухгалтерський та фінансовий облік закладів охорони здоров'я (КТКВК 081004)
Мета	Забезпечення фінансування закладів охорони здоров'я, контроль за веденням бухгалтерського обліку та звітності установ охорони здоров'я

Продовження додатку К.3

1	2
Завдання	Результативні показники
Забезпечення складання і надання кошторисної, звітної, фінансової документації, фінансування установ охорони здоров'я згідно з затвердженими кошторисами	Показники затрат: кількість установ, од.; кількість штатних одиниць, од. Показники продукту: кількість медичних закладів, які обслуговує централізована бухгалтерія, од.; кількість складених звітів працівниками бухгалтерії, од.; кількість рахунків, од. Показники ефективності: кількість складених звітів на одного працівника, од.; кількість рахунків на одного працівника, од.
Програма	Господарське обслуговування закладів охорони здоров'я (КТКВК 081005)
Мета	Визначається залежно від виду послуг, що надаються закладам охорони здоров'я
Завдання	Результативні показники
Визначаються залежно від виду послуг, що надаються закладам охорони здоров'я	
Програма	Забезпечення централізованих заходів з лікування хворих, на цукровий та нецукровий діабет (КТКВК 081009)
Мета	Забезпечення лікування хворих на цукровий та нецукровий діабет
Завдання	Результативні показники
Забезпечення хворих на цукровий діабет препаратами інсуліну Забезпечення хворих на нецукровий діабет препаратами десмопресину	Показники затрат: видатки на забезпечення медикаментами хворих на цукровий діабет, грн; видатки на забезпечення медикаментами хворих на нецукровий діабет, грн. Показники продукту: кількість хворих на цукровий діабет, що забезпечуються препаратами інсуліну, осіб; кількість хворих на нецукровий діабет, що забезпечуються препаратами десмопресину, осіб. Показники ефективності: забезпеченість хворих на цукровий діабет препаратами інсуліну, %; забезпеченість хворих на нецукровий діабет препаратами десмопресину, %
Програма	Програми і централізовані заходи з імунопрофілактики (КТКВК 081006)
Мета	Забезпечення епідемічного благополуччя населення з інфекцій, керованих засобами специфічної профілактики
Завдання	Результативні показники
Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів	

Продовження додатку К.3

1	2
Програма	Програми і централізовані заходи боротьби з туберкульозом (КТКВК 081007)
Мета	Поліпшення епідемічної ситуації шляхом зниження серед населення показників захворюваності та смертності від туберкульозу, підвищення ефективності лікування та поліпшення лабораторної діагностики туберкульозу
Завдання	Результативні показники
Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів	
Програма	Програми і централізовані заходи профілактики ВІЛ-інфекції/СНІДу (КТКВК 081008)
Мета	Стабілізація епідемічної ситуації, зниження рівня захворюваності та смертності від ВІЛ-інфекції/СНІДу
Завдання	Результативні показники
Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів	
Програма	Централізовані заходи з лікування онкологічних хворих (КТКВК 081010)
Мета	Забезпечення надання медичної допомоги онкохворим, зниження рівня їх інвалідності та смертності
Завдання	Результативні показники
Завдання та результативні показники мають визначатися виходячи зі змісту конкретних заходів	

Додаток К.4

ТИПОВИЙ ПЕРЕЛІК
бюджетних програм та результативних показників
їх виконання для місцевих бюджетів у галузі “Культура”
(затверджений наказом Мінфіну України та Міністерством культури і
туризму України від 01.10.2010 N 1150/41)

Програма	Творчі спілки (Код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (далі - КТКВК) 110101)
Мета	Сприяння всебічному розвитку культури, мистецтва, відродженню і подальшому розвитку культурних традицій, збереженню культурної спадщини, розвитку національної, професійної, творчої, видавничої популяризації досягнень української культури та мистецтва, створенню умов для творчої праці
Завдання	Результативні показники
<i>1</i>	<i>2</i>
Забезпечення статутної діяльності творчих спілок, відродження нових творчих спілок	Показники затрат: кількість творчих спілок, од.; витрати на підтримку проведення культурно-мистецьких заходів творчими спілками, тис. грн. Показники продукту: кількість культурно-мистецьких заходів, які проводяться творчими спілками, - всього, од., у тому числі: кількість фестивалів, од.; кількість конкурсів, од.; кількість творчих вечорів, од.; кількість презентацій, од.; кількість інших культурно-мистецьких заходів, які проводяться творчими спілками (свята, ювілеї), од.; кількість учасників культурно-мистецьких заходів, які проводяться творчими спілками, осіб. Показники ефективності: середні затрати на проведення одного культурно-мистецького заходу, тис. грн; середня кількість учасників, які беруть участь в одному культурно-мистецькому заході, осіб. Показники якості: динаміка збільшення культурно-мистецьких заходів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %
Програма	Театри (КТКВК 110102)
Мета	Інформування і задоволення творчих потреб інтересів громадян, їх естетичне виховання, розвиток та збагачення духовного потенціалу

Продовження додатку К.4

1	2
Завдання інформування і задоволення творчих потреб, інтересі громадян, їх естетичне виховання, розвиток та збагачення духовного потенціалу	<p>Результативні показники</p> <p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ (театрів) - усього, од., у тому числі: національних театрів, од.; академічних театрів, од.; середнє число окладів (ставок) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) керівних працівників од.; середнє число окладів (ставок) художнього персоналу од.; середнє число окладів (ставок) артистичного персоналу, од.; середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.; середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.; середнє число окладів (ставок) робітників, од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість вистав, од.; кількість програм, од.; кількість нових постановок, од.; комерційна місткість глядачевих залів, місць (од.); кількість глядачів - усього, осіб, у тому числі: за реалізованими квитками, осіб; безкоштовно, осіб; плановий обсяг валового доходу, тис. грн, у тому числі: плановий обсяг фінансової підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів, тис. грн; плановий обсяг доходів, тис. грн; із загального обсягу планових доходів - доходи від реалізації квитків, тис. грн; із загального обсягу планових доходів - доходи від виїзної та гастрольної діяльності, тис. грн; кількість реалізованих квитків, шт.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>середні витрати на одну виставу, у тому числі за рахунок бюджету, грн; середні витрати на одну програму, у тому числі за рахунок бюджету, грн; середні витрати на одну нову постановку, у тому числі за рахунок бюджету, грн; середня кількість глядачів на одній виставі, осіб; середня ціна одного квитка, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>середня завантаженість залів на стаціонарі, %;</p>

Продовження додатку К.4

1	2
	<p>динаміка середньої завантаженості залів на стаціонарі в плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>динаміка збільшення чисельності глядачів на одному спектаклі в плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>відсоток фінансової підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів в обсязі валового доходу, %</p>
Програма	Філармонії, музичні колективи і ансамблі та інші мистецькі заклади та заходи (КТКВК 110103)
Мета	Інформування і задоволення творчих потреб інтересів громадян, їх естетичне виховання, розвиток та збагачення духовного потенціалу
Завдання	Результативні показники
Забезпечення інформування і задоволення творчих потреб інтересів громадян, їх естетичне виховання, розвиток та збагачення духовного потенціалу	<p>Показники затрат:</p> <p>установ - усього, од., у тому числі:</p> <p>національних колективів, які перебувають у комунальній власності, од.;</p> <p>академічних колективів, од.;</p> <p>кількість філармоній, од.;</p> <p>кількість музичних колективів, од.;</p> <p>кількість ансамблів, од.,</p> <p>кількість інших мистецьких закладів, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) - усього, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) керівних працівників, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) художнього персоналу, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) артистичного персоналу, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) робітників, од.;</p> <p>видатки загального фонду на фінансову підтримку мистецьких закладів, тис. грн;</p> <p>видатки загального фонду на проведення культурно-мистецьких заходів, тис. грн.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість концертів, од.;</p> <p>кількість нових постановок, од.;</p> <p>кількість заходів - усього, од., у тому числі кількість:</p> <p>фестивалів, од.;</p> <p>конкурсів, од.;</p> <p>творчих вечорів, од.;</p>

Продовження додатку К.4

1	2
	<p>презентацій, од.;</p> <p>кількість інших культурно-освітніх заходів (свята, ювілеї), од.;</p> <p>комерційна місткість глядачевих залів, місць (од.);</p> <p>кількість слухачів у мистецьких закладах - усього, осіб,</p> <p>у тому числі:</p> <p>за реалізованими квитками, осіб;</p> <p>безкоштовно, осіб;</p> <p>плановий обсяг валового доходу, тис. грн,</p> <p>у тому числі:</p> <p>плановий обсяг фінансової підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів, тис. грн;</p> <p>плановий обсяг доходів, тис. грн;</p> <p>із загального обсягу планових доходів – доходи від реалізації квитків, тис. грн;</p> <p>із загального обсягу планових доходів – доходи від виїздної та гастрольної діяльності, тис. грн;</p> <p>кількість реалізованих квитків, шт.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>середні витрати на проведення одного концерту (постановки), грн,</p> <p>у тому числі за рахунок бюджету, грн;</p> <p>середні витрати на проведення одного заходу - всього, грн,</p> <p>у тому числі середні витрати:</p> <p>на один фестиваль, грн;</p> <p>на один конкурс, грн;</p> <p>на один творчий вечір, грн;</p> <p>на одну презентацію, грн;</p> <p>середні витрати на один інший культурно-освітній захід, грн;</p> <p>середня кількість слухачів на одному концерті, осіб;</p> <p>середня ціна одного квитка, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>середня завантаженість залів на стаціонарі, %;</p> <p>динаміка збільшення кількості концертів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>динаміка збільшення кількості заходів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>динаміка збільшення чисельності слухачів на одному концерті в плановому періоді відповідно до попереднього періоду, %;</p> <p>відсоток фінансової підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів в обсязі валового доходу, %</p>
Програма	Видатки на заходи, передбачені державними і місцевими програмами розвитку культури і мистецтва (КТКВК 110104)
Мета	Реалізація заходів з надання належних послуг у галузі культури і мистецтва

Продовження додатку К.4

1	2
Завдання	Результативні показники
Надання фінансової підтримки на розвиток культури і мистецтва	<p>Показники затрат: кількість державних програм розвитку культури і мистецтва, од.; кількість місцевих програм розвитку культури і мистецтва, од.</p> <p>Показники продукту: видатки на державні програми розвитку культури і мистецтва, тис. грн; видатки на місцеві програми розвитку культури і мистецтва, тис. грн; кількість заходів, спрямованих на реалізацію державних програм розвитку культури і мистецтва, од.; кількість заходів, спрямованих на реалізацію місцевих програм розвитку культури і мистецтва, од.</p> <p>Показники ефективності: витрати на реалізацію одного заходу державного значення, тис. грн; витрати на реалізацію одного заходу місцевого значення, тис. грн.</p> <p>Показники якості: відсоток виконання програм розвитку культури і мистецтва %</p>
Програма	Фінансова підтримка гастрольної діяльності (КТКВК 110105)
Мета	Забезпечення доступу населення до надбань вітчизняного мистецтва шляхом показу театральних вистав та концертних програм театрами, концертними організаціями, колективами та окремими виконавцями
Завдання	Результативні показники
Координація діяльності театрів, концертних організацій, пов'язаної з організацією та проведенням гастрольних заходів на території України; забезпечення доступу усіх верств населення до творчих здобутків театрів, концертних організацій	<p>Показники затрат: кількість установ (гастролерів), од.</p> <p>Показники продукту: кількість проведених гастрольних заходів, од.; кількість глядачів - усього, осіб, у тому числі: за реалізованими квитками, осіб; безкоштовно, осіб;</p> <p>плановий обсяг валового доходу, тис. грн, у тому числі: плановий обсяг фінансової підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів, тис. грн; плановий обсяг доходів, тис. грн; із загального обсягу доходів - доходи від реалізації квитків, тис. грн;</p> <p>кількість реалізованих квитків, шт.</p> <p>Показники ефективності: середні витрати на один гастрольний захід, грн, у тому числі за рахунок бюджету, грн; середня ціна одного квитка, грн.</p> <p>Показники якості: динаміка збільшення кількості гастрольних заходів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p>

Продовження додатку К.4

1	2
	динаміка збільшення чисельності глядачів на одному заході в плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %
Програма	Бібліотеки (КТКВК 110201)
Мета	Забезпечення прав громадян на бібліотечне обслуговування, загальну доступність до інформації та культурних цінностей, що збираються, зберігаються, надаються в тимчасове користування
Завдання	Результативні показники
Забезпечення доступності для громадян документів та інформації, створення умов для повного задоволення духовних потреб громадян, сприяння професійному та освітньому розвитку громадян, комплектування та зберігання бібліотечних фондів, їх облік, контроль за виконанням	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ (бібліотек), од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) - усього, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) керівних працівників од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) робітників, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>число читачів, тис. осіб;</p> <p>бібліотечний фонд, тис. примірників;</p> <p>бібліотечний фонд, тис. грн;</p> <p>поповнення бібліотечного фонду, тис. примірників;</p> <p>поповнення бібліотечного фонду, тис. грн;</p> <p>списання бібліотечного фонду, тис. примірників;</p> <p>списання бібліотечного фонду, тис. грн;</p> <p>кількість книговидач, од.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>кількість книговидач на одного працівника (ставку), од.;</p> <p>середні затрати на обслуговування одного читача, грн;</p> <p>середні витрати на придбання одного примірника книжок, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>динаміка поповнення бібліотечного фонду в плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>динаміка збільшення кількості книговидач у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %</p>
Програма	Музеї і виставки (КТКВК 110202)
Мета	Вивчення, збереження і використання матеріальної та духовної культури, залучення громадян до надбань національної і світової історико-культурної спадщини

Продовження додатку К.4

1	2
Завдання	Результативні показники
<p>Забезпечення збереження популяризації духовного надбання нації (розвиток інфраструктури музеїв), забезпечення виставковою діяльністю</p>	<p>Показники затрат: кількість установ - усього, од.; музеїв, од.; кількість виставок, од.; середнє число окладів (ставок) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) керівних працівників од.; середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.; середнє число окладів (ставок) робітників, од.; середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.; площа приміщень, кв. м, у тому числі виставкова площа, кв. м; видатки загального фонду на забезпечення діяльності музеїв, тис. грн; видатки загального фонду на забезпечення діяльності виставок, тис. грн.</p> <p>Показники продукту: кількість проведених виставок у музеях, од.; кількість екскурсій у музеях, од.; кількість екскурсій на виставках, од.; кількість експонатів - усього, тис. од., у тому числі буде експонуватись у плановому періоді, тис. од.; кількість відвідувачів виставок, осіб, у тому числі: за реалізованими квитками, осіб; безкоштовно, осіб; кількість відвідувачів музеїв, осіб, у тому числі: за реалізованими квитками, осіб; безкоштовно, осіб; плановий обсяг доходів музеїв, тис. грн, у тому числі доходи від реалізації квитків, тис. грн; кількість реалізованих квитків, шт.; плановий обсяг доходів виставок, тис. грн, у тому числі доходи від реалізації квитків, тис. грн; кількість реалізованих квитків, шт.</p> <p>Показники ефективності: середня вартість одного квитка, грн; середні витрати на одного відвідувача, грн; середні витрати на 1 кв. м виставкової площі, грн.</p> <p>Показники якості: динаміка збільшення виставок у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p>

Продовження додатку К.4

1	2
	<p>динаміка збільшення відвідувачів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>динаміка збільшення задіяних виставкових площ у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>відсоток предметів, які експонуються, у загальній кількості експонатів основного музейного фонду, %</p>
Програма	Заповідники (КТКВК 110203)
Мета	Вивчення, збереження та використання матеріальної та духовної культури в заповідниках, захист традиційного характеру середовища та культурних ресурсів в інтересах нинішнього та майбутніх поколінь
Завдання	Результативні показники
Забезпечення подальшого розвитку історико-культурних заповідників, забезпечення належного рівня їх збереження	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість заповідників, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) - усього, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) керівних працівників, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) робітників, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.;</p> <p>видатки загального фонду на забезпечення діяльності заповідників, тис. грн.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість екскурсій, од.;</p> <p>кількість відвідувачів - усього, осіб, у тому числі:</p> <p>за реалізованими квитками, осіб;</p> <p>безкоштовно, осіб;</p> <p>плановий обсяг доходів, тис. грн,</p> <p>у тому числі доходи від реалізації квитків, тис. грн;</p> <p>кількість реалізованих квитків, шт.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>середня вартість одного квитка, грн;</p> <p>середні витрати на одного відвідувача, грн,</p> <p>у тому числі за рахунок загального фонду бюджету, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>динаміка збільшення чисельності відвідувачів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>динаміка збільшення проведених екскурсій у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %</p>

Продовження додатку К.4

<i>1</i>	<i>2</i>
Програма	Палаці і будинки культури, клуби та інші заклади клубного типу (КТКВК 110204)
Мета	Надання послуг з організації культурного дозвілля населення
Завдання	Результативні показники
Забезпечення організації культурного дозвілля населення і зміцнення культурних традицій	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ - усього, од., у тому числі:</p> <p>палаців, од.; будинків культури, од.; клубів, од.; інших закладів клубного типу, од.; кількість гуртків, од.; середнє число окладів (ставок) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) керівних працівників, од.; середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.; середнє число окладів (ставок) робітників, од.; середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.;</p> <p>видатки загального фонду на забезпечення діяльності палаців, будинків культури, клубів та інших закладів клубного типу, тис. грн.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість відвідувачів - усього, осіб, тому числі: за реалізованими квитками, осіб; безкоштовно, осіб;</p> <p>кількість заходів, які забезпечують організацію культурного дозвілля населення, од.;</p> <p>плановий обсяг доходів, тис. грн, у тому числі доходи від реалізації квитків, тис. грн;</p> <p>кількість реалізованих квитків, шт.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>середня вартість одного квитка, грн; середні витрати на одного відвідувача, грн; середні витрати на проведення одного заходу, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>динаміка збільшення відвідувачів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %</p>
Програма	Школи естетичного виховання дітей (КТКВК 110205)
Мета	Духовне та естетичне виховання дітей та молоді

Продовження додатку К.4

1	2
Завдання	Результативні показники
Забезпечення надання початкової музичної, хореографічної освіти, з образотворчого мистецтва та художнього	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ - усього, од., у тому числі:</p> <p>шкіл, од.; художніх шкіл, од.; хореографічних шкіл, од.; середнє число окладів (ставок) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) керівних працівників, од.; середнє число окладів (ставок) педагогічного персоналу, од.; середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.; середнє число окладів (ставок) робітників, од.; середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.; кількість відділень (фортепіано, народні інструменти тощо), од.; кількість класів, од.; видатки на отримання освіти у школах естетичного виховання - всього, тис. грн; видатки на отримання освіти у школах естетичного виховання за рахунок загального фонду, тис. грн; видатки на отримання освіти у школах естетичного виховання за рахунок спеціального фонду, тис. грн, у тому числі плата за навчання у школах естетичного виховання, тис. грн.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>середня кількість учнів, які отримують освіту у школах естетичного виховання, - всього, осіб; середня кількість учнів, звільнених від плати за навчання, осіб.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>кількість учнів на одну педагогічну ставку, осіб; кількість діто-днів, од.; витрати на навчання одного учня, який отримує освіту в школах естетичного виховання, грн, у тому числі за рахунок плати за навчання у школах естетичного виховання, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>кількість днів відвідування учнями шкіл естетичного виховання, днів; динаміка збільшення кількості учнів, які отримують освіту у школах естетичного виховання у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %; відсоток обсягу плати за навчання у школах естетичного виховання в загальному обсязі видатків на отримання освіти у зазначених школах, %</p>

Продовження додатку К.4

<i>1</i>	<i>2</i>
Програма	Кінематографія (КТКВК 110300)
Мета	Розвиток національної кінематографії як складової частини української культури; збереження та відновлення національної кінематографічної спадщини
Завдання	Результативні показники
Забезпечення присутності українського фільму на національному екранному просторі; Забезпечення формування репертуару фільмів затребуваних українським суспільством	Показники затрат: кількість кінопрокатних організацій, од.; середнє число окладів (ставок) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) керівних працівників, од.; середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.; середнє число окладів (ставок) робітників, од.; середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.; кількість кіноустановок, од.; кількість кінокопій - усього, од., у тому числі: широкоформатних кінокопій, од.; широкоекранних кінокопій, од.; кінокопій звичайного формату, од.; вузькоплівкових кінокопій, од.; кількість наявних назв фільмів - усього, од.; у тому числі: широкоекранних, од.; звичайного формату, од.; вузькоплівкових, од. Показники продукту: кількість глядачів, осіб, у тому числі: за реалізованими квитками, осіб; безкоштовно, осіб; середня кількість глядачів на одному сеансі, осіб; комерційна місткість глядачевих залів, місць, од.; кількість сеансів, од.; плановий обсяг валового доходу, тис. грн, у тому числі: плановий обсяг фінансової підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів, тис. грн; плановий обсяг доходів від кінопрокату - всього, тис. грн; із загального обсягу планових доходів - доходи від реалізації квитків, тис. грн; кількість реалізованих квитків, шт. Показники ефективності: середня кількість глядачів на одному сеансі, осіб; середня вартість одного квитка, грн;

Продовження додатку К.4

1	2
Програма	Інші культурно-освітні заклади та заходи (КТКВК 110502)
Мета	Підтримка та розвиток культурно-освітніх заходів
Завдання	Результативні показники
Підтримка та розвиток культурно-освітніх заходів, забезпечення своєчасного та якісного технічного нагляду за будівництвом та капітальним ремонтом, складання і надання кошторисної, звітної, фінансової документації, фінансування установ освіти згідно із затвердженими кошторисами, надання якісних послуг з централізованого господарського обслуговування	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ - усього, од., тому числі: централізованих бухгалтерій, од.; груп технічного нагляду за будівництвом і капітальним ремонтом, од.; науково-методичних центрів, од.; парків культури і відпочинку, од.; інших культурно-освітніх закладів, од.; кількість культурно-освітніх заходів, од.; середнє число окладів (ставок) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) керівних працівників, од.; середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.; середнє число окладів (ставок) робітників, од.; середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.; витрати загального фонду на забезпечення діяльності інших культурно-освітніх заходів, тис. грн.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість колективів, що беруть участь у заходах, од.; кількість заходів, од.; обсяг видатків на проведення культурно-освітніх заходів за рахунок коштів місцевих бюджетів, тис. грн, у тому числі доходи від реалізації квитків, тис. грн.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>середні витрати на проведення одного заходу, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>динаміка збільшення кількості заходів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %; динаміка збільшення кількості учасників заходів у плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду, %</p>
Програма	Зоопарки
Мета	Забезпечення діяльності зоопарків
Завдання	Результативні показники
Підтримка та розвиток зоопарків	<p>Показники затрат:</p> <p>кількість установ (зоопарків) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) - усього, од.; середнє число окладів (ставок) керівних працівників, од.; середнє число окладів (ставок) спеціалістів, од.;</p>

Продовження додатку К.4

1	2
	<p>середнє число окладів (ставок) робітників, од.;</p> <p>середнє число окладів (ставок) обслуговуючого та технічного персоналу, од.;</p> <p>витрати на утримання тварин, тис. грн.</p> <p>Показники продукту:</p> <p>кількість відвідувачів - усього, осіб,</p> <p>у тому числі:</p> <p>за реалізованими квитками, осіб;</p> <p>безкоштовно, осіб;</p> <p>плановий обсяг валового доходу, тис. грн,</p> <p>у тому числі:</p> <p>обсяг фінансової підтримки зоопарків за рахунок коштів місцевих бюджетів, тис. грн;</p> <p>плановий обсяг доходів - усього, тис. грн;</p> <p>із загального обсягу доходів - доходи від реалізації квитків, тис. грн;</p> <p>кількість реалізованих квитків, шт.</p> <p>Показники ефективності:</p> <p>кількість реалізованих квитків, шт.в, осіб;</p> <p>середня ціна одного квитка, грн.</p> <p>Показники якості:</p> <p>динаміка збільшення чисельності відвідувачів у плановому періоді по відношенню до фактичного показника попереднього періоду, %;</p> <p>відсоток фінансової підтримки за рахунок коштів місцевих бюджетів у обсязі валового доходу, %</p>

КАБІNET МІНІСТРІВ УКРАЇНИ

ПОСТАНОВА

від 27 серпня 2010 р. № 796

Київ

Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності

ЗАТВЕРДЖЕНО

постановою Кабінету Міністрів України

від 27 серпня 2010 р. № 796

ПЕРЕЛІК

платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності

1. У сфері освітньої діяльності:

1) підготовка понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами, студентів та курсантів невійськових вищих навчальних закладів цивільної авіації, морського та річкового флоту (далі - студенти, курсанти), аспірантів і докторантів;

2) навчання студентів, курсантів для здобуття другої вищої освіти, крім випадків, коли право на безоплатне здобуття другої вищої освіти надано законодавством;

2-¹) викладання здобувачам вищої освіти однієї чи кількох дисциплін (предметів) англійською та/або іншими іноземними мовами поряд з викладанням відповідно до навчального плану зазначеної дисципліни (предмету) державною мовою, крім випадків, коли таке викладання передбачене навчальними планами;

3) підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів, навчання для здобуття громадянами післядипломної освіти понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу;

3-¹) проведення спеціальних курсів, семінарів, тренінгів, стажування, підвищення професійної компетентності в іншій формі, що не потребує отримання відповідної ліцензії;

3-²) підтвердження кваліфікації, отриманої за результатами неформального професійного навчання;

3-3) сертифікація авіаційного персоналу відповідно до отриманих ліцензій;

4) підготовка кваліфікованих робітників понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу, крім випадків, коли здобуття освітнього рівня кваліфікованого робітника передбачено навчальним планом підготовки за освітньо-кваліфікаційним рівнем вищої освіти;

5) підготовка до вступу до вищих навчальних закладів та до зовнішнього незалежного оцінювання;

5-1) проведення Українським центром оцінювання якості освіти та його регіональними підрозділами:

пробного зовнішнього незалежного оцінювання;

зовнішнього незалежного оцінювання результатів навчання на певному освітньому рівні, крім випадків, коли право на безоплатне проходження зовнішнього незалежного оцінювання передбачено законодавством;

5-2) проведення вищими навчальними закладами, які відповідно до ліцензії здійснюють підготовку здобувачів вищої освіти в галузі знань “Публічне управління та адміністрування”, атестації осіб, які претендують на вступ на державну службу, щодо вільного володіння державною мовою;

5-3) видача вищими навчальними закладами, які відповідно до ліцензії здійснюють підготовку здобувачів вищої освіти в галузі знань “Публічне управління та адміністрування”, за результатами атестації посвідчення щодо вільного володіння державною мовою (крім випадків видачі посвідчення особі, яка має один із визначених документів, що підтверджують вільне володіння державною мовою);

5-4) видача вищими навчальними закладами, які відповідно до ліцензії здійснюють підготовку здобувачів вищої освіти в галузі знань “Публічне управління та адміністрування”, дубліката посвідчення щодо вільного володіння державною мовою;

9) підготовка та перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів за замовленням центрів зайнятості;

10) навчання студентів, курсантів, аспірантів, докторантів з числа іноземців, осіб без громадянства, які постійно проживають в Україні; осіб, яким надано статус біженця в Україні; осіб, які потребують додаткового або тимчасового захисту; осіб, яким надано статус закордонного українця і які перебувають в Україні на законних підставах; стажування іноземців та осіб без громадянства, крім випадків, коли право на безоплатне здобуття ними вищої освіти передбачено законодавством;

11) прийом кандидатських іспитів, видання та розповсюдження авторефератів, дисертацій, стенографування під час захисту дисертацій, організація, підготовка до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора філософії (кандидата наук) та його проведення для осіб, які навчаються (навчалися) відповідно до договорів, укладених з фізичними або юридичними особами, у тому числі для осіб, які не навчаються (не навчалися) у відповідному навчальному закладі або науковій установі (крім оплати часу проведення засідання членам спеціалізованої вченої ради та оплати часу участі в таких засіданнях офіційних опонентів);

12) здійснення наукового супроводження осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно, та стажування таких осіб;

13) проведення лекцій, консультацій, тренінгів, практикумів, занять іншої форми з питань науки, техніки, права, культури, мистецтва, фізичної культури, спорту, туризму, краєзнавства тощо, підготовки кадрів для дитячого та молодіжного туризму;

14) проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, з видачею або без видачі відповідних документів про освіту тренінгів, курсів, занять у гуртках, факультативів, семінарів, практикумів;

15) організація, проведення у позанавчальний час (у тому числі канікули, святкові та вихідні дні) заходів за освітнім, науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямками, крім тих, що фінансуються за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;

17) забезпечення обмундируванням студентів, курсантів та працівників вищих навчальних закладів, статутами яких передбачено носіння форменого одягу;

18) забезпечення харчуванням дітей у державних і комунальних дошкільних навчальних закладах з частковою оплатою відповідно до законодавства;

19) утримання вихованців у інтернатних навчальних закладах, загальноосвітніх школах та професійно-технічних училищах соціальної реабілітації з частковою оплатою відповідно до законодавства;

21) складення бібліографічних списків для курсових, дипломних і наукових робіт, каталогів для особистих бібліотек, бібліотек підприємств, установ та організацій, підготовка фактографічних, аналітичних і бібліографічних довідок;

21-¹) надання доступу до бібліотечних фондів для осіб, які не працюють і не навчаються у відповідному закладі (установі);

24) видання та реалізація навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газети, часописи, альманахи тощо);

24-¹) розроблення, впровадження та супроводження електронних навчальних матеріалів, курсів дистанційного навчання; атестації та акредитації.

1) проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт;

2) проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання та матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації;

3) проведення досліджень щодо розвитку окремих галузей економіки;

4) проведення наукової, науково-технічної, інших видів експертиз в установленому законодавством порядку;

5) проектування, розроблення та виготовлення експериментальних зразків і дослідних партій матеріалів, речовин, приладів, обладнання;

6) випробування обладнання, конструкцій, виробів, речовин, матеріалів;

7) проведення консультацій з питань наукових досліджень (у тому числі дисертаційних), їх організації та наукового обслуговування;

7-1) проведення курсів, консультацій, семінарів, практикумів, тренінгів, стажування;

8) інформаційно-аналітичне забезпечення наукової діяльності;

10) забезпечення доступу до локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, Інтернету, автоматизованих баз даних та пошукових систем через сегменти локальних і корпоративних мереж;

11) впровадження, виробництво і реалізація дослідної, промислової, наукової, науково-технічної, інноваційної продукції, техніки, обладнання, приладів та устаткування, що виготовлені за власними технологіями;

12) здійснення операцій, пов'язаних із трансфером (передачею) технологій, що розроблені за рахунок коштів державного бюджету;

13) проведення лабораторних аналізів і досліджень зразків, діагностика інфекційних захворювань;

14) забезпечення діяльності технологічних та наукових парків;

15) забезпечення розроблення державних стандартів і технічних умов на виробництво продукції, проведення її сертифікаційних випробувань;

16) розроблення науково-технічної документації;

17) надання дозволів (видача ліцензій) на використання об'єктів права інтелектуальної власності;

18) проектування, розроблення, налаштування, впровадження, тестування, реалізація, модифікація, технічна підтримка та супроводження програмного забезпечення (зокрема, системного, прикладного, баз даних);

19) організація та проведення наукових заходів (з'їздів, семінарів, конференцій тощо), якщо це не передбачено навчальними планами з підготовки кадрів і не належить до діяльності, яка фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;

20) розроблення комп'ютерних програм (систем) для забезпечення і організації процесів створення, редагування, поповнення і керування вмістом веб-сайтів.

3. У сфері міжнародного співробітництва:

1) надання допомоги студентам, курсантам з числа іноземців в отриманні віз;

2) надання організаційних, протокольно-інформаційних, консультаційних послуг, послуг з перекладу, крім випадків, коли такі послуги надаються особі, яка працює або навчається у навчальному закладі (установі) і направлена таким навчальним закладом (установою) на навчання, стажування або роботу за кордон за бюджетні кошти;

7) надання послуг загальноосвітнього навчального закладу I-III ступеня "Міжнародна українська школа", а саме:

навчання осіб, які тимчасово або постійно проживають за кордоном і які не є громадянами України;

проведення за згодою батьків або осіб, які їх замінюють, семестрового та річного оцінювання, державної підсумкової атестації учнів на території країн їх перебування.

4. У сфері охорони здоров'я, відпочинку, дозвілля, оздоровлення, туризму, фізичної культури та спорту:

1) забезпечення проживання, відпочинку та оздоровлення у дитячо-юнацьких, спортивно-оздоровчих таборах, дитячих туристичних базах, санаторіях-профілакторіях, пансіонатах, на базах туризму та відпочинку, у тому числі перевезення;

2) проведення групових та індивідуальних занять з фізичної культури та спорту з використанням відповідної матеріально-технічної бази навчальних закладів, якщо це не передбачено навчальними планами та не належить до діяльності, що фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;

3) надання у тимчасове користування спортивного інвентарю та обладнання, речей особистого користування, предметів для відпочинку, якщо це не передбачено навчальними планами та не належить до діяльності, що фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;

4) організація, проведення спортивних, фізкультурно-оздоровчих заходів (у тому числі міжнародних) з використанням відповідної матеріально-технічної бази навчальних закладів, якщо це не передбачено навчальними планами та не належить до діяльності, що фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;

5) обслуговування екскурсійних груп і окремих відвідувачів на територіях та в приміщеннях навчальних закладів, установ;

6) організація, проведення концертно-видовищних заходів.

5. У сфері побутових послуг:

1) будівництво, ремонт та облаштування житла, господарсько-побутових споруд та приміщень;

2) ремонт, технічне обслуговування, діагностика, налагодження, переобладнання побутової, комп'ютерної, телекомунікаційної, периферійної, копіювальної, офісної техніки, технічних засобів навчання, приладів, устаткування та багатофункціонального обладнання, фото-, теле-, відео-, аудіообладнання; виготовлення, реалізація та ремонт металовиробів;

3) виготовлення, реалізація та ремонт меблів, побутових столярних виробів, садово-городнього інвентарю;

4) надання послуг, пов'язаних з проведенням фото-, кіно-, відеозйомки, аудіозапису, а також виробництвом, обробкою, монтажем кіно-, відео-, теле- та аудіопродукції;

5) виготовлення, реалізація та ремонт взуття, швейних і галантерейних виробів, товарів широкого вжитку, власної сувенірної продукції;

6) надання банно-пральних послуг, послуг хімчистки;

7) надання у тимчасове користування предметів культурно-побутового призначення, садово-городнього інвентарю, аудіо- і відеотехніки,

театральних та сценічних костюмів, театрального реквізиту, інструментів та обладнання, аудіо- і відеозаписів, експозиційного обладнання, відеокомплексів, відеомонтажних студій, фотопавільйонів, звуколабораторій, відеопереглядючих аудиторій, інших площ, інвентарю та обладнання, якщо це не передбачено навчальним планом та не належить до діяльності, що фінансується за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів;

8) надання перукарських послуг;

9) облаштування трав'яних газонів, елементів ландшафтного дизайну, догляд за ними;

10) створення лісових насаджень, ділянок зеленого будівництва, висаджування саджанців деревних та чагарникових порід, догляд за ними.

7. У сфері житлово-комунальних послуг:

1) надання спеціально облаштованих* будинків і приміщень, що перебувають на балансі навчальних закладів, для тимчасового проживання;

2) надання під час канікул вільних спеціально облаштованих* приміщень гуртожитків для тимчасового проживання;

3) надання спеціально облаштованих* приміщень гуртожитків навчальних закладів для проживання:

осіб, які навчаються або працюють у відповідному навчальному закладі;

абітурієнтів відповідного навчального закладу під час вступних іспитів;

осіб, які направлені у відрядження до таких навчальних закладів;

осіб, які навчаються в інших навчальних закладах і проживають у гуртожитках навчального закладу згідно з рішенням його керівника;

працівників інших навчальних закладів, установ та організацій;

4) надання громадянам, які користуються послугами, зазначеними у підпунктах 1-3 цього пункту, комунальних послуг, послуг з експлуатації та господарського обслуговування будинків і приміщень;

5) заміна сантехнічних виробів, газового, електротехнічного та іншого обладнання:

у разі пошкодження або знищення з вини користувачів;

на вимогу громадян, які користуються послугами, зазначеними у підпунктах 1-3 цього пункту, у встановленні:

- поліпшеного обладнання;

- нового обладнання до закінчення строку експлуатації встановленого обладнання, визначеного технічними нормативами;

6) надання комунальних послуг користувачам приміщень та будівель, що не перебувають на балансі навчальних закладів;

7) надання на вимогу осіб, які проживають у спеціально облаштованих* будинках і приміщеннях, що перебувають на балансі навчальних закладів, послуг з облаштування та утримання будинків і приміщень, крім тих, що визначені підпунктом 5 цього пункту.

* Спеціально облаштовані будинки і приміщення - будинки і приміщення, що перебувають у належному технічному та санітарно-гігієнічному стані і в яких створено належні умови для проживання та відпочинку.

8. Інші послуги:

1) вирощування, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції; збір, переробка та реалізація лікарських рослин;

2) надання в оренду будівель, споруд, окремих тимчасово вільних приміщень і площ, іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання, що тимчасово не використовується у освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності, у разі, коли це не погіршує соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у навчальному закладі;

3) експлуатаційне та господарське обслуговування приміщень, площ, майна та обладнання, зазначених у підпункті 2 цього пункту;

4) надання поліграфічних та рекламних послуг, реалізація власної друкованої продукції, у тому числі інформаційної, рекламної та бланкової (крім видання та реалізації навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газет, часописів, альманахів тощо), видання та розміщення на веб-сайтах банерів та іншої рекламної продукції в електронній формі; розроблення поліграфічного дизайну;

4-¹) друкування, копіювання, сканування, ламінування, запис інформації на носії;

5) виробництво та реалізація продукції громадського харчування, організація її споживання;

6) забезпечення оформлення атестатів доцента, професора, старшого наукового співробітника, свідоцтв про закінчення аспірантури, докторантури, інших документів про освіту та вчені звання, їх дублікатів в установленому законодавством порядку;

6-1) забезпечення оформлення посвідчення про складання кандидатських іспитів випускниками минулих років;

7) забезпечення оформлення студентських та учнівських квитків, залікових книжок осіб, які навчаються відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичним особами; їх дублікатів для всіх категорій осіб, що навчаються у відповідному навчальному закладі;

8) забезпечення оформлення документів про освіту державного зразка в установленому законодавством порядку;

9) здійснення в межах повноважень медичної практики, надання ветеринарних послуг, проведення діагностичної медичної та ветеринарної експертизи;

10) здійснення палітурних, брошурувальних робіт;

11) надання послуг банківським установам шляхом розміщення на депозитних рахунках тимчасово вільних власних надходжень вищих та професійно-технічних навчальних закладів в установленому законодавством порядку;

12) здійснення заходів, пов'язаних із провадженням виставково-ярмаркової діяльності згідно із законодавством;

13) здійснення доступу до Інтернету, локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, автоматизованих баз даних та пошукових систем, користування електронною поштою для осіб, які не працюють і не навчаються у відповідному закладі (установі);

14) виготовлення та реалізація продукції навчально-виробничих майстерень, підсобних господарств, інших навчально-виробничих, виробничих, дослідницьких підрозділів, що виготовлена у позанавчальний час та не за рахунок коштів державного і місцевого бюджетів, які забезпечують провадження освітньої діяльності;

15) виготовлення та реалізація продукції, виготовленої в результаті практичного навчання осіб, які навчаються (зокрема, розсади, саджанців, сіянців, насіння, лісоматеріалів, предметів декоративно-прикладного мистецтва, фото-, кіно-, аудіо-, відеопродукції, товарів широкого вжитку);

16) надання навчально-виробничими, виробничими, дослідницькими підрозділами послуг, що відповідають профілю підготовки кадрів, зокрема проведення лісосічних робіт, робіт з ремонту, відновлення, технічного обслуговування транспортних засобів і технологічного обладнання, з облаштування трав'яних газонів, елементів ландшафтного дизайну, догляду за ними, із створення лісових насаджень, ділянок зеленого будівництва,

висаджування саджанців деревних та чагарникових порід, догляду за ними; з обробки землі, збирання врожаю, допоміжних та післяурожайних робіт, проведення сільськогосподарських та промислових робіт з використанням автомобілів, тракторів, інших механізмів;

17) надання у короткострокове (на строк до одного тижня) користування фізичним, юридичним особам площ та/або окремих приміщень, що тимчасово не використовуються в освітній, навчально-виховній, навчально-виробничій, науковій діяльності для проведення освітніх, наукових, спортивних, урочистих, культурних та інших заходів (крім заходів, що проводяться з релігійною метою, або заходів політичних партій), а також іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання у разі, коли це не погіршує умов навчання або соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у відповідному навчальному закладі (установі);

18) надання у короткострокове (на строк до одного місяця) користування відповідно до законодавства місць для базування, зберігання транспортних засобів, зокрема пристаней, причалів, аеродромів, місць для стоянки автомобілів у разі, коли це не погіршує умов навчання або соціально-побутових умов осіб, які навчаються або працюють у відповідному навчальному закладі (установі);

19) перевезення вантажів спеціальними транспортними засобами, включаючи морські, річкові та повітряні судна, а також окремих пасажирів або організованих груп населення;

20) виконання вантажно-розвантажувальних робіт;

21) забезпечення аеропортового обслуговування повітряних суден, зокрема забезпечення авіаційної безпеки, обслуговування повітряного руху, надання в користування повітряного простору в зоні відповідальності, забезпечення аеронавігаційною інформацією, метеорологічне, медичне, пошукове, аварійно-рятувальне забезпечення польотів;

22) надання метеорологічної інформації на замовлення фізичних та юридичних осіб;

23) виконання авіаційних робіт в межах території України і за кордоном в установленому законодавством порядку;

24) надання у тимчасове користування площ для зберігання обладнання, майна, паливно-мастильних матеріалів, інших цінностей, що належать іншим юридичним або фізичним особам;

25) проведення лабораторних аналізів паливно-мастильних матеріалів у встановленому законодавством порядку;

26) проведення випробувань електричного обладнання та електропроводки, повірка приладів обліку води та енергоресурсів, інших технічних приладів, обладнання та систем у встановленому законодавством порядку; проведення робіт з контролю якості води, аналізу стічних вод та опадів;

27) проведення робіт з проектування, розроблення, монтажу, діагностики, ремонту, налагодження та технічного обслуговування систем відеоспостереження, внутрішньої сигналізації, структурованих кабельних систем, телефонних мереж, системи єдиного часу та дзвінків у встановленому законодавством порядку;

28) розроблення, впровадження та обслуговування проектів мультимедійних аудиторій, конференц-залів, Інтернет-кафе;

29) надання послуг з редагування, перекладу наукової, довідкової, технічної, навчальної, навчально-методичної, художньої літератури, комп'ютерного набору, верстання текстів.

**КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ
ПОСТАНОВА**

від 17 вересня 1996 р. № 1138

Київ

Про затвердження переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах

ЗАТВЕРДЖЕНИЙ

постановою Кабінету Міністрів України

від 17 вересня 1996 р. № 1138

ПЕРЕЛІК

платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах

I. Послуги, що надаються згідно з функціональними повноваженнями державними і комунальними закладами охорони здоров'я

1. Косметологічна допомога, крім тієї, що подається за медичними показаннями.
2. Анонімне обстеження та лікування хворих, заражених хворобами, що передаються статевим шляхом, а також хворих на алкоголізм і наркоманію (крім обстежень на ВІЛ та СНІД).
3. Лікування безпліддя, включаючи хірургічні методи, штучне запліднення та імплантацію ембріона.
4. Оздоровчий масаж, гімнастика, бальнеологічні процедури з метою профілактики захворювань та зміцнення здоров'я дорослого населення.
5. Консультування і лікування осіб з вокальними порушеннями або з метою їх профілактики, подання фоніатричної допомоги.
6. Лікування логоневрозів у дорослих.
7. Операції штучного переривання вагітності в амбулаторних умовах (методом вакуум-аспірації у разі затримки менструації терміном не більш як на 20 днів) та у стаціонарі (до 12 тижнів вагітності), крім абортів за медичними і соціальними показаннями.
8. Медичні огляди:

для отримання виїзної візи (крім службових відряджень державних службовців та при виїзді на лікування за наявності відповідних медичних документів);

попередні профілактичні медичні огляди при прийнятті на роботу та для отримання посвідчення водія транспортних засобів (крім випадків, коли медичні огляди проводяться за направленнями органів державної служби зайнятості), медичні огляди для отримання дозволу на право отримання та носіння зброї громадянами, а також відповідні періодичні профілактичні медичні огляди.

9. Протезування в тому числі зубне, слухове та очне.

10. Корекція зору за допомогою окулярів та контактних лінз.

11. Стоматологічна допомога, що подається населенню госпрозрахунковими відділеннями, кабінетами закладів охорони здоров'я.

12. Медичне обслуговування закладів відпочинку всіх типів, спортивних змагань, масових культурних та громадських заходів тощо.

13. Лабораторні, діагностичні та консультативні послуги за зверненням громадян, що надаються без направлення лікаря, зокрема із застосуванням телемедицини.

14. Медична допомога хворим удома, зокрема із застосуванням телемедицини (діагностичне обстеження, процедури, маніпуляції, консультування, догляд).

15. Перебування у стаціонарі батьків у зв'язку з доглядом за дітьми віком понад 6 років, якщо це не зумовлено станом хворої дитини.

16. Перебування батьків разом з дітьми в дитячих санаторіях та надання їм послуг лікувального, профілактичного та реабілітаційного характеру.

17. Надання санаторно-курортних послуг (реалізація путівок).

18. Проведення профілактичних щеплень особам, які від'їжджають за кордон за викликом, для оздоровлення в зарубіжних лікувальних або санаторних закладах, у туристичні подорожі тощо за власним бажанням або на вимогу сторони, що запрошує.

19. Проведення профілактичних щеплень усім особам, які бажають їх зробити поза схемами календаря профілактичних щеплень в Україні.

20. Діагностика, профілактика та лікування в госпрозрахункових кабінетах народної і нетрадиційної медицини.

21. Медичне обслуговування, зокрема із застосуванням телемедицини, за договорами із суб'єктами господарювання, страховими організаціями (в тому числі з Фондом соціального страхування України).

22. Медичне обслуговування, зокрема числі із застосуванням телемедицини, іноземних громадян, які тимчасово перебувають на території України, в тому числі за договорами страхування.

23. Обстеження, консультування та лікування хворих із сексуальними розладами, за винятком тих, які є симптомами тяжких психічних розладів.

24. Проведення судово-психіатричної експертизи за межами територіального розподілу.

25. Проведення судово-медичної та судово-психіатричної експертизи у цивільних справах.

26. Надання висновку фахівця з питань судово-медичної та судово-психіатричної експертизи на запити юридичних і фізичних осіб.

27. Проведення судово-медичних досліджень за замовленням іноземних громадян.

28. Реалізація компонентів та препаратів, виготовлених з донорської крові.

29. Видача бланків особистої медичної книжки.

30. Стажування лікарів (провізорів) - інтернів у базових закладах та установах охорони здоров'я, якщо ці лікарі (провізори) - інтерни:

закінчили недержавні вищі медичні (фармацевтичні) заклади освіти;

закінчили державні вищі медичні (фармацевтичні) заклади освіти на умовах контракту;

прийняті на роботу в недержавні заклади охорони здоров'я (недержавні фармацевтичні заклади, підприємства);

повторно проходять інтернатуру;

бажають отримати другу спеціальність в інтернатурі.

31. Підготовка і навчання з відповідною видачею сертифіката працівників немедичних спеціальностей (громадян за їх бажанням) практичним навичкам подання невідкладної медичної допомоги.

32. Видача копії медичної довідки, витягу з історії хвороби.

33. Проведення у порядку, визначеному МОЗ або уповноваженим ним органом, у лікувально-профілактичних закладах клінічних випробувань лікарських засобів, у тому числі медичних імунобіологічних препаратів, медичної техніки, виробів медичного призначення та медичних технологій.

34. Реалізація радіофармпрепаратів.

35. Проведення мікробіологічних, паразитологічних, молекулярно-генетичних, хімічних, токсикологічних та фізичних досліджень, що не належать до медичної допомоги населенню, та оформлення їх результатів.

36. Медичне обслуговування за зверненням громадян, що надається в окремих науково-дослідних установах Національної академії медичних наук, які є учасниками пілотного проекту щодо зміни механізму фінансування надання медичної допомоги.

II. Послуги з провадження господарської та/або виробничої діяльності

1. Послуги пралень за договорами.
2. Транспортні послуги (перевезення вантажів), здійснення вантажних робіт.
3. Надання в користування автомобільних стоянок, паркування автомобілів та інших транспортних засобів.
4. Перебування громадян за їх бажанням у медичних закладах з поліпшеним сервісним обслуговуванням.
5. Виготовлення, вирощування та реалізація продукції підсобними господарствами, лікувально-виробничими та виробничими майстернями, молочними кухнями, закладами громадського харчування.
6. Послуги з підготовки тіла покійного до поховання або кремації (послуги перукаря, косметолога, бальзамування).
7. Утримання тіл померлих у холодильній камері патолого-анатомічного бюро після дослідження понад норми перебування, а також тих, що знаходяться на зберіганні.

III. Послуги, що надаються згідно з функціональними повноваженнями вищими медичними навчальними закладами та науково-дослідними установами

3. Поглиблене навчання окремих предметів понад обсяг навчального плану, вивчення різних напрямів нетрадиційної медицини.
4. Відпрацювання студентами державних вищих медичних (фармацевтичних) закладів освіти практичних, лабораторних та семінарських занять з клінічних та медико-біологічних дисциплін, що були ними пропущені без поважних причин.
7. Ліквідація студентами академічної різниці у разі їх переводів та поновлень у державних вищих медичних (фармацевтичних) закладах освіти, яка виникає внаслідок розбіжностей навчальних планів.
8. Повторне вивчення відрахованими студентами окремих дисциплін і курсів з наступним складенням іспитів та заліків.
10. Навчання іноземних громадян у клінічній ординатурі, аспірантурі, докторантурі, їх стажування.

11. Проведення циклів підвищення кваліфікації лікарів і провізорів та стажування з освоєння окремих методів діагностики і лікування понад державне замовлення на госпрозрахункових засадах.

12. Навчання лікарів-інтернів (провізорів), які закінчили недержавні вищі медичні (фармацевтичні) заклади освіти, або навчались на умовах контракту з юридичними та фізичними особами.

13. Надання послуг по легалізації документів про медичну (фармацевтичну) освіту.

14. Повторне навчання в інтернатурі на очному циклі лікаря (провізора) - інтерна.

15. Отримання другої спеціальності в інтернатурі або магістратурі.

21. Інші платні послуги, передбачені постановами Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. [№ 796](#) “Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності” (Офіційний вісник України, 2010 р., № 67, ст. 2410) та від 28 липня 2003 р. [№ 1180](#) “Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися бюджетними науковими установами” (Офіційний вісник України, 2003 р., № 31, ст. 1629).

**КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ
ПОСТАНОВА**

від 12 грудня 2011 р. № 1271

Київ

Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними і комунальними закладами культури

ЗАТВЕРДЖЕНО

постановою Кабінету Міністрів України

від 12 грудня 2011 р. № 1271

**(в редакції постанови Кабінету Міністрів
України**

від 12 липня 2017 р. № 493)

ПЕРЕЛІК

**платних послуг, які можуть надаватися державними і
комунальними закладами культури**

1. Проведення вистав, театральних, музичних, хореографічних постановок, циркових вистав; концертів, фестивалів, конкурсів, бенефісів, естрадних шоу, виставкових, освітніх та інших культурно-мистецьких заходів (проектів), демонстрація відео- і кінофільмів; інформаційно-масових, розважальних та інших заходів; виступів професійних мистецьких колективів, артистичних груп та окремих артистів (виконавців).

Розміщення рекламної продукції та рекламних конструкцій під час їх проведення.

2. Проведення занять у студіях, підготовчих групах, групах раннього естетичного розвитку, творчих школах та об'єднаннях, секціях та мистецьких аматорських об'єднаннях, на курсах, у літературно-музичних вітальнях, ігрових кімнатах для дітей та гуртках, а також індивідуального стажування, підвищення кваліфікації, консультацій з питань збереження, дослідження, консервації та реставрації культурних цінностей в бібліотеках, музеях, архівах, спеціалізованих науково-дослідних установах, реставраційних, музейних, інших закладах культури.

3. Організація діяльності мистецьких аматорських об'єднань, у тому числі клубів за інтересами (художніх, технічних, природничо-наукових, колекційних, за професіями).

4. Розроблення оригінальних сценаріїв, проведення постановочної роботи і заходів за заявками юридичних та фізичних осіб.

5. Надання послуг з організації та/або проведення спектаклів, концертів колективів аматорської творчості.

6. Проведення театралізованих свят, фестивалів, конкурсів, спортивно-розважальних, оздоровчих, обрядових заходів, виставок книг і творів образотворчого та декоративно-ужиткового мистецтва.

7. Надання послуг з організації та/або проведення культурно-масових та наукових заходів, професійних та корпоративних свят, міжнародних симпозіумів, форумів, науково-практичних конференцій, бієнале, пленерів, конкурсів, навчальних заходів (семінарів, майстер-класів, тренінгів, творчих лабораторій та майстерень), семінарів, семінарів-практикумів, зборів, концертів, фестивалів, виставок, вистав та інших культурно-мистецьких заходів (проектів).

8. Показ слайд-фільмів, кінопрограм, лазерних шоу.

9. Надання послуг з користування атракціонами, ігровими автоматами (крім тих, що передбачають отримання грошової винагороди), настільними і комп'ютерними іграми, тенісними кортами, більярдами, тирами, дитячими ігровими містечками, персональними комп'ютерами, глядацькими залами.

10. Виготовлення та продаж у неспеціалізованих магазинах (кіосках, лотках), через електронні системи продажу видань про фонди і діяльність бібліотек, музеїв, картинних галерей, виставкових залів, заповідників, реставраційних та інших закладів культури, довідково-бібліографічних та інформаційних продуктів (в електронному вигляді - компакт-дисків), репродукцій, наборів листівок, афіш, плакатів (у тому числі із зображенням творів мистецтв, пам'яток літератури, нотними виданнями), а також сувенірних виробів, значків, виробів народних промислів, декоративно-ужиткового, образотворчого мистецтва та фотомистецтва тощо.

11. Проведення фото-, відео- і кінозйомок приміщень та інтер'єрів бібліотек, музеїв та заповідників, територій та об'єктів музейних закладів, окремих експонатів, експозицій, окремих сторінок документів з бібліотечних, музейних та архівних фондів, а також у приміщеннях та на території закладів культури за заявками юридичних та фізичних осіб.

12. Обслуговування екскурсійних груп і окремих відвідувачів на територіях та у приміщеннях заповідників, музеїв, бібліотек, театральних-видовищних закладів, інших закладів культури під час огляду експозицій, виставок тощо.

13. Відвідування заповідників, музеїв та виставок.

14. Формування бібліографічних списків для курсових, дипломних та наукових робіт, каталогів для особистих бібліотек і бібліотек підприємств, установ та організацій.

Підготовка та надання письмових тематичних, фактографічних, аналітичних, адресно-бібліографічних та інших довідок для фізичних та юридичних осіб.

Користування міжбібліотечним абонементом (компенсування поштових витрат), доставка документів, у тому числі електронна.

Надання послуг з оформлення (комплектування) реєстраційно-облікових документів користувачів бібліотек (квитків, формулярів тощо).

Продовження строку користування документами, резервування документів, нічний абонемент.

Інформаційно-бібліотечне обслуговування підприємств, установ та організацій.

Роздрукування інформації з електронних носіїв, ламінування документів.

Експонування рекламних матеріалів юридичних та фізичних осіб у приміщеннях або на сайтах закладів культури.

Продаж документів з фондів бібліотек, що списуються та підлягають утилізації, фізичним та юридичним особам.

15. Проведення наукової та мистецтвознавчої експертизи, у тому числі виїзної, дослідження, обстеження, атрибуція культурних цінностей (для юридичних та фізичних осіб) та тих, що в установленому порядку ввозяться або вивозяться через державний кордон, підготовка та надання історичних, мистецтвознавчих, аналітичних висновків, довідок та іншої інформації.

16. Розроблення та оформлення інтер'єрів, дизайнерське оздоблення виставкових стендів, створення та оформлення музейних експозицій, розроблення тематико-експозиційних планів музеїв.

17. Надання в оренду приміщень, малих архітектурних форм і територій.

18. Надання місць для стоянки автомобілів та інших транспортних засобів.

19. Ремонт, настроювання і налагодження музичних інструментів, звуко-, світло- та відеоапаратури.

20. Ремонт, реставрація, консервація, атрибуція творів (виробів) образотворчого і декоративно-ужиткового мистецтва, рукописів, документів, друкованих видань, інших культурних цінностей на замовлення для юридичних та фізичних осіб.

Надання послуг з тимчасового зберігання в музеях, заповідниках, інших музейних закладах культурних цінностей, музейних предметів, предметів музейного значення, що перебувають у власності, користуванні юридичних та фізичних осіб, після проведення обстежень, досліджень, консерваційно-реставраційних заходів.

Проектування, оформлення, виготовлення спеціальних конструкцій, оздоблення для зберігання, експонування, транспортування культурних цінностей, проведення палітурних, брошурувальних робіт.

Пакування культурних цінностей.

21. Обстеження, дослідження, ремонт, реставрація, консервація, реабілітація, музеєфікація, пристосування нерухомих об'єктів культурної спадщини.

Надання фізичним та юридичним особам письмових історичних, аналітичних, тематичних довідок, висновків щодо нерухомих об'єктів культурної спадщини.

Надання методичної допомоги, консультацій, підготовка висновків, рекомендацій, звітів з питань збереження нерухомих об'єктів культурної спадщини та рухомих предметів, пов'язаних з нерухомими об'єктами культурної спадщини.

Розроблення облікової документації на нерухомі об'єкти культурної спадщини.

Розроблення науково-проектної документації та підготовка рекомендацій щодо ремонту та реставрації нерухомих об'єктів культурної спадщини.

Рецензування науково-проектної та облікової документації щодо нерухомих об'єктів культурної спадщини.

22. Виготовлення, ремонт і реалізація майстернями та іншими виробничими підрозділами закладів культури обладнання атракціонів, музичних інструментів, меблів, реквізиту і бутафорії, сценічного обладнання, пошиття театральних, концертних костюмів, взуття, товарів широкого вжитку, квітів і квіткової продукції, надання гримерних і автотранспортних послуг, проведення столярних, слюсарних, будівельних, ремонтно-реставраційних та інших робіт.

23. Прокат музичних інструментів, культурно-спортивного і туристичного інвентарю, сценічних костюмів, взуття, театрального реквізиту.

24. Фотокопіювання, репродукування, ксерокопіювання, сканування, фотографування, мікрофільмування, мікрокопіювання, створення цифрових та тривимірних копій з книжок, брошур, газет, журналів, музейних предметів, предметів музейного значення, документів з фондів/архівів бібліотек, музеїв, реставраційних та інших закладів культури.

25. Виготовлення фонограм концертів і спектаклів, копій звукозапису музичних творів з фонотек закладів культури, надання послуг студій звуко- і відеозапису, трансляції вистав, концертів, виставкових, освітніх та інших культурно-мистецьких заходів (проектів) закладами культури за допомогою Інтернету.

26. Надання послуг ресторанного господарства з метою організації відпочинку і дозвілля громадян за умови наявності необхідних виробничих потужностей та спеціально призначених і обладнаних приміщень.

27. Надання послуг з оренди транспортних засобів, обладнання, майна, інструментів, що належать закладам культури.

Здійснення вантажних, пасажирських та змішаних перевезень на замовлення.

28. Надання послуг, пов'язаних із створенням умов для організованого туризму, відпочинку (короткостроковий відпочинок (розбиття наметів і розкладення вогнищ у спеціально облаштованих та відведених для цього місцях, прогулянки на конях і поні, велосипедах, електромобілях, човнах тощо).

КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ

ПОСТАНОВА

від 28 липня 2003 р. N 1180

Київ

**Про затвердження переліку платних послуг,
які можуть надаватися бюджетними науковими установами**

ЗАТВЕРДЖЕНО

постановою Кабінету Міністрів України

від 28 липня 2003 р. N 1180

ПЕРЕЛІК

**платних послуг, які можуть надаватися бюджетними
науковими установами**

1. Проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт.

2. Проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання та матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації.

3. Проведення досліджень щодо розвитку окремих галузей національної економіки та кон'юнктурних досліджень.

4. Наукова та науково-технічна експертиза відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами в установленому законодавством порядку.

5. Проектування, розроблення та виготовлення експериментальних зразків і дослідних партій матеріалів, речовин, приладів, обладнання.

6. Випробування обладнання, конструкцій, виробів, речовин, матеріалів.

7. Розроблення програмного продукту, впровадження, реалізація та супровід програмних засобів і продуктів.

8. Надання консультацій з питань наукових досліджень, їх організації та наукового обслуговування, послуг з розроблення науково-технічної документації на науково-технічну продукцію, натурний зразок.

9. Підготовка на основі результатів аналізу, оцінки та узагальнення бібліографічних, реферативних і аналітичних оглядів, аналітичних і

фактографічних матеріалів, добірок, каталогів, буклетів, інформаційної та рекламної продукції для провадження наукової та науково-технічної діяльності.

10. Підготовка понад державне замовлення відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами, клінічних ординаторів, аспірантів і докторантів, у тому числі іноземців.

11. Прийом кандидатських іспитів, видання та розповсюдження авторефератів, дисертацій, стенографування під час захисту дисертацій, організація, підготовка до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата або доктора наук та його проведення для осіб, які навчалися відповідно до договорів, укладених з фізичними або юридичними особами.

12. Організація підвищення кваліфікації спеціалістів усіх рівнів та їх стажування.

13. Організація та проведення наукових семінарів, конференцій, симпозіумів, лекторіїв, виставок, тренінгів.

14. Впровадження результатів наукових досліджень.

15. Забезпечення доступу до локальних і корпоративних комп'ютерних мереж, до мережі Інтернет, автоматизованих баз даних та пошукових систем через сегменти локальних і корпоративних мереж наукових установ.

16. Організація навчання іноземних мов, роботи з комп'ютерною технікою та методик статистичної обробки інформації в наукових дослідженнях, перекладацькі послуги.

18. Видання, розповсюдження та реалізація наукових, науково-технічних, науково-інформаційних, науково-практичних, науково-популярних видань, тиражування матеріалів бібліотек на носіях інформації, надання поліграфічних послуг

19. Впровадження, виробництво і реалізація дослідної, промислової, наукової, науково-технічної, інноваційної продукції, техніки, обладнання, приладів та устаткування, що виготовлені за власними технологіями. Виробництво та реалізація дослідних та промислових партій продукції, виготовленої за власними технологіями

20. Виробництво та реалізація сільськогосподарської та виноробної продукції, отриманої як науково-прикладний результат, проведення дегустації

21. Здійснення операцій, пов'язаних із трансфером (передачею) технологій, що розроблені за рахунок коштів державного бюджету.

22. Проведення лабораторних аналізів і дослідження зразків, діагностика інфекційних захворювань

24. Забезпечення розроблення державних стандартів і технічних умов на виробництво продукції, проведення її сертифікаційних випробувань

29. Послуги з інженерного і господарського забезпечення, що надаються орендарям майна установ та іншим юридичним особам

30. У сфері житлово-комунальних послуг:

– надання громадянам, які проживають у будинках і приміщеннях, що перебувають на балансі установи, а також користувачам приміщень і будівель, які не перебувають на балансі установи, комунальних послуг, послуг з експлуатації та господарського обслуговування;

– надання послуг, пов'язаних із забезпеченням працівників житловою площею та місцями у гуртожитках, надання місць для тимчасового проживання у готелях

33. Надання у користування басейнів, кортів, стадіонів та інших спортивних споруд і майданчиків, що належать установі, а також спортивного інвентарю

34. Організація оздоровлення та відпочинку громадян на базах відпочинку та у закладах, що перебувають на балансі установи

35. Надання юридичних послуг фізичним та юридичним особам

37. Обслуговування екскурсійних груп і окремих відвідувачів на територіях та в приміщеннях установи

39. Надання наукових консультацій щодо законодавства України та зарубіжних країн, яке регулює окремі сфери правовідносин.

40. Розроблення за кошти замовників проектів програм, стратегій, концепцій розвитку окремих регіонів, міст, громад, окремих видів економічної діяльності, підприємств та організацій.

41. Організація стажування спеціалістів, консультування та підвищення кваліфікації на замовлення юридичних та фізичних осіб.

42. Надання поліграфічних та рекламних послуг, реалізація власної друкованої продукції, у тому числі інформаційної, рекламної та бланкової (крім видання та реалізації друкованих засобів масової інформації), видання та розміщення на веб-сайтах банерів, рекламної продукції в електронній формі; розроблення поліграфічного дизайну.

43. Надання послуг з виготовлення рекламної та поліграфічної продукції іншим суб'єктам господарювання шляхом використання фондів бібліотек із дотриманням вимог законодавства про авторське право.

44. Надання дистанційних інформаційних послуг відповідно до законодавства, крім випадків, коли отримувачами послуг є наукові та науково-педагогічні працівники відповідних установ.

45. Виготовлення повнотекстових електронних копій видань (документів) на замовлення установ та фізичних осіб із дотриманням вимог законодавства про авторське право, крім випадків, коли отримувачами послуг є наукові та науково-педагогічні працівники відповідних установ.

46. Друкування, копіювання, сканування, ламінування, запис інформації на носії, виконання палітурних, брошурувальних робіт, крім випадків, коли отримувачами послуг є наукові та науково-педагогічні працівники відповідних установ.

47. Здійснення заходів, пов'язаних із провадженням виставково-ярмаркової діяльності, згідно із законодавством.

48. Надання у короткострокове користування фізичним, юридичним особам площ та/або окремих приміщень, що тимчасово не використовуються у науковій діяльності для проведення освітніх, наукових, спортивних, урочистих, культурних та інших заходів, а також іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання у разі, коли це не погіршує соціально-побутових умов осіб, які працюють у відповідній науковій установі.

49. Надання в оренду будівель, споруд, окремих тимчасово вільних приміщень і площ, іншого рухомого та нерухомого майна або обладнання, що тимчасово не використовується у науковій діяльності, якщо це не погіршує соціально-побутових умов осіб, які працюють у відповідній науковій установі.

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28.01.2002 № 57 (у редакції наказу
Міністерства фінансів України
від 26.11.2012 № 1220)

Затверджений у сумі _____ грн.

(сума словами і цифрами)

(посада)

(підпис) (ініціали і прізвище)

(число, місяць, рік) М.П.

ПЛАН

асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету
на _____ рік

(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету _____,
код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету _____,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____,
(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу)¹ _____).

Найменування	КЕКВ	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	(грн.)	
														Разом на рік	15
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Оплата праці	2110														
Нарахування на оплату праці	2120														
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220														

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28.01.2002 № 57 (у редакції наказу Міністерства фінансів
України
від 26.11.2012 № 1220)
Затверджений у сумі _____ грн.

(сума словами і цифрами) _____

(посада) _____

(підпис) (ініціали і прізвище) _____

(число, місяць, рік) М.П. _____

Погоджено**

_____ (посада)

_____ (підпис) (ініціали і прізвище)

_____ (число, місяць, рік) М. П.

**ПЛАН
використання бюджетних коштів
на _____ рік**

_____ (код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

_____ (найменування міста, району, області)

Вид бюджету _____
код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету _____,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації
видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого
самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу) - _____,
код економічної класифікації видатків бюджету / код класифікації кредитування бюджету _____.

№ з/п	Показники	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	2	3	4	5
1	ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ - усього			
1.1	Поточні видатки			
1.2	Капітальні видатки			
1.3	Надання внутрішніх кредитів			
1.4	Надання зовнішніх кредитів			
*				

Керівник**

Керівник бухгалтерської служби / начальник планово-фінансового підрозділу

М.П.*** (число, місяць, рік)

(підпис) (ініціали і прізвище)

(підпис) (ініціали і прізвище)

* Форма плану використання бюджетних коштів заповнюється за повною економічною класифікацією видатків бюджету та класифікацією кредитування бюджету без зазначення цифрових кодів, у разі потреби може бути доповнена іншими показниками.

** План використання бюджетних коштів затверджується одержувачами бюджетних коштів та погоджується розпорядниками коштів. Для вищих навчальних закладів та наукових установ, закладів охорони здоров'я, що утримуються за рахунок бюджетних коштів (крім закладів охорони здоров'я, видатки на які передбачені у статті 87 Бюджетного кодексу України) план використання бюджетних коштів підписується керівником установи та затверджується у порядку, встановленому для затвердження кошторисів.

*** Заповнюється розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті.

**Директор Департаменту
державного бюджету**

В.П. Лозицький

{План у редакції Наказів Міністерства фінансів України № 386 від 14.06.2004, № 86 від 03.02.2005, із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів України № 1512 від 24.12.2009, № 268 від 19.05.2010, у редакції Наказу Міністерства фінансів України № 1220 від 26.11.2012; із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 398 від 18.03.2013, № 1118 від 04.12.2015, № 558 від 07.06.2017}

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28.01.2002 № 57 (у редакції наказу Міністерства фінансів України
від 26.11.2012 № 1220)

Затверджений у сумі _____ грн.

(сума словами і цифрами)

(посада)

(підпис) (ініціали і прізвище)

(число, місяць, рік) М.П.

ПОМІСЯЧНИЙ ПЛАН
використання бюджетних коштів
на _____ рік

_____ (код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

_____ (найменування міста, району, області)

Вид бюджету _____,
код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету _____,
код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____,
(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу)-1 _____,
назва фонду бюджету _____,
код економічної класифікації видатків бюджету _____.

Показники	(грн.)												
	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом на рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Вплата праці													
Зарахування на оплату праці													
Медикаменти та перев'язувальні матеріали													
Продукти харчування													
Вплата комунальних послуг та енергоносіїв													
Соціальне забезпечення інші видатки													
УСЬОГО													
Херівник													

(підпис) (ініціали і прізвище)

(підпис) (ініціали і прізвище)

Херівник бухгалтерської служби / начальник планово-фінансового підрозділу

М.П.* (число, місяць, рік)

* Заповнюється розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті.

Директор Департаменту

державного бюджету

В.П. Лозицький

{Наказ доповнено помісячним планом згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 86 від 03.02.2005, план із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 1512 від 24.12.2009, у редакції Наказу Міністерства фінансів України № 1220 від 26.11.2012; із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 1118 від 04.12.2015, № 558 від 07.06.2017}

Додаток К.9

Звіт
про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м)
за _____ 20____ р.

Установа _____	_____ за ЄДРПОУ _____	Коди
Територія _____	_____ за КОАТУУ _____	
Організаційно-правова форма господарювання _____	_____ за КОПФГ _____	

Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____

Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів _____

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____

Періодичність: квартална, річна. _____

Одиниця виміру: грн, коп. _____

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Затверджено на звітний період (рік) ¹	Залишок на початок звітнього року	Надійшло за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)	Фактичні за звітний період (рік)	Залишок на кінець звітнього періоду (року)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Видатки та надання кредитів - усього	X	010							
у тому числі:									
Поточні видатки	2000	020							
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	030							
<i>Оплата праці</i>	<i>2110</i>	<i>040</i>							
<i>Заробітна плата</i>	<i>2111</i>	<i>050</i>							
<i>Грошове забезпечення військовослужбовців</i>	<i>2112</i>	<i>060</i>							
<i>Нарахування на оплату праці</i>	<i>2120</i>	<i>070</i>							
Використання товарів і послуг	2200	080							
<i>Предмети, матеріали, обладнання та інвентар</i>	<i>2210</i>	<i>090</i>							
<i>Медикаменти та перев'язувальні матеріали</i>	<i>2220</i>	<i>100</i>							
<i>Продукти харчування</i>	<i>2230</i>	<i>110</i>							
<i>Оплата послуг (крім комунальних)</i>	<i>2240</i>	<i>120</i>							
<i>Видатки на відрадженьня</i>	<i>2250</i>	<i>130</i>							

Реконструкція та реставрація	3140	460							
Реконструкція житлового фонду (приміщення)	3141	470							
Реконструкція та реставрація інших об'єктів	3142	480							
Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури	3143	490							
Створення державних запасів і резервів	3150	500							
Придбання землі та нематеріальних активів	3160	510							
Капітальні трансферти	3200	520							
Капітальні трансферти підприємствам	3210	530							
(установам, організаціям)									
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220	540							
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230	550							
Капітальні трансферти населенню	3240	560							
Внутрішнє кредитування	4100	570							
Надання внутрішніх кредитів	4110	580							
Надання кредитів органам державного управління інших рівнів	4111	590							
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям	4112	600							
Надання інших внутрішніх кредитів	4113	610							
Зовнішнє кредитування	4200	620							
Надання зовнішніх кредитів	4210	630							
Інші видатки	5000	640	X		X	X	X	X	X
Нерозподілені видатки	9000	650							

¹Заповнюється розпорядниками бюджетних коштів.

Керівник

Головний бухгалтер

“ ___ ” _____ 20__ року

(підпис)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Звіт
про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги
(форма № 4 – 1д, № 4 – 1м),
за _____ 20__ р.

Коди

Установа _____ за ЄДРПОУ _____
Територія _____ за КОАТУУ _____
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____
Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів _____
Періодичність: місячна, квартальна, річна. _____
Одиниця виміру: грн, коп. _____

Показники	КЕКВ	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Залишок на початок звітного року		Перераховано залишок	Отримано за залишок	Нараховано доходів за звітний період (рік)	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)				Фактичні за звітний період (рік)		Залишок на кінець звітного періоду (року)	
				усього	у тому числі на рахунках в установах банків					усього	у тому числі спрямовано на погашення зобов'язаності загального фонду	усього	у тому числі перераховано в установах банків	усього	у тому числі за проведення операцій з загального фонду	усього	у тому числі на рахунках в установах банків
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Находження коштів – усього	X	010								X	X	X	X	X	X		
За послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	X	020		X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X
Від додаткової (господарської) діяльності	X	030		X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X
Від оренди майна бюджетних установ	X	040		X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X

Звіт
про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами
власних надходжень (форма № 4 – 2д, № 4 – 2м),
за _____ 20__ р.

Коди

за ЄДРПОУ
 за КОАТУУ
 за КОПФ

Установа _____
 Територія _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____
 Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу) _____
 Періодичність: місячна, квартальна, річна.
 Одиниця виміру: грн, коп.

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Залишок на початок звітного року		Перераховані залишок	Нараховано доходів за звітний період (рік)	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)		Фактичні за звітний період (рік)	Залишок на кінець звітного періоду (року)	
				усього	у тому числі на рахунках в установах банків				усього	у тому числі перераховані з рахунків в установах банків		усього	у тому числі на рахунках в установах банків
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Надходження коштів - усього	X	010		X					X	X	X		
Від отриманих благодійних внесків, зрештові та дарунків	X	020		X	X	X	X		X	X	X	X	X
Від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщення на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб	X	030		X	X	X	X		X	X	X	X	X

Звіт
про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4 – 3д, № 4 – 3м)
за _____ 20__ р.

Коди

за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ

Установа _____
Територія _____
Організаційно-правова форма господарювання _____
Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу) _____
Періодичність: місячна, квартальна, річна. _____
Одиниця виміру: грн, коп. _____

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Затверджено на звітний період (рік)	Залишок на початок звітного року	Перераховано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)		Фактичні за звітний період (рік)	Залишок на кінець звітного періоду (року)	
								усього	у тому числі перераховані з рахунків установ банків		усього	у тому числі на рахунках в банках
I	2	3	4	5	6	8	9	10	11	12	13	14
Видатки та надання кредитів - усього	X	010										
у тому числі:												
Поточні видатки	2000	020										
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	030										
Оплата праці	2110	040										
Заробітна плата	2111	050										
І рошове забезпечення військовослужбовців	2112	060										
Нарахування на оплату праці	2120	070										
Використання товарів і послуг	2200	080										
Предмети,	2210	090										

Звіт
про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм
соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4 – 4д),
 за _____ 20__ р.

Установа _____ за ЄДРПОУ _____ Коды _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____
 Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Періодичність: квартална, річна. _____
 Одиниця виміру: грн, коп. _____

Показники	КЕКВ	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Залишок на початок звітного року	Перераховано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)	Фактичні за звітний період (рік)	Залишок на кінець звітного періоду (року)
			4	5	6	7	8	9	10
1	2	3							
<i>Надходження коштів - усього</i>	X	010					X	X	
<i>Субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів</i>	X	020		X	X		X	X	X
<i>Фінансування</i>	X	030		X	X	X	X	X	X
<i>Видатки - усього</i>	X	040		X	X	X			X
<i>у тому числі:</i>									
Поточні видатки	2000	050		X	X	X			X
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	060		X	X	X			X
<i>Оплата праці</i>	<i>2110</i>	<i>070</i>		X	X	X			X
<i>Заробітна плата</i>	<i>2111</i>	<i>080</i>		X	X	X			X
<i>Грошове забезпечення військовослужбовців</i>	<i>2112</i>	<i>090</i>		X	X	X			X
<i>Нарахування на оплату праці</i>	<i>2120</i>	<i>100</i>		X	X	X			X
Використання товарів і послуг	2200	110		X	X	X			X
<i>Предмети, матеріали, обладнання та інвентар</i>	<i>2210</i>	<i>120</i>		X	X	X			X
<i>Медикаменти та перев'язувальні матеріали</i>	<i>2220</i>	<i>130</i>		X	X	X			X
<i>Продукти харчування</i>	<i>2230</i>	<i>140</i>		X	X	X			X
<i>Оплата послуг (крім комунальних)</i>	<i>2240</i>	<i>150</i>		X	X	X			X
<i>Видатки на відрадженьня</i>	<i>2250</i>	<i>160</i>		X	X	X			X

Реконструкція житлового фонду (приміщення)	3141	500			X	X	X	X	X
Реконструкція та реставрація інших об'єктів	3142	510			X	X	X	X	X
Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури	3143	520			X	X	X	X	X
Створення державних запасів і резервів	3150	530			X	X	X	X	X
Придбання землі та нематеріальних активів	3160	540			X	X	X	X	X
Капітальні трансферти	3200	550			X	X	X	X	X
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210	560			X	X	X	X	X
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220	570			X	X	X	X	X
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230	580			X	X	X	X	X
Капітальні трансферти населенню	3240	590			X	X	X	X	X

Керівник

Головний бухгалтер

" " _____ 20 ____ року

(підпис)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

Звіт
про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду
(позики міжнародних фінансових організацій) (Форма № 4 – Зд.1, № 4 – Зм.1)
за _____ 20__ р.

Установа _____
Територія _____

Коди

за ЄДРПОУ _____
за КОАТУУ _____
за КОПФГ _____

Організаційно-правова форма господарювання _____

Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____

Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу) _____

Періодичність: місячна, квартальна, річна.

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код рядка	Цифро- вий код валюти	Затверд- жено на звітний рік, грн	Залишок коштів на початок звітного року		Перераховано залишок		Надійшло коштів за звітний період (рік)		Курсова різниця		Касові за звітний період (рік)		Фактичні за звітний період (рік)		Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)		
					ін. валюта	грн	ін. валюта	грн	ін. валюта	грн	ін. валюта	грн	ін. валюта	грн	ін. валюта	грн	ін. валюта	грн	ін. валюта
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18		
Видатки та надання кредитів - усього	X	010																	
У тому числі:																			
Поточні видатки	2000	020																	
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	030																	
Оплата праці	2110	040																	
Заробітна плата	2111	050																	
Грошове забезпечення військовослужбовців	2112	060																	
Нарахування на оплату праці	2120	070																	
Використання товарів і послуг	2200	080																	

**Звіт
про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м)**

на _____ 20__ р.

Коди

за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ

Установа _____
Територія _____

Організаційно-правова форма господарювання _____

Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____

Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевих та кредитування місцевих бюджетів / Типової програмної класифікації видатків та кредитування для бюджетів _____

Періодичність: місячна, квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн, коп.

Форма складена: за загальним, спеціальним фондом (потрібне підкреслити).

Показники	КЕКВ	Код рядка	Дебіторська заборгованість			Кредиторська заборгованість			Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)				
			на початок звітного року, усього	на кінець звітного періоду (року) усього	списана за період з неї прострочену частку звітного року	на початок звітного року, усього	на кінець звітного періоду (року) усього	списана за період з початку звітного року					
										з неї прострочену частку звітного року	термін оплати якої не настав		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
Доходи	X	010											X
<i>Видатки - усього на утримання установи</i>	X	020											
Поточні видатки	2000	030											
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	040											
<i>Оплата праці</i>	2110	050											
Заробітна плата	2111	060											
Грошове забезпечення військовослужбовців	2112	070											
<i>Нарахування на оплату праці</i>	2120	080											
Використання товарів і послуг	2200	090											

Звіт
про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1)
 на _____ 20__ р.

Коли

за ЄДРПОУ _____
 за КОАТУУ _____
 за КОПФГ _____

Установа _____
 Територія _____
Організаційно-правова форма господарювання _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
 Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу) _____
 Періодичність: місячна, квартална, річна.
 Одиниця виміру: грн, коп.

Форма складена: за загальним, спеціальним фондом (потрібне підкреслити)

Показники	КЕКВ та/або ККК	Код рядка	Дебіторська заборгованість		Кредиторська заборгованість		Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року) ¹		
			на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)	на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)			
								усього	з неї прострочена
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Видатки та надання кредитів	X	010							
<i>Оплата постач (вони козпальних)</i>	2240	020							
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2280	030							
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2281	040							
<i>Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку</i>	2282	050							
Інші поточні видатки	2800	060							
<i>Створення державних запасів і резервів</i>	3150	070							
Внутрішнє кредитування	4100	080							
<i>Надання внутрішніх кредитів</i>	4110	090							
<i>Надання кредитів органам державного управління інших рівнів</i>	4111	100							
<i>Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям</i>	4112	110							
<i>Надання інших внутрішніх кредитів</i>	4113	120							
Зовнішнє кредитування	4200	130							
<i>Надання зовнішніх кредитів</i>	4210	140							

¹Графа 10 у рядках з 080 до 140 в річній бюджетній звітності не заповнюється.

Керівник _____

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(ініціали, прізвище)

" " 20__ року

Ресстр
залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету
на рестраційних (спеціальних рестраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів,
що включені до мережі розпорядників бюджетних коштів вищого рівня,
станом на 01 січня 20_____р.

Установа _____

Періодичність: річна.
 Одиниця виміру: грн, коп.

№ з/п	Найменування установи	Залишок коштів в органах Державної казначейської служби України		Залишок коштів в установах банку	
		загального фонду	спеціального фонду	загального фонду	спеціального фонду
1	2	3	4	5	6
1					
2					
3					
4					
5					
6					
...					
Усього					

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

" " _____ 20____ року

Довідка
про депозитні операції
на _____ 20__ р.

Установа _____ за ЄДРПОУ _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____
 Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____

Коди

Періодичність: квартална, річна.
 Одиниця виміру: грн, коп.

Найменування	Код рядка	Депозитні операції з грошовими коштами, отриманими в тимчасове розпорядження		Депозитні операції з грошовими документами		Депозитні операції з матеріальними цінностями		Інші депозитні операції	
		сума	нормативно-правовий акт, згідно з яким проводяться операції	назва та кількість операцій	нормативно-правовий акт, згідно з яким проводяться операції	сума	нормативно-правовий акт, згідно з яким проводяться операції	сума	нормативно-правовий акт, згідно з яким проводяться операції
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Рахунки в банках	010								
з них:									
національна валюта	020								
іноземна валюта	030								
Рахунки в казначействі	040								
Розрахунки за депозитними сумами	050								

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

" _____ 20__ року

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Довідка
про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості
загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення
на _____ 20__ р.

Коди

Установа _____ за ЄДРПОУ _____
 Територія _____ за КОАТУ _____
Організаційно-правова форма господарювання _____
 Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу) _____
 Періодичність: квартальна, річна. _____
 Одиниця виміру: грн, коп. _____

№ з/п	Причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення	Дебіторська заборгованість	
		минулих періодів	поточного року
1	2	3	4
1	Не виконано умов угод, укладених відповідно до нормативних актів, що регулюють здійснення попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів, несвочасне подання накладних, актів виконаних робіт		
2	Не взято на облік правонаступником зобов'язання при ліквідації або реорганізації дебітора		
3	Відновлено заборгованість згідно з рішеннями контролюючих та судових органів, актами інвентаризації розрахунків		
4	Інше		
5	Усього простроченої дебіторської заборгованості з неї:		
5.1	матеріали передано до суду, ведеться позовна робота		
5.2	винесено рішення суду, виконавче провадження		
5.3	проти дебітора порушено справу про банкрутство:		
5.3.1	заборгованість заявлена та визнана		
5.3.2	заборгованість заявлена та не визнана		
5.3.3	заборгованість не заявлена		
5.4	стосовно дебітора проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті ліквідації		

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 " _____ " _____ 20__ року

Довідка
про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду
на _____ 20__ р.

Установа _____ за ЄДРПОУ _____ Коды _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____

Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
 Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
 Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу) _____

Періодичність: квартална, річна.
 Одиниця виміру: грн, коп.

№ з/п	Показники	Кредиторська заборгованість	
		минулих періодів	поточного року
1	2	3	4
1	Асигнувань спрямовано менше, ніж визначено плановими показниками		
2	Призупинення операцій за рішенням судових, контролюючих органів		
3	Відновлення заборгованості згідно з рішеннями контролюючих та судових органів		
4	Інше		
	Усього простроченої кредиторської заборгованості		

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 " " _____ 20__ року

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Довідка
про спрямування обсягів власних надходжень, які перевисують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), за _____ 20__ р.

Установа _____ за СДРПОУ _____ Коди _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____
 Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____

Періодичність: квартална, річна.
 Одиниця виміру: грн, коп.

Найменування	КЕКВ	Власні надходження			разом	Спрямовано понацілієвих надходжень					
		затверджено на звітний рік	фактично надійшло	понацілієві надходження		на погашення кредиторської заборгованості		на інші заходи			
						усього	у тому числі загального фонду	усього	у тому числі які здійснюються за рахунок власних надходжень		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Доходи											
Видатки - усього											
у тому числі:											
Оплата праці	2110	X	X	X							
Нарахування на оплату праці	2120	X	X	X							
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	X	X	X							
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	X	X	X							
Продукти харчування	2230	X	X	X							
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	X	X	X							
Видатки на відрадженьня	2250	X	X	X							
Видатки та заходи спеціального призначення	2260	X	X	X							
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	X	X	X							

Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280	X	X	X																
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610	X	X	X																
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620	X	X	X																
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	2630	X	X	X																
Соціальне забезпечення	2700	X	X	X																
Інші поточні видатки	2800	X	X	X																
Капітальні видатки	3000	X	X	X																

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

" " _____ 20 _____ року

Довідка
про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів,
які підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів,
за _____ 20__ р.

Установа _____ за ЄДРПОУ _____
Територія _____ за КОАТУУ _____
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____
Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____

Періодичність: квартална, річна.
Одниця виміру: грн, коп.

Довідка складена: за загальним, спеціальним фондом (потрібне підкреслити).

№ з/п	Виконавець програми	КВК	Направлено асигнувань за звітний період (рік)
1	2	3	4

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

" " _____ 20__ року

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (підпис)

_____ (підпис)

Довідка
про дебіторську заборгованість за видатками
на _____ 20__ р.

Установа _____ за ЄДРПОУ _____ Коды _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____
 Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
 Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
 Періодичність: квартална, річна.
 Одиниця виміру: грн, коп.

Довідка складена: за загальним, спеціальним фондом (потрібне підкреслити).

Код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/ Типчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу)	КЕКВ		Дебіторська заборгованість на початок звітного року		Дебіторська заборгованість з простроченим строком позовної давності, що настав протягом звітного року	Списана дебіторська заборгованість протягом звітного року		Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року)		
	усього	з неї строк позовної давності якої минув	усього	з неї строк позовної давності якої минув		усього	до одного місяця	прострочена усього	з неї строк позовної давності якої минув	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Разом										

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

" " _____ 20__ року

(підпис)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

Довідка
про розподіл витратків Державного бюджету України на 20__ рік між місцевими та апеляційними судами
усіх видів та спеціалізації, вищими спеціалізованими судами та іншими органами судової влади
у системі Державної судової адміністрації України
за _____ 20__ р.

Коди

Установа _____ за ЄДРПОУ _____
Територія _____ за КОАТУУ _____
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____

Код та назва відомчої класифікації витратків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва програмної класифікації витратків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва функціональної класифікації витратків та кредитування бюджету _____
Періодичність: квартална, річна.
Одиниця виміру: грн, коп.

Найменування установ та напрямків витратків	Загальний фонд				Спеціальний фонд				Разом			
	усього	витратки слюжбівання	з них		усього	витратки розвитку	з них					
			оплата праці	комунальні послуги та енергоносії			оплата праці	комунальні послуги та енергоносії				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
затверджено Верховною Радою України на звітний рік з Урахованням змін виконано за звітний період (рік)												
затверджено Верховною Радою України на звітний рік з Урахованням змін виконано за звітний період (рік)												
затверджено Верховною Радою України на звітний рік з Урахованням змін виконано за звітний період (рік)												
затверджено Верховною Радою України на звітний рік з Урахованням змін виконано за звітний період (рік) - усього												

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
" " _____ 20__ року

Довідка
про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів
державного або місцевих бюджетів на
реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках
станом на 01 січня 20__ р.

_____ (найменування установи-клієнта)

_____ (найменування органу Державної
казначейської служби України)

Станом на 01 січня 20__ року залишки коштів на наших реєстраційних рахунках, зазначені у виписках з рахунків, становлять:

на реєстраційному (спеціальному реєстраційному) рахунку № _____
(номер та назва рахунку)

_____ (цифрами) (_____) грн, коп.;

на реєстраційному (спеціальному реєстраційному) рахунку № _____
(номер та назва рахунку)

_____ (цифрами) (_____) грн, коп.

Підтверджуємо, що нами перевірено всі записи за виписками і встановлено їх правильність, зазначені залишки коштів повністю відповідають залишкам, наведеним у нашому бухгалтерському обліку.

М.П. Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

"__" _____ 20__ року

Відмітка про звірку залишків:

Залишки з рахунками клієнта і зразки підписів звірено, розбіжностей не виявлено.

"__" _____ 20__ року

Штамп казначея

_____ (підпис)

Довідка
про підтвердження залишків коштів на інших рахунках
клієнтів Державної казначейської служби України
станом на 01 січня 20__ р.

_____ (найменування установи-клієнта)

_____ (найменування органу Державної казначейської служби України)

Станом на 01 січня 20__ р. залишки коштів на наших рахунках, зазначені у виписках, становлять:

на рахунку № _____ (номер та назва рахунку)

_____ (цифрами) (_____) грн, коп.;
(словами)

на рахунку № _____ (номер та назва рахунку)

_____ (цифрами) (_____) грн, коп.
(словами)

Підтверджуємо, що нами перевірено всі записи за виписками і встановлено їх правильність, зазначені залишки коштів повністю відповідають залишкам, наведеним у нашому бухгалтерському обліку.

М.П. Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

"__" _____ 20__ року

Відмітка про звірку залишків¹:

Залишки з рахунками клієнта і зразки підписів звірено, розбіжностей не виявлено.

"__" _____ 20__ року

Штамп казначея

_____ (підпис)

¹Відмітка про звірку залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування податку на додану вартість не ставиться.

Довідка
про сплату до бюджету штрафів, накладених
контролюючими органами,
за 20__ рік

Установа _____	за ЄДРПОУ	Коди □ □ □
Територія _____	за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ	
Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____		
Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____		

Періодичність: річна.

Одиниця виміру: грн, коп.

№ з/п	Найменування контролюючого органу	Сума сплаченого штрафу	Підстава для накладення штрафу	Винні особи
1	2	3	4	5
1				
2				
3				
4				
5				
...				
	Усього		X	X

Керівник

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

"__" _____ 20__ року

**Довідка
про використання іноземних грантів
за _____ 20__ р.**

Установа _____	за ЄДРПОУ	Коди
Територія _____	за КОАТУУ	□
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ	□
Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____		
Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____		

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн, коп.

Найменування міжнародних фінансових організацій або країн-донорів гранту	Договір про грант		Назва заходу	Мета використання гранту	Затверджено кошторисом на звітний рік ¹	Сума використаного гранту за звітний період (рік)
	номер	дата				
1	2	3	4	5	6	7

¹Заповнюється головними розпорядниками бюджетних коштів.

Керівник	_____	_____
	(підпис)	(ініціали, прізвище)
Головний бухгалтер	_____	_____
	(підпис)	(ініціали, прізвище)

"__" _____ 20__ року

Довідка
про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони
здоров'я на 20__ рік між адміністративно-територіальними одиницями
за _____ 20__ р.

Установа _____ за ЄДРПОУ _____
 Територія _____ за КОАТУУ _____
 Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____
 Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного
 бюджету _____
 Код і назва програмної класифікації видатків та кредитування державного
 бюджету (за напрямом, затвердженим законом про Державний бюджет України,
 згідно з додатком _____)
 Періодичність: квартална, річна.
 Одиниця виміру: грн.

Коди

№ з/п	Найменування адміністративно-територіальної одиниці	Затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	Виконано
1	2	3	4
1	Автономна Республіка Крим		
2	Вінницька область		
3	Волинська область		
4	Дніпропетровська область		
5	Донецька область		
6	Житомирська область		
7	Закарпатська область		
8	Запорізька область		
9	Івано-Франківська область		
10	Київська область		
11	Кіровоградська область		
12	Луганська область		
13	Львівська область		
14	Миколаївська область		
15	Одеська область		
16	Полтавська область		
17	Рівненська область		
18	Сумська область		
19	Тернопільська область		
20	Харківська область		
21	Херсонська область		
22	Хмельницька область		
23	Черкаська область		
24	Чернівецька область		
25	Чернігівська область		
26	м. Київ		
27	м. Севастополь		
	Усього		

Керівник _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
 " __ " _____ 20__ року

Довідка

**про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями,
які не відображаються у формі**

**№ 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»,
на _____ 20__ р.**

Коди

Установа _____ за ЄДРПОУ _____
Територія _____ за КОАТУУ _____
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____
Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____
Код та назва типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів _____
Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн, коп.

Назва показників	Код рядка	На початок звітного року		На кінець звітного періоду (року)	
		дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6
Допомога і компенсації громадянам	010				
допомога і компенсації громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	011				
допомога по тимчасовій непрацездатності, вагітності і пологах, на поховання	012				
Розрахунки за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	020				
Розрахунки за депозитними операціями	030				
з грошовими документами, матеріальними цінностями та іншими депозитними операціями	031				
у залишках коштів на рахунках	032				
Інша заборгованість	040				
у тому числі:					
	041				
	042				
	043				
	044				
	045				
	046				
	047				
	048				
	049				

1	2	3	4	5	6
Кредиторська заборгованість за бюджетними зобов'язаннями, не взятими на облік органами Казначейства	050	X		X	
Розрахунки за іншими операціями	060				
у тому числі:					
	061				
	062				
	063				
	064				
	065				
	066				
	067				
	068				
	069				
Разом	070				

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

"__" _____ 20__ року

Додаток Л.1

Приклад наказу про затвердження Положення про облікову політику

(найменування суб'єкта державного сектору)

НАКАЗ

дата

(назва міста)

№ ____

Про затвердження Положення про облікову політику

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 року N 59, Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року N 1629,

НАКАЗУЮ:

- 1 Затвердити Положення про облікову політику, що додається.
2. Керівнику Управління документообігу та контролю за виконанням документів ознайомити з наказом усіх керівників структурних підрозділів та спеціалістів бухгалтерської служби й відділу матеріально-технічного забезпечення.
3. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ

(найменування суб'єкта державного
сектору)

_____ 201_ року № ____

Положення про облікову політику

1. Положення про облікову політику (далі - Положення) визначає методи оцінки, обліку і процедури, які застосовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності, не визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі або щодо яких передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів.

2. Одиницею аналітичного обліку запасів визнається їх найменування, додатково облік запасів здійснюється за номенклатурними номерами.

1) У місцях зберігання запасів матеріально відповідальні особи ведуть кількісний облік руху запасів в книзі складського обліку запасів за найменуваннями, номенклатурними номерами та кількістю. Щокварталу на дату балансу спеціаліст бухгалтерської служби, відповідальний за ведення обліку запасів, проводить вибірккову звірку фактичної наявності запасів із записами у книзі та даними бухгалтерського обліку.

2) У бухгалтерській службі облік запасів ведеться за найменуваннями, номенклатурними номерами в розрізі матеріально відповідальних осіб - в оборотних відомостях (за кожним субрахунком) в кількісному та сумарному вимірах.

3) Відпуск запасів у використання, виробництво, продаж, інше вибуття здійснювати за середньозваженою собівартістю, яка обчислюється при отриманні кожної партії запасів однотипних запасів.

4) Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням запасів, узагальнюються за окремими групами на окремому субрахунку. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку

рахунків обліку запасів, пропорційно відноситься на суму запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

3. Амортизація необоротних активів нараховується виходячи зі строків корисного використання основних засобів та нематеріальних активів, визначених у додатках 1, 2 до цього Положення.

4. Нарахування амортизації проводиться на дату балансу (щокварталу).

5. У разі виправлення суттєвих помилок, які відносяться до попередніх періодів, та повторного складання фінансової звітності встановлюється поріг суттєвої помилки в розмірі ___ відсотків відповідно до підсумку балансу.

6. Зміни до цього Положення вносяться лише у випадках, установлених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, та обов'язково обґрунтовуються і розкриваються у фінансовій звітності, а також у випадках, коли зміни до облікової політики сприятимуть більш достовірному відображенню в бухгалтерському обліку інформації про здійснені господарські операції.

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)".

Додаток 1
до Положення про облікову
політику

Строки корисного використання основних засобів

№ з/п	Назва субрахунку	Назва підгрупи	Строк корисного використання, років
1	2	3	4
1	Будинки та споруди	Будинки виробничо-господарського призначення (підгрупа 1): з плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларьки, альтанки тощо	10
		дерев'яні, каркасні і щитові, контейнерні, дерево-металеві, каркасно-обшивні і панельні, глинобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні	20
		без каркасів зі стінами полегшеної кам'яної кладки, залізобетонними, цегляними і дерев'яними колонами та стовпами, із залізобетонними, дерев'яними та іншими перекриттями; дерев'яні з брусчатими або зробленими з колод рубаними стінами	25
		із залізобетонними і металевими каркасами, зі стінами з кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші неklasифіковані	50
		Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання (підгрупа 2): каркасно-комишитові та інші полегшені	15
		сирцеві, збірно-щитові, каркасно-засипні, глинобитні, саманові	20
		інші неklasифіковані	50
		Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо (підгрупа 3)	20

Продовження додатку 1

1	2	3	4
		Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача (підгрупа 4)	20
		Гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди (підгрупа 5): греблі бетонні, залізобетонні, кам'яні, земляні, тунелі, водоскиди і водоприймачі, акведуки, лотки, дюкери і водопровідні споруди, рибопропускні і рибозахисні споруди, напірні трубопроводи	50
		берегоукріплювальні та берегозахисні споруди залізобетонні, бетонні, кам'яні	40
		гідротехнічні споруди дерев'яні	10
		водосховища при земляних дамбах	50
		водоскиди і водовипуски при ставках: бетонні та залізобетонні	40
		дерев'яні	10
		гідротехнічні споруди на каналах (шлюзи-регулятори, мости-відводи, дюкери, у тому числі сталеві, акведуки, водоскиди кам'яні, бетонні і залізобетонні та інше)	40
		зрошувальна і осушувальна мережа: канали земляні без облицювання, канали, облицьовані каменем, бетоном, залізобетоном; водозбірно-скидна мережа із відкритих земляних каналів; колекторно-дренажні земляні канали без кріплення	40
		закрита колекторно-дренажна мережа: канали із азбестоцементних труб	40
		канали із гончарних труб	50
		канали із пластмасових труб	20
		водомірні пости	10

Продовження додатку 1

1	2	3	4
2	Машини та обладнання	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгрупи 3 - 8)	10
		Робочі машини та обладнання (підгрупа 2)	15
		Силові машини та обладнання (підгрупа 1)	10
3	Транспортні засоби	Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгрупи 1 - 2)	20
		Корпуси та причепа автомобілів (підгрупа 1)	10
		Автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгрупа 1): до 2500 см куб.	7
		більше 2500 см куб. та інші	10
		Автомобілі вантажні (підгрупа 1): вантажопідйомністю до 5 т	7
		вантажопідйомністю від 5 т до 20 т	7
		вантажопідйомністю більше 20 т та інші	7
		Автобуси з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгрупа 1): до 2800 см куб.	7
		понад 2800 см куб. та інші	10
4	Інструменти, прилади та інвентар	Інструменти (підгрупа 1)	5
		Виробничий та господарський інвентар (підгрупи 2 - 3)	10
5	Робочі і продуктивні тварини	Тварини зоопарків та подібних установ, службові собаки (підгрупи 3, 4)	5
		Робоча, продуктивна та інша худоба (підгрупи 1, 2)	7
6	Багаторічні насадження	Культури ягідні (суниця)	3
		Культури ягідні (крім суниці), плодові, овочеві	10
		Культури ефіроолійні, лікарські	10
		Насадження штучні ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для науково-дослідних цілей	20
		Насадження озеленувальні та декоративні	25

Продовження додатку 1

1	2	3	4
		Захисні та інші лісні насадження	50
		Інші довгострокові біологічні активи, не класифіковані	20
7	Інші основні засоби	Інші основні засоби	10
8	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	20

Додаток 2
до Положення про облікову
політику

Строки корисного використання нематеріальних активів

<i>№ з/п</i>	<i>Назва субрахунку</i>	<i>Назва підгрупи</i>	<i>Строк корисного використання, років</i>
1	Авторські та суміжні з ними права	Авторське право та суміжні з ним права: право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
2	Інші нематеріальні активи	Права користування природними ресурсами: право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо	Відповідно до правовстановлюючого документа
		Права користування майном: право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо	Відповідно до правовстановлюючого документа
		Права на знаки для товарів і послуг: товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
		Права на об'єкти промислової власності: право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
		Інші нематеріальні активи: право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо	Відповідно до правовстановлюючого документа

Додаток Л.2

**Типовий робочий План рахунків бухгалтерського обліку
господарської діяльності бюджетних установ**

Розділ 1. Балансові рахунки	
I	
Клас 1. Нефінансові активи	
10	Основні засоби
101	Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів
1010	Інвестиційна нерухомість
1011	Земельні ділянки
1012	Капітальні витрати на поліпшення земель
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	Інші необоротні матеріальні активи
111	Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів
1111	Музейні фонди
1112	Бібліотечні фонди
1113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
1114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
1115	Інвентарна тара
1116	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
1117	Природні ресурси
1118	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи
121	Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів
1211	Авторське та суміжні з ним права
1212	Права користування природними ресурсами
1213	Права на знаки для товарів і послуг
1214	Права користування майном
1215	Права на об'єкти промислової власності
1216	Інші нематеріальні активи
13	Капітальні інвестиції
131	Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів
1311	Капітальні інвестиції в основні засоби
1312	Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
1313	Капітальні інвестиції в нематеріальні активи
1314	Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи

<i>I</i>			
14	Знос (амортизація) необоротних активів		
	141	Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів	
		1411	Знос основних засобів
		1412	Знос інших необоротних матеріальних активів
		1413	Накопичена амортизація нематеріальних активів
		1414	Знос інвестиційної нерухомості
1415	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів		
15	Виробничі запаси		
	151	Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів	
		1511	Продукти харчування
		1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		1513	Будівельні матеріали
		1514	Пально-мастильні матеріали
		1515	Запасні частини
		1516	Тара
		1517	Сировина і матеріали
1518	Інші виробничі запаси		
16	Виробництво		
	161	Виробництво розпорядників бюджетних коштів	
		1611	Науково-дослідні роботи
		1612	Виготовлення експериментальних приладів
1613	Інше виробництво		
17	Біологічні активи		
	171	Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1711	Довгострокові біологічні активи рослинництва
		1712	Довгострокові біологічні активи тваринництва
		1713	Поточні біологічні активи рослинництва
1714	Поточні біологічні активи тваринництва		
18	Інші нефінансові активи		
	181	Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
		1811	Готова продукція
		1812	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		1814	Державні матеріальні резерви та запаси
		1815	Активи для розподілу, передачі, продажу
1816	Інші нефінансові активи		
Клас 2. Фінансові активи			
20	Довгострокова дебіторська заборгованість		
	201	Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів	

Продовження додатку Л.2

		<i>1</i>	
		2011	Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди
		2012	Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів
		2013	Інша довгострокова дебіторська заборгованість
21	Поточна дебіторська заборгованість		
	211	Поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів	
		2110	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
		2111	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги
		2112	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів
		2113	Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги
		2114	Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування
		2115	Розрахунки з відшкодування завданих збитків
		2116	Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
		2117	Інша поточна дебіторська заборгованість
		2118	Розрахунки із спільної діяльності
22	Готівкові кошти та їх еквіваленти		
	221	Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів	
		2211	Готівка у національній валюті
		2212	Готівка в іноземній валюті
		2213	Грошові документи у національній валюті
		2214	Грошові документи в іноземній валюті
		2215	Грошові кошти в дорозі у національній валюті
		2216	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
23	Грошові кошти на рахунках		
	231	Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів	
		2311	Поточні рахунки в банку
		2312	Інші поточні рахунки в банку
		2313	Реєстраційні рахунки
		2314	Інші рахунки в Казначействі
		2315	Рахунки для обліку депозитних сум
25	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи		
	251	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
		2511	Придбані акції

I		
	2512	Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій
	2513	Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств
	2514	Довгострокові векселі одержані
	2515	Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
26	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи	
	261	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
	2611	Поточні фінансові інвестиції в цінні папери
	2612	Короткострокові векселі одержані
	2613	Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
27	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	
	271	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
	2711	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
28	Розрахунки за надходженнями до бюджету	
	281	Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету
	2811	Розрахунки за податковими надходженнями
	2812	Розрахунки за неподатковими надходженнями
	2813	Розрахунки за іншими надходженнями
	2814	Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
29	Витрати майбутніх періодів	
	291	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
	2911	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
Клас 5. Капітал та фінансовий результат		
51	Внесений капітал	
	511	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів
	5111	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів
52	Капітал у підприємствах	
	521	Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів
	5211	Капітал у підприємствах у формі акцій
	5212	Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі
	5213	Капітал у частках (паях)
53	Капітал у дооцінках	
	531	Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів
	5311	Дооцінка (уцінка) необоротних активів
	5312	Дооцінка (уцінка) інших активів
54	Цільове фінансування	
	541	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
	5411	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів

1	
55	Фінансовий результат
551	Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів
5511	Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду
5512	Накопичені фінансові результати виконання кошторису
Клас 6. Зобов'язання	
60	Довгострокові зобов'язання
601	Довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
6011	Довгострокові кредити банків
6012	Відстрочені довгострокові кредити банків
6013	Інші довгострокові позики
6014	Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами
6015	Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди
6016	Інші довгострокові фінансові зобов'язання
61	Поточна заборгованість за кредитами та позиками
611	Поточна заборгованість розпорядників бюджетних коштів за кредитами та позиками
6111	Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
6112	Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами
6113	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
6114	Короткострокові кредити банків
6115	Відстрочені короткострокові кредити банків
6116	Короткострокові позики
6117	Інші короткострокові фінансові зобов'язання
62	Розрахунки за товари, роботи, послуги
621	Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів
6211	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
6212	Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
6213	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
6214	Розрахунки за одержаними авансами
63	Розрахунки за податками і зборами
631	Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів
6311	Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
6312	Інші розрахунки з бюджетом
6313	Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
64	Інші поточні зобов'язання
641	Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
6411	Поточні зобов'язання за цінними паперами

I		
	6412	Розрахунки з депонентами
	6413	Розрахунки за депозитними сумами
	6414	Розрахунки за спеціальними видами платежів
	6415	Розрахунки з іншими кредиторами
	6416	Розрахунки за страхуванням
	6417	Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності
65	Розрахунки з оплати праці	
	651	Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів
	6511	Розрахунки із заробітної плати
	6512	Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
	6513	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
	6514	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
	6515	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
	6516	Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
	6517	Розрахунки з працівниками за позиками банків
	6518	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
	6519	Інші розрахунки за виконані роботи
66	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками	
	661	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
	6611	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
67	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	
	671	Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів
	6711	Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів
	6712	Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів
68	Зобов'язання за надходженнями до бюджету	
	681	Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння
	6811	Зобов'язання за податковими надходженнями
	6812	Зобов'язання за неподатковими надходженнями
	6813	Зобов'язання за іншими надходженнями
	6814	Зобов'язання за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування
69	Доходи майбутніх періодів	
	691	Доходи майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
	6911	Доходи майбутніх періодів

1		
Клас 7. Доходи		
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями	
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів
		7011 Бюджетні асигнування
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
		7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
72	Доходи від продажу активів	
	721	Доходи від продажу активів розпорядників бюджетних коштів
		7211 Дохід від реалізації активів
73	Фінансові доходи	
	731	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
		7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
74	Інші доходи за обмінними операціями	
	741	Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
		7411 Інші доходи за обмінними операціями
75	Доходи за необмінними операціями	
	751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
		7511 Доходи за необмінними операціями
		7512 Трансферти
Клас 8. Витрати		
80	Витрати на виконання бюджетних програм	
	801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм
		8011 Витрати на оплату праці
		8012 Відрахування на соціальні заходи
		8013 Матеріальні витрати
		8014 Амортизація
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	
	811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
		8111 Витрати на оплату праці
		8112 Відрахування на соціальні заходи
		8113 Матеріальні витрати
		8114 Амортизація
		8115 Інші витрати
82	Витрати з продажу активів	
	821	Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів

<i>I</i>		
	8211	Собівартість проданих активів
	8212	Витрати, пов'язані з реалізацією майна
83	Фінансові витрати	
	831	Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів
	8311	Фінансові витрати
84	Інші витрати за обмінними операціями	
	841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	8411	Інші витрати за обмінними операціями
85	Витрати за необмінними операціями	
	851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
	8511	Витрати за необмінними операціями
Розділ 2. Позабалансові рахунки		
Клас 0. Позабалансові рахунки бюджетних установ		
0	01	Орендовані основні засоби та нематеріальні активи
	011	Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів
	02	Активи на відповідальному зберіганні
	021	Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів
	03	Бюджетні зобов'язання
	031	Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів
	04	Непередбачені активи
	041	Непередбачені активи розпорядників бюджетних коштів
	05	Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані
	051	Гарантії та забезпечення надані розпорядників бюджетних коштів
	06	Гарантії та забезпечення отримані
	061	Гарантії та забезпечення отримані розпорядників бюджетних коштів
	07	Списані активи
	071	Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів
	08	Бланки документів суворої звітності
	081	Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів
	09	Передані (видані) активи відповідно до законодавства
	091	Передані (видані) активи відповідно до законодавства розпорядників бюджетних коштів

Додаток М.1

Пооб'єктний механізм проведення інвентаризації

1. Інвентаризація основних засобів

1

До початку інвентаризації перевіряються: наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби; наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування. При виявленні розбіжностей і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації вносяться відповідні виправлення й уточнення. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою. Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання, однакової вартості об'єкти основних засобів, що надійшли одночасно на підприємство та щодо яких ведеться груповий облік, в інвентаризаційному описі наводяться за найменуванням із зазначенням кількості цих об'єктів. В аналогічному порядку можуть складатися інвентаризаційні описи інших необоротних матеріальних активів з урахуванням норм цього розділу. Основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису за найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта із зазначенням інвентарного номера, виготовлювача, заводського номера (у разі його наявності), року випуску, первісної (переоціненої) вартості, суми зносу, строку корисного використання та інших відомостей. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до інвентаризаційного опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню. Під час інвентаризації машин, обладнання та транспортних засобів перевіряються заводські номери кузова, двигуна, шасі тощо. Багаторічні насадження вносяться до інвентаризаційного опису за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан. Під час проведення інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти. У разі виявлення придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) передає відповідні матеріали керівнику підприємства. У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, наприклад, так: про будівлі - зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній об'єм), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо. Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт. Інвентаризаційною комісією (робочою інвентаризаційною комісією) перевіряється правильність присвоєння інвентаризаційних номерів. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію

1

та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому законодавством. Допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних необоротних матеріальних активів, виданих в індивідуальне користування працівників, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в інвентаризаційному описі. Білизна, постільні речі, одяг та взуття одного найменування, близькі за розмірами, якостями матеріалу і ціною, вносяться до інвентаризаційного опису сумарно, із зазначенням кількості цих предметів та їх номенклатурних номерів. Предмети спецодягу і столової білизни, відправлені у прання та ремонт, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі відомостей-накладних або квитанцій надавача послуг. Інвентаризація бібліотечних фондів оформлюється груповими інвентаризаційними описами. Під час її проведення виявляються помилки, що допущені при шифруванні документів, розстановці фонду, оформленні видачі документів користувачам, а також встановлюється заборгованість користувачів перед бібліотекою, виявляються дублетні документи, документи, що не відповідають профілю комплектування фонду підрозділу чи бібліотеки в цілому, та документи, що потребують ремонту, оправи тощо. У разі встановлення факту відсутності документа проводиться його розшук у строк, визначений правилами користування бібліотекою щодо користування документом читачем, але не більше одного року.

2. Інвентаризація нематеріальних активів

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність устанавлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування. До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами нематеріальних активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів нематеріальних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою. У разі виявлення лишків об'єктів нематеріальних активів до інвентаризаційного опису вони вносяться із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю. Суб'єкти державного сектору економіки визначають вартість об'єктів прав інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти згідно із законодавством.

3. Інвентаризація незавершених капітальних інвестицій

Наявність і обсяг незавершених капітальних інвестицій встановлюються під час проведення інвентаризації шляхом перевірки їх у натурі. В інвентаризаційних описах незавершених капітальних інвестицій вказуються найменування об'єкта, обсяг виконаних і оплачених робіт за видами, конструктивними елементами, устаткуванням. На збудовані об'єкти, що фактично введені в дію повністю або частково, але прийняття і введення в дію яких не оформлено належними документами, а також на завершені, але з якихось причин не введені в дію об'єкти складається окремий інвентаризаційний опис, у якому додатково вказуються причини затримки оформлення здачі в експлуатацію вказаних об'єктів.

1

На об'єкти, будівництво яких припинене, а також на проектно-вишукувальні роботи щодо нездійсненого будівництва, які мають бути списані з балансу, складаються окремі інвентаризаційні описи, в яких наводяться дані про характер виконаних робіт і їх вартість згідно з кошторисом із зазначенням причин припинення (нездійснення) будівництва. Списання таких витрат проводиться відповідно до чинного законодавства. Під час інвентаризації перевіряється наявність у складі незавершених капітальних інвестицій обладнання та устаткування, що передане для монтажу, який фактично не розпочато, а також встановлюється стан законсервованих і тимчасово зупинених будівельних об'єктів, розробок, нематеріальних активів, на які складається окремий інвентаризаційний опис.

4. Інвентаризація запасів

Інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації, та за даними бухгалтерського обліку. На малоцінні та швидкозношувані предмети, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому нестача предметів оформлюється актом. Спецодяг та предмети індивідуального користування, відправлені у прання та ремонт, перевіряються на підставі документів надавача послуг. Інвентаризаційна комісія у присутності матеріально відповідальних осіб перевіряє фактичну наявність запасів шляхом їх перерахунку, переважування чи перемерювання. Не допускається вносити до інвентаризаційних описів дані про залишки активів зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності. Кількість запасів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів з обов'язковою перевіркою наявності в натурі частини вказаних цінностей. На запаси, що перебувають в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складається окремий інвентаризаційний опис та перевіряється обґрунтованість сум, що відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Такі суми можуть бути визнані, якщо вони підтверджені належно оформленими документами, зокрема рахунками постачальників, копіями платіжних вимог (рахунків-фактур), що пред'явлені покупцям, охоронними розписками, які переоформлені на дату проведення інвентаризації або близьку до неї. Виявлені під час інвентаризації непридатні або зіпсовані запаси вносяться до окремого інвентаризаційного опису, в якому вказуються найменування відповідних запасів, їх кількість, причини, ступінь і характер псування, пропозиції щодо їх знецінення, списання або можливості використання цих предметів у господарських цілях. Тара наводиться в інвентаризаційному описі за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, яка була у вжитку, така, що потребує ремонту, тощо). На тару, що стала непридатною, складається акт на списання із зазначенням причин псування. При інвентаризації незавершеного виробництва в інвентаризаційних описах вказуються найменування заділу, стадія та ступінь їх готовності, кількість або обсяг виконаних робіт. Сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються.

1

а фіксуються в окремих інвентаризаційних описах. Кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, визначається технічними розрахунками у порядку, встановленому на підприємстві, якщо інше не передбачено законодавством. На незакінчений ремонт будівель, споруд, машин, обладнання, енергетичних установок та інших об'єктів складається окремий інвентаризаційний опис, в якому вказуються: найменування об'єкта, що ремонтується, опис і відсоток виконаних робіт. Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт проводиться за темами (договорами), при цьому встановлюються: наявність договору із замовником; правильність відображення фактичних витрат за темою та наявність невикористаних матеріальних цінностей; причини значного або необґрунтованого відхилення фактичних витрат від кошторисної вартості; врахування витрат за закінченими і сплаченими замовником роботами.

5. Інвентаризація біологічних активів

Довгострокові біологічні активи рослинництва до інвентаризаційного опису вносяться за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Довгострокові біологічні активи тваринництва, зокрема доросла продуктивна і робоча худоба, вносяться до інвентаризаційних описів із зазначенням номера худоби (бирки), клички, віку, породи, угодованості, живої маси (ваги) (маса (вага) коней, мулів не вказується). Велика рогата худоба, робоча худоба, свині (матки і кнури) і особливо цінні екземпляри овець та іншої худоби вносяться до окремих інвентаризаційних описів. Інша худоба основного стада, що враховується у груповому порядку, вноситься до інвентаризаційних описів за групами згідно з віком і статтю із зазначенням кількості голів і живої маси (ваги) по кожній групі. Поточні біологічні активи тваринництва в частині молодняка тварин на вирощуванні та тварини на відгодівлі вносяться до інвентаризаційних описів окремо із зазначенням інвентарних номерів, кличок, статі, масті, породи тощо. Інші поточні біологічні активи тваринництва, що обліковуються у груповому порядку, вносяться до інвентаризаційного опису за віком та статевими групами із зазначенням кількості голів та живої ваги у кожній групі. Інвентаризаційні описи щодо біологічних активів тваринництва складаються за видами тварин окремо у фермах, цехах, відділеннях, бригадах і за матеріально відповідальними особами. Інвентаризація поточних біологічних активів рослинництва проводиться за видами таких активів, при цьому перевіряються натуральні показники (площі, засіяні озимими культурами, кількість рослин у парниках і теплицях, закладених садах, ягідниках і виноградниках).

6. Інвентаризація готівки, грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності

Наявність готівки, грошових коштів, цінних паперів, грошових документів (сплачених санаторно-туристичних путівок, поштових марок тощо) і бланків документів суворої звітності встановлюється інвентаризацією та оформляється актом інвентаризації. Інвентаризація кас на підприємстві проводиться відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15 грудня 2004 року № 637, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 року за № 40/10320.

Продовження додатку М.1

1

В акті інвентаризації наявності готівки вказуються фактичний залишок та залишок за даними обліку і визначається результат інвентаризації. Відомості про готівку в іноземній валюті вносяться до акта інвентаризації із зазначенням назви і суми іноземної валюти, курсу Національного банку України на початок робочого дня інвентаризації, суми іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України. До акта інвентаризації грошових документів, бланків документів суворої звітності вносяться дані про назву, номер, серію і номінальну вартість. При інвентаризації коштів, що перебувають у дорозі, звіряються суми, що зазначені в рахунку, з даними квитанцій установи банку, поштового відділення, копій супровідних відомостей на здачу виручки інкасаторам банку. Інвентаризація коштів на розрахункових, поточних, валютних, реєстраційних та інших рахунках, на акредитивах проводиться шляхом звірки залишків сум за даними бухгалтерського обліку підприємства з даними виписок банку. При інвентаризації цінних паперів в документарній формі встановлюються: наявність цінних паперів; правильність їх оформлення, реальність вартості відображених у балансі підприємства цінних паперів; повнота і своєчасність відображення в бухгалтерському обліку доходів від фінансових інвестицій. Інвентаризація цінних паперів проводиться за окремими емітентами із зазначенням в акті інвентаризації назви, серії, номера, номінальної і балансової вартості, строків їх погашення. Інвентаризація цінних паперів у бездокументарній формі, переданих підприємством на зберігання депозитарним установам, полягає у звірці залишків, відображених на відповідних рахунках бухгалтерського обліку підприємства, з даними виписок з рахунків в цінних паперах підприємства, виданих депозитарними установами. До окремого акта інвентаризації вносяться дані про довготермінові та короткотермінові фінансові інвестиції в частки (паї) в статутних капіталах інших підприємств. Інвентаризація проводиться шляхом звірки установчих документів з даними бухгалтерського обліку підприємства. В акті інвентаризації вказуються: назва фінансової інвестиції (акції, облігації, частки (паї) тощо), назва цінних паперів, якими оформлені фінансові інвестиції, дата і термін вкладу, номер і серія цінних паперів, назва документа, що підтверджує фінансові інвестиції (засновницький договір, інші угоди, виписки банків, накладні на передачу устаткування тощо), сума, вид вкладу.

7. Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації. При інвентаризації усім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії) для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. В окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунені або залишилися нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними. Дебіторська і кредиторська заборгованості перевіряються щодо дотримання строку позовної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих векселів, одержаних

I

позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами. Під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки установлюються: правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси; заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку; правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув; реальність заборгованості працівникам з оплати праці та громадянам (безпосередньо або через роботодавців) за соціальними виплатами, визначеними законодавством, а також із безготівкових розрахунків за цими виплатами. В акті інвентаризації вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованостей, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув. До акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості (для бюджетних установ - листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості). В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату інвентаризації. Окремо складається акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання. В бюджетних установах такий акт затверджується керівником бюджетної установи. Інвентаризація коштів цільового фінансування полягає у перевірці обґрунтованості їх залишку шляхом зіставлення даних про надходження на підприємство коштів цільового фінансування та їх використання відповідно до їх цільового призначення.

8. Інвентаризація витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень та резервів

При інвентаризації забезпечень перевіряються їх правильність і обґрунтованість, створюваних на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та інші цілі, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, міжнародними стандартами та іншими актами законодавства. Залишок забезпечення на виплату відпусток, у тому числі відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденній оплаті праці працівників. Середньоденна оплата праці визначається

1

відповідно до законодавства. При інвентаризації забезпечення на виплату передбаченої законодавством винагороди за вислугу років, у тому числі відрахувань на державне соціальне страхування з цих сум, уточнюється розмір забезпечення, який не повинен перевищувати суми нарахованої винагороди і підлягає віднесенню на витрати. Інвентаризація страхового резерву небанківської фінансової установи, що створюється для покриття ризиків неповернення основного боргу за кредитами, полягає в обґрунтуванні відповідності залишку вказаного резерву граничному розміру такого резерву на дату інвентаризації, який обчислюється відповідно до законодавства. Інвентаризація резерву сумнівних боргів полягає в перевірці обґрунтованості визначення суми сумнівної заборгованості на підставі аналізу застосування методу розрахунку резерву сумнівних боргів, встановленого відповідно до облікової політики. До акта інвентаризації включаються: визначена за результатами інвентаризації сума витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечення (за його видами) і резерву сумнівних боргів разом із відповідними розрахунками, а також відповідні суми за даними бухгалтерського обліку.

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада, ініціали та прізвище)

(підпис)

“ ___ ” _____ 20 __ р.

Акт введення в експлуатацію основних засобів

(місце складання)

						Номер документа		Дата складання	
Інвентарний (номенклатурний) номер	Кількість	Первісна вартість	Сума всього	Знос		Ліквідаційна вартість	Строк корисного використання	Рік випуску (побудови)	Номер паспорта
				за одиницю	всього				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Всього									

Проведено огляд _____,
(назва об'єкта(ів))

у момент введення в експлуатацію об'єкт(и) знаходиться(яться) _____
(місцезнаходження об'єкта(ів))

Коротка характеристика об'єкта(ів) _____

Об'єкт технічним умовам *відповідає/не відповідає* _____
(вказати, що саме не відповідає)

Доробка *не потрібна/потрібна* _____
(вказати, що саме потрібно)

Результати випробування об'єкта(ів) _____

Інші відомості _____

Висновок комісії _____

Перелік документації, що додається _____

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Голова комісії _____
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

_____ (посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

_____ (посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

_____ (посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Прийняв _____
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Здав* _____
(посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____
(підпис) (посада, ініціали та прізвище)

“ ____ ” _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____
(підпис) (ініціали та прізвище)

* Заповнюється при зарахуванні об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів при зміні матеріально відповідальної особи.

Зворотний бік

Голова комісії _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Об'єкт основних засобів:

здав _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

прийняв _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового реєстру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____ (підпис) _____ (посада, ініціали та прізвище)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Зворотний бік

Здав _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Прийняв _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Підлягають оприбуткуванню матеріали після ремонту, реконструкції, модернізації:

Назва	Одиниця виміру	Кількість	Вартість	Сума
1	2	3	4	5

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____ (підпис) _____ (посада, ініціали та прізвище)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Додаток Н.4

Типова форма N 3-1

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

АКТ ПРО ПРИЙМАННЯ МАТЕРІАЛІВ № _____
" ____ " _____ 200__ р.

Комісія у Голови _____
складі: членів _____
матеріально відповідальної особи _____
склала цей акт про прийняття цінностей _____

Код програмної класифікації	Джерело утримання	Матеріально відповідальна особа	Вид операції

Найменування	Одиниця виміру	Номер субрахунку	Номенклатурний номер	Кількість	Ціна	Сума	Кредит субрахунку

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Інвентарна картка № _____ обліку об'єкта основних засобів

(повна назва об'єкта і його призначення)

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта:

Інвентарний (номенклатурний) номер	Синтетичний рахунок, субрахунок	Рік випуску (побудови)	Паспорт, модель, тип, марка	Заводський номер	Місце знаходження об'єкта	Матеріально відповідальна особа
Дата, номер акта введення в експлуатацію	Дата, номер акта приймання-передачі*	Первісна вартість	Ліквідаційна вартість	Вартість, яка амортизується	Строк корисного використання	Знос**
						Примітка

Ознаки, що характеризують об'єкт	Прийняття і приладдя, що належать до об'єкта основних засобів					
	назва	назва	назва	назва	назва	назва
						Дорогоцінні метали
						вид
						маса

Зміни у вартості об'єкта:

№ з/п	Дата відображення господарської операції	Зміст операції	Первісна (переоцінена) вартість	Ліквідаційна вартість	Вартість, яка амортизується	Знос	Строк корисного використання

...

* Заповнюється у разі безоплатного отримання об'єкта основних засобів.

** Заповнюється у разі безоплатного отримання об'єкта основних засобів від суб'єктів державного сектору.

Зворотний бік

Зміни в характеристиці об'єкта після проведення робіт з реконструкції (реставрації), модернізації, добудови, дообладнання та часткової ліквідації тощо. _____

Інформація про знос:

Дата введення в експлуатацію об'єкта _____ Дата виведення з експлуатації об'єкта _____

Дата введення в експлуатацію об'єкта _____ Дата виведення з експлуатації об'єкта _____

...

№ з/п	Період, за який нарахована амортизація	Кількість місяців корисного використання (експлуатації)	Сума амортизації	№ з/п	Період, за який нарахована амортизація	Кількість місяців корисного використання (експлуатації)	Сума амортизації	№ з/п	Період, за який нарахована амортизація	Кількість місяців корисного використання (експлуатації)	Сума амортизації

...

Інформація про рух об'єкта:

Внутрішнє переміщення		
№ з/п	дата	назва, номер документа
		місцезнаходження об'єкта після переміщення
		матеріально відповідальна особа

Дата	Назва, номер документа	Причина вибуття

Картку заповнив _____ «___» _____ 20__ р.
(підпис) (посада, ініціали та прізвище)

Відмітка про відкриття нової інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів № _____

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Інвентарна картка № _____ обліку тварин і багаторічних насаджень

(повна назва об'єкта та його призначення)

Коротка індивідуальна характеристика об'єкта:

Інвентарний номер	Синтетичний рахунок, сурахунок	Дата народження (насадження)	Облікова книжка, номер паспорта тощо	Місцезнаходження об'єкта	Матеріально відповідальна особа
Дата, номер акта про введення в експлуатацію	Дата, номер акта приймання-передачі*	Первісна вартість	Ліквідаційна вартість	Вартість, яка амортизується	Строк корисного використання
					Знос**
					Примітка

Тварини				Багаторічні насадження			
номер тварини (бирка)	порода (породність), тавро	кличка	масть, прикмети	вік	стать	інші відомості	порода
							площа
							дерев кущі
							га ділянка (смуга) № _____
							інші відомості

Зміни у вартості об'єкта:

№ з/п	Дата відображення господарської операції	Зміст операції	Первісна (переоцінена) вартість	Ліквідаційна вартість	Вартість, яка амортизується	Знос	Строк корисного використання

...

* Заповнюється у разі безоплатного отримання об'єкта.

** Заповнюється у разі безоплатного отримання об'єкта від суб'єктів державного сектору.

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Інвентарна картка № _____ групового обліку основних засобів

_____ (повна назва об'єкта(ів) і його (їх) призначення)

Матеріально відповідальна особа (посада, ініціали та прізвище)

Номенклатурний номер	Дата, номер документа	Зміст господарської операції	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Кількість	Первісна вартість за одиницю	Сума	Сума амортизації (зносу)		Залишок		Примітка	
							за одиницю	всього	кількість	сума		знос
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Картку заповнив _____ (підпис) _____ «__» _____ 20__ р. (посада, ініціали та прізвище)

Додаток Н.8

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Акт внутрішнього переміщення основних засобів

(місце складання)

Назва об'єкта	Інвентарний (номенклатурний) номер	Одиниця виміру	Кількість	Номер документа	Дата складання	
				Первісна (переоцінена) вартість	Сума	Примітка
1	2	3	4	5	6	7
Всього						

Місцезнаходження об'єкта(ів) після переміщення _____

Всього передається _____, на суму _____
(кількість)

Матеріально відповідальні особи:

здав _____
(посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

прийняв _____
(посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер _____
(підпис) _____ (ініціали та прізвище)

«___» _____ 20__ р.

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____

(підпис) _____ (посада, ініціали та прізвище)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер

_____ (ініціали та прізвище)

Додаток Н.10

_____ (назва установи)
Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

КНИГА СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Матеріально відповідальна особа _____

Додаток Н.11
Типова форма N 3-6

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

Книга кількісно-сумового обліку

Типова форма N 3-ба

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

КНИГА КІЛЬКІСНО-СУМОВОГО ОБЛІКУ

Почата " ____ " _____ 200_ р.

Закінчена " ____ " _____ 200_ р.

Додаток Н.13

Типова форма № 3-8

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державного
казначейства України
від 18 грудня 2000 р. № 130

(назва установи)

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

КНИГА ОБЛІКУ ТВАРИН

(назва установи)

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державного казначейства України
від 18 грудня 2000 р. N 130

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

ОПИС КАРТОК З ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

(назва установи)

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ

3 _____

3

№ рядка	Номенклатурний номер	Найменування	Одиниця виміру	Залишок на 1 _____		Оборот за _____						
						дебет		кредит				
				кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
0												
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
0												
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
9												
0												
		Перенос...										

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

За зразком 2-ї та 3-ї сторінки друкувати вкладний
Зразок 3 сторінки типової форми N 3-11

Залишок на 1 _____		Оборот за _____				Залишок на 1 _____		Відмітки	№ рядка
кількість	сума	дебет		кредит		кількість	сума		
		кількість	сума	кількість	сума				
									1
									2
									3
									4
									5
									6
									7
									8
									9
									0
									1
									2
									3
									4
									5
									6
									7
									8
									9
									0
									1
									2
									3
									4
									5
									6
									7
									8
									9
									0

Додаток Н.17

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів

за _____ 20__ р.

(період)

Субрахунок	Номенклатурний номер	Назва об'єкта	Кількість	Первісна вартість	Сума нарахованої амортизації при передачі об'єкта у використання		Сума нарахованої амортизації при списанні об'єкта з балансу		Субрахунок витрат	Примітка
					за одиницю	всього	за одиницю	всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Всього								

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____

(підпис) _____ (посада, ініціали та прізвище)

« ____ » _____ 20__ р.

Головний бухгалтер _____

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Додаток Н.18

(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада, ініціали та прізвище)

(підпис)

«___» _____ 20__ р.

Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів

місце складання)

Назва об'єкта	Інвентарний (номенклатурний) номер	Первісна (переоцінена) вартість	Номер документа		Дата складання	
			Кількість	Сума	Примітка	
1	2	3	4	5	6	
Всього						

У момент передачі об'єкт(и) знаходиться(ються) в _____
(адреса місцезнаходження об'єкта(ів))
та передається(ються) в плановий/позаплановий ремонт, реконструкцію,
модернізацію (непотрібне закреслити) _____,
(найменування підприємства (організації), суб'єкта державного сектору (структурного підрозділу))
з _____
(дата)

Додаток: дефектний акт від «___» _____ 20__ р. № _____

Здав _____
(посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Прийняв _____
(посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер _____
(підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Додаток Н.19

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (посада, ініціали та прізвище)

_____ (підпис)
« ____ » 20 ____ р.

Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)

_____ (місце складання)

Назва об'єкта	Номер паспорта	Інвентарний (номенклатурний) номер	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Дата складання	
				Первісна (переоцінена) вартість	Знос
I	2	3	4	5	6
					7

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від « ____ » 20 ____ р. № _____, на підставі здійснила огляд об'єкта, який знаходиться _____ (місцезнаходження об'єкта)

та обліковується у матеріально відповідальній особи _____ (посада, ініціали та прізвище)

Коротка характеристика об'єкта _____

У результаті огляду комісія встановила:

1. Маса об'єкта за паспортом _____
2. Наявність дорогоцінних металів _____
3. Технічний стан та причина списання _____

Висновок комісії _____

При частковій ліквідації інформація про об'єкт, що залишається в експлуатації:

Інвентарний (номенклатурний) номер	Первісна (переоцінена) вартість після часткової ліквідації об'єкта	Знос після часткової ліквідації об'єкта
1	2	3

Зміна в характеристиці об'єкта після часткової ліквідації _____

Перелік документів, що додається _____

Примітка _____

Голова комісії _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Розрахунок результатів списання об'єкта:

Витрати, пов'язані з ліквідацією		Цінності, отримані від ліквідації об'єкта				
дата, номер, назва документа	сума	дата, номер, назва документа	вид цінностей	кількість	вартість	сума
1	2	3	4	5	6	7

Результати списання _____

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового реєстру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____ (підпис) _____ (посада, ініціали та прізвище)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Додаток Н.20

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (посада, ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

« ____ » _____ 20 ____ р.

Акт списання групи основних засобів

_____ (місце складання)

Назва об'єкта(ів)	Номенклатурний номер	Кількість	Первісна вартість	Сума	Знос		Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер документа	Дата складання
					за одиницю	всього			
1	2	3	4	5	6	7	8		
	Всього								

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від « ____ » _____ 20 ____ р. № ____, на підставі здійснила огляд об'єкта(ів), який (які) знаходиться(ються) _____

_____ (місцезнаходження об'єкта(ів))

та обліковується(ються) у матеріально відповідальній особи _____ (посада, ініціали та прізвище)

Коротка характеристика об'єкта(ів) _____

У результаті огляду комісія встановила:

1. Маса об'єкта(ів) за паспортом _____

2. Наявність дорогоцінних металів _____

3. Технічний стан та причина списання _____

Висновок комісії _____

Перелік документації, що додається _____
 Примітка _____
 Голова комісії _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)
 Члени комісії: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)
 _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)
 _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)
 _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Розрахунок результатів списання об'єкта(ів):

Витрати, пов'язані з ліквідацією		Цінності, отримані від ліквідації				
дата, номер, назва документа	сума	дата, номер, назва документа	вид цінностей	кількість	вартість	сума
1	2	3	4	5	6	7

Результати списання _____

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунок, код аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунок, код аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____ (підпис) _____ (посада, ініціали та прізвище)

« ____ » 20 ____ р.

Головний бухгалтер _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Додаток Н.21

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (посада, ініціали та прізвище)

_____ (підпис)
« ____ » 20 ____ р.

Акт списання транспортних засобів

_____ (місце складання)

Назва об'єкта	Інвентарний номер	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Первісна (переоцінена) вартість	Знос	Ліквідаційна вартість	Рік випуску	Номер паспорта (заводський)	Пробіг з початку експлуатації, км	Номер документа	Дата складання
1	2	3	4	5	6	7	8	9		

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від « ____ » ____ 20 ____ р. № ____ на підставі здійснила огляд об'єкта, який знаходиться _____, що належить _____ (найменування суб'єкта державного сектору) та обліковується у матеріально відповідальній особи _____, марка _____, модель _____ (посада, ініціали та прізвище), тип _____, вантажопідйомність/ємність _____, двигун (№ або тип) _____, маса об'єкта за паспортом _____, наявність дорожніх металів _____, інші відомості _____

У результаті огляду _____, його агрегатів, вузлів і механізмів та ознайомлення з документами (паспортом, _____ (назва транспортного засобу))

Голова комісії _____
(посада)

_____ (ініціали та прізвище)

Члени комісії:

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Розрахунок результатів списання об'єкта:

Витрати, пов'язані з ліквідацією		Цінності, отримані від ліквідації				
дата, номер, назва документа	сума	дата, номер, назва документа	вид цінностей	кількість	вартість	сума
1	2	3	4	5	6	7

Результати списання _____

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____ (підпис) _____ (посада, ініціали та прізвище)

«___» _____ 20__ р.

Головний бухгалтер _____

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

Додаток Н.22

_____ (найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДПОУ _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (посада, ініціали та прізвище)

_____ (підпис)

«___» _____ 20 __ р.

**Акт № _____
списання вилучених документів з бібліотечного фонду**

_____ (місце складання)

«___» _____ 20 __ р. комісія, призначена наказом (розпорядженням) від «___» _____ 20 __ р. № ___, здійснила перевірку стану документів у бібліотечному фонді і постановила, що документи згідно з описом на вилучення документів з бібліотечного фонду морально застарілих/ фізично зношених/ непрофільних, дублетних/ втрачених користувачами (додаток) всього _____ шт. на суму _____ грн підлягають списанню і вилученню з обліку.

Голова комісії _____

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Члени комісії:

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

_____ (посада)

_____ (підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Розрахунок результатів списання:

Витрати по списанню		Цінності, отримані від ліквідації				
дата, номер, назва документа	сума	дата, номер, назва документа	вид цінностей	кількість	вартість	сума
1	2	3	4	5	6	7

Результати списання

Відмітка бухгалтерської служби про відображення у регістрах бухгалтерського обліку:

Назва облікового регістру	За дебетом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	За кредитом рахунку (субрахунку, коду аналітичного обліку)	Сума

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку _____

(підпис)

_____ (посада, ініціали та прізвище)

«___» _____ 20__ р.

Головний бухгалтер _____

(підпис)

_____ (ініціали та прізвище)

Додаток
до Акта списання вилучених
документів з бібліотечного
фонду

_____ «__» _____ 20__ р.
(найменування юридичної особи)

до акта № _____ від «__» _____ 20__ р.

Опис
на вилучення документів з бібліотечного фонду морально
застарілих/ фізично
зношених/ непрофільних, дублетних/ втрачених користувачами
(непотрібне викреслити)

№ з/п	Номенклатурний номер	Назва і автор книги (видання)	Кількість	Вартість за одиницю	Сума	Інші відомості (на підставі яких документів проведено вилучення тощо)
1	2	3	4	5	6	7
Всього						

Всього на суму _____

Голова комісії _____
_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____
_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)
_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)
_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)
_____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали та прізвище)

Додаток Н.23
Типова форма N 3-2

_____ (назва установи)
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

(підпис керівника установи)
" ___ " _____ 200_ р.

Номенклатурний номер	Основний рахунок	Кореспондентський рахунок

Акт списання N _____

" ___ " _____ 200_ р. комісія, призначена наказом по установі (організації) від " ___ " _____ 200_ р. N _____ у складі:

_____ (посада, прізвище, і., б. голови та кожного члена комісії)

здійснила перевірку матеріалів, що зробилися непридатними, та встановила, що описані нижче цінності підлягають списанню та вилученню з обліку:

N з/п	Номенклатурний номер	Найменування та опис (марка, гатунок і т. д.)	Одиниця виміру	Кількість	Ціна за одиницю	Сума	Строк перебування в експлуатації	Підстава непридатності

Усього за цим актом списано _____ (кількість літерами)

предметів на загальну суму _____ грн. _____ коп.
(літерами)

Окремі зауваження комісії _____

Голова комісії
Члени комісії

" ___ " _____ 200_ р.

Додаток Н.25

Типова форма N 3-4

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (підпис керівника установи)

" ____ " _____ 200_ р.

МЕНЮ-ВИМОГА

на видачу продуктів харчування

на " ____ " _____ 200_ р.

Кількість одержувачів постачання _____ чоловік

(назва установи)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗАТВЕРДЖУЮ

(підпис керівника установи)
"___" _____ 200_р.

Меню-вимога N _____
на "___" _____ 200_р.
на видачу продуктів харчування

Персонал (кільк. чол.)	У групах	
Кільк. чол.		
Планова вартість д-дня		
Сума		

КФК	Джерело утримання	Шифр установи	Матеріально відповідальна особа	Планова сума

Найменування продуктів	Одиниця виміру	Кількість продуктів харчування, які підлягають закладці														Шифр продуктів		Разом																				
		Сніданок		Обід		Полудень		Вечеря		Дня обсл. пер.		Шифр продуктів		Шифр витрачання																								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35				
Кількість порцій																																						
Вихід - вага порцій																																						
М'ясо:	кг																																					
Яловичина	"																																					
Баранина	"																																					
Свинина	"																																					
Птиця	"																																					
Субпродукти м'яси (печінка, нирки, язик, мозок)	"																																					
Ковбаса варена	"																																					

Додаток Н.26
Типова форма N 3-5

ЗАТВЕРДЖУЮ

(підпис керівника установи)
" " _____ 200_ р.

_____ (назва установи)
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

ЗАБІРНА КАРТКА №
з _____ до _____ 200_ р.

Код програмної класифікації	Джерело утримання	Матеріально відповідальна особа	Вид операції	Одержувач	Номер субрахунка	Код економічної класифікації

Найменування, гатунок, розмір Одиниця виміру	Відпущено	Відпущено	Відпущено	Відпущено	Відпущено	Відпущено	Відпущено	Відпущено	Відпущено	Тара, що оплачується	Підпис	Повернення	Тара	
													Сума до видачі	
Номенклатурний номер														
Кількість														
Ціна														
Сума														
Ліміт														
Дата														
Матеріальні цінності														
N з/п														

Додаток Н.27

Типова форма N 3-10

(найменування установи (централізованої
бухгалтерії))

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Державного казначейства
України
від 18 грудня 2000 р. N 130

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

ЖУРНАЛ реєстрації битого посуду

Початий " __ " _____ 200_ р.

Закінчений " __ " _____ 200_ р.

_____ (назва установи)
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код	
матеріально відповідальної особи	операції

НАКОПИЧУВАЛЬНА ВІДОМІСТЬ N _____
з надходження продуктів харчування

за _____ 200_р.

"__" _____ 200_р.

Матеріально відповідальна особа:
Склав:
Перевірив:

Найменування постачальників	Числа місяця		Усього надійшло										
	Номер документа												
Найменування постачальників	Сума												
Номенклатурний номер	Найменування продукту	Одиниця виміру	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	
	М'ясо:	кг											
	Яловичина	"											
	Баранина Свинина	"											
	Птиця	кг											
	Субпродукти (печінка, нирки, язик, мозок)	"											
	Ковбаса варена	кг											
	Ковбаса копчена	"											
	Сардельки, сосиски	кг											
	М'ясні консерви	нетто кг											
	Білуга, севрюга, осетрина	кг											
	Свіжа риба	"											
	Оселедці	"											
	Горбуша	"											
	Кета солена Рибні консерви	нетто кг											
	Масло вершкове	кг											
	Масло топлене	"											
	Сало	"											
	Маргарин	"											
	Масло рослинне	"											
	Молоко свіже	л											
	Молоко згущене	нетто кг											
	Кефір	л											

*Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України*

Зразок 8-ї сторінки типової форми N 3-12

Номенклатурний номер	Найменування продукту	Одиниця виміру	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
	Сметана	кг										
	Сир м'який	"										
	Сир твердий	"										
	Яйце	шт.										
	Мука пшенична	кг										
	Крохмаль	кг										
	Крупа гречана	"										
	Крупа манна	"										
	Крупа вівсяна	"										
	Крупа перлова	"										
	Рис	кг										
	Пшоно	"										
	Лапша, вермішель, "ріжки" та ін. вироби	"										
	Макарони "Геркулес"	"										
	Горох	"										
	Квас	"										
	Цукор рафінований	"										
	Цукор-пісок	"										
	Варення, джем	кг										
	Повидло різне	"										
	Цукерки фруктово-ягідні	кг										
	Цукерки шоколадні	"										
	Зефір	кг										
	Печиво, пряники	кг										
	Компот (сухофрукти)	кг										
	Яблука	кг										
	Картопля	кг										

Додаток Н.30

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

--

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ГОТІВКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

за _____ 20__ р.

(найменування суб'єкта державного сектору, що обслуговується)

Одиниця виміру _____

КПКВК (ПКВКМБ) загальний фонд, види спеціального фонду	Залишок на початок місяця	За звітном касира за _____			За звітном касира за _____			За звітном касира за _____			За звітном касира за _____			За звітном касира за _____												
		надходження	залишок на кінець дня	видаток	надходження	залишок на кінець дня	видаток	надходження	залишок на кінець дня	видаток	надходження	залишок на кінець дня	видаток	надходження	залишок на кінець дня	видаток										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
Усього КПКВК (ПКВКМБ/ТКВКМБ, видом коштів):																										
Усього:																										

Виконавець: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище) Перевірив: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Додаток Н.31

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

--

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ КАСОВИХ ВИДАТКІВ

за _____ 20__ р.

(найменування суб'єкта державного сектору, що обслуговується)

Код програмної класифікації та кредитування бюджету _____

Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільовий метод)

Вид надходжень _____

Одиниця виміру _____

Дата виписки органу Казначейства (банку)	Видатки за кодами економічної класифікації																									Разом	
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25			
Касові видатки на початок місяця																											
Усього:																											
Усього видатків з врахуванням сум відшкодування (касові видатки):																											
За місяць:																											
З початку року:																											

Зворотний бік картки аналітичного обліку касових видатків

Дата вписки органу Казначейства (банку)	Відшкодовано видатків за кодами економічної класифікації																								Разом
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	
Касові видатки на початок місяця																									
Усього:																									

Виконавець: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище) Перевірив: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

(найменування суб'єкта державного сектору)

--

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ФАКТИЧНИХ ВИДАТКІВ

за _____ 20__ р.

(найменування суб'єкта державного сектору, що обслуговується)

Код програмної класифікації та кредитування бюджету _____

Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільовий метод) _____

Вид надходжень _____

Одиниця виміру _____

Дата	Номер меморіального ордера	сума за ордером, усього	Дебет субрахунку																									
			у тому числі за кодами економічної класифікації видатків																									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27		
Фактичні видатки на початок місяця:																												
Усього:																												
Усього видатків з врахуванням сум відшкодування (фактичні видатки):																												
За місяць:																												

Зворотний бік картки аналітичного обліку фактичних видатків

З початку року:																													
-----------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Додаток Н.33

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ВИДАТКІВ
за _____ 20__ р.

(найменування суб'єкта державного сектору, що обслуговується)

Код відомчої класифікації видатків _____

Одиниця виміру _____

Позначка	КЕКВ	Найбільше коштів			Класові видатки			Збільшено оборотні активи:											Інші	Залишок коштів на кінець звітного періоду						
		загальний фонд	спеціальний фонд	загальний фонд	спеціальний фонд	загальний фонд	основні засоби	інвестиційно-нерухомі активи	інші оборотні активи	неперевірені інвестиції в оборотні активи	неперевірені капітальні інвестиції в оборотні активи	допоміжково-виробничі інвестиції	2511	23	24	25	26	27								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
Капітальні видатки	3000																									
Придбання основного капіталу	3100																									
Придбання і надання в користування довгострокового користування	3110																									
Капітальне будівництво (будівництво) (виробництво)	3120																									
Капітальне будівництво (придбання) (виробництво)	3121																									
Капітальне будівництво (придбання) (виробництво) інших об'єктів	3122																									
Капітальні ремонт	3130																									
Капітальні ремонт-загального	3131																									

Додаток П.1

Одержано Державною
казначейською службою України
(органом Державної казначейської
служби України)

“ _____ ” _____ 20__ року

_____ (підпис відповідальної особи)

Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

від _____ № _____

Дані розпорядника (одержувача) бюджетних коштів

Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
ОДКСУ	Код					Назва					
Бюджет	Код					Назва					
КВК	Код					Назва					
Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру											
Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів											
КПКВК (ТПКВКМБ/ТКВКБМС)	Код					Назва					
Фонд											
	Код			Назва							

Реєстраційний номер	XXXXXXXXXX
Дата прийняття	

Дані бюджетних зобов'язань

№ з/п	КЕКВ/ ККК	Дані бюджетного зобов'язання						Примітка	
		дата документа	номер документа	строк дії договору	сума (грн.)*	попередня оплата (грн.)	інформація про процедуру закупівель	інші суттєві умови	

* Заповнюється розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, якщо сума проставлена в договорі, за відсутності – сума проставляється розрахункова.

Головний бухгалтер
(керівник фінансової служби)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Виконавець

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Порядок заповнення Реєстру бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

1) У полі "Одержано Державною казначейською службою України (органом Державної казначейської служби України)" Реєстру на всіх примірниках обов'язково проставляються дата подання Реєстру та підпис відповідальної особи органу Казначейства.

У рядку "Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)" зазначається код Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України.

У рядку "Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)" зазначається офіційне найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів.

У рядку "ОДКСУ" зазначаються код та найменування органу Казначейства.

У рядку "Бюджет" зазначаються код та назва бюджету.

У рядку "КВК" зазначаються код та назва коду відомчої класифікації розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до наказів Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 року № 11 „Про бюджетну класифікацію” (із змінами) та від 14 лютого 2011 року № 96 “Про затвердження Типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів” (зі змінами).

У рядку "Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру" вказується код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру, присвоєний відповідно до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Рядок "Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів" заповнюється відповідно до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України.

У рядку «КПКВК (ТПКВКМБ/ТКВКБМС)» зазначаються код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу). До запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів проставляються код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

У рядку “Фонд” зазначаються код та найменування фонду бюджету (загальний/спеціальний).

Рядок “Реєстраційний номер” розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів не заповнюється.

У рядку “Дата прийняття” вказується дата реєстрації бюджетного зобов'язання органом Казначейства.

У графі “№ з/п” проставляється порядковий номер бюджетного зобов'язання.

У графі “КЕКВ/ККК” проставляється код економічної класифікації видатків бюджету або код класифікації кредитування бюджету, за яким взято бюджетне зобов'язання.

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: дата документа” проставляється дата документа, що підтверджує виникнення бюджетного зобов'язання. За бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків, за якими не подаються документи, що підтверджують узяття бюджетних зобов'язань (плата за землю, податок на додану вартість тощо), проставляється дата Реєстру.

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: номер документа” проставляється номер документа, що підтверджує виникнення бюджетного зобов'язання. За бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків, за якими не подаються документи, що підтверджують узяття бюджетного зобов'язання (плата за землю, податок на додану вартість тощо), проставляється номер Реєстру.

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: строк дії договору” проставляється строк дії договору (дата початку та дата закінчення дії договору). За довгостроковими договорами (строк дії яких перевищує один календарний рік) строком дії є поточний рік.

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: сума” проставляється сума бюджетного зобов'язання. Заповнюється розпорядниками бюджетних коштів, якщо сума зазначена в договорі, за відсутності – сума проставляється розрахункова. За довгостроковими бюджетними зобов'язаннями, строк дії яких перевищує один бюджетний період, суми в Реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного періоду на підставі даних календарного плану до довгострокового договору.

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: попередня оплата” проставляється сума попередньої оплати із суми бюджетного зобов'язання (графа “Дані бюджетного зобов'язання: сума”).

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: інформація про процедуру закупівель” проставляється ознака “00”, якщо бюджетне зобов'язання взято

розпорядником бюджетних коштів без застосування процедури закупівель товарів, робіт і послуг; проставляється ознака “01”, якщо бюджетне зобов’язання взято розпорядником бюджетних коштів із застосуванням процедури закупівель товарів, робіт і послуг.

У графі “Примітка” зазначається інформація про зареєстроване бюджетне зобов’язання, що не відображена в інших графах (номер додаткової угоди, дата і номер наказу про затвердження Переліку кодів економічної класифікації видатків, за якими здійснюються видатки без подання підтвердних документів, стаття Зводу відомостей, що становлять державну таємницю, затвердженого наказом Служби безпеки України від 12 серпня 2005 року № 440, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 17 серпня 2005 року за № 902/11182, тощо). У разі надання попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства щодо взяття та/або реєстрації бюджетних зобов’язань (бюджетних фінансових зобов’язань) або оформлення протоколу про порушення бюджетного законодавства відповідно до статті 118 Бюджетного кодексу України у графі “Примітка” проставляється відмітка про попередження/протокол (номер та дата).

Додаток П.2

Одержано Державною казначейською службою
України (органом Державної казначейської
служби України)

"__" _____ 20__ року

(підпис відповідальної особи)

Реєстр бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

від _____ № _____

Дані розпорядника (одержувача) бюджетних коштів

Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)													
Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)													
ОДКСУ	Код										Назва		
Бюджет	Код										Назва		
КВК	Код										Назва		
Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру													
Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів													
КПКВК (ТПКВКМБ/ ТКВКБМС)	Код										Назва		
Фонд	Код										Назва		

Реєстраційний номер	XXXXXXXXXX
Дата прийняття	

Дані бюджетних фінансових зобов'язань

№ з/п	КЕКВ/ ККК	Дані бюджетного зобов'язання		Дані бюджетного фінансового зобов'язання						Інформація про обмеження оприлюднення	Примітка	
		дата документа	номер документа	дата документа	номер документа	сума (грн)	у т.ч. попередня оплата	реквізити кредитора				
								код за ЄДРПОУ кредитора або реєстраційний номер облікової картки платника податків кредитора	МФО банку			номер рахунку в банку

2)

Головний бухгалтер (керівник фінансової служби) _____ (підпис) _____ (прізвище)
Виконавець _____ (підпис) _____ (прізвище)

Порядок заповнення Реєстру бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

У полі “Одержано Державною казначейською службою України (органом Державної казначейської служби України)” Реєстру фінансових зобов'язань на всіх примірниках обов'язково проставляються дата подання Реєстру фінансових зобов'язань та підпис відповідальної особи органу Казначейства.

У рядку “Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)” зазначається код Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України.

У рядку “Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)” зазначається офіційне найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів.

У рядку “ОДКСУ” зазначаються код та найменування органу Казначейства.

У рядку “Бюджет” зазначаються код та назва бюджету.

У рядку “КВК” зазначаються код та назва коду відомчої класифікації розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до наказів Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 року № 11 “Про бюджетну класифікацію” та від 14 лютого 2011 року № 96 “Про затвердження Типової відомчої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів”.

У рядку “Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру” вказується код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів, присвоєний відповідно до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Рядок “Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів” заповнюється відповідно до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України.

У рядку “КПКВК (ТПКВКМБ/ТКВКБМС)” зазначаються код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу). До запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів проставляються код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

У рядку “Фонд” зазначаються код та найменування фонду бюджету (загальний/спеціальний).

Рядок “Реєстраційний номер” розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів не заповнюється.

У рядку “Дата прийняття” вказується дата реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань органом Казначейства.

У графі “№ з/п” проставляється порядковий номер бюджетного фінансового зобов'язання.

У графі “КЕКВ/ККК” проставляється код економічної класифікації видатків бюджету або код класифікації кредитування бюджету, за яким взято бюджетне фінансове зобов'язання.

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: дата документа” проставляється дата документа, що підтверджує виникнення бюджетного зобов'язання. За бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків, за якими не подаються документи, що підтверджують узяття бюджетного зобов'язання (податок на землю, податок на додану вартість тощо), проставляється дата Реєстру.

У графі “Дані бюджетного зобов'язання: номер документа” проставляється номер документа, що підтверджує виникнення бюджетного зобов'язання. За бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків, за якими не подаються документи, що підтверджують узяття бюджетного зобов'язання (плата за землю, податок на додану вартість тощо), проставляється номер Реєстру.

У графі “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: дата документа” проставляється дата документа, що підтверджує виникнення бюджетного фінансового зобов'язання. За умови здійснення операцій з готівкою проставляється дата заявки на видачу готівки. За бюджетними фінансовими зобов'язаннями за окремими напрямками видатків, за якими не подаються документи, що підтверджують узяття бюджетного фінансового зобов'язання, проставляється дата Реєстру фінансових зобов'язань.

У графі “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: номер документа” проставляється номер документа, що підтверджує виникнення бюджетного фінансового зобов'язання. При отриманні готівки графа заповнюється словом “Заявка” та проставляється її номер. За бюджетними фінансовими зобов'язаннями за окремими напрямками видатків, за якими не подаються документи, що підтверджують узяття бюджетного фінансового зобов'язання, проставляється номер Реєстру фінансових зобов'язань.

У графі “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: сума” проставляється сума бюджетного фінансового зобов'язання.

У графі “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: у т.ч. попередня оплата” наводиться сума попередньої оплати з суми бюджетного фінансового зобов'язання (графа “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: сума”).

У графі “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: реквізити кредитора: код за ЄДРПОУ кредитора або реєстраційний номер облікової картки платника податків кредитора” (серія та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган доходів і зборів і мають відмітку у паспорті).

У графі “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: реквізити кредитора: МФО банку” зазначається код банку, в якому обслуговується кредитор.

У графі “Дані бюджетного фінансового зобов'язання: реквізити кредитора: номер рахунку в банку” зазначається номер рахунку кредитора, відкритого у банку, в якому він обслуговується.

У графі “Інформація про обмеження оприлюднення” проставляється ознака:

“НО” – якщо інформація про бюджетне фінансове зобов'язання пов'язана з витратами, які проводяться під грифом “цілком таємно”, “таємно”, “для службового користування”, та витратами утворених відповідно до закону військових формувань, правоохоронних органів щодо забезпечення обороноздатності країни в особливий період або під час проведення антитерористичної операції, не підлягає оприлюдненню на єдиному веб-порталі використання публічних коштів відповідно до вимог законодавства України;

“ПД” – якщо інформація про бюджетне фінансове зобов'язання пов'язана з витратами, які містять персональні дані фізичної особи, підлягає оприлюдненню після захисту персональних даних на єдиному веб-порталі використання публічних коштів відповідно до вимог законодавства України.

У графі “Примітка” зазначається інформація про зареєстроване бюджетне фінансове зобов'язання, що не відображена в інших графах (термін оплати бюджетного фінансового зобов'язання, дата прийняття розпорядником бюджетних коштів до виконання бюджетного фінансового зобов'язання, у разі здійснення попередньої оплати дата отримання товарів, робіт, послуг). У разі надання попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства щодо взяття та/або реєстрації бюджетних зобов'язань (бюджетних фінансових зобов'язань) або оформлення протоколу про порушення бюджетного законодавства відповідно до статті 118 Бюджетного кодексу України у графі “Примітка” робиться відмітка про попередження/протокол (номер та дата).

{Додаток 2 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 866 від 09.10.2013, № 1019 від 08.10.2014, № 541 від 05.06.2015; в редакції Наказу Міністерства фінансів № 1161 від 22.12.2015; із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 387 від 25.03.2016}

Додаток П.3

_____	_____
(код бюджету)	(назва бюджету)
_____	_____
(код органу Державної казначейської служби)	(найменування органу Державної казначейської служби)
_____	_____
(код клієнта)	(найменування клієнта)
_____	_____
(КПКВК (ТПКВКМБ/ТКВКБМС)) ¹	(назва програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів (назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу)) ¹

Виписка з рахунка

рахунок № _____

(фонд бюджету)

за період з _____ по _____ 20__ року

№ з/п	КЕКВ/ККК	Код банку*	Рахунок*	Номер документа	Дата	Сума	
						дебет	кредит
Вхідний залишок:							
Усього оборотів:							
Вихідний залишок:							

* У виписці з рахунка, на якому обліковуються бюджетні зобов'язання, не заповнюються.

¹ До запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів проставляються код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

Виконавець: _____

(підпис)

(ініціали, прізвище)

{Порядок доповнено новим Додатком 3 згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1019 від 08.10.2014; із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 541 від 05.06.2015}

Додаток П.4

_____ (найменування розпорядника бюджетних коштів)

Код за ЄДРПОУ

**РЕЄСТР-РОЗПОРЯДЖЕННЯ № _____
на виділення коштів з рахунку _____
на оплату бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів**

№ з/п	Дані бюджетного зобов'язання						Дані бюджетного фінансового зобов'язання						Відмітка про виконання	Сума централизованого перерахування*	Номер/дата платіжного доручення		
	дата документа	номер документа	сума бюджетного зобов'язання	фонд бюджету*	КПКВК (ПКВКМБ/ТКВКМС) ¹	КЕКВ	сума	г.ч.: попередня оплата	дата документа	номер документа	сума бюджетного фінансового зобов'язання	номер фінансового зобов'язання				номер реєстраційного/спеціального рахунку	сума	г.ч.: попередня оплата
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

* Ознака коштів.

** Заповнюється бюджетами місцевого самоврядування у разі централизованого перерахування.

**Керівник установи
Головний бухгалтер
М.П.**

¹ До запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів проєктується код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

² Додаток 4 із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 1019 від 08.10.2014., № 541 від 05.06.2015)

Додаток П.5

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

--

**КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВІДКРИТИХ (ВИДІЛЕНИХ) АСИГНУВАНЬ
за 20___ р.**

Код програмної класифікації та кредитування бюджету _____

Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільовий метод) _____

Одиниця виміру _____

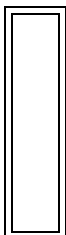
Показники	Разом	У тому числі за кодами економічної класифікації видатків																							
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	
Затверджено кошторисом на рік																									
Зміни, внесені до кошторису	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Дата Підстава																									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23			

Додаток П.6

Зразок ярлика та титульної сторінки

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ



**КНИГА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВІДКРИТИХ АСИГНУВАНЬ (ПЕРЕРАХОВАНИХ
КОШТІВ) СУБ'ЄКТАМ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ НИЖЧОГО РІВНЯ**

за 20 ____ р.

Код програмної класифікації та кредитування бюджету _____

Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільовий метод) _____

Додаток П.7

Зразок ярлика та титульної сторінки

(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний
код за ЄДРПОУ

КНИГА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІСКУ АСИГНУВАНЬ ТА ВЗЯТИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

за 20 ____ р.

Зразок 2 та 4 сторінок книги аналітичного обліку
асигнувань та взятих зобов'язань

Код програмної класифікації та кредитування бюджету _____
Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації
видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування для бюджетів
місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільовий метод) _____
Одиниця виміру _____

Показники	Разом	У тому числі за кодами економічної																			
Затверджено кошторисом на рік																					
Зміни, внесені до кошторису	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Дата	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11											

Зразок парних сторінок книги аналітичного обліку
асигнувань та взятих зобов'язань (від 6 до 46
включно)

Код програмної класифікації та кредитування бюджету _____
Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної
класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та кредитування
для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільовий
метод) _____

Дата	Номер документа	Найменування підприємства, установи, організації та іншої юридичної особи, за якими прийнято зобов'язання	Предмет зобов'язання (назва матеріальних цінностей, перелік послуг тощо)	Сума, усього	Взято у тому числі за кодами економічної									
					6	7	8	9	10	11	12	13	14	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	

Зразок непарних сторінок книги
аналітичного обліку асигнувань та взятих
зобов'язань (від 7 до 47 включно)

зобов'язань										Оплачено за зобов'язанням
класифікації видатків										
15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
Друкувати на останній сторінці у правому нижньому куті. У книзі пронумеровано _____ (_____) сторінок										
Головний бухгалтер М. П.										
« ____ » _____ 20__ р.										

Додаток П.8

_____ (найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний

код за ЄДРПОУ

Код програмної класифікації _____

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

за _____ 20____ р.

Одиниця виміру _____

Показники	Разом	У тому числі за видами доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)				
		плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	від додаткової (господарської) діяльності	плата за оренду майна бюджетних установ	від реалізації в устанавленому порядку майна (крім нерухомого майна)	
Затверджено кошторисом на рік						
Зміни, внесені до кошторису						
Дата	Підстава	X	X	X	X	X
Залишок коштів на початок звітного року						
1	2	3	4	5	6	7

Додажок П.9

_____ (найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код програмної класифікації _____

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ДОХОДІВ (ВІДСОТКІВ, РОЯЛТІ, ДИВІДЕНДІВ)

за _____ 20____ р.

Одиниця виміру _____

Показники	Разом	У тому числі за видами фінансових доходів			
		відсотки	роялті	дивіденди	
Затверджено кошторисом на рік					
Зміни, внесені до кошторису					
Дата Підстава	X	X	X	X	X
Залишок коштів на початок звітного року					
1	2	3	4	5	6

Наукове видання

**Бухгалтерський облік в секторі
загального державного
управління України.
Том 1: бухгалтерський облік в
бюджетних установах України**

Підручник

В авторській редакції

Відповідальний редактор *д.е.н., проф. Євдокимов В.В.*

Технічний редактор *Т.М. Тростенюк*

Коректор *І.В. Леонець*

Підписано до друку 30.06.2017 р. Папір офсетний. Формат 60x84 1/16

Гарнітура "Таймс". Друк офсетний. Ум. др. арк. ???

Наклад ?? прим. Зам. № ??

Друк та палітурні роботи ФОП О.О. Євенок
м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а
тел.: (0412) 422-106, e-mail: book_druk@i.ua

*Свідоцтво про внесення до
Державного реєстру суб'єктів видавничої справи України
серія ДК № 3544 від 05.08.2009 р.*