

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І АУДИТУ

ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

із дисципліни «Бюджетний облік»
для студентів 3 та 4 курсів усіх форм навчання
спеціальностей 6.030508 «Фінанси і кредит», 072 «Фінанси,
банківська справа та страхування»



ТЕРНОПІЛЬ – 2016

Опорний конспект лекцій із дисципліни «Бюджетний облік» для студентів 3, 4 курсів усіх форм навчання спеціальності 6.030508 «Фінанси і кредит», 071 «Фінанси, банківська справа та страхування» / Н.В. Кравчук. – Тернопіль: ТНТУ імені І. Пулюя, 2016. – 179с.

Укладач: Кравчук Наталія Василівна
к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ТНТУ

Рецензент: Білоус Ольга Степанівна
к.е.н., проф., завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ТНТУ

Навчально-методичні матеріали розглянуті і затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
протокол № 1 від 30 серпня 2016 р.

Схвалено і рекомендовано методичною радою факультету економіки та менеджменту
протокол № 1 від 31 серпня 2016 р.

ЗМІСТ

ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	4
ТЕМА 2. ЗМІСТ БАЛАНСУ ТА ПЛАНУ РАХУНКІВ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ.....	27
ТЕМА 3. ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ.....	51
ТЕМА 4. ОБЛІК ГРОШОВИХ ТА ІНШИХ КОШТІВ.....	81
ТЕМА 5. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, СТРАХУВАННЯ І СТИПЕНДІЙ.....	98
ТЕМА 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	141
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	176

ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1. Організаційно-правові засади діяльності бюджетних установ.
2. Роль бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами.
3. Первинна організація бюджетного обліку.

1. Організаційно-правові засади діяльності бюджетних установ

Бюджетна система України — сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права.

Бюджетна система України і Державний бюджет України встановлюються виключно Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 № 2456-УІ та Законами України «Про Державний бюджет України».

Зведений бюджет є сукупністю показників бюджетів, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави.

Структуру бюджетної системи України відображено на рис. 1.1



Рис. 1.1. Структура бюджетної системи України

Бюджет - план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим та органами місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду.

Бюджет може складатися із загального та спеціального фондів (рис. 1.2).

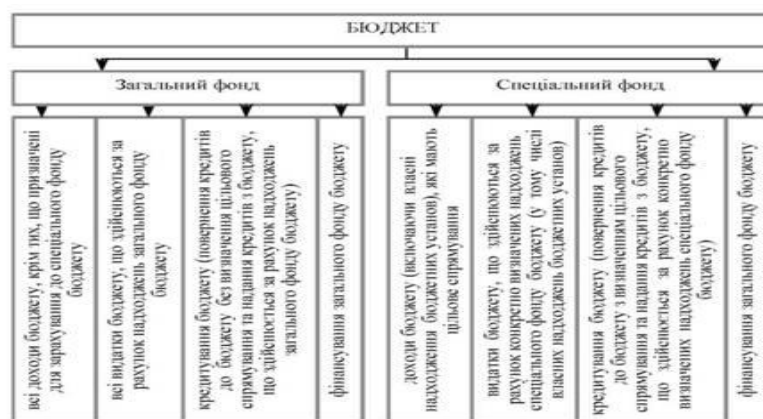


Рис. 1.2. Структура бюджету

Бюджетне законодавство складається з:

- 1) Конституції України;
- 2) Бюджетного Кодексу України;
- 3) закону про Державний бюджет України;
- 4) інших законів, що регулюють бюджетні відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства;
- 5) нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, прийнятих на підставі і на виконання Бюджетного Кодексу та інших законів України (закону про Державний бюджет України, законів, що регулюють бюджетні відносини);
- 6) нормативно-правових актів органів виконавчої влади, прийнятих на підставі і на виконання Бюджетного Кодексу, інших законів України та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, законів, що регулюють бюджетні відносини;
- 7) рішень про місцевий бюджет;
- 8) рішень органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до цього Кодексу, нормативно-правових актів, законів, що регулюють бюджетні відносини.

Бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року.

Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами).

Стадії бюджетного процесу відображено на рис. 1.3.

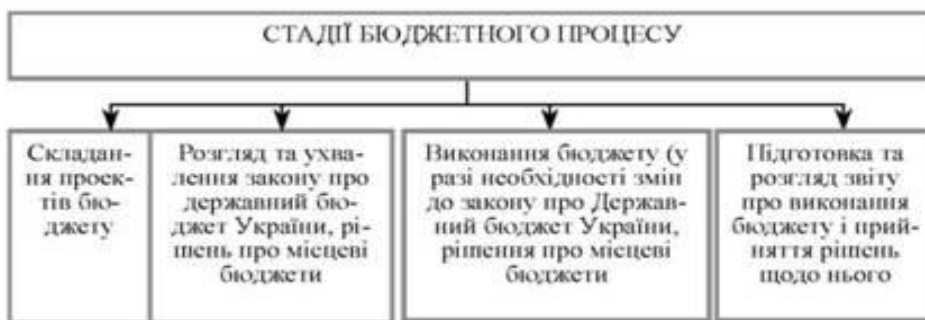


Рис. 1.3. Стадії бюджетного процесу

Правильність обліку доходів і витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію, введена в дію Постановою ВРУ від 12.07.1996 р. № 327/96-ВР «Про структуру бюджетної класифікації України» та наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 року № 11 «Про бюджетну класифікацію».

Бюджетна класифікація - єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів. Це забезпечує порівнянність, зіставність та можливість узагальнення показників бюджетів усіх рівнів, складання консолідованого бюджету країни в цілому, контроль за його виконанням і складання зведеного звіту про виконання бюджету.

Складові частини бюджетної класифікації відображено на рис. 1.4.

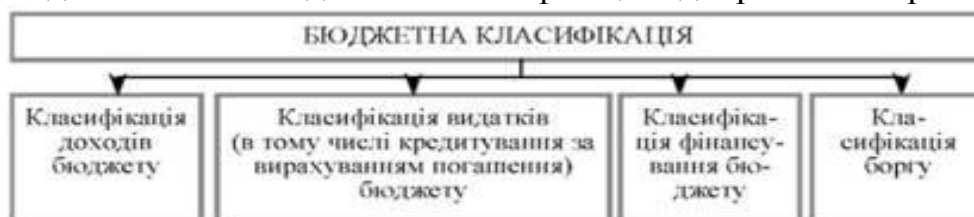


Рис. 1.4. Складові частини бюджетної класифікації

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті та підстатті.

Доходи бюджету класифікуються за (рис. 1.5)

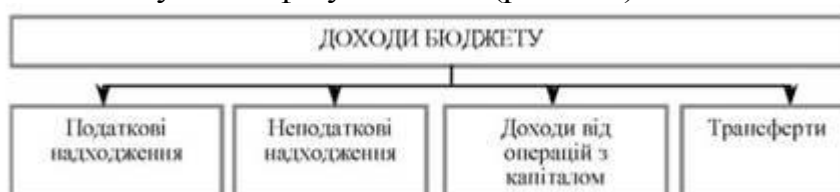


Рис. 1.5. Класифікація доходів бюджету

Податковими надходженнями визнаються передбачені податковими законами України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Неподатковими надходженнями визнаються:

- 1) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- 2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу;
- 3) надходження від штрафів та фінансових санкцій;

4) інші неподаткові надходження.

Доходи від операцій з капіталом (наприклад, доходів від приватизації державного майна

Трансферти - це кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Видатки бюджету класифікуються за (рис. 1.6):

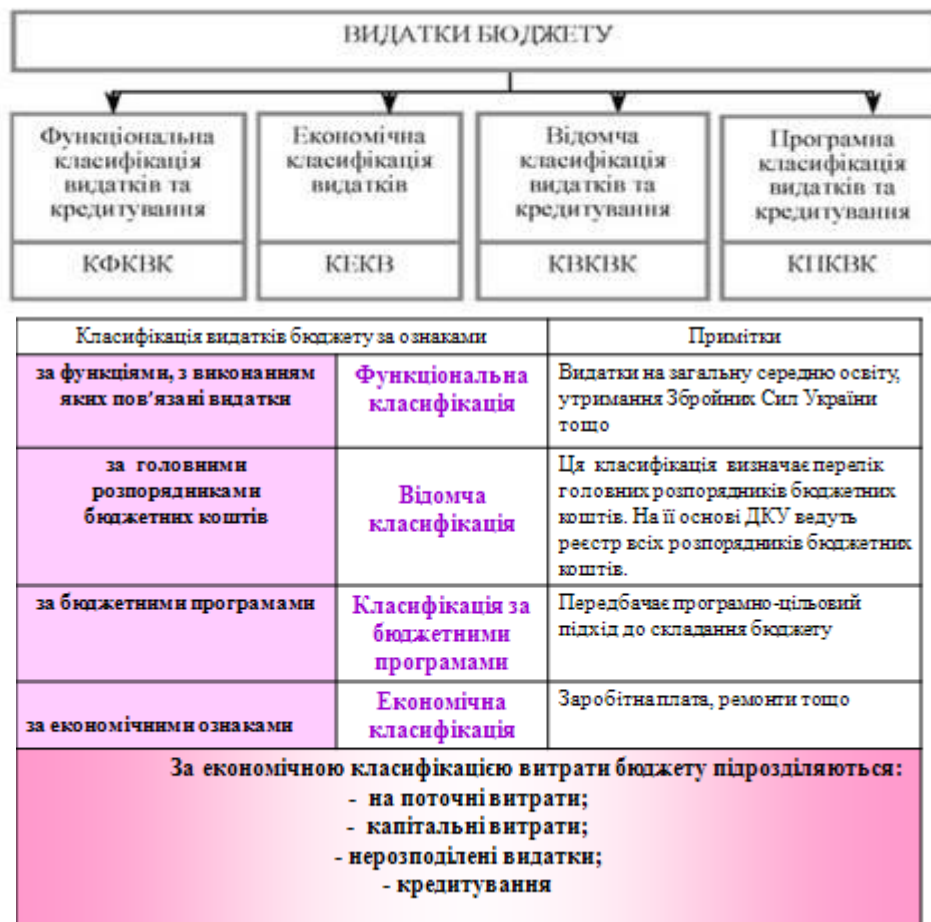


Рис. 1.6. Класифікація видатків бюджету

Класифікація кредитування бюджету систематизує кредитування бюджету за типом позичальника та поділяє операції з кредитування на надання кредитів з бюджету і повернення кредитів до бюджету.

Класифікація фінансування бюджету містить джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті профіциту бюджету. Витрати на погашення боргу належать до складу фінансування бюджету.

Фінансування бюджету класифікується за:

1) типом кредитора (за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань);

2) типом боргового зобов'язання (за засобами, що використовуються для фінансування бюджету).

Класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади міста. Борг класифікується за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання.

Для бухгалтера досить важливе значення має економічна класифікація видатків, за кодами якої організовується аналітичний облік фактичних видатків бюджетної установи.

Облік видатків здійснюється за відповідними КЕКВ бюджету залежно від економічної сутності платежу (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Визначення видатків за кодами економічної класифікації видатків Цифро-вий код	Назва груп видатків	Визначення видатків за кодами економічної класифікації видатків
Підстава: Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджені наказом МФУ від 12.03.12р. № 333, у редакції наказу МФУ від 21.06.12р. № 754 (Витяг)		
2000	Поточні видатки	Це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям)
3000	Капітальні видатки	Це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів, на будівництво (придбання), ремонт, модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла, інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; невідплатні платежі.
4000	Кредитування	
9000	Нерозподілені видатки	

Кожному конкретному виду видатків (статті видатків) присвоєно 4-рівневий цифровий код економічної класифікації видатків - **КЕКВ**. Таке кодування дозволяє отримувати інформацію про конкретні видатки установи (рис. 1.7).

1 рівень	2000	поточні видатки
	3000	капітальні видатки
	4000	кредитування
	9000	нерозподілені видатки
<i>Поділ на підгрупи</i>		
2 рівень	2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату
	3100	Придбання основного капіталу
	4100	Внутрішнє кредитування
<i>Поділ на статті</i>		
3 рівень	2110	Оплата праці працівників
	3110	Придбання обладнання
	4110	Надання внутрішніх кредитів
<i>Деталізація видатків</i>		
4 рівень	2111	Заробітна плата

Рис. 1.7 Поділ видатків за КЕКВ

Розподіл видатків за їх видами дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх одержувачів з точки зору виконання бюджету. **Захищені видатки** – це видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень. **До захищених статей бюджету належать:**

- оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- обслуговування державного боргу;
- поточні трансферти населенню;
- поточні трансферти місцевим бюджетам;
- підготовку кадрів ВНЗ 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.

Бюджетна установа - орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів. Бюджетні установи є неприбутковими. **До бюджетних установ відносяться:** • Верховна Рада; • Адміністрація Президента; • міністерства і відомства; • місцеві державні адміністрації; • органи місцевої самоврядності (районні, районні в містах, міські, селищні, сільські поради). •

державні підприємства, установи і організації, які фінансуються виключно з бюджетів всіх рівнів.

Державна реєстрація бюджетних організацій проводиться у виконавчому комітеті міської, районної ради, районної міст Києва і Севастополя державної адміністрації за їх місцезнаходженням відповідно до вимог Закону України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та громадських формувань" від 15.05.03 р. № 755-ГУ.

Бюджетні організації здійснюють свою діяльність на підставі положення (статуту), що затверджується уповноваженим органом (як правило, органом, який прийняв рішення про їх створення). Такі організації визнаються юридичною особою з дня реєстрації положення (статуту) і з цього моменту можуть від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав та нести зобов'язання, бути позивачами в суді, арбітражному або третейському суді.

Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетної установи відображено на рис. 1.8.



Рис. 1.8 Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетної установи

Кошторис бюджетної установи – це плановий документ, підтверджуючий повноваження по отриманню доходів і здійсненню витрат, який визначає обсяг і напрям коштів для виконання своїх функцій і цілей на рік відповідно до бюджетних призначень.



Бюджетне призначення – це повноваження, надане головному розпорядникові бюджетних коштів.

По структурі кошторис складається з двох частин: доходи та витатки. В свою чергу доходи і витатки плануються за рахунок загального фонду

бюджету та спеціального фонду. Видатки плануються в сумі, що не перевищує запланованих доходів. При цьому розподіл видатків в кошторисі здійснюється за *повною економічною класифікацією видатків (ЕКВ)*.

В процесі бюджетного планування крім складання кошторису доходів та видатків складаються також такі документи: план асигнувань загального фонду бюджету, лімітну довідку та штатний розклад.

План асигнувань загального фонду бюджету – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів. В цьому документі відображається видатки по загальному фонду за скороченою класифікацією.

Форма кошторису, основні показники, за якими він складається, норми і розцінки для визначення розміру окремих витрат повідомляються бюджетній установі вищою організацією.

Формування кошторису доходів і видатків установи здійснюється на підставі показників лімітної довідки про бюджетні асигнування на наступний рік, яку вища організація надсилає усім підпорядкованим установам у двотижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування установи.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування є документом, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) і їх щомісячний розподіл, а також показники, які відповідно до законодавства мають бути визначені на підставі відповідних нормативів.

У цій довідці вказується загальний зміст фінансування з бюджету на наступний рік за відповідним розділом бюджетної класифікації, у тому числі з найважливіших статей витрат: «Оплата праці», «Нарахування на зарплату», «Капітальні видатки». Сума асигнувань із загального фонду бюджету наводиться з помісячним розподілом. Лімітна довідка є для бюджетних організацій свого роду лімітом витрат, які вони можуть здійснювати протягом року для виконання основних функцій, і в межах яких вони мають право брати на себе зобов'язання.

Єдиний кошторис доходів і видатків складається всіма установами на календарний рік і затверджується керівниками вищих організацій **не пізніше ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету**, з якого проводиться фінансування установи. Кошторис і штатний розклад затверджується у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається у вищій організації.

Кошторис установи складається з двох розділів - доходів і видатків. Доходна частина складається з асигнувань загального і спеціального фондів. Видаткова частина поділяється на видатки, які провадяться за рахунок бюджетних асигнувань, і на видатки, які покриваються за рахунок інших (спеціальних) надходжень.

Формування доходної частини єдиного кошторису здійснюється на підставі індивідуальних розрахунків доходів. За основу таких розрахунків

беруться показники про обсяги запланованих платних послуг та інші розрахункові показники (площа приміщень, вартість обладнання, що здається в оренду; кількість місць у гуртожитках; кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) і розмір плати з розрахунку на одиницю показника, який повинен враховувати чинне законодавство з ціноутворення. На підставі цих даних визначається сума доходів на плановий період з кожного джерела їх утворення з поквартальним розподілом та врахуванням конкретних умов роботи установи.

У видатковій частині єдиного кошторису зазначається загальна сума витрат установи з розподілом їх за статтями бюджетної класифікації (поквартально), у тому числі витрат за рахунок бюджетних асигнувань і спеціальних коштів (окремо). Передбачені асигнування повинні забезпечити 100% фінансування витрат установи. Перевищення суми видатків у єдиному кошторисі над обсягами коштів, що виділяються установі з бюджету, можливе лише за рахунок прибутку від госпрозрахункової діяльності, що залишається у розпорядженні установи і може бути спрямований на покриття такого перевищення видатків над бюджетними асигнуваннями.

Витрати бюджетних установ складаються з витрат на капітальні вкладення і витрат на поточне утримання установи (поточну діяльність). Останні складаються з адміністративно-господарських і операційних витрат (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Склад витрат у зв'язку з поточною діяльністю

Назва витрат	Визначення витрат
1	2
Адміністративно-господарські витрати	це витрати на утримання управлінського, господарського і допоміжного персоналу, на відрядження, придбання інвентарю, оплату комунальних послуг тощо
Операційні витрати	це витрати, пов'язані зі здійсненням основної діяльності установи (витрати на зарплату педагогам, лікарям, на медикаменти, продукти харчування у лікарнях тощо)

Розрахунки суми витрат за кошторисом здійснюють, виходячи з обсягу діяльності установи, визначеної планом її розвитку, та фактичного їх рівня за попередні періоди. Розміри операційних витрат визначають на підставі норм витрат, тобто витрат на розрахункову одиницю (одного учня, ліжко-день, одне відвідування поліклініки тощо).

Норми витрат можуть бути натуральні (матеріальні) і грошові (вартісні). Правильно визначені типові норми витрат мають важливе значення для розподілу бюджетних асигнувань на освіту, охорону здоров'я, культуру, науку між окремими регіонами. Обґрунтування окремих сум витрат наводиться у додатках до єдиного кошторису.

Кошториси, які складають бюджетні установи у розрізі статей бюджетної класифікації, називають *індивідуальними*.

При обслуговуванні установи централізованими бухгалтеріями останніми складається *загальний кошторис*, де видатки плануються у розрізі груп однотипних установ (шкіл, училищ, дитячих закладів, лікарень тощо).

Для визначення і фінансування витрат на проведення нарад, конференцій, придбання літератури та інші заходи міністерства, центральні відомства і управління місцевої адміністрації складають *кошториси на централізовані заходи*.

Шляхом підсумовування всіх видатків на утримання міністерства або центрального відомства, всіх індивідуальних, загальних та кошторисів на централізовані заходи складають *зведений кошторис* відповідного відомства (галузі), який і є підставою для фінансування з бюджету.

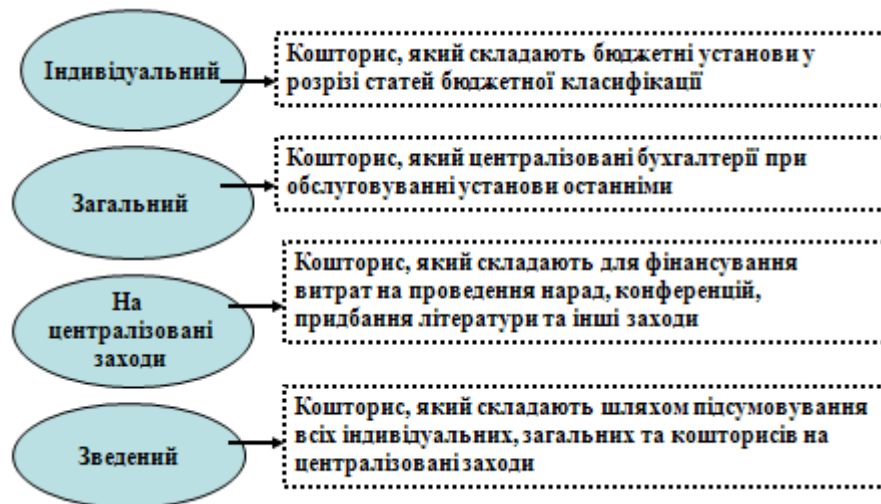


Рис.1.9. Види кошторисів

Затверджений кошторис доходів і витрат є основним фінансовим документом, що визначає об'єм коштів, виділених з бюджету і розподіл їх по напрямках витрачання.

Основними принципами бюджетного фінансування є: безповоротність надання коштів, цільове призначення наданих коштів, систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів, зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою.

Безповоротність надання коштів в тому, що отримані бюджетною організацією кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна організація не має власних доходів для компенсації витрачених сум.

Принцип цільового призначення наданих коштів полягає в тому, що отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ.

Систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи державного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів та контролюючі органи.

Зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою в тому, що бюджетна установа отримує кошти не під план (заплановані заходи), а відповідно до фактичного виконання плану. При цьому чергова сума надходжень грошових коштів повністю залежить від якісного та раціонального використання попередньо наданих коштів і дотримання установою фінансової дисципліни.

Бюджетні асигнування (фінансування) надаються розпорядникам бюджетних коштів. **Розпорядниками бюджетних коштів** є бюджетні організації в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, узяття бюджетних зобов'язань і на здійснення витрат за рахунок коштів бюджету. Залежно від об'єму наданих прав розпорядники бюджетних коштів підрозділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчестоящего рівня.

Головні розпорядники - це розпорядники, яким затверджуються бюджетні призначення у відповідному бюджеті (Міністерства, відомства, інші центральні органи виконавець державної влади в особі їх керівників - **за Держбюджетом**; Керівники місцевих державних адміністрацій, виконавчих рад, головних управлінь, управлінь виконавчих органів - **по місцевому бюджету**; Голови сільських рад, селищних рад – **за сільськими та селищними бюджетами**). **Права:**

- Витратити кошти бюджету на утримання апарату установи, яку він очолює;

- Витратити кошти бюджету на централізовані заходи, здійснювані безпосередньо цією установою;

- Розподіляти надані йому кошти з бюджету між розпорядниками нижчого рівня;

- Затверджувати кошториси і плани асигнувань розпорядників нижчестоящего рівня.

Розпорядник бюджетних коштів нижчестоящего рівня - керівники організацій, що мають підвідомчі установи, які одержують кошти з бюджету на здійснення видатків своєї установи і також на витрати підвідомчих. Нижчі розпорядники коштів поділяються на розпорядників коштів другого та третього рівня (ступеня).

Приклад схеми розподілу бюджетних коштів:

Міністерство охорони здоров'я України, будучи головним розпорядником бюджетних коштів, витрачає кошти на утримання апарату управління свого міністерства, на централізовані заходи, а також виробляє розподіл засобів між підвідомчими йому установами. Зокрема, перераховує кошти на утримання Академії медичних наук України, яка, у свою чергу, розподіляє бюджетні кошти між науково-дослідними організаціями, клінічними лікарнями, лабораторіями і іншими підвідомчими нею установами. В той же час Академія медичних наук України, будучи нижчестоящим розпорядником бюджетних коштів по відношенню до Міністерства охорони здоров'я України, одночасно є вищестоящим розпорядником по відношенню до підвідомчих установ.

Ліквідація установ та організацій, які утримуються за рахунок коштів бюджету, здійснюється органами, за рішенням яких вони були створені, а саме: органами державної влади й органами місцевого самоврядування. Орган, який прийняв рішення про ліквідацію бюджетної організації, встановлює порядок і строки проведення ліквідації.

2. Роль бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами

Поняття обліку є доволі широким і багатогранним, оскільки він пов'язаний з різноманітною господарською діяльністю людей.

Облік — це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрації фактів, явищ природи чи суспільного життя. Якщо облік здійснюється над господарськими об'єктами, то такий облік називається господарським.

Господарський облік — це облік господарської діяльності організації, установи, суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та реєстрація господарських фактів, явищ і господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів тощо).

Залежно від призначення облікової інформації господарський облік поділяють на: оперативний; статистичний; бухгалтерський.

Оперативний облік ведеться безпосередньо на місцях здійснення господарських операцій (облік відпрацьованого часу, хід виконання плану тощо), зокрема тих, які не можуть бути відображені іншими видами обліку. Дані оперативного обліку використовують для поточного контролю і спостереження за окремими операціями на певних ділянках господарської діяльності для керівництва ними безпосередньо під час їхнього здійснення.

Статистичний облік вивчає і контролює масові соціально- економічні та суспільні процеси, явища природи (перепис населення, використання робочого часу працівників тощо). Дані про господарські факти, явища і процеси статистичний облік отримує з оперативно-технічного і бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік — це виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність суб'єкта господарювання зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бюджетний облік відображає виконання бюджету через облік: доходів, видатків, грошових коштів бюджету, фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів й рахунків, створених у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету й виконання кошторисів видатків бюджетних установ.

Об'єктами бюджетного обліку є: – доходи і видатки бюджету; – кошти у розрахунках; – фонди і резерви, що створюються у процесі виконання бюджету; – матеріальні цінності бюджетних установ тощо.

Основними завданнями бюджетного обліку є: – точне виконання затвердженого бюджету; – дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і найсуворішого режиму економії у витрачанні бюджетних коштів; – охорона майна, державної власності; – мобілізація коштів у бюджет і виявлення додаткових доходів.

Користувачами облікової інформації бюджетних установ є:

-внутрішні (управлінський персонал установи, працівники установи);
-зовнішні (партнери установи, вище поставлені організації та установи, фінансові аналітики та радники, громадськість, органи державного і міжнародного регулювання та контролю)



Рис. 1.10. Користувачі облікової інформації

В ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1996 № 996-ХІУ визначено основні принципи ведення бухгалтерського обліку (рис. 1.12).

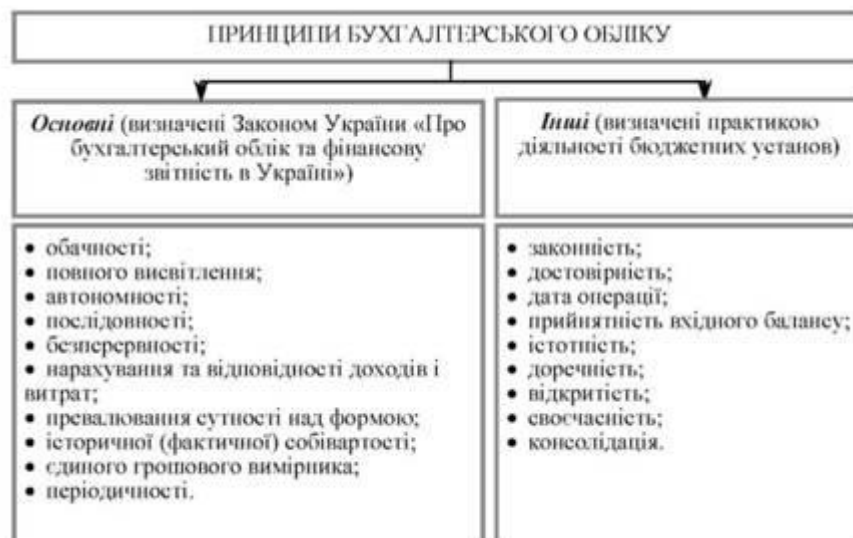


Рис. 1.12. Принципи бухгалтерського обліку в бюджетних установах

1. Автономності Полягає у відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи як самостійної одиниці від аналогічних

об'єктів власності керівників, працівників та інших організацій, що забезпечує дотримання фінансової дисципліни та збереження засобів господарювання

2. Безперервності (діяльності, що триває) Розуміється реальність подальшої діяльності установи впродовж розумного періоду, якщо немає передумов для її ліквідації найближчим часом

3. Періодичності Передбачає, що діяльність бюджетної установи умовно може бути поділена на періоди з метою складання фінансової звітності. Головним звітним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди визначаються кварталами, місяцями.

4. Єдиного грошового вимірника Принцип наголошує на превалюванні грошового вимірника над трудовим, натуральним.

5. Історичної собівартості Активи обліковуються за первісною вартістю - вартістю придбання, спорудження та виготовлення. До історичної собівартості не включаються видатки на транспортування, налагодження та пуск Ці видатки, а також видатки з капітального ремонту, відносяться на фактичні видатки установи.

6. Нарахування та відповідності доходів і витрат Доходи записуються тоді, коли вони нараховані, видатки – тоді, коли вони сталися.

7. Повноти висвітлення Суцільне висвітлення господарської діяльності установ реалізується: у завершеності фінансової звітності; у розшифруваннях до показників фінансової звітності

8. Обачності (обережності) Доходи враховуються тоді, коли можливість їх отримання стає досить реальною, а видатки – тоді, коли можливість їх здійснення є досить імовірною подією. Обережність дає змогу уникнути переоцінювання доходів та недооцінювання видатків

9. Превалювання сутності над формою Поділ операцій на істотні і неістотні є суб'єктивним. До істотних відносять операції, в результаті яких змінюється фінансове становище суб'єкта господарювання. Оскільки бюджетний облік є повністю регульованим з боку держави, вибір критерію визначення істотності є формальним і зводиться до додержання нормативів та обмежень, установлених інструктивними матеріалами.

10. Постійності Сутність полягає в незмінності облікової політики, принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій. Зміни можливі лише за умов, передбачених відповідними положеннями.

У бухгалтерському обліку бюджетних установ для кількісного відображення руху засобів, обсягів господарських процесів використовують вимірники (рис. 1.13).



Рис. 1.13. Облікові вимірники об'єктів обліку

Будь-який суб'єкт господарювання розпочинає свою діяльність тільки за умови первісного нагромадження фінансових, трудових та матеріальних ресурсів, які використовують у формі капіталу.

Капітал установи - це сукупність матеріальних ресурсів, грошових коштів, фінансових вкладень, а також витрат на придбання прав, необхідних для діяльності суб'єкта господарювання. Капітал класифікують як:

- **капітал в обігу** (за складом і розміщенням), який функціонує у вигляді майна і зобов'язань;

- **капітал за джерелами формування**.

Завдання обліку капіталу визначає його власник (або уповноважений орган) для сприяння раціональному використанню капіталу на усіх стадіях обігу для його примноження, задоволення потреб суспільства. Передусім обліку підлягає сама структура капіталу за джерелами його формування.

Капітал в обігу (господарські засоби) бюджетної установи функціонує у вигляді майна і зобов'язань перед бюджетною установою і поділяється на основний капітал (необоротні активи) та оборотний капітал (оборотні активи) (рис. 1.14).



Рис. 1.14. Господарські засоби бюджетних установ як об'єкти обліку

Необоротні активи - це матеріальні і нематеріальні ресурси, які належать бюджетній установі та забезпечують його функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року.

Оборотні активи складаються:

- із запасів, які повністю використовуються для господарської діяльності бюджетної установи;
- дебіторської заборгованості;

- грошових коштів і їх еквівалентів, а також інших активів, призначених для реалізації або використання упродовж року.



Рис. 1.15. Класифікація капіталу в обігу

За джерелами формування капітал бюджетних установ поділяється на власний і залучений капітал (зобов'язання) (рис. 1.16).

Власний капітал установи призначений для відображення сум фондів бюджетних установ і фінансових результатів діяльності за минулі роки.

Залучений капітал (зобов'язання) - це частина вартості майна установи, придбаного за рахунок виникнення зобов'язань, які необхідно повернути: банкам, постачальникам, працівникам: коштами, цінностями, які еквівалентні вартості майна.



Рис. 1.16. Класифікація капіталу бюджетної установи за джерелами формування

Основними елементами, які виникають під час господарської діяльності установ, є доходи і витрати (рис. 1.17).

Доходи відображають всі надходження бюджетної установи, які вона отримує на виконання кошторису.

Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати (видатки) матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи, які здійснюються за рахунок загального та спеціального фондів, та інші виробничі витрати.

Господарські засоби та джерела господарських засобів у ході діяльності установи зазнають різних змін.



Рис. 1.77. Елементи господарської діяльності бюджетних установ

Ці зміни можуть характеризувати їхнє надходження, вибуття або зміну форми та зміну власника (рис. 1.18).

№ з/п	Господарські засоби	Господарські процеси	Джерела господарських засобів
1	+ (надходження засобів: необоротних та оборотних)	Збільшення	+ (вкладення капіталів: власного та залученого)
2	- (вибуття засобів)	Зменшення	- (відлучення капіталів)
3	+/- (перетворення з однієї форми в іншу)	Зміна форми господарських засобів	Змін немає
4	Змін немає	Зміна форми джерел господарських засобів	Зміна власника

Рис. 1.18. Класифікація господарських процесів

Метод бухгалтерського обліку - це система прийомів і способів, яка забезпечує повне, суцільне, безперервне, взаємопов'язане та об'єктивне відображення об'єктів бухгалтерського обліку, що призначені для отримання інформації для управління ними.

Основою побудови методу бухгалтерського обліку є подвійне відображення господарських фактів, яке впливає з їхньої подвійної характеристики (за складом і призначенням - з одного боку, і джерелами їхнього формування - з іншого). Застосування методу двоїстості (подвійного запису) дає можливість отримати дані про наявність і стан господарських засобів установи і джерел їхнього утворення на конкретний момент, оцінити результати ведення діяльності установи, забезпечити постійне порівняння господарських засобів та їхніх джерел.

Елементи методу бухгалтерського обліку відображено на рис. 1.19.

Документування - це відображення господарських операцій на певних носіях інформації: на паперових бланках або технічних носіях (магнітних стрічках, магнітних дисках, дискетах); це письмова реєстрація господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

Інвентаризація - це спосіб перевірки наявності товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) і грошових коштів у формі перерахування, зважування, обмірювання, оцінки всіх залишків майна бюджетної установи і зіставлення з даними бухгалтерського обліку.

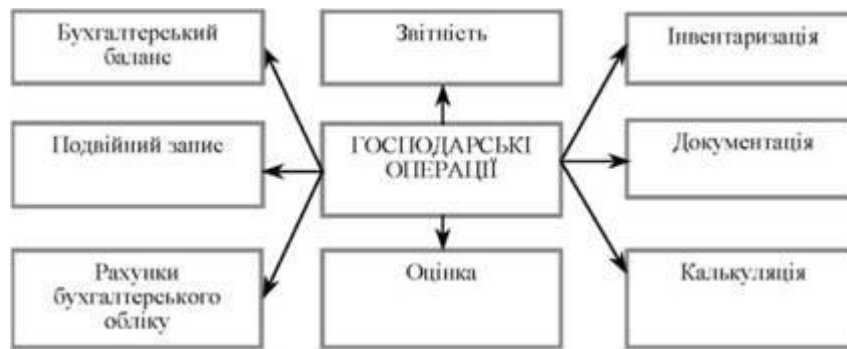


Рис. 1.19. Елементи методу бухгалтерського обліку

Оцінка - це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику для узагальнення їх загалом по установі.

Калькуляція - це спосіб обчислення собівартості всього обсягу, а також одиниці виготовленої продукції. Собівартість є базою для визначення ціни виконаних робіт, виробленої продукції та наданих послуг.

Рахунки - це спосіб групування, поточного обліку і контролю за наявністю і рухом майна бюджетної установи, джерел його утворення, господарських процесів та їхніх результатів.

Подвійний запис - це принцип тотожного відображення господарських операцій на рахунках, що зумовлює рівність оборотів за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків. Подвійний запис впливає з економічної суті відображення операцій. Будь-яка господарська операція викликає зміни у двох видах господарських засобів, грошових коштів, або у одному виді засобів чи коштів, і в тій самій сумі змінюється відповідний вид джерел.

Бухгалтерський баланс - це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал у синтезованому вигляді на певну дату.

Звітність - це система підсумкових взаємозв'язаних і взаємозумовлених показників, які характеризують господарську і фінансову діяльність установи, результати використання активів та стан зобов'язань.

3. Первинна організація бюджетного обліку

Завданням бухгалтерського обліку в бюджетних установах є повне, своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів відповідно до їхнього цільового призначення. Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться на єдиному балансі за єдиним планом рахунків. За правильну організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідальність несуть керівник установи і головний бухгалтер

В Україні здійснюються державні регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Основними нормативними документами, відповідно до яких організується облік у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-УІ і Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16.07.1999 № 996-ХГУ

Бюджетним кодексом України регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" визначає правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів доходів і видатків, а також складання звітності в бюджетних установах покладається на бухгалтерію, яка є, як правило, самостійною службою і має свою структуру

Головний бухгалтер повинен керуватися Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», іншими нормативними актами вищих органів державної влади і управління, вказівками та інструкціями ДКУ.

Облікова політика установи є основою внутрішнього регулювання обліку, і щоб вона набула нормативного статусу, її формалізують у вигляді наказу про облікову політику. Вона включає :

1. 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.

2. Організацію бухгалтерського обліку. Форма організації обліку. Форма побудови бухгалтерії. Права й обов'язки головного бухгалтера, працівників бухгалтерії (додаток – посадові інструкції). Чинна нормативна база обліку. Форма бухгалтерського обліку (додаток – примірники форм (облікових реєстрів). Робочий план рахунків (додаток – таблиця рахунків). Облікові номенклатури . Форми первинних документів. (додаток – зразки форм). Графік документообігу. Форми звітності. Графік складання та подання.. Порядок ведення архіву установи. План заходів з проведення інвентаризації (додаток – склад комісії, графік проведення інвентаризації по установі) тощо

3. Методичні основи бухгалтерського обліку. Облік доходів загального фонду (подати перелік джерел, за якими отримуються кошти, визначити субрахунки тощо). Облік доходів спеціального фонду (зазначити перелік джерел, визначити субрахунки, тощо). Облік грошових коштів на рахунках (визначення рахунків в установах банків і/або органах казначейства із зазначенням їхніх номерів, визначення кількості меморіальних ордерів щодо руху грошових потоків та інше). Облік касових операцій. Облік видатків (механізм здійснення видатків, адміністративні та нормативні обмеження, порядок розподілу видатків відповідно до джерел їх покриття тощо). Облік розрахунків із заробітної плати та стипендій (схема посадових окладів, визначення розміру стипендій). Облік розрахунків з іншими контрагентами (порядок обліку розрахунків згідно з плановими платежами,

їх термінами, порядок проведення тендерів). Облік необоротних активів, запасів тощо.

Організаційна форма бухгалтерського обліку - це сукупність різновидів функціонування системи збору, реєстрації та обробки облікової інформації згідно з адміністративним та методологічним підпорядкуванням. Виокремлюють три організаційні форми: централізацію, часткову централізацію і децентралізацію.

Під централізацією розуміють таку організаційну форму бухгалтерського обліку, згідно з якою обліковий процес внутрішньо регулює головний бухгалтер. Зазначена форма передбачає утворення та функціонування єдиного облікового центру.

У процесі розробки та вдосконалення зазначеної форми в її межах виокремлено поняття «центральна бухгалтерія» та «централізована бухгалтерія».

Центральна бухгалтерія являє собою структурний підрозділ установи, який здійснює повний цикл облікового процесу в межах діяльності зазначеного суб'єкта господарювання (рис 1.20).

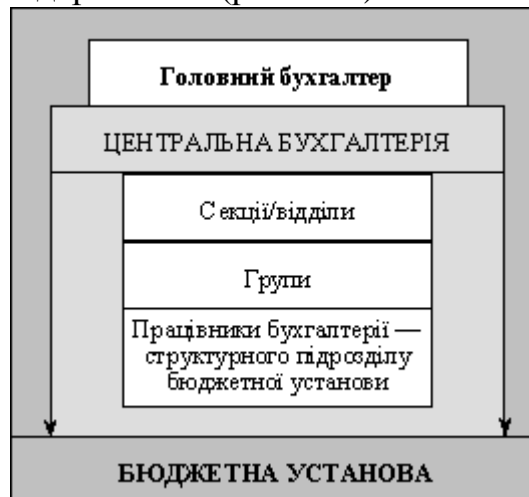


Рис.1.20. Схема побудови центральної бухгалтерії установи

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.

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.

Форма «центральної бухгалтерії» набула поширення в порівняно великих установах бюджетної сфери, до яких належать вищі навчальні

заклади, науково-дослідні інститути, заклади охорони здоров'я стаціонарного характеру та інші.

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 доходів і видатків та розрахунків до них;

- здійснення контролю за ефективністю та цільовим характером використання коштів загального і спеціального фондів у процесі виконання кошторисів доходів і видатків;

- здійснення контролю за своєчасним і правильним оформленням документів та законністю проведених господарських операцій;

- своєчасне здійснення фінансово-розрахункових операцій у процесі виконання кошторисів доходів і видатків (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 цінностей – необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, запасів 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 доходів і видатків;

Керівники бюджетних установ і організацій, обслуговуваних централізованою бухгалтерією, не втрачають свого статусу розпорядника коштів, а отже, мають право:

- укладати угоди 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.

Цей вид централізації бухгалтерського обліку характерний для організації облікового процесу невеликих бюджетних установ і організацій (рис.1.21).



Рис.1.21. Схема побудови централізованої бухгалтерії установ

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.

Інші організаційні форми бухгалтерського обліку мають обмежене застосування в системі бюджетних установ.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться за меморіально-ордерною або комп'ютерною формою обліку (за допомогою програмних продуктів, як-то «Парус», «1С-Бухгалтерія», «БЭСТ» тощо).

Відповідно до Інструкції ДКУ «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» від 27.07.2000р. №68 основною у практиці бюджетних установ є меморіально-ордерна. Вона складається з головного реєстру синтетичного обліку – книги «Журнал-Головна» і меморіальних ордерів (далі – МО) (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Характеристика меморіально-ордерної форми обліку

Види меморіальних ордерів № МО	Зміст МО
1	2
1	Накопичувальна відомість за касовими операціями
2	Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)

3	Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціалізованого фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)
4	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами
5	Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій
6	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами
7	Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів (
8	Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами
9	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів
10	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення МШП
11	Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування
12	Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування
13	Накопичувальна відомість витрачання матеріалів
14	Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду установ
15	Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей
Для операцій, що не фіксуються в межах зазначених меморіальних ордерів, застосовується меморіальний ордер форми № 274	

Оформлені належно меморіальні ордери підписують виконавець, особа, що перевірила меморіальний ордер, та головний бухгалтер. 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 (рис.1.22).

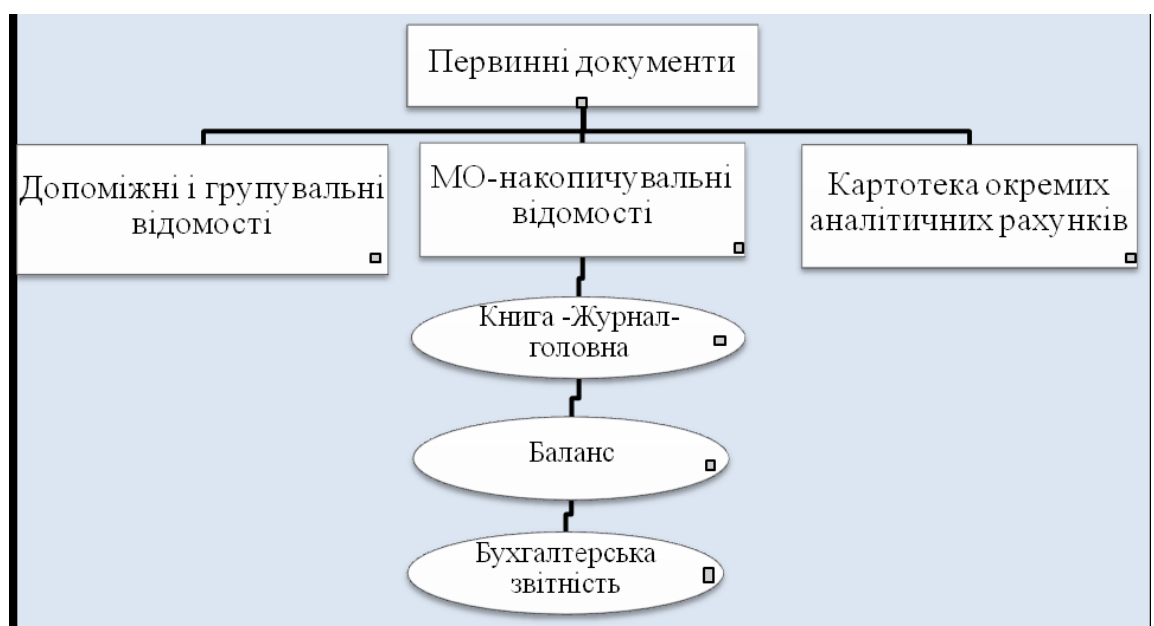


Рис. 1.22. Загальна схема меморіально-ордерної форми обліку в бюджетних установах

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 виконання кошторису доходів і видатків.

ТЕМА 2. ЗМІСТ БАЛАНСУ ТА ПЛАНУ РАХУНКІВ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ

2.1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: класифікація та зміст.

2.2. Характеристика та особливості балансу бюджетних установ.

2.1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: класифікація та зміст

Бухгалтерські рахунки є важливим джерелом різносторонньої економічної інформації, необхідної для оперативного управління і контролю діяльності будь-якого підприємства. Ця інформація необхідна також для керівних органів господарського управління, кредитних установ, податкових органів, постачальників та підрядників тощо. Щоб бухгалтерський облік з вичерпною повнотою міг забезпечити необхідні показники, треба чітко визначити систему рахунків для відображення об'єктів обліку. З цією метою розробляють план рахунків бухгалтерського обліку, тобто систематизований перелік рахунків, які розміщуються відповідно до їх економічного змісту і забезпечують одержання показників, необхідних для повсякденного оперативного керування і контролю за діяльністю підприємства та для складання звітності.

План рахунків є важливим нормативним документом для всіх підприємств, установ і організацій. Він розробляється на підставі економічної класифікації рахунків і є основою методологічної єдності обліку на всіх підприємствах відповідної галузі народного господарства. Мінфін наказом від 26.06.2013р. №611 (набрав чинності 06.08.2013р.) затвердив низку документів, які регулюють бухоблік бюджетних установ. Один з них — План рахунків бюджетних установ (далі — Новий План рахунків), у додатку 1 до якого наведено також Порядок застосування Плану рахунків бюджетних установ (далі — Порядок застосування), а у додатку 2 — Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ. Новий План рахунків замінив План рахунків, затверджений наказом ДКУ від 10.12.99р. №114 (далі — Старий План рахунків).

Одна з причин цих змін — вимоги ст. 56 Бюджетного кодексу України (далі — БКУ), якою передбачено, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування

державної бюджетної політики, яким є Мінфін. Новий план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та "Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ" введено в практику обліку в бюджетних установах з 1 січня 2014 р.

План рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків, які розміщуються відповідно до їх економічного змісту і забезпечують одержання показників, необхідних для повсякденного оперативного керування і контролю за діяльністю підприємства та для складання звітності.

Новий план рахунків розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій бюджетних установ. В основу групування рахунків у цьому плані покладено економічний зміст господарських засобів і особливості господарських процесів, що обліковуються на окремих рахунках. Відповідно до цього у плані рахунків виділено 9 класів балансових та один (клас 0) позабалансових рахунків. Кожному синтетичному рахунку (рахунку першого порядку) та субрахунку (рахунку другого порядку) присвоєно відповідну назву і код.

Кодування рахунків у новому Плані побудовано за децимальною (десятьковою) системою, яка передбачає, що всі рахунки за своїм економічним змістом поділяються не більш як на 10 груп (класів, розділів; у нашому плані їх дев'ять), кожна група (клас) повинна об'єднувати не більше 10 синтетичних рахунків, а кожен синтетичний рахунок повинен мати не більше 10 субрахунків. Повний код субрахунка завжди тризначний і включає номер класу (перший знак), синтетичного рахунка в цьому класі (другий знак) і субрахунка (третій знак). Код синтетичного рахунка буде двозначним, але в бюджетних установах при визначенні кореспонденції рахунків користуються, як правило, тризначними кодами субрахунків. Наприклад, код субрахунка 321 "Реєстраційні рахунки" означає, то цей субрахунок належить до синтетичного рахунка 32 "Рахунки в казначействі" третього класу балансових рахунків "Кошти, розрахунки та інші активи".

Десятькова система кодування рахунків вважається більш раціональною порівняно з порядковою та серійною. Вона створює необмежені можливості для деталізації об'єктів обліку шляхом введення в облікову практику рахунків третього, четвертого і більшого порядку. Відповідно коди таких рахунків будуть мати 4, 5 і більше знаків. Наприклад, код рахунка "Медичне обладнання" буде мати чотири знаки — 1047, а в його складі рахунок "Обладнання станцій переливання крові" — п'ять знаків, наприклад 10474, і т. ін. Така будова плану рахунків полегшує використання окремих рахунків, особливо при впровадженні автоматизації обліку на персональних ЕОМ. У той же час вона має певні недоліки: обмеженість кількості субрахунків у межах одного синтетичного рахунка. Саме цією причиною можна пояснити той факт, що у новому плані рахунків для обліку основних засобів виділено два синтетичних рахунки: 10 "Основні засоби" і 11 "Інші необоротні матеріальні активи", кожен з яких має по дев'ять субрахунків.

У плані рахунків бюджетних установ об'єднані рахунки як для обліку виконання кошторису доходів і видатків за загальним фондом (наприклад, субрахунки 701—702, 801—802), так і рахунки з обліку надходження та використання коштів спеціального фонду (наприклад, субрахунки 711—716, 811—813 та ін.). Окремі рахунки можна використовувати для обліку коштів як загального, так і спеціального фондів (наприклад, субрахунки 301—302, 362 та ін.).

Більшість рахунків призначені для поточного обліку в бюджетних установах різних галузей невиробничої сфери, тобто уніфіковані. Але є й такі рахунки, застосування яких зумовлено особливостями основної діяльності або фінансування окремих груп установ та організацій. Наприклад, субрахунки 351, 634, 635, 723, 823 є характерними в основному для науково-дослідних установ та вищих навчальних закладів, а субрахунки 233 — для установ охорони здоров'я, у кошторисах яких передбачено асигнування за кодом 1132 економічної класифікації видатків "Медикаменти та перев'язувальні матеріали".

До самостійної групи у плані рахунків належать позабалансові рахунки, об'єднані в клас 0. Вони призначені для обліку господарських засобів і розрахунків, які виключені з обороту установи і не відображаються в балансі, але потребують спеціального контролю, а також бланків суворої звітності, путівок, перехідних спортивних призов і кубків, навчальних предметів військової техніки тощо. Облік на позабалансових рахунках здійснюється без застосування подвійного запису, тобто за простою системою. До цих рахунків планом не передбачено субрахунки.

Розглянемо коротко склад рахунків, їх призначення та особливості застосування відповідно до чинного Порядку.

Рахунки класу 1 "Необоротні активи" призначено для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, незавершеного капітального будівництва та зносу необоротних активів. До нього класу належать синтетичні рахунки:

- 10 "Основні засоби";
- 11 "Інші необоротні матеріальні активи";
- 12 "Нематеріальні активи";
- 13 "Знос (амортизація) необоротних активів";
- 14 "Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи»;
- 15 «Довгострокові фінансові інвестиції.

Рахунки 10, 11, 12, 14 і 15 — активні, рахунок 13 — пасивний, тобто має кредитове сальдо.

Склад субрахунків та їх призначення до рахунка 10 такі ж, як і в плані рахунків підприємств виробничої сфери (101 "Земельні ділянки"; 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель"; 103 "Будинки та споруди"; 104 "Машини та обладнання"; 105 "Транспортні засоби"; 106 "Інструменти, прилади та інвентар"; 107 "Робочі і продуктивні тварини"; 108 "Багаторічні насадження"; 109 "Інші основні засоби").

На субрахунку 101 "Земельні ділянки" обліковується земля, яка згідно із законодавством придбана та/або надана у користування установі, у тому числі здана в оренду.

На субрахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" обліковуються капітальні витрати на поліпшення земель. До них 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 водойм тощо).

На субрахунку 103 "Будинки та споруди" обліковуються із виділенням в окремі 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.

На субрахунку 104 "Машини та обладнання" обліковуються із виділенням в окремі 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, тобто в енергію руху;

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) вимірювальні прилади - дозатори, амперметри, барометри, ватметри, водоміри, вакуумметри, вапориметри, вольтметри, висотометри, гальванометри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, компаси, манометри, хронометри, 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 - пірометри, 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) обчислювальна техніка - електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини, цифрові обчислювальні машини та пристрої (клавійні обчислювальні та підсумовуючі машини 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) 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;

9) інші машини та обладнання - машини, апарати та інше обладнання, не назване у вищеперерахованих підгрупах. До інших машин та обладнання належать: 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.

На субрахунку 105 "Транспортні засоби" з виділенням на окремі підгрупи обліковуються усі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів, незалежно від вартості:

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.

На субрахунку 106 "Інструменти, прилади та інвентар" обліковуються:

1) інструменти - механічні та немеханічні знаряддя праці загального значення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів. До них належать: 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);

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, конторська обстановка, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, 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 ході та механічних пожежних драбин, врахованих на субрахунку 104 "Машини та обладнання").

На субрахунку 107 "Робочі і продуктивні тварини" обліковуються з виділенням на окремі підгрупи:

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).

На субрахунку 108 "Багаторічні насадження" обліковуються багаторічні насадження. До них належать штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку; плодово-ягідні 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.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» обліковуються основні засоби, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби». До них належать сценічно-постановочні засоби (декорації, меблі і реквізит, бутафорія, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки тощо); навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети та інші основні засоби.

До рахунку 11 передбачено деякі суто специфічні субрахунки, наприклад:

111 "Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок";

114 "Білизна, постільні речі, одяг та взуття";

118 "Матеріали довгострокового використання для наукових цілей";

119 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення".

На субрахунку 111 "Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок" обліковуються:

1) музейні цінності (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) експонати тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості.

На субрахунку 112 "Бібліотечні фонди" обліковуються бібліотечні фонди, незалежно від вартості окремих примірників книг. До бібліотечного фонду належать: наукова, художня і навчальна література, спеціальні види літератури та інші видання.

На субрахунку 113 "Малоцінні необоротні матеріальні активи" обліковуються малоцінні та необоротні предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік.

Малоцінні необоротні матеріальні активи включають:

1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо);

2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;

3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень);

4) 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);

5) предмети, призначені для видачі напрокат;

6) господарський інвентар вартістю до 6000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість;

7) 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.

На субрахунку 114 "Білизна, постільні речі, одяг та взуття" в закладах охорони здоров'я, соціального забезпечення, освіти та інших установах обліковуються з виділенням в окремі групи:

- 1) білизна (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).

На субрахунку 115 "Тимчасові нетитульні споруди" обліковуються тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування і пристрої, сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі у лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки тощо), малі архітектурні форми.

На субрахунку 116 "Природні ресурси" обліковуються мінеральні копалини, нафтові свердловини, родовища корисних копалин внутрішніх вод, смуги будівельного лісу, що згідно із законодавством належать установі.

На субрахунку 117 "Інвентарна тара" обліковуються інвентарна тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах чи для здійснення технологічних процесів, сховища для зберігання рідких та сипучих речовин (баки, скрині, чани, засіки тощо); шафи торговельні та стелажі; інша інвентарна тара.

На субрахунку 118 "Матеріали довготривалого використання для наукових цілей" обліковуються матеріали, одержані 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 матеріали, що є об'єктами наукових досліджень.

На цьому субрахунку в установах культури обліковуються цінні матеріали, одержані зі складу для реставрації і ремонту видань мистецтва, музейних цінностей та пам'яток архітектури.

На субрахунку 119 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення" обліковуються необоротні матеріальні активи, що мають специфічне призначення і обмежене застосування в окремих галузях.

Таким чином, рахунок 11 в бюджетних установах має 9 субрахунків, у той час як для промислових підприємств планом передбачено всього 7 субрахунків. Зате рахунок 12 в бюджетній сфері має лише 2 субрахунки: 121 "Авторські та суміжні з ними права" (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)); 122 "Інші нематеріальні

активи" (права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо); права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо); інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)), тоді як для підприємств виробничої сфери до цього рахунка передбачено 6 субрахунків. До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та використовуються установою більше одного року для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи або здавання в оренду іншим особам.

Рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" має такі субрахунки:

131 "Знос основних засобів" (обліковується знос будинків і споруд, машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю, робочої худоби, багаторічних насаджень, які досягли експлуатаційного віку);

132 "Знос інших необоротних активів" (обліковується знос інших необоротних матеріальних активів);

133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів".

Рахунок 14 "Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи" призначений для обліку капітальних інвестицій у будівництво, виготовлення (розробку), реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося.

Рахунок 14 "Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи" має такі субрахунки: 141 "Капітальні інвестиції в основні засоби"; 142 "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"; 143 "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи".

Рахунок 15 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових фінансових інвестицій (вкладень) у цінні папери та до статутного капіталу підприємств.

Субрахунок 151 "Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств" призначено для обліку наявності та руху довгострокових фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління установи.

Субрахунок 152 "Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери" призначено для обліку наявності та руху довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери.

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень (акції, облігації). При цьому побудова аналітичного обліку повинна

забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Клас 2 "Запаси" об'єднує сім активних синтетичних рахунків:

20 "Виробничі запаси";

21 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі";

22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети";

23 "Матеріали і продукти харчування";

24 "Готова продукція";

25 "Продукція сільськогосподарського виробництва";

26 «Запаси для розподілу, передачі, продажу».

Як бачимо, деякі з них мають назву, аналогічну назві рахунків підприємств виробничої сфери, але за змістом і призначенням вони можуть суттєво відрізнятись. Так, на рахунку 20 в бюджетних установах обліковують лише обладнання для встановлення на об'єктах, що будуються або реконструюються; будівельні матеріали, конструкції, деталі та інші матеріальні цінності, придбані за рахунок коштів, виділених на капітальне будівництво; матеріали для науково-дослідних робіт; спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами. Цьому призначенню відповідає і склад субрахунків.

Рахунок 21 "Тварини па вирощуванні і відгодівлі" застосовують головним чином н бюджетних установах, які мають підсобне сільське господарство, не виділене на самостійний баланс.

На субрахунку 211 "Молодняк тварин на вирощуванні" ведеться облік наявності та руху молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней за групами:

1) велика рогата худоба, телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі, корови-первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від матки); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

3) вівці і молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю); молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковується також за породами.

На субрахунку 212 "Тварини на відгодівлі" ведеться облік наявності та руху дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул за видами худоби: велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі; свині на відгодівлі; вівці на нагулі та відгодівлі; кози на нагулі та відгодівлі.

На субрахунку 213 "Птиця" ведеться облік наявності та руху всієї птиці, як молодняка, так і дорослої, за такими обліковими групами:

- 1) кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;
- 2) кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;
- 3) качки: молодняк; доросле стадо;
- 4) гуси: молодняк; доросле стадо;
- 5) індики: молодняк; доросле стадо;
- 6) цесарки: молодняк; доросле стадо;
- 7) перепілки: молодняк; доросле стадо.

На субрахунку 214 "Звірі" ведеться облік наявності та руху хутрових звірів за видами, окремо молодняку і основного стада.

На субрахунку 215 "Кролі" ведеться облік наявності та руху кролів за породами, окремо молодняку і основного стада.

На субрахунку 216 "Сім'ї бджіл" ведеться облік наявності та руху бджолиних сімей за кількістю сімей, їх вартістю в цілому на пасіці.

На субрахунку 217 "Доросла худоба, вибракувана з основного стада" ведеться облік поголів'я і балансової вартості вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без відгодівлі продуктивних тварин і робочої худоби за видами.

На субрахунку 218 "Худоба, прийнята від населення для реалізації" ведеться облік руху тварин за видами, прийнятих від населення для реалізації.

На рахунку 22 в бюджетних установах обліковують малоцінні та швидкозношувані предмети, термін використання яких не перевищує один рік, незалежно від того, знаходиться вони на складі чи в експлуатації. Тобто при передачі в експлуатацію МШП не списують з балансу, а лише обліковують на окремих аналітичних рахунках за матеріально відповідальними особами. До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать: 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; інші предмети, термін корисної експлуатації яких, як очікується, не перевищує один рік, зокрема смарт-картки.

Рахунок 23 "Матеріали і продукти харчування" за своїм призначенням багато в чому подібний до рахунка 20 на промислових підприємствах, але в бюджетних установах і організаціях на ньому обліковують (крім господарських матеріалів, канцелярського приладдя, тари, палива, запасних частин та ремонтних матеріалів) також матеріали для учбових, наукових та

інших цілей; продукти харчування; медикаменти і перев'язувальні засоби. При цьому субрахунок 232 "Продукти харчування" застосовують лише ті установи, у кошторисах яких передбачено асигнування за кодом економічної класифікації видатків 1133 "Продукти харчування", а субрахунок 233 "Медикаменти і перев'язувальні засоби" — лише ті установи, що мають у кошторисі асигнування за кодом 1132 економічної класифікації видатків "Медикаменти та перев'язувальні матеріали". Ті ж організації, у кошторисах яких не передбачено видатки за вказаними кодами, для обліку продуктів харчування і медикаментів використовують субрахунок 239 "Інші матеріали".

На субрахунку 231 "Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей" обліковуються реактиви і хімікати, скло і хімпосуд, метали, електроматеріали і радіоматеріали, радіолампи, фотоприладдя, папір, призначений для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування.

На субрахунку 232 "Продукти харчування" обліковуються продукти харчування установ, у кошторисах яких передбачені видатки за відповідним кодом економічної класифікації видатків бюджету.

На субрахунку 233 "Медикаменти і перев'язувальні засоби" обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівка для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальні засоби, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки тощо) установ, у кошторисах яких ці видатки передбачені за відповідним кодом економічної класифікації видатків бюджету.

Облік медикаментів та перев'язувальних засобів додатково ведеться за окремими порядками, установленими законодавством. На цьому субрахунку також обліковуються допоміжні та аптекарські матеріали в лікувальних закладах, які мають свої аптеки.

На субрахунку 234 "Господарські матеріали і канцелярське приладдя" обліковуються господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо), будівельні матеріали для поточного ремонту.

У невеликих установах канцелярське приладдя (папір, олівці тощо) та медикаменти (за винятком спирту та медикаментів, що мають велику вартість), придбані і одночасно видані на поточні потреби, можуть зразу списуватися на фактичні видатки з відображенням їх загальної вартості за дебетом і кредитом субрахунку 234.

На субрахунку 235 "Паливо, горючі і мастильні матеріали" обліковуються всі види палива, пального і мастильних матеріалів, що знаходяться на складах або в коморах (дрова, вугілля, торф, бензин, гас, мазут, автол тощо), а також безпосередньо у матеріально відповідальних осіб. На цьому субрахунку також обліковуються нафтопродукти, газ, закуплені і передані на зберігання та які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками.

На субрахунку 236 "Тара" обліковується поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки тощо), як порожня, так і та, що вміщує матеріальні цінності.

На субрахунку 237 "Матеріали в дорозі" обліковуються матеріали, оплачені установою за поставками, які не надійшли до кінця місяця на склад і за якими надійшли транспортні документи, а також матеріали, одержані на склади за операціями з внутрішнього переміщення, і не розподілені за установою. При надходженні матеріалів вони розписуються за субрахунками.

На субрахунку 238 "Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання" обліковуються запасні частини, призначені для ремонту та заміни спрацьованих частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (мотори, автомобільні шини, включаючи покришки, камери й обідні стрічки тощо), незалежно від їх вартості.

На субрахунку 239 "Інші матеріали" обліковується сіно, овес, інші види кормів та фуражу для худоби та інших тварин, а також насіння, добрива та інші матеріали тощо.

Рахунок 24 "Готова продукція" призначено для обліку готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, і готової друкованої продукції, а рахунок 25 "Продукція сільськогосподарського виробництва" — для обліку продукції підсобних сільських і навчально-дослідних господарств, що обліковуються на балансі бюджетної установи.

Рахунок 26 "Запаси для розподілу, передачі, продажу" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух матеріальних цінностей, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються установою з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, у тому числі вироби з 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).

Рахунки класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи" застосовуються для відображення поточних фінансових активів: коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державного казначейства України, у розрахунках з дебіторами. Серед рахунків класу 3 є як активні, так і активно-пасивні рахунки, хоча по суті вони повинні бути всі активними. До цього класу належать 8 рахунків:

30 "Каса";

31 "Рахунки в банках";

32 "Рахунки в казначействі";

33 "Інші кошти";

34 "Короткострокові векселі одержані";

35 "Розрахунки з покупцями та замовниками";

36 "Розрахунки з різними дебіторами";

37 «Поточні фінансові інвестиції»

Рахунок 30 "Каса" призначено для обліку наявності та руху грошової готівки в національній та іноземній валюті у касі установи. Його зміст і призначення ідентичні аналогічному рахунку на підприємствах виробничої сфери.

Рахунок 31 використовують лише ті установи, фінансування яких здійснюється за відомчою системою, та установи, що мають у своєму розпорядженні валютні кошти. Цей рахунок має вісім субрахунків для бюджетного обліку кожного виду коштів за їх призначенням: на видатки установи, для переказу підвідомчим установам, спеціальних коштів, депозитних сум, коштів в іноземній валюті тощо.

Рахунок 32 використовують установи, що фінансуються через систему Державного казначейства України. Для таких установ бюджетні рахунки у банках закриваються і відкриваються реєстраційні рахунки в органах Державного казначейства. Наявність та рух коштів на цих рахунках обліковують на синтетичному рахунку 32, будова і призначення якого подібні до рахунка 31.

Рахунки 33 (ведеться узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі 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) і 34 (короткострокові векселі, що одержані установою) в бюджетних установах аналогічні відповідним рахункам на підприємствах виробничої сфери, тоді як рахунок 35 "Розрахунки з покупцями та замовниками" у бюджетних організаціях має специфічне призначення. Його застосовують тільки науково-дослідні установи та навчальні заклади професійно-технічної освіти для обліку авансів, одержаних від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт за договорами. Він має один субрахунок і кореспондує за дебетом тільки з кредитом субрахунка 634 "Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті" — при зарахуванні одержаного авансу в оплату виконаних робіт, а за кредитом — з дебетом субрахунків 313 або 323 при отриманні авансу від замовника. Таким чином, субрахунок 351 у більшості випадків буде мати кредитове сальдо і показуватися у пасиві балансу як інша кредиторська заборгованість.

На рахунку 36 в бюджетних організаціях обліковують розрахунки з різними дебіторами: розрахунки з постачальниками в порядку планових платежів, коли передбачена сплата не за окремими операціями, а шляхом періодичного перерахування в певні строки і в установлених розмірах; розрахунки з працівниками установи за виданий аванс на господарські видатки або видатки на відрядження; суми недостач і крадіжок коштів та матеріальних цінностей, суми збитків за псування матеріальних цінностей, віднесені на рахунок винних осіб, та інші суми, що підлягають утриманню в установленому порядку; розрахунки з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності, іншими дебіторами та за

операціями, пов'язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи).

На рахунку 37 "Поточні фінансові інвестиції" ведеться облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій. За дебетом субрахунку 371 "Поточні фінансові інвестиції у цінні папери" відображається придбання (надходження) поточних фінансових інвестицій, за кредитом - їх вибуття. Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій.

Клас 4 "Власний капітал" об'єднує 5 рахунків, які застосовуються для обліку фондів та визначення результатів виконання кошторису установи за поточний рік:

- 40 "Фонд у необоротних активах";
- 41 "Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах";
- 42 "Фонд у фінансових інвестиціях";
- 43 "Результати виконання кошторисів";
- 44. «Капітал у дооцінках».

На пасивному рахунку 40, для якого передбачено два субрахунки, обліковують вкладення у необоротні активи за мінусом їх зносу. Сума сальдо на цьому рахунку дорівнює сумі дебетових сальдо рахунків 10, 11, 12 і 14, зменшеній на суму кредитового сальдо рахунка 13, тобто кредитове сальдо рахунка 40 дорівнює залишковій (балансовій) вартості необоротних активів та витрат у незавершене капітальне будівництво.

На рахунку 41, який має один субрахунок, обліковують вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи і термін експлуатації яких не перевищує один рік. Враховуючи, що знос М Ш П не нараховується, сума залишку за кредитом рахунка 41 завжди повинна дорівнювати сумі залишку за дебетом рахунка 22.

Рахунок 42 "Фонд у фінансових інвестиціях" призначено для обліку і узагальнення інформації про суми внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління установи, та фінансових інвестицій у цінні папери. Сума залишку за кредитом рахунка 42 завжди повинна дорівнювати сумі залишку за дебетом рахунка 15.

Рахунок 43 передбачено для визначення результатів виконання кошторису установи як за загальним, так і за спеціальним фондами. На кредиті цього рахунка в кінці року відображають доходи, отримані установою за звітний період (кредитове сальдо рахунків 70, 71 і 72), а на дебеті — видатки (дебетове сальдо рахунків 80, 81, 82). Кредитове сальдо рахунка 43 визначає результати виконання кошторису установи за звітний рік.

На рахунку 44 обліковують суми дооцінки (уцінки) матеріальних і нематеріальних активів, а також зміни вартості фінансових активів (у тому числі курсові різниці за валютними цінностями), яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством.

Клас 5 "Довгострокові зобов'язання" об'єднує 3 пасивні рахунки, призначені для обліку зобов'язань установи, які не виникають у процесі звичайної діяльності, не є характерними для установи і погашення яких

відбудеться після завершення поточного бюджетного року. Це пасивні рахунки:

50 "Довгострокові позики" (суми довгострокових кредитів, одержані в установах банків у національній та іноземній валюті, суми відстрочених довгострокових кредитів, одержаних в установах банків, суми інших довгострокових позик, одержаних установою відповідно до законодавства);

51 "Довгострокові векселі видані" (ведеться облік векселів, виданих установою згідно із законодавством і термін сплати яких установлено в наступних роках);

52 "Інші довгострокові зобов'язання" (ведеться облік випущених облігацій та інших позикових коштів, на які нараховуються відсотки).

За своїм змістом і призначенням вони ідентичні відповідним рахункам підприємств виробничої сфери.

Рахунки класу 6 "Поточні зобов'язання" призначені для обліку зобов'язань установи, що виникають протягом звичайної діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів і видатків, і погашення яких очікується протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Серед них є як пасивні, так і активно-пасивні рахунки. На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63 - 68 сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках. Більшість з них ідентичні відповідним рахункам підприємств виробничої сфери. До цього класу належать рахунки:

60 "Короткострокові позики" (суми за короткостроковими позиками);

61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" (стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, при настанні строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу);

62 "Короткострокові векселі видані" (векселів, виданих установою згідно із законодавством і термін сплати яких встановлено протягом дванадцяти місяців з дати балансу);

63 "Розрахунки за виконані роботи" (облік розрахунків з постачальниками, підрядниками і замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надання послуг у наукових установах, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах);

64 "Розрахунки із податків та зборів" (розрахунки установи за податками та зборами (обов'язковими платежами));

65 "Розрахунки із страхування" (облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, облік розрахунків за операціями з часткової сплати за путівками на санаторно-курортне лікування, облік розрахунків зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевіркою порушення порядку використання страхових коштів);

66 "Розрахунки з оплати праці";

67 "Розрахунки за іншими операціями і кредиторами";

68 "Внутрішні розрахунки".

Рахунки 60, 61, 62, 64, 65 ідентичні відповідним рахункам підприємств виробничої сфери як за змістом, так і за призначенням. Рахунок 63 призначено для розрахунків з постачальниками, підрядниками і замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надання послуг у наукових бюджетних установах, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах. Рахунок може мати як дебетове, так і кредитове сальдо.

На рахунку 66 обліковуються розрахунки з працівниками із заробітної плати та допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, зі студентами, аспірантами і учнями із стипендій та інших подібних виплат, а також розрахунки за сумами, відрахованими із заробітної плати працівників (крім податків і платежів за соціальним страхуванням): за товари, продані в кредит; за позиками банків; виконавчими документами; профспілковими внесками тощо.

На рахунку 67 обліковують розрахунки: з депонентами; за депозитними сумами; сумами за дорученнями; з батьками за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах, музичних школах, школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; зі студентами та аспірантами за користування гуртожитком; з іншими кредиторами. Рахунок може мати як дебетове, так і кредитове сальдо і в балансі показується розгорнуто.

Рахунок 68 призначено для обліку розрахунків, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами за операціями з централізованих поставок.

Рахунки класу 7 "Доходи" призначено для обліку доходів, які отримує установа за рахунок загального і спеціального фондів. До цього класу належать 4 рахунки:

70 "Доходи загального фонду";

71 "Доходи спеціального фонду";

72 "Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт";

74 "Інші доходи".

На рахунку 70 обліковують доходи, що у кошторисі установи належать до загального фонду. Це, головним чином, асигнування з державного або місцевого бюджетів. У кінці року сума кредитового сальдо рахунка 70 переноситься на субрахунок 431.

На рахунку 71 обліковують власні кошти установи на її утримання, одержані з інших джерел (крім асигнувань з бюджету): доходи від надання платних послуг, кошти батьків на утримання дітей у дитячих закладах тощо.

Рахунок 72 призначено для обліку реалізації виробів і продукції виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, готової друкованої продукції, наданих послуг, а також реалізації науково-дослідних робіт за договорами. На дебеті цього рахунка відображають собівартість реалізованої продукції (робіт), а на кредиті — суму одержаної компенсації (виручки) за реалізовану продукцію (роботи). Сальдо цього рахунка переносять в кінці року на субрахунок 432.

На рахунку 74 обліковують нараховану плату за надані послуги бюджетною установою згідно з чинним законодавством, якщо нарахована плата за розрахунком не може бути в повному обсязі зарахована на певний вид доходу спеціального фонду.

Рахунки класу 8 "Витрати" застосовують для обліку фактичних видатків і витрат бюджетних установ. До цього класу належать 6 рахунків:

80 "Видатки із загального фонду";

81 "Видатки спеціального фонду";

82 "Виробничі витрати";

83 «Інші витрати»;

84 «Витрати на амортизацію»;

85 «Витрати майбутніх періодів».

На рахунку 80 обліковують фактичні видатки бюджетних установ за рахунок бюджетних асигнувань (з державного та/або місцевого бюджету). У дебет цього рахунка протягом року списують суми фактичних видатків, а в кінці року їх переносять з кредиту рахунка 80 у дебет субрахунка 431.

Рахунок 81 призначено для обліку фактичних видатків бюджетних установ за рахунок коштів спеціального фонду згідно з кошторисами. На цьому рахунку за рішенням головного бухгалтера установи можуть обліковуватися також видатки для проведення додаткової діяльності установою. У кінці року витрати з рахунка 81 переносяться в дебет субрахунка 432.

На рахунку 82 обліковують виробничі витрати за незавершеним виробництвом: витрати на випуск готових виробів у виробничих (навчальних) майстернях, а також видання друкованої продукції та надання послуг, витрати підсобних сільських і навчально-дослідних господарств; витрати на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами з підприємствами і установами; витрати на виготовлення різних експериментальних пристроїв для проведення наукових дослідів за роботами, що фінансуються з державного бюджету; витрати на заготівлю і переробку матеріалів господарським способом. За кредитом цього рахунка обліковують вироблені й оприбутковані вироби або здані замовникам роботи (послуги). Рахунок може мати дебетове сальдо за наявності незавершених робіт (замовлень, договорів).

На рахунку 83 "Інші витрати" ведеться облік витрат, які не відображені на рахунках 80 - 82, зокрема витрати за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації премії), втрати за активами й зобов'язаннями установи від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) активів, витрати, пов'язані зі спільною діяльністю без створення юридичної особи, тощо. За дебетом субрахунку 831 "Інші витрати установ" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 43 "Результати виконання кошторисів".

На субрахунку 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів» ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших

необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб'єктом державного сектору в процесі звичайної діяльності, організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт. За дебетом субрахунку 841 "Витрати на амортизацію необоротних активів" відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом - списання на субрахунок 401 "Фонд у необоротних активах за їх видами".

На субрахунку 851 "Витрати майбутніх періодів" ведеться облік сум здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо).

Рахунки 9 класу "Адміністративні послуги" призначені для узагальнення інформації про розрахунки та зобов'язання замовників за адміністративними послугами, що надаються установою відповідно до законодавства, плата за які зараховується до бюджету. На рахунку 91 "Розрахунки замовників за адміністративними послугами" узагальнюється інформація про розрахунки замовників за адміністративними послугами, що надаються установою відповідно до законодавства, плата за які зараховується до бюджету. На рахунку 92 "Зобов'язання замовників за адміністративними послугами" обліковуються зобов'язання замовників адміністративних послуг перед бюджетом за замовленими в установи адміністративними послугами.

Повернення помилково нарахованих та зайво зарахованих сум до бюджету, яке здійснюється згідно із законодавством, відображається у бухгалтерському обліку способом сторно.

2.2. Характеристика та особливості балансу бюджетних установ

У бухгалтерському балансі бюджетних установ, як і в балансах промислових підприємств, реалізується принцип двобічності, тобто господарські засоби установи відображаються у двох розрізах:

- за їх речовим складом і розміщенням (актив балансу);
- за джерелами їх формування і цільовим призначенням (пасив балансу).

Усі бюджетні установи незалежно від їх профілю та галузевого призначення складають бухгалтерські баланси за єдиною формою згідно з Порядком складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Бухгалтерський баланс - це звіт про стан засобів установи, що відображає її активи, капітал та зобов'язання у синтезованому вигляді на певну дату, тобто результат про всі проведені господарські операції за коштами загального і спеціального фондів відповідного бюджету за всіма виконуваними програмами (функціями). У загальному вигляді баланс бюджетної установи будується за формулою (рис.2.1):

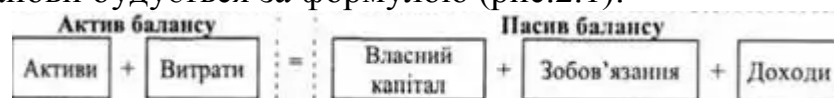


Рис. 2.1. Загальний вигляд балансу бюджетної установи

За складом статей, їх групуванням за розділами баланс бюджетної установи має за мету не розкриття інформації для зовнішніх користувачів про фінансовий стан установи, а забезпечення контролю та аналізу використання коштів загального і спеціального фондів.

Активи у балансі, в свою чергу, поділяються на необоротні та оборотні (рис.2.2).

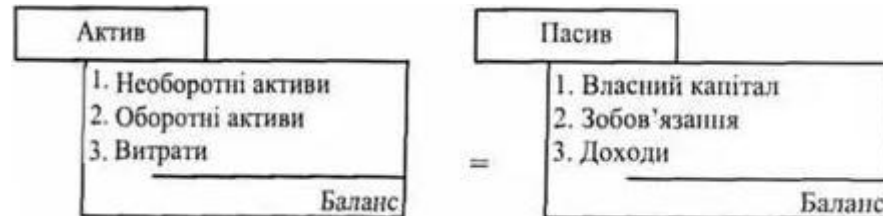


Рис. 2.2 Будова балансу бюджетної установи

Склад статей активу балансу засвідчує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що це установи державної і комунальної форм власності, які утримуються повністю або частково за рахунок державного та/або місцевих бюджетів.

До **активів** бюджетних установ належать ресурси, які ними контролюються і повинні принести їм економічну вигоду в майбутньому шляхом використання їх у процесі надання послуг відповідно до статутної діяльності, при обміні на інші активи або при погашенні зобов'язань установи.

Необоротні активи - це засоби, придбані або створені бюджетною установою для довгострокового використання (понад один рік) у процесі господарської діяльності і не призначені для продажу. До них належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. вартістю, а у підсумок балансу включається лише залишкова вартість, тобто баланс складається за принципом «балансу-нетто»

Необоротні активи показуються в балансі у двох оцінках: за первісною та залишковою вартістю, а у підсумок балансу включається лише залишкова вартість, тобто баланс складається за принципом «балансу-нетто».

Оборотні активи показують у балансі бюджетної установи досить деталізовано (за їх видами, призначенням та місцями зберігання), що необхідно для контролю за їх наявністю та доцільним використанням відповідно до кошторису. До **оборотних активів** належать засоби, призначені для невиробничого споживання або використання у процесі статутної господарської діяльності бюджетної установи протягом одного року або й менше. До них належать: грошові кошти, запаси, дебіторська заборгованість та ін.

Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність, які здійснюються за рахунок загального і спеціального фондів. При цьому видатки спеціального фонду показують за видами коштів.

Активи і витрати бюджетних установ не оцінюються щодо спроможності їх трансформації в грошові кошти, а тому й розділи активу

балансу не розміщуються за ознаками зростаючої ліквідності, як це прийнято у балансі госпрозрахункових підприємств.

Джерелами формування активів і витрат бюджетних установ є власні кошти (капітал), зобов'язання і доходи.

До **власного капіталу** належать:

- фонд у необоротних активах;
- фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах які відображають вартість державного (комунального) майна, переданого в постійне безпосереднє розпорядження бюджетної установи;
- фонд у фінансових інвестиціях;
- результати виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами;
- капітал у дооцінках в результаті дооцінки (уцінки) матеріальних і нематеріальних активів, а також зміни вартості фінансових активів (у тому числі курсові різниці за валютними цінностями).

Зобов'язання установи належать до залучених коштів. Вони виникають внаслідок минулих подій і після їх урегулювання в майбутньому зменшиться економічна вигода установи через виплату готівки, передачу інших актів або безготівкового перерахування коштів. Заміна одного зобов'язання іншим не зменшує загальної суми боргу і не зумовлює втрату економічних вигод, тому не може вважатися повноцінним погашенням зобов'язання. Короткострокові зобов'язання підлягають погашенню протягом одного року, а довгострокові – протягом періоду, що перевищує один рік з дати балансу.

У балансі бюджетної установи короткострокові і довгострокові зобов'язання показують в одному розділі. При цьому короткострокові зобов'язання показують за видами: позики, векселі видані, із заробітної плати, із страхування, з податків і платежів тощо.

Бюджетні установи не мають власних оборотних коштів і покривають витрати (видатки) за рахунок бюджетних асигнувань (доходів загального фонду) та надходження спеціальних коштів (доходів спеціального фонду). Саме ці суми й показуються у третьому розділі пасиву балансу. При цьому доходи спеціального фонду показуються за джерелами надходження коштів. Тут же показують доходи від реалізації продукції, виробів і виконання робіт за господарськими договорами.

До балансу бюджетних установ додаються довідки про рух асигнувань загального та спеціального фондів, які дають змогу органам Державного казначейства, фінансовим органам та вищим організаціям контролювати надходження й використання бюджетних асигнувань і спеціальних коштів.

Усі бюджетні установи складають єдиний баланс за всіма коштами загального і спеціального фондів, тобто кошти бюджету і позабюджетні надходження та їх використання показуються в одному балансі. Складається баланс на підставі вивірених даних про залишки на рахунках аналітичного й синтетичного обліку на кінець звітного періоду (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Взаємозв'язок рядків ф. № 1 "Баланс" з рахунками бухгалтерського обліку

<i>Актив</i>	<i>Код ряд.</i>	<i>На початок чи кінець року</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
I Необоротні активи		
Нематеріальні активи:		
Балансова (залишкова) вартість	110	р. 1-2р. 111
Накопичена амортизація	111	СК субрах. 133
Первісна (переоцінена) вартість	112	СД рах. 12
Основні засоби:		
Балансова (залишкова) вартість	120	р. 122-121
Накопичена амортизація	121	СК субрах. 131
Первісна (переоцінена) вартість	122	СД рах. 10
Інші необоротні матеріальні активи		
Балансова (залишкова) вартість	130	р. 132-р. 131
Накопичена амортизація	131	СК субрах. 132
Первісна (переоцінена) вартість	132	СД рах. 11
Незавершене капітально будівництво	140	СД рах. 14
Довгострокові фінансові інвестиції	145	СД рах. 15
II Оборотні активи		
Матеріали і продукти харчування	150	СД рах. 23
Малоцінні та швидкозношувані предмети	160	СД рах. 22
Інші запаси	170	СД рах. 20,21,24,25,26
Дебіторська заборгованість	180	р. 181 + р. 182 + р. 183 +р. 184+ р. 185+р. 186 +р. 187
розрахунки з постачальниками, підрядниками та замовниками за роботи і надані послуги	181	СД рах. 35
розрахунки з податків та платежів	182	СД субрах. 64
розрахунки із страхування	183	СД рах. 65
розрахунки з відшкодування завданих збитків	184	СД субрах. 363
розрахунки за спеціальними видами платежів	185	СД субрах. 674
розрахунки з підзвітними особами	186	СД субрах. 361. 362, 364
розрахунки за іншими операціями	187	СД субрах. 364
Розрахунки за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	190	СД субрах. 683. 684
Розрахунки за окремими програмами	200	СД рахунків з обліку розрахунків
Витрати майбутніх періодів	205	СД рах.85
Короткострокові векселі одержані	210	СД субрах. 34
Інші кошти	220	СД рах. 33 (р. 221 + р. 222)
Грошові документи	221	СД субрах. 331,332
Грошові кошти в дорозі	222	СД субрах. 333, 334
Рахунки в банках	240	СД субрах. 31

рахунки загального фонду	241	СД субрах. 311,312.317
рахунки спеціального фонду	242	СД субрах. 313-316
рахунки в іноземній валюті	243	СД субрах. 318
інші поточні рахунки	244	СД субрах. 319
Рахунки в казначействі загального фонду	250	СД субрах. 320, 321.322
Рахунки в казначействі спеціального фонду	260	р. 261 + р. 262 + р. 263
спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги	261	СД субрах. 323
спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	262	СД субрах. 324
спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду	263	СД субрах. 326, 327
Інші рахунки в казначействі	270	СД субрах. 325, 328
Каса	280	СД субрах. 301,302
Поточні фінансові інвестиції	285	СД рах. 37
III. Витрати		
Видатки та надання кредитів загального фонду	290	Р.291+Р. 292
видатки державного бюджету	291	СД субрах. 801
видатки місцевого бюджету	292	СД субрах. 802, 803
Видатки та надання кредитів спеціального фонду	300	р.301+р.302 + р. 303 +р.304
видатки за коштами, отриманими як плата за послуги	301	СД субрах. 811
Видатки та надання кредитів за іншими джерелами власних надходжень	302	СД субрах. 812
Видатки та надання кредитів за іншими надходженнями спеціального фонду	303	СД субрах. 813 відповідно до аналітичного рахунку
видатки за коштами, отриманими за виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	304	СД субрах. 813 відповідно до аналітичного рахунку
Інші витрати	310	СД рах. 82, 83,84
Баланс	320	
<i>Пасив</i>	<i>Код ряд.</i>	<i>На початок чи кінець року</i>
I Власний капітал		
Фонд у необоротних активах	330	СК рах. 40
Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	340	СКрах. 41
Фонд у фінансових інвестиціях	345	СК рах.42
Результат виконання кошторису за загальним фондом	350	СК субрах. 431 (СД субрах. 431)
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	360	СК субрах. 432 (СД субрах. 432)
Капітал у дооцінках	370	СК рах. 44
II Зобов'язання		

Довгострокові зобов'язання	380	СК рах. 50-52
Короткострокові позики	390	СК рах. 60
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	400	СКрах 61
Короткострокові векселі видані	410	СК рах. 62
Кредиторська заборгованість	420	Р. 421 + р. 422 + р. 423 + р. 424 + р. 425 + р. 426 + р. 427 + р. 428 + р. 429
розрахунки з постачальниками, підрядниками та замовниками за роботи й надані послуги	421	СК рах. 63
розрахунки за спеціальними видами платежів	422	СК субрах. 674
розрахунки із податків та платежів	423	СК рах. 64
розрахунки із страхування	424	СК рах. 65
розрахунки із заробітної плати та інших виплат	425	СК субрах. 661
розрахунки із стипендіатами	426	СК субрах 662
розрахунки з підзвітними особами	427	СК субрах. 663,664, 665, 668
розрахунки за депозитними сумами	428	СК субрах. 672
розрахунки за іншими операціями	429	СК субрах. 666. 667,669, 671,673, 675 і рах. 68
Розрахунки за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	430	СК субрах. 683, 684
Розрахунки за окремими програмами	440	СК субрах. 675
Доходи майбутніх періодів	445	СК субрах. 716
III Доходи		
Доходи загального фонду	450	р. 421 + р. 422
Доходи державного бюджету	451	СК субрах. 701
Доходи місцевого бюджету	452	СК субрах. 731,702
Доходи спеціального фонду	460	р. 461 + р. 462 + р. 463+ р. 464 +р. 465
Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги	461	СК субрах. 711,714, 741
Доходи за інш. джерелами власних надходжень	462	СК субрах. 712
Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду	463	СК субрах. 713, 731
Доходи за коштами, отриманим на виконання програм оціального та культурного розвитку рег	464	СК субрах. 713 відповідно до аналітичного розрахунку
Інші доходи	465	СК рах. 72, 74
Баланс	470	Сума р. 330-465

Кожна установа заповнює в балансі тільки ті рядки, які стосуються її діяльності. Квартальні баланси бюджетних установ у частині витрат і доходів складаються наростаючим підсумком з початку року, тобто в балансі показуються загальні суми доходів і витрат з початку бюджетного року до

звітної дати. При складанні заключного річного балансу бюджетні установи визначають фінансовий результат виконання кошторису з метою відображення його в балансі у складі власного капіталу. У зв'язку з цим всі доходи і витрати бюджетної установи в кінці року (перед складанням заключного балансу) списують на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» окремо за загальним і спеціальним фондами. Тому в третьому розділі заключного балансу за активом станом па кінець року можуть бути лише суми залишків незавершеного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях, витрати під урожай наступного року в підсобних (навчальних) сільських господарствах та незавершених і не зданих замовнику договірних науково-дослідних робіт.

ТЕМА 3. ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ

1. Порядок складання, розгляду й затвердження кошторису доходів і видатків.
2. Облік доходів і видатків загального фонду бюджетних установ.
3. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ.
4. Облік операцій по наданню платних послуг
5. Облік операцій з оренди майна бюджетних установ
6. Облік інших власних надходжень.

1. Порядок складання, розгляду й затвердження кошторису доходів і видатків

Установи, що утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності й виконання покладених на них функцій складають кошторис, який є важливим інструментом планування, так і контролю фінансової політики бюджетної установи. Основним документом, що регулює процеси складання, розгляду й затвердження кошторисів бюджетних установ є **Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ**, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 (зі змінами).

Кошторис бюджетної установи — основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, 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.

По структурі кошторис складається з двох частин:

- 1 - доходи;
- 2 - видатки.

В свою чергу доходи і видатки плануються за рахунок:

- 1 - загального фонду бюджету, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною

класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою (далі - установа) основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;;

2 - **спеціального фонду**, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету 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 Мінфіном.

Видатки плануються в сумі, що не перевищує запланованих доходів. При цьому розподіл видатків в кошторисі здійснюється за повною економічною класифікацією видатків.

В процесі бюджетного планування крім складання кошторису доходів та видатків **складаються також такі документи:**

1. **План асигнувань загального фонду бюджету** - це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису за скороченою ЕКВ. Регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів. В цьому документі відображається **видатки по загальному фонду** за скороченою класифікацією:

1110 - Видатки на оплату праці. 1120 - Відрахування на соціальні заходи. 1160 - Комунальні послуги та енергоносії. 1340 - трансферти населенню. 5000 - інші.

2. **План надання кредитів із загального фонду бюджету** - помісячний розподіл надання кредитів з бюджету, затверджених у загальному фонді кошторису за класифікацією кредитування бюджету. Регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

3. **План спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень)** - це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків або класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів, **в розрізі доходів за кодами класифікації доходів бюджету**, фінансування бюджету за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, повернення кредитів до спеціального фонду бюджету **за кодами програмної класифікації видатків** та кредитування бюджету і класифікації кредитування бюджету.

4. **План використання бюджетних коштів** - це розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі за повною економічною класифікацією видатків та класифікацією кредитування бюджету (за планом надаються кошти одержувачам бюджетних коштів).

5. Помісячний план використання бюджетних коштів - це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі за скороченою економічною класифікацією видатків, який регламентує для ВНЗ I-IV рівнів акредитації та наукових установ, що утримуються за рахунок бюджетних коштів протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

Всі ці документи є невід'ємною частиною кошторису і затверджуються разом з ним.

Форма кошторису та вказаних вище документів (планів) затверджуються Міністерством фінансів.

Кожна бюджетна установа незалежно від того, чи веде вона облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією для забезпечення своєї діяльності складає **індивідуальний кошторис, план асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією)**, а вищі навчальні заклади та наукові установи також індивідуальні плани використання бюджетних коштів та індивідуальні помісячні плани використання бюджетних коштів.

Головні розпорядники на їх основі складають **зведені кошториси та зведені плани асигнувань загального фонду бюджету**, зведені плани надання кредитів із загального фонду бюджету, зведені плани спеціального фонду для подання їх в Мінфін, Мінфін Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам та органам Держказначейства.

Кошти установам виділяються тільки при наявності затвердженого кошторису та вказаних планів.

Для одержувачів бюджетних коштів - госпрозрахункових організацій, що не мають статусу бюджетної установи, кошти виділяються через розпорядників бюджетних коштів та витрачають їх на основі плану використання бюджетних коштів.

Кожна бюджетна установа складає індивідуальний кошторис, плани асигнувань, штатний розпис та інші обов'язкові документи за затвердженою формою. При складанні кошторису, здійснюються детальні розрахунки, що обґрунтовують кожну статтю видатків. Розрахунки обов'язково надаються вищому розпоряднику для перевірки та узгодження запланованих видатків.

Видатки плануються в сумі, що не перевищують надходження **по загальному фонду, а по спеціальному** - ще і включаючи залишки коштів.

В частині доходів по загальному фонду зазначають суму коштів, що доведена вищим розпорядником на основі лімітної довідки. В цій же сумі визначають видатки установи за напрямками їх використання.

Суми видатків в кошторисі відображаються за повною економічною класифікацією видатків та повинні бути обґрунтовані відповідними розрахунками.

Плануючи видатки по загальному фонду беруть до уваги основні виробничі показники та контингенти (чисельність хворих, дітей, учнів,

студентів), матеріально-технічну базу, обсяги обслуговування населення тощо, які доводяться вищим розпорядником.

Розраховують чисельність штатних працівників відповідно до нормативів та розраховується фонд оплати праці, відрахування на соціальні заходи, розраховуються матеріальні видатки, капітальні видатки та інші, що необхідні для виконання поставлених завдань. При цьому використовують інструкції та вказівки Держказначейства, Мінфіну, вищого розпорядника щодо розрахунків кожного виду видатків.

Для обґрунтування фонду оплати праці складають **Штатний розпис** - це документ в якому приводяться перелік штатних працівників бюджетної установи, приводяться їх посадові оклади, доплати та надбавки та їх запланований фонд оплати праці на місяць та на рік. Він є невід'ємним додатком до кошторису.

За даними про видатки на оплату праці визначають суму нарахувань на заробітну плату до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду за встановленими фондами соціального страхування ставками нарахувань.

При розрахунку потреби в стипендіальному фонді беруть до уваги плановий контингент студентів, їх успішність та розмір стипендії.

Для розрахунку потреби в різних видах видатків використовують матеріальні та грошові норми.

Матеріальні норми - це норми, що відображають витрати матеріальних цінностей в розрахунку на одиницю виміру: склад і кількість продуктів харчування на одного хворого, склад і кількість учбових матеріалів на 1 студента, норми витрат ПММ та інше.

Грошова норма витрат це матеріальна норма витрат переведена в грошове вираження виходячи з діючих цін і тарифів. Наприклад, кількість продуктів на харчування одного хворого оцінені за діючими цінами складе грошову норму витрат на харчування. А кількість ліжок-місць в лікарні помножене на норму витрат на харчування на одне ліжко-місце становитиме суму витрат на харчування по лікарні.

Норми витрат поділяють на обов'язкові та розрахункові.

Обов'язкові - це норми витрат, що встановлюються нормативними документами і їх використання є обов'язковим для бюджетних установ. Це такі: ставки заробітної плати, розміри стипендії, командировочні витрати, витрати палива та інші.

Розрахункові - це середні витрати на розрахункову одиницю з врахуванням конкретних умов роботи установи.

До спеціальних коштів відносять кошти отримані в результаті дозволеної законодавством господарської діяльності бюджетних установ (платні послуги, виробнича діяльність, науково-дослідні роботи).

Планування доходної частини спеціального фонду проводиться на підставі розрахункових даних про доходи, які очікується отримати в наступному році.

Розрахунки по формуванню цих доходів необхідно робити по кожному джерелу надходжень, що планується на наступний рік. При цьому

планування власних надходжень здійснюється за групами та підгрупами власних коштів.

Власні надходження поділяються на дві групи:

Перша група - "**Плата за послуги, що надаються бюджетними установами**". Такі надходження мають постійний характер і обов'язково плануються в бюджеті.

Друга група - "**Інші джерела власних коштів**". Такі кошти не мають постійного характеру і плануються лише за наявності відповідної підстави, наприклад, угода про надання благодійної допомоги, рішення КМУ тощо.

Обсяги надходжень до спецфонду визначаються на базі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів, що передбачаються на плановий рік з врахуванням конкретних умов роботи закладу.

За основу цих розрахунків по надходженнях беруть наступні показники:

- обсяг надання тих чи інших платних послуг,
- рівень їх фактичного виконання за останній звітний період (минулий рік);
- очікуване виконання на поточний рік;
- інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо);
- розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватись відповідно до законодавства.

На підставі вказаних показників визначається сума доходів на наступний рік по кожному джерелу з врахуванням конкретних умов роботи установи та фактичних надходжень минулого року.

При плануванні доходів від надання платних послуг важливо правильно визначити вартість наданих послуг.

Для бюджетних установ вартість платних послуг формується відповідно до нормативних актів. Так, наприклад, порядок формування вартості освітніх платних послуг встановлений "Порядком надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами", що затверджений наказом Міносвіти, Мінфін, Мінекономіки України № 736/902/758 від 23.07.2010 року.

Якщо ж законодавчих актів для певних видів послуг не затверджено, то слід керуватися "Законом про ціни та ціноутворення" від 21.06.2012 року № 5007-VI.

Згідно з цим законом ціни та тарифи бувають державні фіксовані, регульовані та вільні. Вільні ціни встановлюються установою самостійно на всі види послуг, за винятком тих, щодо яких здійснюється державне регулювання цін і тарифів.

При формуванні ціни на надані послуги основними складовими витрат є наступні:

- витрати на оплату праці працівників, що будуть зайняті при наданні платних послуг;

- внески на соціальні заходи;
- матеріальні витрати пов'язані з наданням платних послуг (придбання матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв, спецодягу тощо);
- витрати на утримання та експлуатацію приміщень, обладнання, що буде використано при наданні послуг;
- інші витрати, в тому числі послуги сторонніх організацій. Якщо установа є платником податку на додану вартість і платні послуги, що плануються не звільнені від оподаткування ПДВ, то до ціни необхідно включити суму цього податку за встановленою ставкою.

При цьому видатки на заробітну плату з коштів спеціального фонду обчислюються залежно від обсягу діяльності, що проводиться за рахунок цих коштів, із застосуванням законодавчих норм, що використовуються установами аналогічного профілю.

Показники по надходженню коштів та розподілу видатків узагальнюються за всіма джерелами власних коштів і в цілому по установі.

Розподіл видатків по спеціальному фонду (власні кошти) проводиться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень запланованих на цю мету в спеціальному фонді. Залишки коштів за цим фондом не плануються.

Видатки спеціального фонду (в частині власних коштів) плануються і спрямовуються в першу чергу на заплановані заходи з надання платних послуг, господарська діяльність та інші видатки за видами спец коштів, тобто видатки на здійснення таких послуг.

При перевищенні доходів над видатками сума перевищення використовується:

- на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису;
- на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (чи частково забезпечені) видатками загального фонду бюджету.

Порядок планування, розгляду та затвердження кошторису установи регулюється такими нормативними актами, як Бюджетний кодекс, "Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами" (наказ МФУ № 1407 від 24.12.2012 р.), "Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ" (постанова КМУ № 228 від 28.02.2002 р.). Зокрема цими документами визначено **такий порядок.**

1. Мінфін, Міністерство фінансів Автономної республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків та надання кредитів з бюджету загального фонду на наступний рік, що є підставою для складання проектів кошторисів.

2. Головні розпорядники на цій підставі доводять установам граничні обсяги видатків або надання кредитів з бюджету, терміни подання проектів та вказівки щодо їх складання.

3. Проекти індивідуальних кошторисів вивчаються вищими розпорядниками з точки зору їх законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків, правильності розподілу видатків за економічною класифікацією або класифікацією кредитування з бюджету, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства та складають проекти зведених кошторисів.

4. На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які та подають в Міністерство фінансів України, Автономної республіки Крим, місцевим фінансовим органам для включення до проектів відповідних бюджетів.

Таким чином індивідуальний кошторис кожної бюджетної установи є складовою частиною Зведеного кошторису бюджету.

5. У тижневий термін після опублікування закону про державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад, головним розпорядникам доводяться лімітні довідки про бюджетні асигнування.

Лімітна довідка - це документ в якому вказані затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл. Їх форма затверджується Міністерством фінансів.

Головні розпорядники направляють показники лімітної довідки нижчим розпорядникам, на основі яких бюджетні установи приводять у відповідність з її даними проекти кошторисів та складають проекти:

- планів асигнувань загального фонду бюджету;
- планів надання кредитів із загального фонду;
- планів спеціального фонду;
- планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів);
- помісячних планів використання бюджетних коштів.

Уточнені проекти кошторисів та плани і подають вищим розпорядникам для складання зведеного кошторису. При цьому всі розпорядники приводять у відповідність видатки з доведеною сумою доходів (асигнувань, кредитів, спеціальних коштів). Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження за штатним розписом, приводиться 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.

6. Головні розпорядники у двотижневий термін після отримання лімітних довідок повинні подати до Міністерства фінансів, Мінфін АРК, місцевих фінорганів уточнені проекти зведених кошторисів, зведених планів асигнувань, зведених планів надання кредитів, зведених планів спеціальних коштів, а вузи крім того ще і зведені плани використання бюджетних коштів та зведені помісячні плани використання бюджетних коштів для загального і спеціального фонду.

На основі цих документів Міністерством фінансів та місцевими фінансовими органами складається в розрізі головних розпорядників розпис відповідного бюджету до якого входять:

- річний розпис асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) відповідного бюджету за повною економічною класифікацією видатків, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;

- річний розпис повернення кредитів до відповідного бюджету та надання кредитів з відповідного бюджету за класифікацією кредитування бюджету, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;

- річний розпис витрат спеціального фонду з розподілом за видами надходжень за відповідними розділами бюджетної класифікації, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;

- помісячний розпис асигнувань загального фонду відповідного бюджету та помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) за скороченою економічною класифікацією видатків та за класифікацією кредитування бюджету, що відповідають зведеним показникам усіх планів асигнувань загально фонду бюджету та планів спеціального фонду;

- помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду та помісячний розпис надання кредитів із загального фонду відповідного бюджету за класифікацією кредитування бюджету, що відповідають зведеним показникам усіх планів надання кредитів із загального фонду бюджету.

7. Мінфін надсилає Держказначейству для реєстрації, обліку та виконання затверджений розпис державного бюджету.

При цьому Держказначейство на протязі 3-х робочих днів після затвердження розпису доводить до головних розпорядників витяги з його складових частин, які є підставою для затвердження в установленому порядку:

- кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів - усіма розпорядниками;

- планів використання бюджетних коштів - одержувачами.

Відповідно до порядку № 228 кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячні плани використання бюджетних коштів і штатні розписи підписуються керівником установи та керівником фінансового відділу або головним бухгалтером, а затверджуються керівником вищої установи. Ці документи подаються на затвердження у двох примірниках, один з яких повертається установі, а інший залишається вищої організації.

Плани використання бюджетних коштів одержувачами затверджуються їх керівниками за погодженням з розпорядниками, через яких вони одержують бюджетні кошти.

Зміни до кошторису по загальному фонду вносяться після внесення змін до розпису відповідного бюджету. При внесенні змін до кошторису після його затвердження складаються довідки встановленої Мінфіном форми, які затверджуються тим керівником вищої установи, який затверджував кошторис.

Зміни до розпису спецфонду за власними надходженнями не вносяться.

Власні надходження бюджетних установ часто не виконуються в запланованій сумі. Тому за два тижні до кінця бюджетного року розпорядники коштів повинні переглянути планові показники по спецфонду кошторису. Якщо обсяг надходжень до цього фонду менший від запланованого, тоді необхідно внести зміни до планових показників, скоротивши надходження та видатки з урахуванням наявних надходжень та очікуваного використання до кінця року. При цьому переглядаються і взяті зобов'язання.

Обслуговування державного бюджету за видатками передбачає контроль за відкритими асигнуваннями за всіма бюджетними установами, що здійснюється наступним чином.

Головні розпорядники бюджетних коштів до початку бюджетного року визначають мережу розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів за територіями (обласний рівень), чітко визначившись із статусом кожної установи. До мережі відповідних розпорядників бюджетних коштів можуть бути включені установи чи їх відокремлені підрозділи, які розташовані на різних адміністративних територіях, включені до реєстраційної справи суб'єкта господарювання та занесені до Єдиного державного реєстру юридичних та фізичних осіб.

Не пізніше ніж за 15 днів до початку бюджетного року головні розпорядники подають Державному казначейству України на паперових та електронних носіях мережу установ та організацій, які отримують кошти з державного бюджету за встановленою формою. Держказначейство України узагальнює її та доводить до своїх управлінь.

Головні розпорядники подають свою інформацію про мережу розпорядників нижчого рівня до управлінь держказначейства. А нижчі розпорядники подають в управління держказначейства інформацію про мережу в територіальному розрізі.

Управління звіряють дані про мережу розпорядників, отримані від Держказначейства України та від відповідних розпорядників, що безпосередньо обслуговуються в органах держказначейства.

Для відкриття асигнувань, бюджетні установи надають в управління держказначейства затвержені кошториси та плани асигнувань, дані яких звіряються з даними держказначейства за мережею та бюджетними призначеннями, що вказані в розписі відповідного бюджету.

2. Облік доходів, грошових коштів та видатків загального фонду бюджетних установ

Згідно з Бюджетним кодексом України доходи бюджету й бюджетних установ поділяються на **доходи загального фонду та доходи спеціального фонду**. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно Бюджетним Кодексом та законом про Державний бюджет України.

Загальний фонд містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій.

На рівні бюджетних установ доходи загального фонду — це державні кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання.

Єдиним джерелом доходів загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Доходами загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного та місцевого бюджету, які бюджетна установа отримує відповідно до кошторису від вищих розпорядників на утримання установи, на виконання програм і заходів.

Бюджетні асигнування - повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання на здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету.

Річна сума цих коштів визначена в **Кошторисі установи**, а в **Плані асигнувань по загальному фонду** вона деталізується по місяцях.

На підставі розпорядження Державного казначейства суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки головним розпорядникам, які в свою чергу протягом наступного робочого дня після отримання виписки про відкриття асигнувань надають відповідному структурному підрозділу Держказначейства України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної і економічної класифікації видатків та за територіями в розрізі нижчих розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Про відкриті асигнування бюджетним установам надається виписка з їх реєстраційних рахунків обслуговуючими органами Держказначейства.

Для бухгалтерського обліку **доходів загального фонду** - відкритих асигнувань, - використовують пасивний рахунок **70 "Доходи загального фонду"**, до якого відкриваються субрахунки:

701 "Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи";

702 "Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи". Це пасивні рахунки призначені для обліку джерел фінансування.

По кредиту цих рахунків відображають:

- суми бюджетних коштів, що отримані для здійснення видатків, передбачених в кошторисі по загальному фонду бюджету;

По дебету цих рахунків відображають:

- суми відізованих коштів вищим розпорядником;
- суми невикористаних коштів в кінці бюджетного року;
- суми переведених коштів нижчим розпорядникам;
- суми фактично використаних коштів загального фонду, що списуються в кінці року в порядку закриття рахунків на субрахунок 431 "Результат виконання кошторису за загальним фондом".

Аналітичний облік асигнувань організується за кожною бюджетною програмою чи кодом функціональної класифікації видатків, а в середині їх - за кодами економічної класифікації видатків. Для цього використовують **"Картку аналітичного обліку отриманих асигнувань"** встановленої форми. Картка відкривається на бюджетний рік. По рядку "Затверджено кошторисом на рік" проставляється річна сума асигнувань в розрізі КЕКВ. В процесі виконання кошторису в ній на підставі виписок держказначейства з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків записуються суми фактично виділених асигнувань. Відізовані суми записуються зі знаком "-", або чорнилами червоного кольору.

Щомісячно в Картці підраховується підсумок асигнувань, отриманих за місяць та наростаючим підсумком з початку року (за вирахуванням відізованих сум), та визначається сума залишку річних бюджетних призначень.

"Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань" відкривається окремо по кожному коду програмної класифікації видатків чи функціональної класифікації видатків. Крім того, окремо ведеться облік асигнувань отриманих установою із загального та окремо із спеціального фонду бюджету. Для цього відкриваються окремі картки. Картка підписується виконавцем та особою, що її перевірила.

При виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. **Державне казначейство України**, що діє у складі Міністерства фінансів України, **забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку**, відкритого у Національному банку України.

На цей рахунок зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі, надходження до бюджету з інших джерел. В той же час Держказначейство з цього рахунку здійснює платежі на користь суб'єктів господарської діяльності, що надали товари чи послуги розпорядникам бюджетних коштів.

Відкриття та закриття рахунків бюджетних установ в органах Держказначейства регулюється інструкціями Держказначейства.

Казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

- розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

- контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;
- ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- здійснення інших операцій з бюджетними коштами.

В територіальних відділеннях Держказначейства для бюджетних установ (на ім'я розпорядників бюджетних коштів) відкриваються реєстраційні рахунки по обліку коштів загального фонду та спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів спеціального фонду. Для обслуговування рахунків з органом Держказначейства укладається договір на обслуговування рахунку.

Зміст та призначення кожного рахунку вказано в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Кошти загального фонду бюджету

Призначення коштів, що обліковуються на рахунку		
На утримання установи	311 "Поточні рахунки на видатки установи"	321"Реєстраційні рахунки"
Кошти бюджету переведені головному розпоряднику чи розпоряднику 2 рівня для перерозподілу та переведення підвідомчим установам	312 "Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам"	322"Особові рахунки"

За здійсненими операціями систематично установі надається виписка з рахунку.

Для відображення в обліку господарських операцій з грошовими коштами загального фонду призначений **меморіальний ордер № 2 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів в органах держказначейства (установах банків)"** (форма 381 бюджет). Цей меморіальний ордер має дві частини: в першій відображається надходження коштів(дебет рахунку), а в іншій частині - їх витрачання (кредит рахунку). Записи здійснюються на підставі виписок з рахунків. По закінченні місяця підраховуються обороти по дебету та кредиту рахунку, записується залишок на початок та кінець місяця.

Меморіальні ордери відкриваються окремо по кожному реєстраційному (особовому, поточному) рахунку. При наявності декількох рахунків по кожному відкривається та ведеться окремий меморіальний ордер, що нумерується: № 2-1, № 2-2, № 2-3 і т.д.

Таблиця 3.2

Кореспонденції рахунків з обліку асигнувань та грошових коштів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
<i>Отримані асигнування головним розпорядником на особові рахунки в держказначействі</i>		

<i>для переведення підвідомчим установам:</i>		
По держбюджету	322, 312	701
По місцевому бюджету	322, 312	702
Переведені головним розпорядником кошти на реєстраційні рахунки нижчим розпорядникам	701, 702	312, 322
Отримані бюджетними установами асигнування із загального фонду на утримання установи, що фінансується з держбюджету:		
- на реєстраційний рахунок	321	701
- на поточний рахунок	311	701
Отримані асигнування із загального фонду установами, що фінансуються з місцевого бюджету:		
- на реєстраційний рахунок	321	702
- на поточний бюджетний рахунок	311	702
Отримані асигнування із загального фонду шляхом видачі векселя	341	701, 702
Списані залишки невикористаних коштів виділених асигнувань в кінці року	701,702	311, 321 312, 322
Відізані кошти розпорядниками вищого рівня	701, 702	311, 321, 322, 312
Перераховані різним організаціям за товари чи послуги	364,675	311, 321
Перераховано податки	641	311, 321
Перераховано внески до органів соціального страхування	65	311, 321
Отримано в касу	301	311, 321
Списані доходи в кінці року в порядку закриття рахунків на результати виконання кошторису по загальному фонду	701, 702	431

В бюджетних установах всі видатки обліковуються у відповідності з бюджетною класифікацією визначеною в Бюджетному кодексі та Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 року № 333.

Практика ведення обліку та діючі нормативні документи дозволяють **класифікувати витрати бюджетних установ** в бухгалтерському обліку за такими ознаками:

1. В залежності від джерел покриття:

- видатки загального фонду;
- видатки спеціального фонду.

Обидва види видатків плануються в кошторисі, а бухгалтерський облік цих видатків ведеться відокремлено на окремих рахунках.

2. В залежності від етапу руху бюджетних коштів:

- касові видатки;
- фактичні видатки.

Касовими видатками вважаються всі суми проведені органом Державного казначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного та поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Наприклад, оплачено рахунок за матеріальні цінності або ж послуги, отримано в касу за грошовим чеком тощо. Повернення коштів на рахунки

відновлює касові видатки. Наприклад, зараховано на реєстраційний рахунок кредиторська заборгованість за неотримані матеріальні цінності чи послуги.

Основним завданням обліку касових видатків є контроль за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних призначень за кодами економічної класифікації видатків.

Фактичними видатками вважаються всі дійсні витрати по виконанню кошторису, що підтверджені первинними документами (наприклад, нарахована заробітна плата, списана вартість використаних матеріалів та ін.). Тобто, господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку за принципом нарахування: видатки відображаються в тому періоді, коли вони виникають, незалежно від того, коли будуть сплачені кошти.

Фактичні видатки як правило не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі.

Оскільки частина придбаних матеріалів залишається в складі невикористаними, частина коштів залишається в розрахунках з різними організаціями.

Касові та фактичні видатки є окремими об'єктами бухгалтерського обліку, при цьому їх планують і обліковують за єдиною економічною класифікацією видатків.

3. Наступна класифікаційна ознака - **економічна класифікація видатків (КЕКВ)**. За цією класифікацією всі видатки бюджетних установ поділяються на **поточні та капітальні**.

За такою класифікацією всі видатки відображаються в обліку та бухгалтерській звітності.

Для обліку фактичних видатків загального фонду бюджетних установ планом рахунків передбачено рахунок 80 "**Видатки із загального фонду**".

До нього відкриваються субрахунки:

801 "Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи";

802 "Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи".

Це активні рахунки. По дебету цих рахунків на протязі бюджетного періоду на підставі належне оформлених документів відображаються здійснені витрати за кодами ЕКВ з кредиту різних рахунків. По закінченні року записами по кредиту рахунку 80 "Видатки із загального фонду" вони списуються на дебет рахунку 431 "Результат виконання кошторису по загальному фонду".

На субрахунку 801 обліковуються фактичні видатки за рахунок коштів державного бюджету на утримання установ та інші заходи. Видатки бюджетних коштів здійснюються у відповідності з кошторисом.

На субрахунку 802 "Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи" обліковуються фактичні видатки установ, що фінансуються з місцевого бюджету відповідно до кошторису.

Рахунки бухгалтерського обліку		Відображення видатків	Рахунок 80 «Видатки із загального фонду»		Списання видатків	Рахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом»		Списання доходів	Рахунок 70 «Доходи загального фонду»	
Дт	Кт		Дт	Кт		Дт	Кт		Дт	Кт
		→			→			←		

Рис. 3. 1. Схема обліку фактичних видатків та доходів загального фонду

Видатки відображаються в різних меморіальних ордерах, на підставі яких записи по дебету рахунку 801, 802 відображаються в регістрах аналітичного обліку.

Аналітичний облік фактичних видатків ведеться в "Картках аналітичного обліку фактичних видатків" за кожним кодом програмної та функціональної класифікації видатків, в розрізі кодів КЕКВ. Карточка відкривається на місяць і заповнюється на підставі меморіальних ордерів. Суми відновлених (повернених на рахунки раніше проведених платежів, надходження готівкою) видатків записуються на зворотній стороні картки. Підсумки визначаються за місяць та з початку року з врахуванням відновлених видатків, та потім переносяться як залишки на початок місяця в відкриту Картку на наступний місяць.

Таким чином в обліку завжди є інформація про використані кошти. Схема записів фактичних видатків в регістрах аналітичного і синтетичного обліку представлена в наступній схемі.



Рис. 3. 2. Схема облікового процесу з обліку фактичних видатків в регістрах бухгалтерського обліку

В централізованих бухгалтеріях на кожну установу відкривається окрема картка та одна загальна по всіх установах.

Касовими видатками вважаються всі суми, що проведені з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків шляхом безготівкової оплати чи видача готівкою.

Погашення взятих зобов'язань, оплата податків, отримання готівки в касу тощо, зумовлює витрачання грошових коштів з реєстраційних рахунків. При цьому в облікових регістрах проводяться записи по кредиту рахунків 321, 323, 324, 326. Оскільки виписки з рахунків в Держказначействі підтверджують касові видатки, то можна вважати, що **синтетичний облік**

касових видатків ведеться в меморіальних ордерах № 2 - по загальному фонду та № 3 по спеціальному фонду, в яких ведеться облік грошових коштів на рахунках в казначействі.

Аналітичний облік касових видатків ведеться в Картці аналітичного обліку касових видатків. Картки відкриваються окремо по кожному реєстраційному рахунку та за кожною програмою. Картка відкривається на місяць і заповнюється щодня на підставі виписок Держказначейства. Видатки відображаються в розрізі кодів економічної класифікації. На протязі місяця на реєстраційні рахунки установ можуть надходити грошові кошти на відновлення видатків (за телефонні переговори, комунальні платежі орендаторів, помилково перераховані кошти тощо). Такі суми записуються на зворотній стороні картки та зменшують суму касових видатків в поточному місяці. Підсумки в картці підводяться за місяць та з початку року за вирахуванням відновлених сум.

Загальна схема облікових записів в регістрах аналітичного обліку касових видатків представлена в наступній схемі.



Рис. 3.3. Схема облікового процесу касових видатків в регістрах бухгалтерського обліку

В централізованих бухгалтеріях окремі картки відкривають по кожній установі в розрізі вказаних параметрів та ведуть загальну картку по всіх підвідомчих установах.

Таблиця 3.3

Кореспонденції рахунків по відображенню фактичних витрат по загальному фонду

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нарахована зарплата штатним та нештатним працівникам	801, 802	661
2. Нараховані збори до органів соціального страхування	801, 802	651, 652, 653, 656
3. Нарахована стипендія студентам, аспірантам, учням	801, 802	662
4. Списані витрати по відрядженню на підставі затвердженого звіту про використання коштів наданих на відрядження	801, 802	362
5. Списана вартість матеріалів та продуктів харчування (на основі підтвердних документів)	801, 802	231-236, 238, 239
6. Списані витрати по наданих бюджетній установі комунальних, транспортних та інших послугах	801, 802	364, 675
7. Списані використані талони по цільовому призначенню (крім талонів на бензин)	801, 802	331
8. Створення фондів в необоротних активах по придбаних необоротних активах за рахунок коштів загального фонду	801, 802	401

9. Створення фонду в МШП, що придбані за рахунок коштів загального фонду	801, 802	411
10. По закінченні року списані фактичні видатки	431	801, 802

Для бюджетних установ в окремих випадках можливе відновлення касових видатків. Так, плануючи проведення діяльності установи за рахунок коштів загального фонду розпорядник не припускає, що ці видатки хтось оплатить.

В той же час в окремих випадках виникають ситуації, коли частково ці видатки відшкодовуються за рахунок інших джерел ніж бюджетні кошти на утримання установи. Наприклад, плата за електроенергію на власні електроприлади відшкодовуються мешканцями гуртожитків та інші. При відновленні касових видатків коригуються у бік зменшення і фактичні видатки.

Таблиця 3.4

Кореспонденції рахунків по відновленню касових видатків

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Надійшли в касу кошти за телефонні переговори, як відшкодування витрат	301	801, 802
Кошти внесені на рахунок	311, 321, 313, 323	301
Повернена дебіторська заборгованість за не отримані матеріали, послуги	311, 321, 313, 323	364

3. Облік доходів та видатків спеціального фонду

Бюджетні установи в результаті своєї фінансово-господарської діяльності можуть отримувати в своє розпорядження кошти не тільки з бюджету, але і з інших джерел. Кошти, які установи отримують понад асигнування, що виділяються державою, називають **позабюджетними або спеціальними**.

Включення позабюджетних коштів до спеціального виду бюджету починається з 1 січня 2002 року, коли законом "Про державний бюджет України на 2002 рік", було передбачено включати до спеціального фонду Державного бюджету ці надходження, як власні надходження цих установ.

Діючим Бюджетним кодексом передбачено, що **власні надходження бюджетних установ** - це кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.

Спеціальний фонд кошторису видатків - це кошти, що надходять на конкретну мету та витрачаються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень.

Основним нормативно-правовим актом, які дають право бюджетним установам отримувати позабюджетні доходи (від надання платних послуг, інших надходжень) та порядок їх обліку є Бюджетний кодекс.

Оскільки бюджетні установи отримують різноманітні власні кошти, з метою складання кошторису, обліку та надання звітності **власні кошти об'єднують в такі групи:**

о **Перша група** - надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;

о **Друга група** - інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

Перша група власних коштів включає чотири підгрупи:

1.1. Плата за послуги, що надаються бюджетними установами у відповідності до їх функціональних повноважень.

1.2. Надходження від господарської та виробничої діяльності. До цієї підгрупи відносять доходи від діяльності допоміжних, учбово-допоміжних підприємств, господарств, виробничих майстерень, плата за гуртожиток, квартплата, комунально-побутові послуги, науково-дослідні роботи по господарських договорах та ін. У разі створення для провадження господарської діяльності госпрозрахункових підрозділів, які мають статус юридичної особи, їх доходи та видатки не є власними надходженнями бюджетної установи і не включаються до спеціального фонду.

1.3. Плата за оренду майна.

1.4. Надходження від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд), інших матеріальних цінностей, плата за зданий металобрухт, дорогоцінні метали, каміння, які у відповідності з чинним законодавством залишаються на підприємстві.

Надходження перших двох підгруп формуються за видами, визначеними переліками послуг, що можуть надаватись бюджетними установами за плату, затверджуваними Кабінетом Міністрів України для відповідної галузі. Відповідальними за складання переліків визначаються центральні органи виконавчої влади, що є провідними у відповідній галузі (МВС, МЗС, МОН, МОЗ, Мінагрополітики, Мін-культури та інші). Перелік таких центральних органів виконавчої влади, що відповідають за підготовку переліків послуг затвердив Кабінет Міністрів України постановою № 659 від 17.05.2002 року.

Зокрема перелік платних послуг, які можуть надаватись державними навчальними закладами, наприклад:

- навчання іноземних і вітчизняних студентів у вищих навчальних закладах понад державне замовлення в межах ліцензованого обсягу прийому;
- здобуття другої вищої освіти;
- післядипломна освіта та підготовка працівників різних професій понад державне замовлення;
- навчання слухачів підготовчих відділень;
- переведення до іншого вищого навчального закладу та поновлення навчання студентів;

- повторне вивчення відрахованими студентами окремих дисциплін і курсів з наступним складанням іспитів;
- підготовка і перепідготовка спеціалістів за замовленням служб зайнятості;
- підготовка аспірантів і докторантів понад державне замовлення;
- групові та індивідуальні заняття фізичною культурою та спортом понад норми встановлені навчальними планами;
- виготовлення та реалізація виробів у виробничих майстернях, продукції науково-дослідних господарств;
- надання послуг науковими, науково-дослідними підрозділами вузів;
- здавання в оренду будівель, обладнання та деякі інші.

Постановою КМУ № 1180 від 28.07.2003 року затверджено **Перелік платних послуг які можуть надаватися бюджетними науковими установами:**

1. Проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт.
2. Проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання, 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.
5. Розробка програмного продукту для науково-дослідних цілей.
6. Підготовка бібліографічних, реферативних і аналітичних оглядів, довідок, добірок, каталогів, рекламних матеріалів, тиражування матеріалів бібліотек на носіях інформації. Та інші роботи.

Друга група - інші джерела власних коштів - включає три підгрупи:

2.1. Благодійні внески, гранти і дарунки.

До цієї групи відносять всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги як передача будь-яких видів майна, благодійні внески, гранти та дарунки, у тому числі внески від спонсорів та меценатів.

Благодійні внески носять безповоротний характер у вигляді коштів чи майна.

Гранти надаються на безповоротній основі і направляються на реалізацію цілей, що визначені програмою їх надання, проектом міжнародної технічної допомоги.

Дарунки отримуються від спонсорів, меценатів, а також це благодійні пожертвування, гуманітарна допомога. Отримані кошти витрачаються на вказані благодійником цілі.

2.2. До другої підгрупи включають кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів. Ці кошти використовуються за визначеними напрямками видатків, що їх зазначають фізичні та юридичні особи - надавачі коштів.

2.3. До підгрупи 3 включають 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 відповідно до Бюджетного кодексу, закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет за такими напрямками (Таблиця 3.5):

Таблиця 3.5

Спрямування видатків за спеціальними коштами

Група коштів	Надходження	Спрямування видатків
1 група власних коштів	1.1. Плата за послуги, що надаються установою відповідно до її основної діяльності	На покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
	1.2. Надходження від господарської та виробничої діяльності	На організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ
		На господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв
	1.3. Плата за оренду майна	На утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ
	1.4. Надходження від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд), інших матеріальних цінностей, плата за зданий металобрухт, дорогоцінні метали, каміння, які у відповідності з чинним законодавством залишаються установі.	На 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;
		На господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв
2 група - інші джерела власних коштів	12. Благодійні внески, гранти і дарунки	На організацію основної діяльності бюджетних установ
	2.2. Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання	На виконання відповідних цільових заходів

	цільових заходів.	
	2.3. 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	На організацію основної діяльності бюджетних установ

Платежі за рахунок спеціального фонду бюджету здійснюються в межах коштів, що фактично надійшли до цього фонду на відповідну мету. Якщо фактичний обсяг власних надходжень за спеціальним фондом кошторису бюджетної установи менший від планових показників, врахованих у спеціальному фонді її кошторису, розпорядник бюджетних коштів зобов'язаний до закінчення бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису щодо зменшення власних надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді.

Якщо обсяги власних надходжень бюджетних установ перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), розпорядник бюджетних коштів передбачає спрямування таких надпланових обсягів у першу чергу на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв.

Якщо такої заборгованості немає, розпорядник бюджетних коштів спрямовує 50 відсотків коштів на заходи, що здійснюються за рахунок відповідних надходжень, і 50 відсотків коштів - на заходи, необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені коштами загального фонду бюджету за відповідною бюджетною програмою.

Інші надходження спеціального фонду. В окрему групу надходжень виділяють отримані від вищого розпорядника кошти відповідно до затвердженого кошторису за рахунок спеціального фонду державного (місцевого) бюджету. В ході діяльності при виконанні кошторисів цих послуг установа отримує кошти, які витрачає згідно з кошторисом.

Для обліку доходів по спецкоштах призначені пасивні рахунки 7 класу:

711 "Доходи по коштах, отриманих, як плата за послуги". По кредиту його відображаються доходи згідно з кошторисом, отримані як плата за надані послуги, від виробничої діяльності, орендна плата, за реалізацію майна.

712 "Доходи по інших джерелах власних коштів бюджетних установ". По кредиту відображаються надходження благодійної допомоги, гранти, дари, надходження на виконання окремих доручень, інвестиції згідно з законодавством.

713 "Доходи по інших надходженнях спеціального фонду". По кредиту відображається надходження інших коштів для їх витрачання за кошторисом.

Крім того виділяють окремі рахунки:

714 "Кошти батьків за надані послуги". По кредиту відображаються надходження від батьків за утримання дітей в дитячих установах і інші послуги, крім шкіл-інтернатів.

715 "Доходи направлені на покриття дефіциту загального фонду". Обліковуються кошти спеціального фонду, направлені на покриття дефіциту бюджету.

716 "Доходи за витратами майбутніх періодів". На ньому обліковуються суми коштів по договорах з фізичними чи юридичними особами за надані послуги, які надійшли в поточному році і не використані, але які будуть використані в наступному році на витрати, передбачені договорами.

Надходження коштів може здійснюватися шляхом безготівкових розрахунків, або готівкою в касу установи. У випадку отримання готівки, такі кошти підлягають обов'язковому внесенню на відповідний рахунок з обліку спеціальних коштів. Слід пам'ятати, що використання спеціальних коштів без зарахування їх на рахунок в банку заборонено.

Для синтетичного обліку доходів спеціального фонду призначено **меморіальний ордер № 14 "Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ" (ф. 409 бюджет)**. На кожний вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які номеруються № 14-1, № 14-2 і т.д. Цей же меморіальний ордер є реєстром аналітичного обліку доходів спеціального фонду.

По закінченні року сума фактичних доходів списується в порядку закриття рахунків в кредит рахунку 432 "Результат виконання кошторису за спеціальним фондом" записом: Дт 71 Кт 432.

Для зберігання та обліку грошових коштів спеціального фонду в органах держказначейства відкриваються **спеціальні реєстраційні рахунки**, а в установах банку відкриваються **спеціальні бюджетні рахунки**.

Реєстраційні рахунки відкриваються на бюджетний рік і щорічно поновлюються. Відкриваються відповідно з інструкціями Держказначейства.

Призначення кожного рахунку приведені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних установ

Призначення коштів, що обліковуються на рахунку			
1.	Кошти отримані як плата за послуги	313 - "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги"	323 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги"
2.	Інші власні надходження	314 - "Поточні рахунки для обліку коштів отриманих за іншими джерелами власних надходжень"	324 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень"
3.	Інші надходження спеціального фонду	316 - "Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду"	326 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду".

Всі операції з грошовими коштами на цих рахунках оформляються розрахунковими документами, типові форми яких встановлені національним банком України (платіжні доручення, вимоги-доручення, платіжні вимоги, заява на переказ готівки тощо)

Аналітичний облік коштів ведеться по кожному відкритому в відділенні державного казначейства (банку) рахунку.

Синтетичний облік ведеться в розрізі субрахунків бухгалтерського обліку.

Для відображення в обліку операцій по надходженню доходів (коштів) спеціального фонду та їх касового використання призначений **меморіальний ордер № 3 "Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства (установах банків) України" (ф. 382 бюджет)**.

Записи до Меморіальних ордерів здійснюються на підставі виписок держказначейства (банку) з прикладеними документами. Меморіальний ордер побудований з двох частин. В першій відображається надходження коштів (в дебет рахунку обліку спец коштів з кредиту різних). Записи здійснюються позиційним способом за кожною випискою. В другій частині відображається витрачання коштів (касові видатки). Записи здійснюються позиційним способом за кожною випискою (кредит субрахунку з обліку спецкоштів в дебет рахунків). В кінці меморіального ордеру визначаються обороти по дебету та по кредиту рахунку. Записується залишок на початок місяця з попереднього меморіального ордеру та визначається і записується залишок коштів на кінець місяця. Він обов'язково звіряється з даними держказначейства (випискою).

При наявності декількох рахунків на кожний рахунок відкривається окремий меморіальний ордер і нумерується відповідно: № 3-1, 3-2, 3-3, або 3а, 3б, і т.д. Меморіальний ордер підписується виконавцем, працівником, що перевірів та головним бухгалтером.

Частина коштів спеціального фонду (власні кошти) може бути перераховані вищому розпоряднику за його наказом. Перерахування коштів проводиться в межах однієї програми та однієї групи власних надходжень. При цьому установа, що перераховує кошти відображає їх як зменшення доходів. А установа, що отримує - як їх надходження. При цьому складаються кореспонденції рахунків:

1. Перераховано вищому розпоряднику частина власних коштів	Дебет 711, 712	Кредит 323, 324
2. Отримано вищим розпорядником	Дебет 323, 324	Кредит 711, 712

Облік витрат повинен забезпечити інформацію про фактичні та касові видатки за кодами ЕКВ, а також за кожним видом послуг, виробництва, оренди та інше, тобто, по кожному виду спеціальних коштів. Як і по загальному фонду ведеться відокремлений облік касових та фактичних видатків.

Для обліку фактичних видатків по спеціальному фонду призначено рахунок 81 "Видатки спеціального фонду". Це рахунок є активним: по дебету відображаються витрати здійснені за відповідним напрямком спеціальних коштів.

До нього відкриваються субрахунки:

811 "Видатки за коштами, отриманими, як плата за послуги" - по дебету цього рахунку відображаються фактичні видатки за рахунок коштів, отриманих, як плата за послуги, оренди майна, реалізації майна, та інші, що пов'язані з наданням платних послуг.

Облік витрат організується так, щоб забезпечити виконання кошторису та надати інформацію для складання звітності. Тому в аналітичному обліку відкриваються аналітичні рахунки по кожному виду послуг, а фактичні та касові видатки відображаються за кодами КЕКВ, відповідно до кошторису.

812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень" - по дебету цього рахунку відображаються фактичні видатки спеціального фонду в частині інших джерел власних надходжень (за рахунок отриманої гуманітарної допомоги, грантів, кошти за дорученнями та ін.).

813 "Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду" - видатки в частині інших надходжень від вищої установи при перерозподілі спеціального фонду.

По закінченні року сума фактичних видатків списується з кредиту цих рахунків в дебет 432 "Результати виконання кошторису за спеціальним фондом".

Аналітичний облік фактичних видатків ведеться на картках обліку фактичних видатків типової форми (як і по загальному фонду) по кожному виду спеціальних коштів. Картка відкривається на місяць, записи ведуть на підставі меморіальних ордерів. Підсумки визначають за місяць та з початку року. Ця інформація використовується для аналізу за дотриманням кошторису, складання звітності.

Синтетичний облік видатків ведеться в Головній книзі на субрахунках 811-816.

Рух коштів при відображенні видатків на рахунках бухгалтерського обліку можна представити у вигляді наступної схеми.



Рис. 3.4. Схема обліку видатків та доходів спеціального фонду

Касові видатки обліковуються в **Картках аналітичного обліку касових видатків**. по кожному виду спеціальних коштів відкривається окрема Картка. Видатки відображаються за кодами КЕКВ за місяць та з початку року з врахуванням відновлених видатків. Записи до них

здійснюються на підставі виписок держказначейства зі спеціальних реєстраційних рахунків.

Відображені в картках касові видатки повинні відповідати сумах оборотів по рахунках 313, 323, 314, 324, 316, 326, що відображені в меморіальному ордері № 3. Доходи, грошові кошти та видатки спеціального фонду є різноманітними, проте діючим планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку цих об'єктів за встановленими групами.

Таблиця 3.7

Узгодження рахунків з обліку спеціальних коштів

Назва спецкоштів	Рахунки для обліку грошових коштів	Рахунки для обліку доходів	Рахунки для обліку видатків	Рахунки для обліку результатів виконання кошторису
1. Власні надходження				
1.1. Плата за послуги: (надання платних послуг, господарська діяльність, оренда майна, реалізація матеріальних цінностей)	313, 323	711	811	432
1.2. Інші власні кошти: Благодійні внески, гранти, подарунки Кошти за дорученнями Отримані відсотки за депозитами	314, 324	712	812	
2. Інші надходження спеціального фонду	316, 326	713	813	
Депозитні суми	315, 325	-	-	

4. Облік операцій по наданню платних послуг

За цими операціями використовуються рахунки:

о 301, 323, 313 - для обліку грошових коштів, що надходять в оплату за надані послуги;

о 364 "Розрахунки з іншими дебіторами", 674 "Розрахунки за спеціальними видами платежів" - для обліку розрахунків;

о 711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги" - для обліку нарахованих доходів;

о 811 "Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги" - для обліку витрат.

Таблиця 3.8

Типові кореспонденції рахунків

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована плата за послуги, що пов'язані з виконанням основних функцій, від господарської діяльності	364	711
Нарахована плата за навчання в ВНЗ	364	711

Нарахована плата за підготовку кадрів та підвищення кваліфікації	364	711
Нарахована плата за користування гуртожитком	364	711
Нарахована плата за харчування дітей в інтернатах при школах та групах продовженого дня	674	711
Нарахована плата за навчання учнів в гуртках при школах, за навчання зверх учбової програми, за навчання в ліцеях та гімназіях	674	711
Нарахована плата за дітей у дитячих закладах	674	714
Надійшла в касу плата за підготовчі курси	301	711
Здано на реєстраційний (поточний рахунок)	323, 312	301
Надійшла плата в касу чи на рахунки в банку чи держказначейства за навчання у вищих навчальних закладах чи ПТУ, інші платні послуги	301, 313, 323	364, 674
Надійшла плата за користування гуртожитком	301, 323	364
Надійшла плата за дітей від батьків	301, 323	674
Надійшли кошти за оренду приміщень, квартирну плату, за роботу транспорту, та інші послуги	313, 318, 323	364
Відображення витрат по наданню платних послуг:		
Нарахована зарплата працівникам, задіяним у наданні послуг	811	661
Нарахування на заробітну плату	811	65
Списані матеріали	811	23
Списані видатки на відрядження	811	362
Надані різні послуги сторонніми організаціями	811	364, 675
Відображено створення фондів в основних засобах, придбаних за рахунок спецкоштів	811	401
Відображено створення фондів в МШП, придбаних за рахунок спецкоштів	811	411
Відображення ПДВ та інших податків згідно із законодавством (на транспорт, на землю)	811	64
Списання витрат в кінці року	432	811
Списання доходів в кінці року	711	432

5. Облік операцій з оренди майна бюджетних установ

Бюджетні установи мають право надавати в операційну оренду необоротні активи, а також отримувати їх в операційну оренду від інших юридичних осіб.

Основні питання щодо майнових та організаційних відносин між орендодавцем та орендарем, що стосуються використання державного чи комунального майна регулюється Законом України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ.

Орендодавцями можуть бути:

о Фонд державного майна, його регіональні відділення та представництва щодо оренди цілісних майнових комплексів, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, що є державною власністю.

о Органи, що уповноважені Верховною радою АРК та органами місцевого самоврядування управляти майном - стосовно цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, що належить АРК або перебуває у комунальній власності.

о Підприємства - щодо окремого індивідуально визначеного майна і нерухомості, загальна площа яких не перевищує 200 кв. м., а з дозволу Фонду держмайна та органів місцевого самоврядування - також відносно структурних підрозділів підприємств і нерухомого майна, площа якого перевищує 200 кв.м.

Орендар та орендодавець заключають договір оренди у встановленому законом "Про оренду державного і комунального майна" порядку. При цьому при здачі в оренду державного майна слід використовувати договори, типові форми яких встановлені Фондом державного майна, а при оренді комунального майна форми договорів розробляються органами місцевого самоврядування.

Розмір орендної плати при здачі в оренду державного майна визначається за методикою, встановленою КМУ, а для об'єктів що перебувають у комунальній власності - органами місцевого самоврядування.

Отримана плата за оренду майна є власними надходженнями (спеціальні кошти). Від цих надходжень частина коштів належить бюджетній установі, а частина - відповідному бюджету.

Методика розрахунку пропорції розподілу між відповідним бюджетом, орендодавцем та балансотримачем та порядок використання орендної плати визначається:

о для об'єктів, що знаходяться в державній власності - Кабінетом Міністрів України;

о для об'єктів, що належать Автономній Республіці Крим - органами, уповноваженими Верховною Радою АРК;

о для об'єктів, що знаходяться в комунальній власності - органами місцевого самоврядування.

Орендар перераховує на підставі виписаного рахунку безпосередньо на рахунок держказначейства належну суму коштів орендної плати, а решту - установі. В такому випадку орендодавець виписує два рахунки: один на оплату бюджетній установі і другий рахунок - для перерахування до державного бюджету.

При здачі в оренду комунального майна рішенням відповідного органу місцевого самоврядування встановлюється порядок використання орендної плати.

Крім орендної плати орендодавцю відшкодовуються комунальні послуги: тепло, вода, електроенергія, інші видатки на основі пред'явлених рахунків. Ці надходження є компенсацією витрат установи і зараховуються на її рахунки повністю.

Кореспонденції рахунків при цьому складаються наступні.

Наприклад, бюджетна установа комунальної чи державної форми власності надає в оренду приміщення приватному підприємству. 50% орендної плати сплачується прямо до бюджету, а 50% - на рахунок установи. Установа є платником ПДВ.

Таблиця 3.9

Кореспонденції рахунків з обліку операцій оренди майна

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нараховано орендну плату 50% суми по договору оренди в т.ч. ПДВ	364	711
Відображена сума ПДВ	811	641
Нараховано експлуатаційні витрати, в т.ч. ПДВ	364	711
Відображено ПДВ	811	641
Нараховано податок на землю в частині орендованого майна	811	641
Надійшли кошти від орендаря на рахунок орендодавця	313, 323	364
Перераховано податок на землю	641	313, 323
Отримані рахунки від постачальників комунальних послуг	811	675
Відображена сума ПДВ	641	675
Оплачено комунальні послуги в частині орендованого майна	675	313, 323

У випадках коли бюджетна установа орендує приміщення або окремо визначене майно для виконання своїх статутних завдань або ж для господарської діяльності, то кореспонденції будуть наступні.

Таблиця 3. 10

Кореспонденції рахунків з обліку витрат по оренді майна в інших організаціях

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована орендна плата за орендоване майно, що використовується для виконання основних функцій установи	801, 802	675
Перераховано орендодавцю орендну плату (ПДВ списується на видатки установи)	675	311, 321
Нарахування орендної плати за орендоване майно, що використовується для надання послуг, що не є основними функціями установи	811, 812, 821-825	675
Відображено ПДВ	641	675
Оплачено	675	313, 323

6. Облік інших власних надходжень

До інших власних надходжень відносяться кошти, отримані від підприємств, організацій і фізичних осіб чи інших бюджетних установ для виконання окремих конкретних доручень цих суб'єктів. Крім того сюди відносяться благодійні внески, гранти, дари та пожертвування.

Кошти, що отримані для виконання окремих доручень називаються суми за дорученнями. Зокрема це такі:

- о для розрахунків з молодими спеціалістами;
- о на виплату матеріальної допомоги і доплат до державних стипендій за рахунок коштів замовника;
- о на придбання методичної літератури та навчальних посібників для студентів заочної форми навчання;

о кошти на придбання бланків замовлених в централізованому порядку документів по бухгалтерському обліку;

о кошти, які у відповідності з рішеннями уряду надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень;

о інші кошти, що отримує установа від фізичних і юридичних осіб для виконання окремих доручень.

Використання цих сум здійснюється строго на виконання цілей указаних в дорученнях.

Для обліку цих операцій використовують рахунки:

314, 324, - для обліку грошових коштів;

673 "Розрахунки по коштах, отриманих по інших джерелах власних надходжень" - для обліку розрахунків;

712 "Доходи по інших джерелах власних надходжень бюджетних установ" - для обліку доходів спеціального фонду;

812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень" - для обліку видатків спеціального фонду.

Таблиця 3.11

Типові кореспонденції рахунків з обліку коштів за дорученням

Зміст запису	Кореспонденції рахунків	
	Дт	Кт
Надійшли кошти від різних підприємств для визначених цілей	314, 324	712
Проведено касові видатки для виконання доручень	364, 675	324, 314
Списано на видатки послуги, матеріали, створення фондів	812	23, 364, 675, 401, 411
В кінці року списуються витрати	432	812
В кінці року списуються доходи	712	432

Отримання благодійних (добровільних) внесків та пожертвувань від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами здійснюється у відповідності з діючим законодавством (зокрема, Постановою № 1222, Законом № 531).

Благодійна допомога може надаватися набувачам у вигляді:

о одноразової фінансової допомоги - у грошовій формі для фінансових потреб закладу за напрямками видатків, визначених благодійником, або для покращання роботи закладу;

о одноразової матеріальної та іншої допомоги - як товари, роботи і послуги;

о систематичної фінансової, матеріальної та іншої допомоги;

о фінансування конкретних цільових програм.

Благодійні внески можуть надаватися бюджетним установам в грошовій формі для потреб їх фінансування по напрямкам витрат, що визначені благодійником. Якщо благодійник не вказує конкретні цілі витрат, то напрямки витрат визначає керівник установи, виходячи з першочергових потреб установи відповідно до її основної діяльності: придбання продуктів харчування, матеріалів, обладнання.

В той же час отримані кошти не можуть бути направлені на виплату зарплати працівникам установ освіти, культури, спорту і фізичного виховання, охорони здоров'я. Також благодійні внески не можуть замінити оплату платних послуг. Після отримання благодійного внеску отримувач повинен внести зміни до кошторису спеціального фонду.

У разі отримання благодійної допомоги, що носить цільовий характер, установи повинні звітувати перед благодійниками та благодійними організаціями.

Відповідно до закону "Про гуманітарну допомогу" від 22.10.1999 р. № 1192-ХІУ, гуманітарна допомога - це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, а також допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг.

Щоб бути отримувачем такої допомоги установі необхідно зареєструватись в Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги. Використовується гуманітарна допомога строго за цільовим призначенням. За нецільове використання таких надходжень вони вважаються доходами та підлягають оподаткуванню, а також установа вилучається з Реєстру неприбуткових організацій.

Облік цих внесків ведеться в порядку встановленому для обліку гуманітарної допомоги.

Благодійні внески та гуманітарна допомога надходять як в грошовій так і в натуральній формі.

Готівкові кошти надходять на спеціальний реєстраційний рахунок або в касу установи. Надходження оформляється прибутковим касовим ордером і на його підставі записується до касової книги. Готівка обов'язково вноситься на спеціальний реєстраційний рахунок в держказначействі, а вже потім використовується за призначенням.

На всі суми коштів, отриманих бюджетними установами протягом року, розпорядники коштів повинні внести зміни до кошторису за спецфондом за власними надходженнями на підставі Довідки про внесення змін. Ця Довідка затверджується головним розпорядником коштів без внесення змін до бюджетного розпису.

До бюджетних установ може надходити допомога у натуральному вираженні: продукти, медикаменти, інші матеріали, обладнання тощо.

Для врегулювання обліку таких надходжень Державне Казначейство України своїм листом від 12.05.2004 року № 3876 роз'яснює, що при надходженнях у натуральній формі до органів державного казначейства в термін до кінця місяця надається "Довідка про надходження в натуральній формі" встановленої форми.

Органи держказначейства на підставі Довідки відображають в обліку по виконанню державного бюджету операції в натуральній формі, проведені розпорядниками бюджетних коштів. Для установ надається виписка з рахунку про зарахування та списання (касові видатки) цих сум з рахунків в держказначействі.

Отримані надходження зараховуються на рахунок 324 як інші власні кошти та відображаються по кредиту рахунку 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень" як доходи. Витрати матеріалів, нарахування фондів відображається по дебету рахунку 812 "Витрати за іншими джерелами власних надходжень".

Таблиця 3.12

Типові кореспонденції рахунків

Зміст операції	Кореспонденції рахунків	
	Дт	Кт
Отримання в грошовій формі		
Отримані благодійні внески, спонсорські внески та інша гуманітарна допомога грошовими коштами	301, 302, 314, 318, 324	712
Здійснені платежі різним організаціям за рахунок благодійних, спонсорських внесків, гуманітарної допомоги.	364, 675	314, 324, 318
Списано вартість отриманих робіт та послуг за рахунок благодійних та спонсорських внесків, гуманітарної допомоги	812	364, 675
Отримані матеріали, що придбані за кошти гуманітарної допомоги	231-236, 238, 239	364
списані витрачені матеріали	812	231-236, 238, 239
Отримані МШП, придбані за кошти гуманітарної допомоги	221	364
Одночасно проводиться другий запис по створенню фондів в МШП	812	411
Отримано необоротні активи за кошти гуманітарної допомоги	101-122	364
Одночасно проводиться запис по створенню фондів в необоротних активах	812	401
Надходження в натуральній формі		
Отримані благодійні внески в матеріальній формі (матеріальні цінності). На підставі Довідки про надходження в натуральній формі записують:		
Зарахування відділенням держказначейства вказаної суми на спеціальний реєстраційний рахунок	324	712
Одночасно проводяться касові видатки (на цю ж суму)	364	324
Оприбутковані матеріали на підставі Акта на оприбуткування матеріалів	23	364
Списуються використані матеріали (що отримані як благодійна допомога) на підставі Акту на списання матеріалів	812	23
Надходження необоротних активів, як гуманітарна допомога:		
Проведено по рахунку в казначействі на основі Довідки	324	712
Проведення касових видатків (одночасно)	364	324
оприбутковано необоротні активи	10, 11, 12	364
Створення фондів в необоротних активів	812	401
Надходження МШП як гуманітарна допомога:		
Проведено по рахунку в казначействі на основі Довідки	324	712
Проведення касових видатків (одночасно)	364	324
Оприбутковані МШП	221	364
Створення фондів в МШП	812	411
В кінці року закриваються операційні рахунки: - списуються витрати	432	812
- списуються доходи	712	432

Такі надходження відображаються в бухгалтерському обліку та формах фінансової звітності: № 4-2д, № 4-2м "Звіт про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ".

Дані про отримані основні засоби, інші необоротні матеріальні активи відображають у формі № 5 "Звіт про рух необоротних активів", надходження медикаментів, продуктів харчування тощо - у формі № 6 "Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування". У пояснювальній записці до річного та квартального звітів наводяться дані про надходження гуманітарної допомоги.

Облік інших надходжень спеціального фонду

До інших надходжень спеціального фонду відносять надходження від вищої установи відповідно до затвердженого кошторису.

Таблиця 3.13

Типова кореспонденція рахунків

Зміст операції	Кореспонденції рахунків	
	Дт	Кт
Надійшли грошові кошти як "Інші надходження"	316, 326	713
Проведено касові видатки відповідно до кошторису	364, 675, 301	316, 326
Проведено фактичні витрати за рахунок цих коштів відповідно до кошторису	813	364, 675, 23, 661, 65 ...
Списані залишки невикористаних коштів виділених асигнувань в кінці року	713	316, 326
Списуються в кінці року видатки поточного року, проведені за рахунок коштів отриманих як інші надходження спеціального фонду	813	432
Списуються в кінці року доходи за іншими надходженнями спеціального фонду	713	432

ТЕМА 4. ОБЛІК ГРОШОВИХ ТА ІНШИХ КОШТІВ

1. Облік грошових коштів в касі установи.
2. Порядок відкриття рахунків в відділеннях держказначейства.
3. Облік зобов'язань розпорядників коштів бюджету.
4. Облік коштів на рахунках в держказначействі та установах банків.
5. Облік інших коштів.

1.Облік грошових коштів в касі установи

Організація обліку готівки в касі та касових операцій бюджетної установи здійснюється відповідно до **Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні**, затвердженого постановою Правління НБУ № 637 від 15.12.2004 року та **Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ**, затвердженого наказом МФУ № 372 від 02.04.2014.

Касові операції - надходження та видача готівки з каси оформляються прибутковими та видатковими касовими ордерами типових форм: КО-1, КО-2. Оформлені касові ордери реєструються в журналі реєстрації видаткових та прибуткових касових ордерів (ф.КО-3) та передаються в касу для виконання

їх касиром: отримання коштів в касу - за прибутковими ордерами і видача коштів з каси - за видатковими ордерами. На підставі касових ордерів за проведеними операціями з готівкою касир веде касову книгу (ф.КО-4).

Усі касові операції ведуться касиром чи іншим працівником, призначеним на цю посаду керівником установи. З ним укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

Керівник установи повинен забезпечити умови зберігання готівки: окреме приміщення, сигналізація, сейф, охорона тощо).

Сума готівки в касі на кінець робочого дня не повинна перевищувати встановленого ліміту, крім днів видачі заробітної плати, пенсій, стипендій, дивідендів.

Відповідно до наказу ДКУ № 221, розрахунок з установами ліміту каси проводяться установами та організаціями, що обслуговуються в органах держказначейства самостійно на підставі Розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі відповідно до вимог Положення № 637. Такий розрахунок підписується особами яким надано право першого та другого підпису і затверджується внутрішнім розпорядчим документом по установі (організації).

У розрахунку зазначається строк здавання готівкової виручки в установу банку для подальшого зарахування її на рахунки, відкриті в держказначействі. Ці дані повинні бути узгоджені з органом Держказначейства в договорі на розрахунково-касове обслуговування, що укладений між установою та органом держказначейства.

Крім Положення № 637 на всі бюджетні установи поширюється дія Порядку № 372 з обліку коштів, розрахунків та інших активів.

Ним встановлені окремі вимоги, що стосуються обліку цих активів в бюджетних установах, а тому облік готівки в бюджетних установах має такі особливості.

1. Активи установи у формі грошових коштів включають готівку в касі, грошові кошти на рахунках у банках, грошові кошти на рахунках в органах Казначейства, інші кошти, короткострокові векселі одержані. До інших коштів установи належать грошові документи (у національній та іноземних валютах), які знаходяться в касі установи (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), та кошти в дорозі.

2. При казначейському обслуговуванні кошторисів вся виручка, що надходить готівкою до каси установи, повинна бути зарахована на відповідні рахунки, відкриті в органах Держказначейства (установах банків). Використання виручки, що надходить в касу без попереднього зарахування її на рахунки в Держказначействі забороняється. 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.

3. *Обов'язково дотримуються цільового використання готівки.* Для цього ведеться "**Картка аналітичного обліку готівкових операцій**", форма якої затверджена Наказом ДКУ № 100 Від 06.10.2000 р. Картка відкривається на місяць, записи до неї здійснюються на підставі звітів касира за кожною операцією по надходженню і вибуттю готівки в розрізі кодів бюджетної класифікації (окремо по загальному та по видах спеціальних коштів). Також в розрізі кодів ЕКВ виводиться залишок готівки на початок і кінець дня.

4. **Касові документи** - касова книга та звіт касира разом з прикладеними документами на протязі року зберігаються в касі. По закінченні року, вони формуються в окремі підшивки і передаються в архів установи для зберігання протягом 36 місяців.

Бухгалтерський облік наявності та руху готівки ведеться на рахунку 30 "Каса" до якого відкриваються субрахунки:

301 "Каса в національній валюті";

302 "Каса в іноземній валюті".

Аналітичний облік ведеться в касовій книзі ф. КО-4, а рух готівки узагальнюється в меморіальному ордері № 1 (накопичувальній відомості ф. 380).

Записи до нього здійснюються на підставі звітів касира щодня одним рядком з відображенням сум операцій по кореспондуючих рахунках.

Оскільки операції із надходження готівкових коштів з реєстраційних (поточних) рахунків до каси установи та внесення готівки на ці рахунки також відображаються в меморіальному ордері № 2 чи № 3, то при перенесенні підсумків руху коштів у касі з накопичувальної відомості до книги "Журнал-головна" ці обороти виключаються. Позиція "Сума оборотів за меморіальним ордером" переноситься до "Журнал-головна".

Таблиця 4.1

Типові кореспонденції рахунків з обліку готівки в національній валюті

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Одержано в касу готівку:		
з (поточного) реєстраційного рахунку на різні цілі	301	311,321
з рахунків обліку спец коштів	301	313, 314, 316, 323, 324, 326
2. Одержано повернення підзвітних сум	301	362
3. Одержано від винуватця, як погашення нестачі	301	363
4. Одержано плату за гуртожиток	301	364
5. Внесено в касу плату за навчання	301	364
6. Отримано плату за надані особисті телефонні переговори та інші доходи, які відносять на відшкодування касових видатків	301	364, 801, 802
7. Видача готівки з каси на підставі видаткових касових ордерів, платіжних відомостей:		
на оплату праці	661	301
виплачені стипендії	662	301
виплачені депонентські суми	671	301
виплачено у підзвіт на відрядження та господарські	362	301

витрати		
виплачені допомоги по соціальному страхуванню	652	301
8. Повернуто невикористані кошти на рахунки: поточний бюджетний чи реєстраційний	311, 321	301
на спеціальні поточні	313, 314, 316	301
на спеціальні реєстраційні	323, 324, 326	
9. Внесені кошти на рахунки в банку чи держказначей-стві: послуги за телефонні переговори та інші кошти, які відповідно до чинного законодавства відносять на відшкодування касових видатків загального фонду	311, 321	301
10. Внесено на спеціальні реєстраційні рахунки доходи спеціальних коштів	313, 314, 316	301

2. Порядок відкриття рахунків в відділеннях держказначейства

Бюджетні установи переведені на казначейське обслуговування, а тому рахунки і зберігання та обліку грошових коштів відкриваються в територіальних органах Державного казначейства. Порядок відкриття рахунків у національній валюті в органах державного казначейства регулюється **Порядком відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби**", що затверджена Наказом МФУ № 758 від 22.06.2012 року.

Рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства України відповідно до порядку їх функціонування та призначення коштів, поділяються на **бюджетні та небюджетні**

Бюджетні рахунки - рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства України для забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів. До них відносять такі.

1. Бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями) - рахунки для зарахування доходів бюджетів, надходжень в частині повернення до бюджетів бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у тому числі залучених державою або під державні гарантії.

2. Бюджетні рахунки для операцій з бюджетними коштами - рахунки для здійснення операцій за асигнуваннями, передбаченими на виконання відповідних програм і заходів у державному та місцевих бюджетах, які відкриваються розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів і поділяються на:

- *реєстраційні 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, 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;

- *рахунки одержувачів бюджетних коштів, які відкриваються одержувачам бюджетних коштів* за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету загального та/або спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;

- *особові 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.

Передбачено відкривати також *рахунки, для здійснення загальнодержавних видатків*, що відкриваються розпорядникам бюджетних коштів та *рахунки за міжбюджетними трансфертами*, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для обліку руху коштів загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів.

3. Інші бюджетні рахунки - рахунки, які відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх та зовнішніх боргових зобов'язань держави та в інших випадках, визначених нормативно-правовими актами.

4. Рахунки для обліку операцій з фінансування бюджетів - рахунки, які відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Бюджетні рахунки відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду відповідно до закону України про Державний бюджет України та рішень про місцеві бюджети на відповідний рік. У разі неприйняття або несвоєчасного прийняття закону України про Державний бюджет України на відповідний рік відкриваються рахунки попереднього бюджетного періоду. **Спеціальні реєстраційні рахунки**, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення, *відкриваються у наступному бюджетному періоді з перенесенням невитрачених у попередньому періоді залишків коштів.*

Небюджетні 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.

Усі відкриті рахунки (бюджетні та небюджетні) реєструються в **книзі відкритих рахунків**, яка ведеться органами Казначейства. **Рахунки за надходженнями відкриваються протягом 45 днів** з дня прийняття закону про Державний бюджет України.

Бюджетним установам, як розпорядникам бюджетних коштів відкриваються рахунки для операцій з клієнтами, тобто, реєстраційні, спеціальні реєстраційні, особові.

Для відкриття рахунків розпорядники коштів надають до органів Держказначейства наступні документи:

Розпорядники бюджетних коштів для відкриття бюджетних рахунків подають до органу Державного казначейства України такі документи:

а) 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 надано право першого та другого підписів;

б) копію довідки про включення розпорядника бюджетних коштів до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів;

в) картку із зразками підписів та відбитка печатки у двох примірниках (у картку обов'язково включається зразок відбитка печатки);

З метою посилення відповідальності за витратами бюджетних коштів встановлені **вимоги до оформлення Картки із зразками підписів** зокрема.

о При оформленні карток із зразками підписів для проставлення на них зразків першого та другого підписів використання факсиміле забороняється.

о Разом із картою із зразками підписів та відбитка печатки до органів Державного казначейства України клієнтами надаються:

- копії сторінок паспорта або документа, що його замінює, які містять фото, прізвище та ім'я, інформацію про дату видачі та орган, що видав паспорт, місце проживання або тимчасового перебування,

- копія документа, виданого органом державної фіскальної служби, що засвідчує присвоєння фізичній особі ідентифікаційного номера (за наявності), осіб, які зазначені в картці із зразками підписів та відбитка печатки.

- копії відповідних документів (наказ, протокол тощо), що підтверджують повноваження зазначених у картці осіб, засвідчені відбитком печатки та підписом уповноваженого працівника з питань кадрового забезпечення клієнта.

о До картки із зразками підписів та відбитка печатки клієнтом надається перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці

особи, засвідчений підписами осіб, яким надано право першого і другого підписів, та відбитком печатки клієнта .

о **Право першого підпису належить першому керівнику** (командиру, начальнику) та його заступникам і не може бути надано головному бухгалтеру (начальнику структурного підрозділу, на який покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності) та іншим особам, які мають право другого підпису.

о **Право другого підпису належить головному бухгалтеру** та його заступнику (начальнику структурного підрозділу, на який покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, та його заступнику) або особам, відповідальним за ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

о Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.

о Картка із зразками підписів та відбитка печатки засвідчується **нотаріально або підписом осіб, які мають право першого підпису, та печаткою установи/організації**, якій клієнт підпорядкований або до складу якої входить.

У населених пунктах, де немає нотаріальних контор чи приватних нотаріусів, картки засвідчуються сільською, селищною, міською, районною радою.

На кожного розпорядника відкривається особові справи, які містять вищевказані документи.

Бюджетні рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду.

При цьому, розпорядник коштів, яким в органах держказначейства особові справи вже заведені, для відкриття рахунку подають тільки затверджений кошторис на відповідний рік, а одержувачі бюджетних коштів - План використання бюджетних коштів..

При закритті спеціальних реєстраційних рахунків, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з врахуванням їх цільового призначення, ці залишки переносяться на заново відкриті реєстраційні рахунки в новому бюджетному періоді.

Бюджетні рахунки для операцій клієнтів з бюджетними коштами закриваються у таких випадках:

а) у разі відсутності у поточному бюджетному періоді бюджетних асигнувань за відповідним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного або місцевих бюджетів;

б) у разі ліквідації або реорганізації клієнта (злиття, приєднання, поділ, перетворення, виділення), зміни найменування, підпорядкованості згідно із рішенням уповноваженого органу, на який покладено здійснення функції щодо ліквідації або реорганізації клієнта;

У разі наявності на рахунку, що закривається, залишків коштів орган Державного казначейства України на підставі платіжного доручення

власника рахунку перераховує такі залишки на інший, відкритий цим клієнтом, рахунок, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством.

Для обслуговування розпорядників коштів за відкритими рахунками з органом держказначейства укладається договір на розрахунково-касове обслуговування.

3. Облік зобов'язань розпорядників коштів бюджету

Для здійснення своєї діяльності бюджетна установа бере на себе зобов'язання перед різними організаціями, постачальниками та підрядниками про оплату їм коштів за надані товари, роботи, послуги.

Для контролю за використанням бюджетних коштів на органи державного казначейства покладені функції обліку зобов'язань, що бере на себе установа в процесі своєї діяльності.

З метою забезпечення контролю за цільовим використанням коштів **органи держказначейства здійснюють наступні контрольні функції:**

- **попередній контроль** - на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників коштів;

- **поточний контроль** - у процесі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Такий контроль забезпечується через реєстрацію зобов'язань в органах держказначейства.

Основний нормативний документ, яким врегульовується контроль за зобов'язаннями бюджетних установ є "**Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України**", затверджений наказом МФУ від 02.03.2012 р. № 309.

Порядок № 309 виокремлює бюджетні фінансові зобов'язання та небюджетні зобов'язання.

Бюджетне фінансове зобов'язання - це зобов'язання розпорядника або 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, тобто, кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, яка передбачена законодавством.

Небюджетне зобов'язання - будь-яке зобов'язання за кошти державного та/або місцевого бюджету, узяті розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або ж з перевищенням повноважень, установлених Бюджетним кодексом, законом "Про Державний бюджет" та рішенням про місцевий бюджет.

Розпорядники - бюджетні установи - *мають право брати бюджетні зобов'язання по загальному та спеціальному фонду в межах бюджетних асигнувань*. При цьому органи Державного казначейства реєструють та обліковують в бухгалтерському обліку виконання бюджетів усі зобов'язання (минулого і поточного бюджетних періодів) розпорядників

бюджетних коштів, незалежно від планових призначень, включаючи і ті, що перевищують бюджетні призначення.

Проте розпорядники коштів несуть відповідальність за взяття на облік зобов'язань понад кошторисні призначення та виникнення не-бюджетної заборгованості.

Погашення небюджетних фінансових зобов'язань не проводиться, за винятком випадків, передбачених чинним законодавством (списання кредиторської заборгованості, заборгованості за рішенням суду тощо).

Для її уникнення розпорядники можуть на протязі року вносити зміни до кошторису у встановленому порядку для приведення його у відповідність з прийнятими зобов'язаннями.

Розпорядники бюджетних коштів для взяття на облік зобов'язань в Держказначействі, **протягом 7 робочих днів з дати його виникнення**, але не пізніше останнього робочого дня місяця подають до органу Держказначейства **"Реєстр зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів"** встановленої форми на паперових носіях (два примірники) та електронному носії, а також оригінали документів або їх копії, що підтверджують виникнення зобов'язання: договори, рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт.

При реєстрації зобов'язань за договорами на надання послуг реєструється вся сума договору.

При взятті зобов'язань за окремими напрямками видатків (заробітна плата, стипендія, нарахування на заробітну плату, службові відрядження тощо) сума зобов'язань в Реєстрі проставляється розпорядником коштів розрахунково в межах планових показників.

Після перевірки цих документів орган держказначейства повертає їх розпоряднику з відміткою "zareєстровано та взято на облік".

Відповідальність за взяті зобов'язання, їх зміст, правильність оформлення та достовірність інформації, включеної до Реєстрів, своєчасність реєстрації зобов'язань несуть розпорядники коштів.

Подаючи такий "Реєстр" разом з платіжним дорученням здійснюється оплата з реєстраційного рахунку за товари, роботи, послуги.

Органи держказначейства здійснюють платежі на підставі платіжних доручень розпорядників коштів у разі наявності в обліку відповідного зобов'язання та фінансового зобов'язання у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань.

При проведенні платежів казначейство проводить зменшення фінансових зобов'язань установи, тобто погашення кредиторської заборгованості та одночасного зменшення суми асигнувань на ці цілі за кодами економічної класифікації.

Наприклад, нараховано організації "Комп'ютер-сіті" за виконані послуги на суму 3450 грн. В орган держказначейства надається Реєстр зобов'язань, договір на підставі яких зобов'язання береться на облік в відділенні держказначейства. При настанні терміну оплати подається акт

виконаних робіт, платіжне доручення та Реєстр фінансових зобов'язань, на підставі яких це зобов'язання погашається, тобто, здійснюється оплата.

В бухгалтерії установи взяті зобов'язання обліковуються **"Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань"**. Книга відкривається на бюджетний рік окремо по загальному і спеціальному фонду. В ній зазначається обсяги відкритих асигнувань відповідно до кошторису та внесених до нього змін за кодами ЕКВ.

З метою недопущення укладання договорів, що перевищують бюджетні асигнування, затверджені кошторисом установи у **Книзі реєструються кожний укладений договір і в тому числі довгострокові договори минулих років, що передбачають оплату бюджетними коштами у поточному році.** Договори, які в поточному році були не проплачені переносяться у Книгу наступного року.

Після кожного зареєстрованого в Книзі договору визначається залишок кошторисних призначень по кожному коду програмної класифікації видатків в розрізі кодів КЕКВ.

При зміні умов договору, а значить зміні зобов'язань, необхідно на протязі 3 днів надати в органи держказначейства Реєстр фінансових зобов'язань та підтвердні документи.

На підставі отриманої виписки з рахунку про оплачені фінансові зобов'язання вони записуються до "Книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань" по графі "сплачено за зобов'язанням".

При проведенні операцій в натуральній формі або в іноземній валюті, що здійснюються за розрахунками по загальному і спеціальному фонду, розпорядниками коштів складається Довідка про надходження у натуральній формі або Довідка про операції в іноземній валюті, яка подається до органу держказначейства не пізніше останнього робочого дня місяця. За такими надходженнями зобов'язання в казначействі не реєструються.

Щомісяця органи держказначейства проводять аналіз зобов'язань бюджетних установ. Для цього бюджетні установи надають їм **щомісячний звіт "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" ф. № 7-м, 7д.** В цьому звіті за даними бухгалтерського обліку та даних "Книги аналітичного обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань" бюджетні установи відображають суми дебіторської та кредиторської заборгованості по загальному та спеціальному фонду на звітну дату.

По закінченні бюджетного періоду (31 грудня) *розпорядники бюджетних коштів проводять інвентаризацію активів та зобов'язань і за даними обліку визначають суми небюджетних фінансових зобов'язань.* Інформація про них подається в органи Держказначейства.

Такі зобов'язання не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів і є бюджетним правопорушенням.

Виключенням є випадки передбачені чинним законодавством, зокрема:

- примусове списання кредиторської заборгованості за рішенням суду;
- зменшення обсягів небюджетної заборгованості шляхом списання кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої вже закінчився.

Примусове списання коштів для погашення взятих раніше зобов'язань здійснюється на підставі рішення суду (рішень районних (міських) і господарських судів) та у випадках передбачених договором між банком і клієнтом.

Примусове списання коштів загального фонду бюджету здійснюється:

- у межах асигнувань на поточний рік, передбачених у затвердженому кошторисі, у планах використання бюджетних коштів отримувачів;
- за наявності на відповідних реєстраційних, спеціальних реєстраційних і інших рахунках коштів за відповідними КЕКВ.

Примусове списання коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків у частині власних надходжень бюджетних установ та організацій здійснюється безпосередньо із загальної суми залишку надходжень на відповідному спеціальному реєстраційному рахунку з подальшим віднесенням указаної суми на касові витрати в розрізі КЕКВ.

Примусове стягнення коштів з рахунків обліку коштів "Інші доходи спеціального фонду" (кошти, які мають цільове призначення і надходять на спеціальний реєстраційний рахунок установ з розбиттям за кодами економічної класифікації витрат) здійснюється в порядку, визначеному для коштів загального фонду.

Кошти списуються за тими ж кодами економічної класифікації видатків, за якими б здійснювався платіж, якби оплата проводилася не примусово. Затрати пов'язані з врегулюванням спорів у суді санкцій за іншими витратами стягуються за кодом 1139 "Оплата інших послуг та інші витрати".

Після примусового стягнення коштів розпорядники і отримувачі бюджетних коштів повинні провести в своїх облікових регістрах погашення зобов'язань по загальному чи спеціальному фонду та внести зміни до кошторису по спеціальному фонду в частині власних надходжень.

4. Облік коштів на рахунках в держказначействі та установах банків

Органи Держказначейства здійснюють розрахунково-касове обслуговування розпорядників шляхом зарахування коштів та проведення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та рахунків одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах Державного казначейства, відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету або планів використання бюджетних коштів.

Платіжні доручення подаються до органів держказначейства в кількості примірників, необхідних для всіх учасників безготівкових розрахунків. При цьому використовують форми **платіжних доручень**, що встановлені Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою правління НБУ від 21.01.04 р. № 22.

На першому примірнику доручення ставиться відбиток печатки та підписи відповідальних осіб, що мають право підписів згідно з картками зразків підписів.

Строк дії платіжного доручення - **10 календарних днів** з дня його виписки. День заповнення платіжного доручення не враховується. Розрахункові документи подаються в органи держказначейства як на паперових так і на електронних носіях.

У випадках проведення попередньої оплати наступний платіж здійснюється після надання до органів держказначейства всіх документів, що підтверджують отримання товарів (робіт, послуг) за договорами.

Для отримання готівки на різні цілі: зарплата, стипендія, допомога, службові відрядження тощо до органів казначейства надається **"Заявка на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки"**, що виписується на ім'я касира чи іншої матеріально-відповідальної особи, з якою заключений договір про повну матеріальну відповідальність. Вона складається у двох примірниках. Після видачі готівки один примірник залишається в Держказначействі а другий повертається розпоряднику.

Заявка за своїм змістом має чотири частини. *Перша частина* за змістом є заявою розпорядника про видачу чека на вказану суму готівки та здійснити перерахування коштів.

В другій частині приводиться узагальнена розрахунково-платіжна відомість.

В третій частині приводиться розрахунок нарахування на заробітну плату.

В четвертій частині приводиться дані про виплату готівки на інші цілі.

Разом з такою заявкою надаються *платіжні доручення* на перерахування обов'язкових платежів до бюджету та органів соціального страхування.

Заявка є фінансовим документом і підписується керівником установи та головним бухгалтером та завіряється печаткою установи.

Заявка та платіжні доручення перевіряються органом держказначейства та їх основі підписується грошовий чек на отримання готівки.

Готівка отримується касиром на підставі грошового чека в установі банку, в якому на ім'я органів Держказначейства відкриваються забалансові рахунки для обслуговування місцевого та державного бюджету за виплатами готівкою.

Грошові чекові книжки для отримання готівки розпорядники коштів отримують в установах банків за умови оплати її вартості з реєстраційних рахунків. Для її отримання в банк надається довіреність та при цьому складається Акт приймання-передачі грошових чекових книжок по одному примірнику для кожної сторони.

За здійсненими операціями на реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках органи держказначейства надають виписки з рахунків за результатами попереднього операційного дня.

Для обліку операцій з грошовими коштами на рахунках в Державному казначействі використовуються рахунки:

321 *"Реєстраційні рахунки"*, на якому обліковуються кошти, отримані із загального фонду бюджету на утримання установи та на централізовані заходи відповідно до кошторису.

322 *"Особові рахунки"*. На ньому головні розпорядники та розпорядники нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, обліковують кошти, призначені для переказів підвідомчим установам.

323 *"Спеціальні реєстраційні рахунки з обліку коштів, отриманих як плата за послуги"*, на якому обліковуються кошти, отримані як плата за послуги, від господарської чи виробничої діяльності, плата за оренду майна, кошти отримані від реалізації майна.

324 *"Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень"*. Обліковуються кошти, отримані за іншими джерелами власних надходжень: для виконання окремих доручень, а також гранти, подарунки, благодійні внески, інвестиції, що отримують бюджетні установи відповідно до законодавства у грошовій та натуральній формі.

325 *"Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум"*. На ньому обліковуються депозитні кошти, які надійшли на ім'я установи і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

326 *"Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду"*. Призначений для обліку коштів, що належать до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

327 *«Рахунки для обліку коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування»*

328 *"Інші рахунки в казначействі"*. Обліковуються кошти, що надійшли на ім'я установи і не зазначені в субрахунках 321-327.

У випадках відкриття рахунків в установах банків для **обліку наявності і руху коштів на поточних рахунках призначені субрахунки:**

311 *"Поточні рахунки на видатки установи"*;

312 *"Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам"*;

313 *"Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги"*;

314 *"Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень"*;

315 *"Поточні рахунки для обліку депозитних сум"*;

316 *"Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду"*;

318 *"Поточні рахунки в іноземній валюті"*;

319 *"Інші поточні рахунки"*.

На субрахунку 311 обліковуються кошти загального фонду бюджету, що надійшли в розпорядження установи на її утримання та/або на централізовані заходи, що передбачені загальним фондом кошторису.

На субрахунку 312 головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, обліковують кошти, що надійшли для переказів підвідомчим установам.

На субрахунку 313 обліковуються кошти, що надійшли на ім'я установи як плата за послуги, кошти отримані від господарської та виробничої діяльності, за оренду майна, від реалізації майна.

На субрахунку 314 обліковують кошти, що надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують установи у грошовій та натуральній формі.

На субрахунку 315 обліковуються депозитні кошти, що надійшли на ім'я установи і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку 316 обліковуються кошти, що належать до інших надходжень спеціального фонду.

На субрахунку 318 обліковують кошти в іноземній валюті на рахунку в установі банку.

На субрахунку 319 обліковуються кошти, що не обліковуються на попередніх субрахунках.

Операції з грошовими коштами оформляються наступними записами.

Таблиця 4.2

Типові кореспонденції рахунків по операціях на поточних та реєстраційних рахунках

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Одержання в касу готівки за чеками з поточних бюджетних та реєстраційних рахунків	301	311, 321
Одержання в касу готівки за чеками з спеціальних реєстраційних та спеціальних бюджетних рахунків	301	323-326 313-316
Надійшли на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки суми в оплату за надані послуги, оренду майна, реалізацію майна	313, 323	364, 675
Оплата рахунків постачальникам згідно пред'явлених рахунків за матеріальні цінності та послуги.	361, 364, 675	311, 313316, 321, 323-326
Отримання грантів, подарунків, спонсорських надходжень, благодійних внесків	314, 318, 324	712
Оплата рахунків за рахунок благодійних надходжень	364, 675	314, 318, 324
Оплачено за отримані в банку чекові книжки	331	311, 321
Придбані грошові документи (талони на бензин, поштові марки, талони на харчування та інше)	331	311, 321
Перераховані утримання із заробітної плати за дорученнями працівників: за товари придбані в кредит, за договорами страхування, профспілкові внески та ін.	663, 664, 665, 666, 667, 668	311, 313316, 321, 323-326
Перераховані внески до органів соціального страхування	651, 652, 653, 654	311, 321 313, 323, 314, 324, 316, 326
Перераховано до бюджету податки і платежі	641, 642	311, 321, 323
Надійшли кошти в погашення нестач	311, 321	363

5. Облік інших коштів

До інших коштів бюджетних установ відносять оборотні активи установи у формі еквівалентів грошових коштів, тобто, коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, харчування, оплачені путівки в санаторії, пансіонати, оплачені проїзні документи, а також кошти в дорозі.

Кошти в дорозі - це кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні, спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, а також не розподілені на рахунках в органах Державного казначейства України, але будуть зараховані на ці рахунки в наступному місяці.

Грошові документи зберігаються в касі установи у сейфах, металевих шафах, спеціально об лаштованих приміщеннях. На керівника установи та матеріально-відповідальних осіб поширюються вимоги щодо зберігання грошових документів так само як і до грошових коштів в касі установи.

Для обліку інших коштів призначений активний рахунок 33 "Інші кошти", до якого відкриваються субрахунки:

331 "Грошові документи в національній валюті". Обліковуються грошові документи установи (талони на бензин, путівки) в національній валюті.

332 "Грошові документи в іноземній валюті". Обліковуються грошові документи в іноземній валюті.

По дебету рахунків 331 та 332 обліковуються суми виставлених акредитивів отриманих талонів, (стретч-карт) путівок та інших грошових документів в національній та іноземній валюті. За кредитом відображаються використані акредитиви або суми повернутих коштів за невикористаними акредитивами, видані талони, путівки та інші грошові документи.

Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачається договором.

Порядок розрахунків акредитивами для бюджетних установ рахунки яких знаходяться в держказначействі встановлюється інструкціями держказначейства.

333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті". Обліковуються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні (поточні) рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті". Обліковуються кошти, що в іноземній валюті, які перераховані в останні робочі дні місяця, а будуть зараховані в наступному місяці.

Зарахування коштів відображається по дебету рахунків, а списання - по кредиту.

Аналітичний облік операцій з іншими коштами ведеться у довільній формі за кожним грошовим документом і кожною сумою в дорозі. Записи проводяться в міру здійснення операції, але не пізніше наступного дня. Записи здійснюються в розрізі видів коштів та кодів бюджетної класифікації.

У кінці місяця записи за операціями з грошовими документами та грошовими коштами в дорозі групуються в меморіальному ордері ф. №

274. Записи здійснюються на підставі виписок органів Держказначейства (установ банків), звітів матеріально-відповідальних осіб, реєстрів аналітичного обліку, інших документів. Дані меморіальних ордерів переносяться до книги "Журнал-головна".

Грошові документи та інші бланки - квитанційних книжок, атестатів, дипломів, путівок, трудових книжок в обов'язковому порядку підлягають за балансовому обліку на рахунку 08 "Бланки суворого обліку".

Підставою для зарахування вказаних бланків є рахунки-фактур виготовлювача бланків, накладні, акти. Їх облік здійснюється за назвами документів, по кількості та вартості. Як облікова оцінка виступає їх вартість придбання, але для обліку довіреностей встановлено вартість по 1,5 грн за один.

Списуються бланки по мірі їх використання на підставі видаткових документів та актів на списання.

Таблиця 4.3

Кореспонденції рахунків

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Оплачено за грошові документи: поштові марки, талони на бензин, мазут, харчування, путівки, тощо	364, 675	311-313, 321
Отримано грошові документи: поштові марки, трудові книжки, талони на бензин, мазут, харчування, путівки, тощо	331	364, 675
Одночасно записують на за балансовому рахунку	08	
Видано у підзвіт бланки суворого обліку	362	331
Списані витрачені бланки суворого обліку (грошові документи) на підставі акта	801, 802, 811	362, 331
Одночасно списується з позабалансового обліку		08
Отримані кошти фінансування, як кошти в дорозі	333	701, 702
Зараховані кошти на рахунки установи в наступному місяці	311, 321	333
Виставлено акредитив	331, 332	311-313, 321
Оплачено акредитив постачальнику на основі пред'явлених документів	364	331, 332

До грошових документів відносяться путівки до санаторно-курортних та оздоровчих установ розташованих на території України, що придбаються установами в Фонді соціального страхування.

Рішення про надання путівки працівнику приймає постійно діюча комісія (уповноважена особа) установи із соціального страхування.

Склад такої комісії або відповідальна особа затверджується керівником наказом по установі.

Для отримання такої путівки працівник надає в комісію заяву та медичну довідку за формою № 070-щ "Довідка на отримання путівки".

Путівка може бути частково або повністю оплачена коштами Фонду соціального страхування. Прийняте рішення оформляється протоколом.

Путівка повністю оплачена Фондом, може надаватися один раз протягом 2 років. Путівка, що частково оплачена фондом може надаватися тільки один раз протягом календарного року.

Отримані в Фонді путівки реєструються Книзі обліку путівок ф. № 13-ФСС. Ця книга повинна бути прошнурована, пронумерована та скріплена печаткою, підписана керівником та головним бухгалтером.

На цих путівках зазначається перелік послуг, що входять до їх вартості і ставиться штамп "Сплачено за кошти Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності"

Оплата путівок, що придбані страхувальником або застрахованою особою самостійно, за рахунок коштів Фонду забороняється.

Путівки не оподатковуються податком з доходів фізичних осіб та з них не утримуються внески до Пенсійного фонду.

У бухгалтерському обліку вартість путівки відображається за вартістю її отримання. Наприклад, бюджетна установа отримала від Фонду 4 путівки на загальну вартість 12000 грн. Розмір часткової оплати становить 30% від повної вартості путівки. В бухгалтерському обліку отримання, видача та розрахунки за путівку оформляються такими записами.

Таблиця 4.4

Кореспонденції рахунків

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	Дт	Кт	
Оприбутковано путівки на санаторно-курортне лікування	331	652	12000
Одночасно обліковується на за балансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку"	08		12000
Надходження коштів до каси від працівників	301	364	3600
Видана путівка працівнику:			
На суму, що оплачена працівником	364	331	3600
За рахунок коштів Фонду	652	331	8400
Одночасно списується з забалансового обліку		08	12000
Кошти внесені на спеціальний реєстраційний рахунок	328	301	3600
Перераховано до Фонду	652	328	3600

ТЕМА 5. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, СТРАХУВАННЯ І СТИПЕНДІЙ

1. Організація обліку оплати праці працівників бюджетних установ.
2. Облік нарахування і виплати заробітної плати праці працівників бюджетних установ. Облік лікарняних та відпускних
3. Облік розрахунків зі стипендіатами.

1. Організація обліку оплати праці працівників бюджетних установ

Основні положення з оплати праці регламентовано Кодексом законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-УШ (далі КЗпП). Економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників регламентуються Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995 року № 108/95-ВР.

Організація оплати праці здійснюється на підставі:

- законодавчих та інших нормативних актів;
- генеральної угоди на державному рівні;
- галузевих, регіональних угод;
- колективних договорів;
- трудових договорів.

Право на працю в бюджетних установах громадяни реалізують укладанням колективного договору, трудового договору або трудового контракту, який є однією з форм трудового договору. **Колективний договір** укладається для визначення прав, обов'язків та відповідальності працівників, з одного боку, та власника або його представника, з іншого.

Трудовий договір — це угода між працівником і керівником установи, організації або уповноваженим ним органом, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу визначену цією угодою, із дотриманням внутрішнього трудового розпорядку, а власник установи, організації або уповноважений ним орган зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін. Практикується також прийом на роботу за конкурсом.

Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розписом. **Штатний розпис 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.

Залежно від виконуваних функцій чи сфер застосування праці **персонал бюджетних установ поділяється так:**

- *основні працівники*, на яких покладено виконання головних функцій, закріплених за відповідною установою в загальній системі поділу праці (педагогічний персонал, професорсько-викладацький склад, наукові працівники, лікарі);

- *допоміжно-технічний персонал*, завдання якого - обслуговувати основних працівників у виконанні покладених на них функцій (середній медичний персонал, навчально-допоміжний та інший персонал);

- *адміністративно-господарський і молодший обслуговуючий персонал* (забезпечення узгодженості робіт між структурними підрозділами, створення умов праці, утримання приміщень тощо).

Працівники, які обіймають посади в державних органах та їхньому апараті, згідно з **Законом України «Про державну службу» від 10.12.2015 № 889-VIII є державними службовцями. Державний службовець** — це громадянин України, який займає посаду державної служби в органі державної влади, іншому державному органі, його апараті (секретаріаті), одержує заробітну плату за рахунок коштів державного бюджету та здійснює встановлені для цієї посади повноваження, безпосередньо пов'язані з виконанням завдань і функцій такого державного органу, а також дотримується принципів державної служби. Вступ на держслужбу

здійснюється шляхом призначення громадянина України на посаду держслужби за результатами конкурсу. особа, призначена на посаду держслужби уперше, публічно складає Присягу держслужбовця. Ведення особистої справи держслужбовця починають одночасно з його вступом на держслужбу. Складовою особистої справи є **особова картка** встановленого зразка, в якій зазначаються:

- 1) прізвище, ім'я, по батькові;
- 2) дата і місце народження;
- 3) сімейний стан;
- 4) освіта і спеціальність;
- 5) результати конкурсу;
- 6) реквізити акта про призначення на посаду;
- 7) дата і місце (державний орган) складення Присяги державного службовця;
- 8) відомості про проходження державної служби в державному органі (посада, категорія посади та ранг державного службовця, відомості про професійне навчання, стажування, відрядження за кордон, переведення в цьому державному органі);
- 9) відомості про оцінювання результатів службової діяльності;
- 10) вид і строки надання відпустки;
- 11) інформація про заохочення;
- 12) інформація про дисциплінарні стягнення та їх зняття;
- 13) підстава звільнення з посади державної служби з посиланням на статтю, частину та пункт цього або іншого закону України.

Під час прийняття на роботу їм присвоюється відповідний ранг у межах категорії (табл. 4.1). З 01.05.2016 р. посади держслужби поділено на 3 категорії: «А», «Б» і «В» (ст. 6 Закону № 889). Від категорії, до якої віднесена посада держслужби, залежить і ранг, який може бути присвоєний держслужбовцю (ст. 39 Закону № 889). З 01.05.2016 р. згідно з новим Законом про держслужбу введено 9 рангів (замість 15 рангів). Узагальнимо інформацію про категорії та ранги в таблиці 5.1 нижче.

Таблиця 5.1

Ранжування рангів згідно з категорією державних службовців

Категорії посад державної служби	Посади держслужби	Може бути присвоєно ранг:	Рівень професійної освіти
Категорія «А» (вищий корпус державної служби)	Державний секретар КМУ та його заступники, державні секретарі міністерств; керівники центральних органів виконавчої влади, які не є членами КМУ, та їх заступники; керівники апаратів Конституційного Суду України, Верховного Суду України, вищих спеціалізованих судів та їх заступники; голови місцевих держадміністрацій; керівники держслужби в інших держорганах, юрисдикція яких поширюється на всю територію України	1, 2, 3	Вища освіта — магістр

Категорія «Б»	Керівники структурних підрозділів Секретаріату КМУ та їх заступники; керівники структурних підрозділів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та інших держорганів, їх заступники, керівники територіальних органів цих держорганів і їх структурних підрозділів, їх заступники; заступники голів місцевих держадміністрацій; керівники апаратів апеляційних і місцевих судів, керівники структурних підрозділів апаратів судів, їх заступники; заступники керівників держслужби в інших держорганах, юрисдикція яких поширюється на всю територію України	3, 4, 5, 6	Вища освіта — магістр
Категорія «В»	Інші посади держслужби, не віднесені до категорій «А» і «Б»	6, 7, 8, 9	Вища освіта — ступінь бакалавра або молодшого бакалавра
У цій таблиці наводиться мінімальний рівень професійної освіти, який необхідно мати кандидату або державному службовцю для вступу на державну службу або зайняття вакантної посади. Кількість посад держслужби категорій «А» і «Б» в держоргані має становити не більше третини його штатної чисельності.			

Черговий ранг у межах відповідної категорії посад присвоюється державному службовцю **через кожні три роки** з урахуванням результатів оцінювання його службової діяльності. Протягом строку застосування дисциплінарного стягнення, а також протягом шести місяців з дня отримання державним службовцем негативної оцінки за результатами оцінювання службової діяльності черговий ранг державному службовцю не присвоюється. Такі періоди не зараховуються до строку, зазначеного в абзаці першому цієї частини. За особливі досягнення або за виконання особливо відповідальних завдань державному службовцю може бути достроково присвоєно черговий ранг. Дострокове присвоєння чергового рангу може здійснюватися **не раніше ніж через один рік** після присвоєння попереднього рангу.

Існують і спеціальні вимоги до осіб, які претендують на посаду держслужби відповідно до Наказу Національного агентства України з питань державної служби «Про затвердження Порядку визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В» від 06.04.2016 р. № 72.

Організація роботи з розробки та визначення спеціальних вимог в залежності від чисельності і трудового навантаження на структурні підрозділи державного органу і сформованої моделі розподілу повноважень можлива за двома сценаріями (вже із практики). Відповідно до **першого сценарію** співробітниками служби управління персоналом державного органу формуються таблиці і направляються для заповнення керівникам структурних підрозділів державного органу. У разі **другого сценарію** зазначені таблиці формуються і заповнюються службою управління

персоналом державного органу. Після цього заповнені таблиці, що містять спеціальні вимоги, направляються на узгодження у структурні підрозділи державного органу. У разі, якщо окремі графи не можуть бути заповнені службою управління персоналом державного органу через відсутність необхідної інформації, вони заповнюються керівниками структурного підрозділу державного органу на етапі узгодження. У процесі розробки посадових інструкцій можливі аналогічні сценарії. Незалежно від обраного сценарію **служба управління персоналом виконує координуючу і контролюючу функцію**, проводить робочі наради з відповідальними співробітниками структурних підрозділів державного органу, при виникненні питань надає відповідні роз'яснення.

Перелік компетенцій, визначений Порядком визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В» у додатках 3 і 4, носить рекомендаційний характер. Тому у нашому дослідженні ми пропонуємо перелік компетенцій для застосовування при розробленні спеціальних вимог для осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В», розподілити на 3 блоки:

- 1) загальні професійні і особистісні компетенції;
- 2) управлінські професійні і особистісні компетенції;
- 3) функціональні професійні і особистісні компетенції.

Загальні професійні компетенції мають бути встановлені для категорій посад державної служби «Б» і «В».

Управлінські професійні компетенції рекомендується встановлювати для посад державної служби категорії «Б», до посадових обов'язків яких входять організація і планування власної діяльності та діяльності державних службовців, які перебувають у підпорядкуванні, і в цілому державного органу, структурного підрозділу, а також контроль виконання документів для досягнення завдань і цілей державного органу, структурного підрозділу. Підтвердження наявності у кандидатів на заміщення вакантних посад державної служби управлінських професійних компетентностей є проходження навчання за освітніми програмами, спрямованими на набуття управлінських професійних компетенцій, у тому числі короткостроковими програмами підвищення кваліфікації тривалістю від 72 до 108 годин, а також програмами професійної підготовки, які передбачають присвоєння додаткової кваліфікації, включаючи програми МРА (Master of Public Administration).

Спеціальні вимоги мають бути встановлені для будь-якої категорії посад державної служби. Необхідність встановлення професійної компетенції для певної посади зумовлена функціональною специфікою виконуваних посадових обов'язків. Наприклад, таку вимогу як «Міжособистісна, міжвідомча взаємодія, переконливість комунікацій» доцільно встановлювати для посад, виконання посадових обов'язків за якими вимагає систематичної міжособистісної, міжвідомчої взаємодії (табл. 5.2)

Таблиця 5.2

Рекомендований перелік компетенцій, які пропонується застосовувати при розробленні спеціальних вимог для осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В»

Професійні компетенції	Особистісні компетенції	Навички і вміння
Загальні професійні та особистісні компетенції		
Доброчесність	Громадянська позиція, патріотична самосвідомість, соціальна активність, толерантність, дотримання закону, чесність, відкритість, моральність, порядність, сумлінність, відповідальність, неупередженість	Навички проведення зустрічей і спілкування з громадянами, а також представниками громадських організацій. Уміння надати якісні послуги населенню з метою зміцнення авторитету державної служби. Уміння визначити потреби громадян, готовність відстоювати, забезпечувати дотримання та захист прав і свобод, що гарантовані громадянам
Орієнтація на досягнення результату	Відповідальність, наполегливість, цілеспрямованість, самостійність, активна життєва позиція, стресостійкість, організованість, пунктуальність, старанність, уважність до деталей	Навички виявлення змін і коригування дій з метою підвищення результативності. Уміння планувати і раціонально використовувати свій робочий час. Уміння зберігати високу працездатність в екстремальних умовах, за необхідності виконувати роботу в короткі терміни. Уміння визначати цілі, пріоритети. Здатність виконувати пріоритетні завдання в першу чергу
Комунікація і взаємодія	Доброзичливість, толерантність, тактовність, позитивність, стресостійкість, комунікабельність, самоконтроль, емпатія, інтеес і прагнення до співпраці, терпимість, емоційна врівноваженість	міння своєчасно виявити і попередити потенційно можливу проблемну ситуацію. Уміння встановлювати відкриті, шанобливі стосунки, засновані на довірі та взаєморозумінні. Уміння зосередити увагу на проблемі, а не на особистісних якостях співрозмовника. Уміння зрозуміти інших людей, правильне сприйняття недомовлених або невиражених думок, побоювань. Уміння враховувати етнокультурні, етноконфесійні та етнопсихологічні особливості поведінки і спілкування, володіння навичками міжкультурної комунікації. Уміння адаптувати стиль поведінки і спілкування до ситуації, співрозмовника. Уміння підтримувати комфортний морально-психологічний клімат в колективі. Уміння створити таку обстановку, яка зможе допомогти вирішенню конфлікту, що виник. Здатність мінімізувати негативні наслідки конфліктної ситуації. Уміння сприймати різні точки зору, позиції і знаходити компроміс. Навички невербального спілкування
Управлінські професійні та особистісні компетенції		

Стратегічне /бачення/ мислення	Широкий світогляд, аналітичне мислення, системний підхід, абстрактність мислення	Навички системного мислення: відтворення повної картини подій на підставі окремих фактів. Уміння прогнозувати виникнення проблемних ситуацій і продумувати можливі шляхи їх вирішення. Навик визначення мети, уміння користуватися методикою «дерева цілей». Навички формування прогностичних моделей. Уміння виявляти нові тенденції у світовій практиці і відображати їх у своїй роботі. Навички довгострокового планування. Уміння вибудовувати взаємозв'язок між цілями і завданнями діяльності державного органу з цілями і завданнями держави, інших державних органів/підрозділів
Управління змінами	Лідерство, позитивність мислення, абстрактність мислення, адаптивність, гнучкість	Уміння визначати і пояснювати необхідність змін для поліпшення існуючих процесів. Уміння виявити потенційні можливості і наслідки впровадження запропонованих змін; здатність пояснити, як зміни позначаються на роботі колективу, відділу, державного органу. Уміння визначити моменти, які повинні залишитися незмінними. Уміння виявляти неефективні процедури та вдосконалювати їх. Уміння швидко реагувати на зміну пріоритетів. Уміння знаходити підтримку серед співробітників, колег, громадськості в процесі впровадження змін. Уміння виявляти ризики, пов'язані зі змінами, і управляти ними. Уміння брати особисту відповідальність за прийняття ризикованих рішень
Ефективність публічних виступів і зовнішніх комунікацій	Комунікабельність, енергійність, емоційна компетентність, впевненість у собі, екстраверсія, емоційна врівноваженість, соціальна впевненість, стійкість до стресів	Навички підготовки та виступу перед колегами (громадянами) на робочих нарадах, семінарах та інших заходах. Навички ораторського мистецтва. Вибудовування ефективних комунікацій з широкою цільовою аудиторією у різних умовах взаємодії. Уміння використовувати різноманітні тактики мовного спілкування. Уміння встановлювати зоровий контакт з аудиторією. Уміння стисло і структуровано представити матеріал з питань, що стосуються діяльності державного органу. Уміння передбачити, як люди відреагують на те чи інше висловлювання. Уміння приводити обґрунтовані аргументи на підтримку позиції, що потребує захисту; в конфліктних ситуаціях вміння аргументовано і конструктивно відстоювати свою точку зору. Уміння організовувати і підтримувати постійні комунікаційні зв'язки з державними органами, засобами масової інформації, громадянами
Планування діяльності і	Організованість, цілеспрямованість,	Навик складання поточних і перспективних планів досягнення мети структурного

ресурсів	системний підхід, аналітичне мислення, уважність до деталей	підрозділу з урахуванням необхідних ресурсів, можливих змін обставин та впливу зовнішніх факторів. Навик планування робочого часу (навички тайм-менеджменту). Уміння точно формулювати цілі і кінцевий результат. Уміння виявляти випадки неефективного використання ресурсів і оптимізувати їх розподіл, навички використання наявних ресурсів, необхідних для виконання роботи. Уміння організовувати контроль за ефективністю використання ресурсів, враховувати результати даного контролю при подальшому використанні ресурсів. Уміння визначати пріоритети. Уміння визначати і прораховувати матеріальні, часові та людські ресурси, необхідні для досягнення цілей. Навички управління проектами: навички планування та координації проектів від стадії ініціювання до стадії завершення. Уміння своєчасно коригувати плани підрозділу. Навички кадрового аналізу і планування з урахуванням організаційних цілей, бюджетних обмежень і потреби в кадрах
Управління організацією роботи та персоналом	Лідерство, комунікабельність, терплячість, системний підхід, методичність, аналітичне мислення, організованість	Уміння ставити конкретні завдання для себе, персоналу, учасників робочих груп, структурного підрозділу в цілому, встановлювати порядок дій, необхідних для досягнення результатів відповідно до планових і оперативних завдань. Уміння підтримувати комфортний морально-психологічний клімат в колективі. Уміння розмежовувати справи за ступенем важливості. Уміння розбивати роботу на етапи, визначати час, необхідний на її виконання. Уміння делегувати поставлені завдання і рівномірно розподіляти робоче навантаження серед підлеглих з урахуванням особливостей їх посадових обов'язків і кваліфікації. Уміння ефективно і результативно розподіляти і використовувати людські та фінансові ресурси, нерухомість і інформацію. Навички планування і координації проектів від стадії ініціювання до стадії завершення
Контроль і оцінка виконання	Вимогливість, організованість, цілеспрямованість, концентрація уваги, пам'ять, відповідальність, доміантність, неупередженість, пунктуальність	Навички здійснення контролю над ходом виконання документів, проектів і рішень поставлених завдань структурного підрозділу з урахуванням встановлених термінів. Навички контролю над ефективним використанням всіх ресурсів. Навички контролю умов, цілей, процесів комунікації, часу, ризиків, витрат, якості послуги. Уміння

		самостійно перевіряти і оцінювати виконану роботу
Прийняття управлінських рішень	Лідерство, аналітичне мислення, системний підхід, цілеспрямованість, відповідальність, рішучість	Навички прорахунку ризиків в процесі прийняття рішень. Уміння приймати рішення, дотримуючись встановленої процедури, на своєму рівні відповідальності. Уміння формулювати і вибирати альтернативи рішення, беручи до уваги характер поставленого завдання і можливі наслідки, в межах повноважень, встановлених за посадою, і відповідно до встановленого порядку. Уміння брати особисту відповідальність за прийняття ризикованих рішень. Уміння прогнозувати і аналізувати наслідки прийнятих рішень. Уміння визнавати помилки в процесі прийняття рішення, якщо допущені
Мотивування та розвиток підлеглих	Лідерство, позитивність, енергійність, освіченість, терпимість	Навички передачі знань і умінь, розвитку здібностей підлеглих. Уміння забезпечити навчання підлеглих, а у разі відсутності можливостей для навчання — самонавчання. Уміння розподіляти завдання виходячи з знань, досвіду, здібностей, особистісних якостей і мотивації підлеглих для забезпечення своєчасності і якості виконання завдань підрозділу. Уміння мотивувати колег і підлеглих на професійний розвиток, підвищення загального, культурного рівня. Уміння відзначати конструктивні пропозиції та ініціативи підлеглих, заохочувати їх ефективні дії. Уміння бачити і знаходити застосування талантам підлеглих
Функціональні професійні та особистісні компетенції		
Збір та аналіз інформації	Аналітичне, вербальне мислення, системний підхід, методичність	Навички роботи з різними джерелами інформації (включаючи розширений пошук в мережі Інтернет). Навички роботи з різнорідними даними (статистичними, аналітичними). Навички роботи з великим об'ємом інформації, здатність швидко переключатися з аналізу одного матеріалу на інший. Навик аналізу безлічі взаємодіючих факторів, ґрунтуючись на неповній та/або суперечливій інформації. Уміння відрізнити головну інформацію від другорядної. Уміння визначити проблеми і можливі причини їх виникнення. Уміння об'єднувати різнорідну, неструктуровану інформацію в групи відповідно до виділеного параметру (за критерієм, принципом). Уміння вибудовувати сформовані групи в певній логічній послідовності, що відбиває існуючі між ними зв'язки і відносини. Уміння перекладати інформацію в єдиний формат. Уміння

		виявляти причинно-наслідкові зв'язки між виділеними елементами; вміння аналізувати досліджувані явища в контексті виявлених зв'язків і закономірностей, а також позицій зацікавлених сторін. Уміння об'єднати раніше виділені елементи в єдине ціле і виявити властивості, притаманні явищу в цілому. Уміння доходити до логічних висновків за підсумками проведення аналізу, вміння структурувати і конкретизувати судження, формулювати висновки (в тому числі і на основі неповних даних). Уміння застосування методу системного аналізу. Уміння застосування методу контент-аналізу
Підготовка документів відповідно до вимог і термінів	Уважність, відповідальність, акуратність, сумлінність, пунктуальність, дотримання норм, працьовитість, схильність до перевірки помилок	Навички підготовки службових листів, включаючи відповіді на звернення державних органів, громадян і організацій у встановлений термін. Навички підготовки рекомендацій. Уміння ясно, складно і логічно викладати думки без допущення граматичних, орфографічних, пунктуаційних і стилістичних помилок. Володіння методами реферування та анотування текстів
Саморозвиток та передача знань і досвіду (наставництво)	Відкритість до нових знань, здатність до навчання, адекватність самооцінки, мотивація на розвиток, активна життєва позиція, терплячість, доброзичливість, позитивність мислення, готовність до співпраці, соціальна впевненість	Навички виявлення індивідуальних сильних і слабких сторін, потреби в розвитку, змін, що відбуваються, з метою підвищення результативності. Навички вибудовування зв'язку між персональним розвитком та цілями і завданнями, що стоять перед структурним підрозділом. Уміння представляти інформацію в необхідному обсязі і формі в залежності від рівня підготовки і обізнаності слухача (аудиторії, колеги, підлеглого). Уміння просто і доходливо пояснювати складні теми, здатність неодноразово роз'яснювати складні питання менш досвідченому державному службовцю. Уміння ділитися з колегами досвідом, знаннями і ефективними практиками в процесі виконання робіт. Уміння викликати у державного службовця ентузіазм, показати на особистому прикладі шляхи вирішення проблем та виконання поставлених завдань
Міжособистісна, міжвідомча взаємодія, переконливість комунікацій	Аналітичне мислення, пам'ять, системний підхід, логіка, комунікабельність, впевненість в собі, ерудиція, соціальна впевненість	Навички організації та проведення нарад, конференцій, семінарів. Навички вирішення конфліктних ситуацій. Уміння встановлювати ефективну взаємодію з колегами всередині державного органу, а також міжвідомчу взаємодію. Уміння вибирати і застосовувати ефективні стилі міжособистісного спілкування, впливати і спрямовувати інших на досягнення поставлених цілей і завдань.

		<p>Уміння орієнтуватися на співрозмовника/слухача. Уміння вислуховувати думки людей, не перериваючи їх. Уміння перевіряти, чи правильно Ви зрозуміли почуте (постановка уточнюючих запитань, перефразування). Уміння ділитися з колегами досвідом, знаннями і ефективними практиками у процесі виконання робіт. Уміння створювати канали обміну документами та інформацією, у тому числі в електронній формі, між органами влади, громадськими організаціями з метою надання громадянам і організаціям державних послуг</p>
Робота в команді	<p>Комунікабельність, організованість, цілеспрямованість, доброзичливість, толерантність, тактовність, стресостійкість, терпимість</p>	<p>Навички використання різноманітних тактик мовного звернення. Навички своєчасного виявлення та попередження проблемних ситуацій, які можуть призвести до конфлікту між членами команди. Уміння переконати, схилити оточуючих підтримати будь-який план, ідею. Уміння зрозуміти мету роботи команди, зрозуміти роль кожного учасника в досягненні поставленої мети. Уміння вибудовувати чесні і справедливі відносини з колегами, засновані на взаємоповазі. Уміння створити атмосферу взаємодопомоги і підтримки членів команди, викликати прагнення взаємодіяти і координувати дії, а не змагатися</p>
Креативність, інноваційність	<p>Активна життєва позиція, відкритість новому, цілеспрямованість, позитивність, мотивація на розвиток, нестандартність мислення, широта світогляду, ерудиція, гнучкість і винахідливість у пошуку вирішення нестандартних завдань, творчий підхід</p>	<p>Уміння впроваджувати і використовувати наукові результати у практику вирішення поставлених завдань Уміння демонструвати інноваційне мислення — пропонувати ідеї, спрямовані на розвиток нових або поліпшення існуючих процесів, методів, систем, послуг. Уміння виробляти нестандартні рішення. Уміння знаходити рішення питання через нестандартний інструментарій. Уміння впроваджувати і використовувати наукові результати у практику вирішення поставлених завдань</p>

Не рекомендується включати до переліку спеціальних вимог для кандидатів на заміщення вакантної посади державної служби більше семи професійних компетенцій, в тому числі трьох загальних професійних компетенцій і чотирьох професійних компетенцій, що відносяться до функціональних і управлінських професійних компетенцій. Отже, запропонований перелік професійних та особистісних компетенцій для осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В», — це опис спеціальних вимог до компетенцій, зокрема знань і вмінь, необхідних для ефективного виконання державним службовцем покладених обов'язків,

що дозволить створити об'єктивні передумови для успішної діяльності державного органу та державної служби в цілому.

Умови оплати праці та розміри ставок **посадових окладів бюджетних установ відповідної галузі встановлюють ряд наказів міністерств. Зокрема це такі:**

1. Постанова КМУ "Про оплату праці працівників на основі єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери" № 1298 від 30.08.2002 р.

2. Про упорядкування умов оплати праці працівників установ охорони здоров'я та соціального захисту населення. Наказ Мінпраці та Міністерства соціального захисту та охорони здоров'я від 05.10.05 № 308/519.

3. Про упорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ. Наказ Міносвіти і науки від 26.09.05р. № 557.

4. Про умови оплати праці працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування, і працівників Управління адміністративних будинків Господарсько-фінансового департаменту Секретаріату Кабінету Міністрів України, Управління адміністративними будинками Державного управління справами, Управління адміністративними будинками Управління справами Апарату Верховної Ради України у 2016 році. Постанова КМУ № 268 від 06.04.2016 р.

5. Деякі питання оплати праці державних службовців у 2016 році, Постанова КМУ № 292 від 06.04.2016 р.

А також ряд інших законодавчих документів.

В бюджетних установах основою організації оплати праці є тарифна система, складовими якої є тарифно-кваліфікаційні характеристики, тарифні розряди, тарифні коефіцієнти, схеми посадових окладів.

Система оплати праці — це спосіб обчислення розмірів винагороди, що підлягає виплаті працівникам установи згідно із здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи. Основою організації оплати праці є тарифна система, яка містить тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу *робіт* залежно від їх складності, а *працівників* — залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на підставі:

- тарифної ставки робітника першого розряду, яку встановлюють у розмірі, що перевищує законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати;

- міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Нею встановлені:

- єдина тарифна сітка розрядів та коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери;
- схеми тарифних розрядів посад керівних, наукових, науково-педагогічних, педагогічних працівників, професіоналів, фахівців та інших працівників бюджетних установ, закладів та організацій;
- схему тарифних розрядів посад (професій) професіоналів, фахівців керівників інших структурних підрозділів і технічних службовців, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій;
- схему тарифних розрядів посад (професій) робітників, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій;
- ставки погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки за проведення навчальних занять.

Єдина тарифна сітка розрядів та тарифних коефіцієнтів визначає тарифні розряди для посад і професій на підставі яких визначається посадовий оклад. Ці схеми враховують кваліфікацію працівників відповідно до професій та посад.

Для визначення посадового окладу за цією сіткою кожній професії чи посаді встановлений тарифний розряд і відповідно для кожного тарифного розряду встановлений тарифний коефіцієнт.

Для посадового окладу працівника, що має 1 тарифний розряд присвоюється тарифний коефіцієнт 1,00. Це найменший посадовий оклад і він встановлюється Кабінетом Міністрів України. На сьогодні він встановлений на рівні мінімальної заробітної плати.

Для визначення посадового окладу необхідно тарифний коефіцієнт помножити на посадовий оклад працівника 1 розряду з тарифним коефіцієнтом 1.

Наприклад, для доцента вищого навчального закладу 3-4 рівня акредитації встановлено тарифний розряд 18, тарифний коефіцієнт – 2,59. Для визначення розміру посадового окладу тарифний коефіцієнт (2,59) треба помножити на посадовий оклад для 1 розряду:

$$1378 \times 2,59 = 3573 \text{ грн.}$$

Також Кабінетом Міністрів України для бюджетних установ відповідної галузі розроблені умови оплати праці, якими встановлені порядок визначення посадових окладів (тарифних ставок), обов'язкові надбавки та доплати, тощо. До обов'язкових надбавок, зокрема, відносять доплати за стаж роботи, за роботу в нічний час, за вчену ступінь та вчене звання, за знання іноземної мови тощо.

Для проведення роботи по встановленню кожному працівнику розрядів за Єдиною тарифною сіткою відповідно до його посади чи професії, встановлення посадового окладу (тарифної ставки), встановлення доплат та надбавок в бюджетних установах діють тарифікаційні комісії. Така комісія створюється наказом керівника у складі головного бухгалтера, інспектора відділу кадрів, начальника планово-економічного відділу, представника профспілкової організації та інших осіб. Ця комісія на підставі документів

про освіту працівника, стаж роботи, дипломи та інші документи і на основі законодавчих документів визначає розмір тарифних ставок і посадових окладів працівників та складає тарифікаційні списки, в який вказує по кожному працівнику і посаді встановлений розмір окладу, надбавки та доплати. Ці списки підписуються членами комісії і затверджуються керівником. Складені комісією тарифікаційні списки є підставою для складання штатного розпису та призначення посадових окладів.

Із 2017 року з'явиться доплата до розміру мінзарплати, а тарифну сітку для бюджетників переглянуть. **Схема посадових окладів (тарифних ставок) працівників установ, закладів й організацій, що фінансуються з бюджету, формується на основі:**

- мінімального посадового окладу (тарифної ставки), встановленого Кабінетом Міністрів України;
- міжпосадових (міжкваліфікаційних) співвідношень розмірів посадових окладів (тарифних ставок) і тарифних коефіцієнтів.

Мінімальний посадовий оклад (тарифна ставка) встановлюється в розмірі, не меншому за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року.

Тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) розробляє Міністерство праці України. Рівень мінімальної ставки не може бути нижчим від державного, але може перевищувати його за умови дотримання норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною і галузевими (регіональними) угодами. Такий рівень фіксується в колективному договорі та є підставою для розроблення тарифних ставок і окладів з урахуванням кваліфікації працівників, видів і складності робіт.

Розрізняють такі основні форми тарифної системи оплати праці:

- **погодинна** — це оплата праці за одиницю часу згідно з тарифною ставкою;
- **відрядна** — це оплата праці за кількість виконаної роботи і розцінку за одиницю продукцію.

Як і погодинна, так і відрядна форми оплати праці мають декілька різновидів.

Проста погодинна форма оплати праці — це оплата за кількість відпрацьованого часу (годину) з урахуванням кваліфікації працівника.

Погодинно-преміальна форма оплати праці використовується для підвищення матеріальної зацікавленості працівників у результатах їхньої праці.

Окладно-преміальна форма оплати праці — це оплата праці керівників і спеціалістів за посадовим окладам, який відображає їхню кваліфікацію, а залежно від досягнутих результатів виплачують премію за їх високу якість роботи.

Пряма відрядна форма оплати праці — це відрядна розцінка, котра визначається діленням годинної ставки, що відповідає розряду конкретної роботи, на годинну норму виробітку.

Відрядно-прогресивна форма оплати праці передбачає зростання відрядної розцінки зі збільшенням виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг протягом встановленого робочого дня, зміни.

Акордна форма оплати праці застосовується коли виконавцю (виконавцям) заробітну плату нараховують за певну виконану роботу.

Опосередковано-відрядна форма оплати праці застосовується для допоміжних робітників, розмір заробітної плати яких ставиться в залежності від результатів праці робітників, яких вони обслуговують.

Відрядна форма оплати праці в бюджетних установах має обмежене застосування.

Домінантною формою оплати праці в бюджетних установах є погодинна, яка має два різновиди — **штатно-окладну та погодинну систему**.

Штатно-окладна система оплати праці передбачає встановлення кожному працівникові місячного окладу (ставки) відповідно до посади, яку він обіймає.

Погодинна система оплати праці передбачає наявність погодинних тарифних ставок. Зокрема, встановлено ставки погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки за проведення навчальних занять.

Згідно Закону України «Про оплату праці» **заробітна плата** — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або вповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» **заробітна плата поділяється на основну, додаткову, інші заохочувальні та компенсаційні виплати**.

Держава регулює оплату праці працівників бюджетних установ:

- установленням розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій;
- установленням умов і розмірів оплати праці працівників на підставі законодавчих та інших нормативних актів України, генеральної, галузевих і регіональних угод, колективних договорів у межах асигнувань за рахунок загального та спеціального фондів;
- оподаткуванням доходів працівників.

Мінімальна заробітна плата — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану роботу, нижче від якої не може здійснюватись оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Основна й додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати утворюють **фонд заробітної плати**, який використовується у суворій відповідності з його цільовим призначенням у межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків з урахуванням виконання плану розгортання мережі штатів і контингентів. Конкретний перелік усіх виплат, які належать до основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат, встановлено Інструкцією зі

статистики заробітної плати, затвердженою Міністерством статистики України від 13.01.2004 № 5.

Заробітна плата державного службовця складається з:

- 1) посадового окладу;
- 2) надбавки за вислугу років;
- 3) надбавки за ранг державного службовця;
- 4) виплати за додаткове навантаження у зв'язку з виконанням обов'язків тимчасово відсутнього державного службовця у розмірі 50 відсотків посадового окладу тимчасово відсутнього державного службовця;
- 5) виплати за додаткове навантаження у зв'язку з виконанням обов'язків за вакантною посадою державної служби за рахунок економії фонду посадового окладу за відповідною посадою;
- 6) премії (у разі встановлення).

Загальний розмір премій **не може перевищувати 30 відсотків фонду** його посадового окладу за рік.

Установлення розмірів посадових окладів для держслужбовців супроводжується відразу двома критеріями:

- Поділ посад держслужби на 9 груп оплати праці;
- Поділ держорганів за юрисдикціями.

Посади державної служби з метою встановлення розмірів посадових окладів поділяються на такі **групи оплати праці:**

до групи 1 належать посади керівників державних органів і прирівняні до них посади;

до групи 2 належать посади перших заступників керівників державних органів і прирівняні до них посади;

до групи 3 належать посади заступників керівників державних органів і прирівняні до них посади;

до групи 4 належать посади керівників самостійних структурних підрозділів державних органів і прирівняні до них посади;

до групи 5 належать посади заступників керівників самостійних структурних підрозділів державних органів і прирівняні до них посади;

до групи 6 належать посади керівників підрозділів у складі самостійних структурних підрозділів державних органів, їх заступників і прирівняні до них посади;

до групи 7 належать посади головних спеціалістів державних органів і прирівняні до них посади;

до групи 8 належать посади провідних спеціалістів державних органів і прирівняні до них посади;

до групи 9 належать посади спеціалістів державних органів і прирівняні до них посади.

Для цілей установлення розмірів посадових окладів держоргани поділяються за юрисдикцією, яка поширюється: на усю територію України; на територію однієї або кількох областей, міста Києва або Севастополя; на територію одного або кількох районів, міст обласного значення. Схема посадових окладів для держслужбовців на 2016 рік наведена нижче.

СХЕМА
посадових окладів на посадах державної служби за групами
оплати праці з урахуванням юрисдикції державних органів

Найменування посади державної служби	Група оплати праці	Розміри посадових окладів, гривень		
		вся територія України	територія однієї або кількох областей, м. Києва або м. Севастополя	територія одного або кількох районів, міст обласного значення
керівник державного органу	1	12 061	10 338	8 615
перший заступник керівника державного органу	2	11 200	9 477	7 754
заступник керівника державного органу	3	10 338	8 615	6 892
керівник департаменту, служби	4	8 615	6 892	5 169
керівник самостійного управління, служби		8 270	6 547	4 824
керівник самостійного відділу, служби		7 926	6 203	4 480
заступник керівника департаменту, служби	5	7 754	6 031	4 308
заступник керівника самостійного управління, служби		7 409	5 686	3 963
заступник керівника самостійного відділу, служби, завідувач самостійного сектору		7 064	5 341	3 618
керівник управління у складі департаменту, служби	6	6 720	4 997	3 446
заступник керівника управління у складі департаменту, служби		6 375	4 652	3 274
керівник відділу у складі департаменту, служби, самостійного управління		6 031	4 308	3 101
заступник керівника відділу у складі департаменту, служби, самостійного управління		5 686	3 963	2 929
завідувач сектору у складі департаменту, служби, самостійного управління та відділу		5 341	3 618	2 757
державний експерт	7	4 824		
головний спеціаліст державного органу		4 308	3 274	2 585
провідний спеціаліст державного органу	8	3 963	2 929	2 240

спеціаліст державного органу	9	3 618	2 412	1 723
------------------------------	---	-------	-------	-------

Мінімальний розмір посадового окладу групи 1 в держорганах, юрисдикція яких поширюється на всю територію України, становить **не більше 7 мінімальних розмірів посадового окладу групи 9 в держорганах** ($1723 \cdot 7 = 12061$), юрисдикція яких поширюється на територію одного або кількох районів, міст обласного значення.

У свою чергу, **мінімальний розмір посадового окладу групи 9** у держорганах, юрисдикція яких поширюється на територію одного або кількох районів, міст обласного значення, не може бути менше **2 розмірів мінімальної зарплати, встановленої законом**. Однак повною мірою така гарантія запрацює лише з **2019 року**.

Тобто мінімальний розмір посадового окладу групи 9 в держорганах, юрисдикція яких поширюється на територію одного або кількох районів, міст обласного значення, становить:

- з 01.01.2017 р. — 1,25 розміру мінзарплати;
- з 01.01.2018 р. — 1,5 розміру мінзарплати;
- з 01.07.2018 р. — 1,75 розміру мінзарплати.

Надбавка за вислугу років на державній службі встановлюється на рівні **3 відсотків посадового окладу державного службовця за кожний календарний рік стажу державної служби, але не більше 50 відсотків посадового окладу**.

Розмір надбавки за ранг прописує КМУ під час затвердження схеми посадових окладів на посадах держслужби (ч. 2 ст.52 Закону № 889). Для 2016 року розмір такої надбавки наведений у додатку 2 до постанови № 292.

РОЗМІР

надбавок до посадових окладів за ранги державних службовців

Ранг державного службовця	Розмір надбавки, гривень
1	1000
2	900
3	800
4	700
5	600
6	500
7	400
8	300
9	200

У ч. 3 ст. 50 Закону № 889 наведені такі **види премій**, які можуть бути виплачені держслужбовцям:

- премії за результатами щорічного оцінювання службової діяльності;
- місячна або квартална премія відповідно до особистого внеску держслужбовця в загальний результат роботи держоргану.

З 01.01.2019 р. загальний розмір місячної та квартальної премій, які може отримати держслужбовець за рік, не має перевищувати 30 % фонду його посадового окладу за рік. Типове положення про преміювання має бути затверджене Мінсоцполітики за погодженням з Нацдержслужбою. На його базі потрібно буде розробити Положення про преміювання у відповідному держоргані, яке затверджує керівник держслужби за погодженням із профспілкою (ч. 5, ст. 52 Закону №889).

Також зауважимо: рішення про встановлення премії держслужбовцям приймає керівник держслужби (ч. 5 ст. 52 Закону № 889). А ось аналогічне рішення для держслужбовців, які обіймають посади держслужби категорії «А», встановлює суб'єкт призначення (ч. 7 ст. 52 Закону № 889).

Судити про структуру зарплати для працівників держорганів, які виконують функції з обслуговування можна з норм постанови КМУ «Про умови оплати праці працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування, у 2016 році» від 06.04.2016 р. № 268. Згідно із зазначеною постановою зарплата таких працівників держорганів складається з: посадового окладу, надбавки за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи, доплати за додаткове навантаження у зв'язку з виконанням обов'язків тимчасово відсутнього працівника, премій, надбавки за стаж роботи в держорганах. Цією постановою передбачена можливість виплати матдопомоги для вирішення соціально-побутових питань, матдопомоги для оздоровлення.

Як зазначено в ч. 1 ст. 53 Закону № 889, **за бездоганно-ефективну держслужбу та за особливі заслуги держслужбовцю належать такі види заохочень:**

- оголошення подяки;
- нагородження грамотою, почесною грамотою, іншими відомчими відзнаками держоргану;
- дострокове присвоєння рангу;
- представлення до нагородження урядовими відзнаками та урядовою нагородою (вітальний лист, подяка, почесна грамота);
- представлення до відзначення державними нагородами.

Тут також зауважимо, що держслужбовцю може бути виплачена матдопомога для вирішення соціально-побутових питань **один раз на рік у розмірі середньомісячної заробітної плати** на підставі особистої заяви (ч. 2 ст. 54 Закону № 889) відповідно до **Порядку надання державним службовцям матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань, затверджено постановою КМУ від 08.08.2016 року № 500.**

Тривалість робочого часу державного службовця становить *40 годин на тиждень*. Для державних службовців установлюється п'ятиденний робочий тиждень з двома вихідними днями.

Тривалість щорічної основної відпустки для держслужбовців становить **30 календарних днів** (ст. 57 Закону № 889). Присутній і матеріальний супровід такої відпустки. Так, при наданні щорічної основної відпустки держслужбовцю належить грошова допомога в розмірі середньомісячної

зарплати. Нагадаємо: згідно зі ст. 35 Закону № 3723 ця виплата іменувалася допомогою на оздоровлення, що надається в розмірі посадового окладу.

За кожний рік державної служби після досягнення 5-річного стажу державної служби державному службовцю надається один календарний день щорічної додаткової оплачуваної відпустки, але не більше як 15 календарних днів.» Отже, за наявності 5-річного стажу держслужби щорічна додаткова відпустка держслужбовця становить 1 календарний день. Далі за кожний рік держслужби йому додається ще по одному дню, доки тривалість щорічної додаткової відпустки досягне максимуму — 15 календарних днів. Зауважимо, що Порядок надання державним службовцям додаткових оплачуваних відпусток затверджений постановою КМУ від 06.04.2016 р. № 270.

Держслужбовця можуть відкликати з щорічної (основної або додаткової за стаж держслужби) відпустки (ч. 3 ст. 20 Закону № 3723, ст. 60 Закону № 889). На таке відкликання згода держслужбовця не потрібна. Проте, на відміну від попередньої версії законодавства про держслужбу, з 01.05.2016 р. при оформленні відкликання держслужбовця з щорічної відпустки слід керуватися спеціальним нормативним документом — Порядком відкликання державного службовця з щорічної відпустки, затвердженим постановою КМУ від 25.03.2016 р. № 230.

Частина невикористаної відпустки за погодженням з керівником державної служби надається державному службовцю у будь-який час відповідного року чи приєднується до відпустки в наступному році з відшкодуванням непередбачуваних витрат державного службовця у зв'язку з його відкликанням з відпустки.

Оперативний облік персоналу веде відділ кадрів на бланках типових форм, затверджених наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці». Первинну облікову документацію оперативного обліку персоналу відображено в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

ПЕРВИННА ОБЛІКОВА ДОКУМЕНТАЦІЯ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ПЕРСОНАЛУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Індекс	Назва документа
П-1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу
П-2	Особова картка працівника
П-3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки
П-4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)

Наказ про прийом на роботу застосовується для обліку прийнятих на роботу працівників, заповнюється в відділі кадрів. Проект наказу (розпорядження) про прийом на роботу працівника, якому встановлюють оклад візується у відповідній службі установи для підтвердження вакантної посади і окладу, що встановлюється за штатним розписом. Підписаний керівником установи наказ оголошується працівнику під розписку.

На підставі підписаного наказу про прийом на роботу в відділі кадрів заповнюється "**Особова картка**" (форма П-2) та здійснюються записи в трудову книжку. В бухгалтерії для обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат відкривають особовий рахунок чи аналогічний йому документ.

Наказ про переведення на іншу роботу (П-1) використовується для оформлення переводу працівника в інший цех чи підрозділ. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох примірниках: один для відділу кадрів, а другий передається в бухгалтерію. Цей наказ візує начальник відділу (цеху) попереднього і нового місця та підписує керівник установи. На зворотній стороні цієї форми робляться відмітки про нездані майново-матеріальні та інші цінності, що рахуються за працівником на попередньому місці роботи.

Наказ про надання відпустки (П-3) застосовується для оформлення щорічної чи інших видів відпусток. Заповнюється в двох примірниках: один для обліку в відділі кадрів, а інший - в бухгалтерію для нарахування відпускних. Наказ підписується керівником підрозділу та керівником установи.

Наказ про припинення трудового договору (контракту) (форма П-4) застосовується при звільненні працівників, заповнюється на всіх працівників, за винятком тих, які звільняються вищестоящим органом. Один примірник наказу залишається в відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію. На підставі даного наказу в бухгалтерії здійснюють розрахунок з працівником при звільненні.

При звільненні за особистим бажанням працівник оформляє заяву на лицьовій стороні форми.

Правильність розрахунку заробітної плати залежить від обліку відпрацьованого часу працівника.

Робочим часом вважається період (періоди, якщо між ними виникали розриви), коли працівник відповідно до трудового договору і правил внутрішнього розпорядку виконує свої трудові обов'язки. Основним джерелом інформації про використання робочого часу в бюджетних установах є дані табельного обліку. У разі потреби проводять «фотографії» робочого дня, хронометражні спостереження та інші заходи одночасного обстеження.

Робоча зміна - це тривалість робочого часу працівника на добу відповідно до графіка роботи. Наприклад, робочий день чергової учбового корпусу чи гуртожитку може бути 7 годин, але за графіком робоча зміна цих працівників може тривати 12 або 24 години. Робота по 12 чи 24 години залежить від фізіологічних можливостей людини та її потреби у відпочинку, тому зміни такої тривалості вводять після вивчення умов і характеру праці, а також за згодою профспілкового комітету у колективному договорі.

Норма робочого часу для окремих галузей та категорій працівників встановлюється нормативними актами. Так для працівників охорони здоров'я встановлені наступні норми робочого часу:

- 38,5 годин на тиждень для лікарів та фахівців з базовою та неповною вищою медичною освітою (середній медичний персонал), медичних

реєстраторів, дезінфекторів, за винятком тих, що працюють в шкідливих умовах, що працюють в лікарнях, профілакторіях, клініках, лабораторіях тощо;

- 33 години на тиждень для лікарів зайнятих виключно амбулаторним прийомом хворих;

- 40 годин на тиждень для керівників, провізорів, молодших медичних сестер тощо.

Норма навантаження вчителів старших класів - 18 годин педагогічної роботи на тиждень (720 годин на рік), вихователів дошкільних дитячих закладів - 36 годин на тиждень. Тривалість робочого дня дільничного лікаря, що працює у лікарні - 6,5 години, а лікаря, зайнятого тільки прийомом - 5,5 години. Лікар-стоматолог повинен прийняти протягом однієї години трьох пацієнтів і т.ін. Подібна практика нормування праці створює можливість не лише контролювати її кількість та якість, а й визначати нормативну потребу у працівниках відповідних професій та спеціальностей.

Норма робочого часу на обліковий період, як правило, місяць, планується в **Графіках роботи**. Вони призначені для планування роботи окремих працівників, що задіяні на роботі в нічний час, чергуванні тощо.

Графіки складаються за структурними підрозділами або за кожною посадою окремо, незалежно від того, хто обіймає цю посаду: лікар-терапевт, медсестра, санітарка, пост палатних медсестер стаціонару, чергова тощо.

Форми графіків складаються довільної форми і в них зазначається час початку і закінчення роботи за кожний конкретний день. Загальна кількість годин роботи у графіку за основною посадою має відповідати нормі робочого часу працівника у цьому місяці. *Графіки складають на місяць*, затверджуються керівником установи, узгоджуються з профкомом та доводяться до відома працівників не пізніше ніж за місяць до введення їх в дію. Фактично відпрацьований час цими працівниками враховується в **Табелі відпрацьованого робочого часу** окремо за основною роботою та за сумісництвом у нічний час та у святкові дні.

При цьому планувати кількість годин вище чи нижче норми не допускається.

Відповідно до КЗпП **понаднормова робота** допускається тільки у виняткових випадках і з дозволу профспілкового комітету. При цьому вона **не може перевищувати для кожного працівника 4 години протягом 2 днів і 120 годин на рік.**

Перерва на відпочинок та приймання їжі, тривалість якої не більше 2 годин регулюється правилами внутрішнього розпорядку установи.

Якщо за характером роботи працівник не може скористатися ним (наприклад, лікарі), то їм виділяється час для приймання їжі, який включається до робочого часу та оплачується.

Для окремих установ чи окремих працівників (наприклад, заклади охорона здоров'я), встановлений помісячний облік робочого часу з наданням вихідних у будь-який день тижня. При такому обліку переробка в окремі дні місяця може компенсуватися недоробкою в інші дні того ж місяця. А

кількість вихідних днів за Графіком повинна бути не меншою від числа календарних вихідних.

Табель використання робочого часу (ф. П-5) являє собою спеціальний іменний список працівників структурного підрозділу установи чи організації, призначений для фіксації інформації про використання робочого часу працівників в розрізі структурного підрозділу, табельного номеру посади за днями місяця.

Облік виходів на роботу й часу залишення її в таблиці використання робочого часу можна вести двома способами:

- відмічати всіх, хто вийшов, не вийшов на роботу, а також фіксувати запізнення, понаднормові години;
- реєструвати лише відхилення від нормального використання робочого часу (невиходу, запізнення, понаднормовані роботи).

Табель використання робочого часу (ф. П-5) відкривають щомісячно за 2-3 дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля використання робочого часу за минулий місяць із зазначенням прізвище, ім'я, по батькові, статтю, табельного номеру кожного працівника. У кінці місяця визначається загальна кількість відпрацьованих днів і годин та кількість днів неявок з окремих причин із записом їх у відповідній графі. При цьому оплачувані дні неявок, дозволені законом (відрядження, виконання державних обов'язків та ін.), включають до загального підсумку відпрацьованих днів і окремо не показують. Підписують табель відповідальний працівник та керівник структурного підрозділу, після чого його здають до бухгалтерії.

В бюджетних установах є працівники, що займаються ремонтними роботами або ж такими, обсяг яких можна виміряти і оплата праці залежить від обсягу виконаних робіт. Це зокрема слюсарі по ремонту, працівники молочних кухонь, зубопротезних відділень. Для них основним документом по нарахуванню заробітної плати є **Наряд на відрядну роботу (ф. П-10)**. Він випикується на працівника чи на бригаду на одну зміну чи на більш тривалий період залежно від характеру роботи.

Зарплата водіям службових автомашин нараховується на підставі "Табеля обліку відпрацьованого часу".

Відпустки оплачуються на підставі наказу керівника або ж затвердженого ним Списку про надання відпусток працівникам установи.

Допомога по тимчасовій втраті працездатності нараховується на підставі належне оформленого лікарняного листка, що надається державною лікарняною установою.

2. Облік нарахування заробітної плати праці працівників бюджетних установ

Для нарахування заробітної плати працівникам з **погодинною оплатою праці** необхідні відомості про посадові оклади (*штатний розпис*), присвоєні розряди (*накази (розпорядження)*), *годинні тарифні ставки (тарифну сітку)*,

а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць). Нараховують заробітну плату раз на місяць.

Крім первинних документів, для розрахунків заробітної плати потрібно враховувати нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати в бюджетних установах різних профілів. З метою впорядкування оплати праці працівників бюджетних установ, а також створення механізму підтримання на постійному рівні оптимальних міжгалузевих співвідношень в оплаті праці постановою КМУ «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 20.08.2002 р. № 1298 (далі — постанова № 1298) було затверджено:

- єдину тарифну сітку розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників;

- схеми тарифних розрядів посад працівників всіх бюджетних установ;
- ставки погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки.

Нещодавно на всю країну прогрімилі постанова № 1013, якою з 1 грудня 2015 року було підвищено:

- посадові оклади працівників, що розраховуються за Єдиною тарифною сіткою (крім 1 — 3-го тарифних розрядів);

- на 25 % — посадові оклади керівних працівників, спеціалістів і службовців в органах виконавчої влади, місцевого самоврядування, прокуратури та інших органах;

- на 10 % — посадові оклади окремих працівників (працівників державних нотаріальних контор і нотаріальних архівів, Центру адаптації державної служби до стандартів Європейського Союзу та його регіональних відділень, Національної школи суддів України, Координаційного центру з надання правової допомоги та його територіальних відділень).

Посадові оклади (тарифні ставки, ставки заробітної плати) працівників підвищуються відповідно до збільшення розміру посадового окладу працівника 1 тарифного розряду Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 30 серпня 2002 р. № 1298, з встановленням з 1 грудня 2015 р. у штатному розписі посадових окладів (тарифних ставок, ставок заробітної плати) працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери у таких розмірах 1 тарифного розряду — 1378 гривень;

- 2 тарифного розряду — 1383 гривні;
- 3 тарифного розряду — 1393 гривні;
- 4 тарифного розряду — 1414 гривень;
- 5 тарифного розряду — 1514 гривень;
- 6 тарифного розряду — 1614 гривень;
- 7 тарифного розряду — 1714 гривень;
- 8 тарифного розряду — 1825 гривень;
- 9 тарифного розряду — 1925 гривень;

- 10 тарифного розряду — 2026 гривень;
- 11 тарифного розряду — 2193 гривні;
- 12 тарифного розряду — 2360 гривень;
- 13 тарифного розряду — 2527 гривень;
- 14 тарифного розряду — 2693 гривні;
- 15 тарифного розряду — 2872 гривні;
- 16 тарифного розряду — 3105 гривень;
- 17 тарифного розряду — 3339 гривень;
- 18 тарифного розряду — 3573 гривні;
- 19 тарифного розряду — 3806 гривень;
- 20 тарифного розряду — 4051 гривня;
- 21 тарифного розряду — 4285 гривень;
- 22 тарифного розряду — 4519 гривень;
- 23 тарифного розряду — 4753 гривні;
- 24 тарифного розряду — 4853 гривні;
- 25 тарифного розряду — 5020 гривень;

Тарифна ставка — це розмір заробітної плати за одиницю часу. Існують годинні, денні та місячні тарифні ставки. У бюджетних установах застосовуються *переважно місячні тарифні ставки заробітної плати, які називаються посадовими окладами.*

Формула розрахунку тарифної ставки (посадового окладу):

$$T_c = \text{Мінімальна } T_c \times T_k,$$

де Мінімальна T_c — тарифна ставка працівника 1 тарифного розряду;

T_k — тарифний коефіцієнт, що застосовують до відповідного тарифного розряду.

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.

Законом України «Про Державний бюджет України» посадові оклади (тарифні ставки) року устанавлювалися в такому порядку:

- для працівників, у яких посадові оклади менші, ніж розмір мінімальної заробітної плати, посадові оклади (тарифні ставки) у штатних розписах устанавлювалися на рівні мінімальної заробітної плати;
- для інших працівників посадові оклади розраховуються виходячи з розміру посадового окладу (тарифної ставки) працівника першого тарифного розряду.

Для робітників, спільних для всіх бюджетних установ та організацій, устанавлено місячні оклади залежно від рівня кваліфікації роботи:

- проста некваліфікована або допоміжна робота (1 — 2 розряд);
- малокваліфікована робота (1 — 3 розряд);
- кваліфікована (складна робота) (2 — 5 розряд);
- висококваліфікована (особливо складна та відповідальна) робота (3 — 8 розряд).

Для окремих працівників бюджетної сфери, для яких постановою № 1298 не визначено тарифних розрядів, посадові оклади (ставки заробітної плати) встановлюються в наступних розмірах:

- проректорам, заступникам керівників бюджетних установ, закладів та організацій, заступникам керівників структурних підрозділів цих установ, закладів та організацій встановлюються на 5-15 % нижче ніж посадовий оклад відповідного керівника;

- головних бухгалтерів - на 10-30 % нижче ніж посадовий оклад відповідного керівника;

- помічників керівників - на 30-40 % нижче ніж посадовий оклад відповідного керівника.

Крім того працівники бюджетних установ мають право отримувати матеріальну допомогу, в тому числі на оздоровлення, в сумі не більше ніж один посадовий оклад на рік, крім матеріальної допомоги на поховання. Також керівники бюджетних установ мають право преміювати працівників у межах фонду оплати праці.

Місячна заробітна плата працівників бюджетних установ може перевищувати посадовий оклад за рахунок надбавок і доплат, різних за своєю економічною сутністю та розмірами.

Надбавки працівникам:

а) у розмірі до 50 відсотків посадового окладу (ставки заробітної плати, тарифної ставки):

- за високі досягнення у праці;
- за виконання особливо важливої роботи (на строк її виконання);
- за складність, напруженість у роботі.

Граничний розмір зазначених надбавок для одного працівника не повинен перевищувати 50 відсотків посадового окладу. Таке обмеження не поширюється на працівників національних закладів (установ).

У разі несвоєчасного виконання завдань, погіршення якості роботи і порушення трудової дисципліни зазначені надбавки скасовуються або зменшуються;

б) за почесні звання України, СРСР, союзних республік СРСР "народний" - у розмірі 40 відсотків, "заслужений" - 20 відсотків посадового окладу (ставки заробітної плати);

в) за спортивні звання "заслужений тренер", "заслужений майстер спорту" - у розмірі 20 відсотків, "майстер спорту міжнародного класу" - 15 відсотків, "майстер спорту" - 10 відсотків посадового окладу (ставки заробітної плати).

Надбавки за почесні та спортивні звання встановлюються працівникам, якщо їх діяльність за профілем збігається з наявним почесним або спортивним званням. За наявності двох або більше звань надбавки встановлюються за одним (вищим) званням. Відповідність почесного або спортивного звання профілю діяльності працівника на займаній посаді визначається керівником установи, закладу або організації;

г) *за знання та використання в роботі іноземної мови*: однієї європейської - 10, однієї східної, угро-фінської або африканської - 15, двох і більше мов - 25 відсотків посадового окладу (ставки заробітної плати).

Надбавка не встановлюється працівникам, для яких вимогами для зайняття посади передбачено знання іноземної мови, що підтверджено відповідним документом;

Доплати працівникам:

а) *у розмірі до 50 відсотків посадового окладу (тарифної ставки)*:

- за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників;

- за суміщення професій (посад);

- за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт.

Зазначені види доплат не встановлюються керівникам бюджетних установ, закладів та організацій, їх заступникам, керівникам структурних підрозділів цих установ, закладів та організацій, їх заступникам;

б) *у розмірі до 40 відсотків годинної тарифної ставки (посадового окладу) за роботу в нічний час*, якщо вищий розмір не визначено законодавством, за кожну годину роботи з 10 години вечора до 6 години ранку;

в) *за вчене звання*:

професора - у граничному розмірі 33 відсотки посадового окладу (ставки заробітної плати);

доцента, старшого наукового співробітника - у граничному розмірі 25 відсотків посадового окладу (ставки заробітної плати);

Зазначена доплата встановлюється працівникам, якщо їх діяльність за профілем збігається з наявним вченим званням. За наявності у зазначених працівників двох або більше вчених звань доплата встановлюється за одним (вищим) званням;

г) *за науковий ступінь*:

доктора наук - у граничному розмірі 25 відсотків посадового окладу (ставки заробітної плати);

кандидата наук - у граничному розмірі 15 відсотків посадового окладу (ставки заробітної плати).

Зазначені доплати встановлюються працівникам, якщо їх діяльність за профілем збігається з наявним науковим ступенем. За наявності у працівників двох наукових ступенів доплата встановлюється за одним (вищим) науковим ступенем.

Відповідність вченого звання та наукового ступеня профілю діяльності працівника на займаній посаді визначається керівником установи, закладу або організації.

Документи, що засвідчують наявність наукового ступеня та вченого звання, повинні відповідати нормам та вимогам, передбаченим законодавством;

г) за використання в роботі дезінфікувальних засобів, а також працівникам, які зайняті прибиранням туалетів, - у розмірі 10 відсотків посадового (місячного) окладу;

4) водіям автотранспортних засобів:

надбавки за класність водіям II класу - 10 відсотків, водіям I класу - 25 відсотків установленої тарифної ставки за відпрацьований час;

доплати за ненормований робочий день - у розмірі 25 відсотків тарифної ставки за відпрацьований час

Згідно з Постановою № 1298 міністерствами й іншими центральними органами виконавчої влади розроблені та затверджені за погодженням з Міністерством соціальної політики України конкретні умови оплати праці та розміри посадових окладів (ставок заробітної плати підвідомчих бюджетних установ, закладів та організацій за ЄТС з урахуванням складності, відповідальності та специфіки їхньої роботи.

Зокрема, вони затверджені для працівників:

- **освіти** — наказом Міністерства освіти і науки «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» від 26.09.2005 р. № 557 (далі — Наказ № 557);

- **охорони здоров'я** — Умовами оплати праці, затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики України та Міністерства охорони здоров'я України «Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення» від 05.10.2005 р. № 308/519 (далі — Умови № 308/519);

- **культури** — наказом Міністерства культури і туризму України «Про впорядкування умов оплати праці працівників культури на основі Єдиної тарифної сітки» від 18.10.2005 р. № 745 (далі — Наказ № 745);

- **фізкультури і спорту** — наказом Міністерства України у справах сім'ї, молоді та спорту «Про впорядкування умов оплати праці працівників бюджетних установ, закладів та організацій сфери фізичної культури та спорту» від 23.09.2005 р. № 2097 (далі — Наказ № 2097) тощо.

Тобто заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та діяльності установи, і максимальним розміром не обмежується.

Розмір ставок заробітної плати (посадових окладів), а також надбавок до них у деяких галузях бюджетної сфери (освіта, охорона здоров'я, культура тощо) визначається на підставі щорічної тарифікації, яку здійснює постійна тарифікаційна комісія (за станом на 1 вересня в установах освіти і на 1 січня — в установах охорони здоров'я та бібліотечної мережі). Результати роботи комісія подає у вигляді тарифікаційних списків, які підписують усі члени тарифікаційної комісії та затверджує керівник установи вищого рівня.

Тарифні списки — єдині документи, що визначають розміри посадових місячних окладів, тарифних ставок і надбавок окремих працівників. Установлена за тарифікацією та зафіксована в тарифікаційних списках ставка заробітної плати виплачується працівникам щомісячно

незалежно від кількості тижнів і робочих днів у різні місяці року. Установлена за тарифікацією та зафіксована в тарифікаційних списках ставка заробітної плати виплачується працівникам щомісячно незалежно від кількості тижнів і робочих днів у різні місяці року.

Крім основної роботи, працівникам бюджетних установ дозволено працювати за сумісництвом. Сумісництвом вважається виконання працівником, крім своєї основної, іншої регулярно оплачуваної роботи на засадах трудового договору у вільний від основної роботи час у тій чи іншій установі, організації. Порядок оплати сумісництва регламентується Постановою КМУ «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій» від 03.04.1993 р. № 245 із доповненнями та Положенням про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій, затвердженим наказом Мінпраці України, Мінюстом України та МФУ 25.06.1993 р. № 43.

Склад заробітної плати державних службовців відображено на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Склад заробітної плати державних службовців

Схема нарахування заробітної плати за відпрацьований час:

Заробітна плата = Кількість відпрацьованого х Кваліфікація працівника
 працівника часу (годин/ днів) (годинна/ денна тарифна ставка)

Схема нарахування заробітної плати при прямій відрядній оплати праці

Заробіток = Кількість виробленої придатної продукції х Розцінка,
 працівника (деталей, операцій).

Згідно зі ст. 2 Закону про оплату праці фонд оплати праці **складається з трьох частин:**

- фонд основної заробітної плати;
- фонд додаткової заробітної плати;
- фонд інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Склад кожної із зазначених частин визначається Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5.

Фонд основної заробітної плати включає нарахування винагороди за виконану роботу на підставі встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування). Основна заробітна плата встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Фонд додаткової заробітної плати включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій. Розмір і порядок доплат обов'язкового характеру визначаються галузевими інструкціями з оплати праці. Розмір цих доплат зазначають у тарифікаційному списку працівників, штатному розписі.

Фонд інших заохочувальних і компенсаційних виплат включає винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні й інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Із зарплати працівників здійснюють такі утримання:

1. Обов'язкові, тобто, такі, що утримуються без згоди працівника:

- податок з доходів фізичних осіб;
- ВЗ;
- – по виконавчих документах суду;
- – за рішенням адміністрації (накази про утримання за різні порушення чи ін.).

2. Необов'язкові, тобто, такі, що утримуються тільки за згодою працівника (його заяви):

- профспілкові внески;
- за товари одержані в кредит;
- за отриманими позиками;
- за комунальні послуги;
- на вкладні рахунки тощо.

Законом України від 24.12.2015 р. № 909-VIII внесено зміни до статей 4, 7, 8 Закону « Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI відповідно до яких з 01 січня 2016 року скасовано утримання ЄСВ з доходів фізичних осіб, тобто ані 3,6%, ані 2% з заробітної плати відтепер не утримується.

Військовий збір

Військовий збір залишився без змін та протягом 2016 року повинен утримуватися в розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань. Виняток становить допомога по вагітності та пологах. З неї військовий збір не утримується.

Податок на доходи фізичних осіб

Нагадаємо, що в минулому році з доходу, який не перевищував десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, утримувався податок на доходи фізичних осіб за ставкою 15%, та за ставкою 20 %, — з більшої суми доходу. З 1 січня 2016 року незалежно від суми нарахованої заробітної плати застосовується єдина ставка ПДФО, розмір якої становить 18%.

Податкова соціальна пільга 2016

Протягом останніх років українці чекали підвищення розміру податкової соціальної пільги до 100% розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, але ЗУ № 909-VIII були внесені зміни до п.п. 169.1.1 ПКУ, в якому затверджено розмір ПСП на рівні 50% прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня поточного року. В 2016 році звичайний розмір податкової соціальної пільги становитиме 689 грн., звичайний розмір податкової соціальної пільги на дітей становитиме 689 грн.* кількість дітей, віком до 18 років, 150 % ПСП — 1033,50 грн., 150 % ПСП на дітей становитиме * кількість дітей, віком до 18 років; 200 % ПСП — 1378,00 грн.

Залишився без змін п.п.169.4.1. ПКУ, яким визначається розмір заробітної плати до якої застосовується податкова соціальна пільга. Нагадаємо, ПСП застосовується до доходу, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатних осіб, діючого на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень. Тобто протягом 2016 року в разі, якщо розмір доходу особи не перевищує 1930 грн., існує можливість застосовувати ПСП. При цьому слід мати на увазі, що граничний дохід, який дає право на застосування ПСП на дітей одному з батьків, визначається кратно кількості дітей. У 2016 році він становитиме 1930 грн. * кількість дітей.

Максимальна величина бази нарахування ЄСВ. З 1 січня 2016 року максимальна величина бази нарахування ЄСВ на місяць становить 25 розмірів ПМ для працездатної особи, установлені законом. Січень — квітень – 34450, Травень — листопад – 36250, Грудень – 38750 грн.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

- у розмірі, що дорівнює **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;

- у розмірі, що дорівнює **150 відсоткам** суми пільги, для такого платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) 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;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом "б" підпункту 169.1.4 цього пункту;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", крім осіб, визначених у підпункті "б" підпункту 169.1.4 цього пункту;

- у розмірі, що дорівнює **200 відсоткам** суми пільги, для такого платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу";

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованого платнику податку місячного доходу у вигляді заробітної плати тільки за одним місцем його нарахування (виплати). Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги (далі - заява про застосування пільги).

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують

таке право. Роботодавець відображає у податковій звітності всі випадки застосування або незастосування податкової соціальної пільги згідно з отриманими від платників податку заявами про застосування пільги, а також заявами про відмову від такої пільги.

Перелік таких документів та порядок їх подання визначає Кабінет Міністрів України.

Податкова соціальна пільга не може бути застосована до:

доходів платника податку, інших ніж заробітна плата;

заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету;

доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Нарахування на заробітну плату у 2016 році

З 1 січня 2016 року встановлена єдина ставка нарахування **ЄСВ, розмір якої дорівнює 22% від нарахованого доходу**. Ставка застосовується для всіх видів заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності та по вагітності та пологах. Виняток становить заробітна плата, яка нараховується працівникам-інвалідам. Для них ставка залишилася без змін на рівні 8,41%.

Слід зазначити, що законодавці збільшили розмір **максимальної величини бази нарахування єдиного внеску**. Відтепер вона дорівнює двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом, що з 01.01.2016 року дорівнює 34450 грн.

Частиною 5 статті 8 ЗУ 2240-VI зі змінами від 01.01.2016 р. передбачено, що в разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, та ставки єдиного внеску. Тобто, якщо з якихось причин працівнику нараховано заробітну плату в розмірі нижче ніж мінімальний, роботодавець повинен обов'язково сплатити ЄСВ в розмірі

1378 грн. *22% = 303,16 грн.

Ця норма закону не стосується працівників-інвалідів та осіб, що працюють за сумісництвом.

Витрати на заробітну плату штатного та нештатного складу відображаються по коду КЕКВ 1111 "Заробітна плата".

Для узагальнення інформації про розрахунки з працівниками по заробітній платі призначений пасивний рахунок 661 "Розрахунки по оплаті платі". По кредиту цього рахунку відображаються суми нарахованої заробітної плати, допомоги по тимчасовій непрацездатності за перші 5 днів, премії, матеріальні допомоги за рахунок фонду оплати праці тощо. По дебету цього рахунку відображаються утримання із зарплати, її виплата, а також сума зарплати, що не отримана в строк і віднесена на рахунок "Депоненти".

До рахунку 661 відкривається ряд субрахунків, на яких відображаються операції пов'язані з оплатою праці:

- 662 «Розрахунки з стипендіатами»
 663 "Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит";
 664 "Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках";
 665 "Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за добровільним страхуванням";
 666 "Розрахунки з членами профспілок по безготівкових перерахуваннях сум членських профспілкових внесків";
 667 "Розрахунки з працівниками за позиками банків";
 668 "Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання";
 669 "Інші розрахунки за виконані роботи".

На субрахунку 669 обліковуються розрахунки по сумах отриманих гонорарів, що виплачуються нештатним працівникам (композиторам, артистам, авторам) за роботи і виступи по договорах чи разових роботах. По кредиту його відображається нарахування суми, а по дебету - утримання та виплата.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі ведеться по кожній особі. Для цього в бухгалтерії при прийманні на роботу на кожного працівника відкривається **картка-довідка ф. 417 (особовий рахунок)**. На лицьовій стороні вказуються всі дані про працівника: П.І.Б., посада, професія, розмір окладу, рік народження, пільги та інше. Щомісяця в картках записується сума нарахованої зарплати, утримань із неї, суми до видачі.

Нарахування зарплати працівникам здійснюється на основі наказів про прийняття на роботу, переміщення, надання відпустки, звільнення, табелів обліку відпрацьованого часу та інших первинних документів.

Нарахування зарплати здійснюється один раз на місяць і відображається в обліку в останній день місяця. За першу половину місяця може видаватись аванс в розмірі 50% місячної зарплати за вирахуванням податків, що підлягають утриманню. Виплата авансу здійснюється по **Платіжній відомості ф. № П-53**.

Кореспонденцію рахунків з обліку нарахування заробітної плати відображено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Кореспонденція рахунків з обліку нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нарахована заробітна плата, доплати, премії, відпускні за рахунок загального фонду	801, 802	661
2	Нарахована зарплата, премії, доплати за рахунок спеціального фонду	811–813	661
3	Нараховано по лікарняному листку за перші 5 днів непрацездатності	801, 802, 811–813	661
4	Нарахована суму гонорару	801, 802, 811	669
5	Нараховано допомогу за рахунок фонду соціально-го	652	661

	страхування (починаючи з 6 дня хвороби)		
6	Утримання із нарахованої зарплати:		
6.1	податок з доходів фізичних осіб	661	641
6.2	ЄСВ	661	651
6.3	ВЗ	661	641
6.4	утримані профспілкові внески	661	666
6.5	утримано за виконавчими документами	661	668
6.6	утримано за договорами добровільного страхування	661	665
7	Нараховано на заробітну плату ЄСВ за рахунок коштів роботодавця	801,802, 811-813	651
8	Виплачена зарплата з каси	661	301
8.1	Перерахована на картрахунки працівників	661	321, 311, 323, 313

Працівники бюджетних установ мають право на **щорічну відпустку** відповідно до Закону України "Про відпустки". Відпустка надається на підставі наказу керівника. Обчислення середньої зарплати працівникам для оплати відпусток проводиться згідно з Порядком № 100. Відпускні нараховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед відпусткою 12 календарних місяців або за менший фактично відпрацьований час на відповідну кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством). Одержаний результат множать на кількість календарних днів відпустки.

Черговість надання відпусток визначається **графіком відпусток**, який затверджується роботодавцем за погодженням з виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником) (ст. 79 КЗпП та ст. 10 Закону).

Складання графіка відпусток здійснюється в такому порядку:

1. З'ясування волевиявлення працівника щодо періоду надання відпустки у поточному році.

2. Узгодження графіка відпусток та створення зведеного графіка відпусток.

3. Погодження графіка відпусток з виборним органом первинної профорганізації (профспілковим представником).

4. Затвердження графіка відпусток роботодавцем - керівником підприємства.

На сьогодні законодавством України не передбачено типової/примірної форми графіка відпусток та не встановлено строк затвердження графіків надання відпусток. Тому кожне підприємство має право скласти його у довільній формі або розробити власну форму графіка відпусток.

Сьогодні продовжують діяти Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для робітників та службовців підприємств, установ, організацій, затверджені постановою Держкомпраці СРСР від 20.07.1984 року № 213 (далі — Типові правила). Пункт 20 Типових правил передбачає, що графіки відпусток складаються на кожний робочий рік не пізніше 5 січня. Проте не

буде порушенням, якщо скласти і затвердити графік відпусток в інший термін, обумовивши це у колективному договорі підприємства.

Зазвичай, **графік відпусток містить наступні реквізити:** № п/п; П.І.Б працівника; посада, професія; вид відпустки; кількість календарних днів відпустки; дата надання відпустки за планом; підпис працівника.

У графіках відпусток зазвичай не встановлюється конкретна дата початку відпустки, а визначається місяць початку використання відпустки або два місяці: місяць початку відпустки і місяць її закінчення. Побажання працівників щодо термінів відпусток можуть бути оформлені у вигляді заяв чи зазначені в опитувальних листах. Тому у графіку надання відпусток може бути зазначено місяць, або - конкретну дату. До графіка відпусток варто включати не лише щорічні, а й інші оплачувані додаткові відпустки (в т.ч. додаткові відпустки самотніми матерями та особам, які мають дітей), що надаються протягом календарного року, а також дні відпустки, невикористані працівником у минулому році. При складанні графіка відпусток враховуються інтереси виробництва, особисті інтереси працівників та наявність можливостей для відпочинку.

Також повинен враховуватися ряд категорій працівників, яким надається право на одержання відпустки за їх бажанням у зручний для них час, а саме:

- 1) особам віком до вісімнадцяти років;
- 2) інвалідам;
- 3) жінкам перед відпусткою у зв'язку з вагітністю та пологами або після неї;
- 4) жінкам, які мають двох і більше дітей віком до 15 років або дитину-інваліда;
- 5) самотній матері (батьку), які виховують дитину без батька (матері); опікунам, піклувальникам або іншим самотнім особам, які фактично виховують одного або більше дітей віком до 15 років за відсутності батьків;
- 6) дружинам (чоловікам) військовослужбовців;
- 7) ветеранам праці та особам, які мають особливі трудові заслуги перед Батьківщиною;
- 8) ветеранам війни, особам, які мають особливі заслуги перед Батьківщиною, а також особам, на яких поширюється чинність Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";
- 9) батькам - вихователям дитячих будинків сімейного типу;
- 10) в інших випадках, передбачених законодавством, колективним або трудовим договором.

Графіки відпусток повинні доводитися до відома всіх працівників під підпис. Найзручніша форма доведення їх до відома - це вивішування їх для загального ознайомлення в приміщеннях підприємств та їх структурних підрозділів.

Працівники установи, що застраховані на випадок тимчасової втрати працездатності в Фонді соціального страхування мають право на грошову компенсацію за дні тимчасової непрацездатності у зв'язку з хворобою.

Підставою для нарахування допомоги є **лікарняний листок**, що оформлений та виданий:

- лікуючим лікарем державних і комунальних закладів охорони здоров'я;
- лікуючим лікарем стаціонарів протезно-ортопедичних установ системи Міністерства праці та соціальної політики України;
- лікуючим лікарем туберкульозних санаторіїв;
- фельдшером у місцевостях, де відсутній лікар, а також на плаваючих судах.

Наданий в установу листок непрацездатності повинен бути розглянутий комісією по соціальному страхуванню не пізніше 10 днів з дня його надходження. Рішення комісії оформляється протоколом засідання про призначення допомоги.

Виплати за листками непрацездатності оплачуються за перші 5 днів непрацездатності — за рахунок установи (видатки відносяться за КЕКВ 1111), а за інші дні, починаючи з шостого, — за рахунок фонду соціального страхування (видатки за КЕКВ 1120).

Нагадуємо, що з 4 липня 2015 року змінено порядок розрахунку лікарняних та декретних виплат працівникам, про це йдеться в постанові Кабінету міністрів України від 26 червня 2015 № 439, опублікованому в газеті "Урядовий кур'єр" від 04.07.2015 № 119. Документом викладається в новій редакції Порядок обчислення середньої заробітної плати(доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат по загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню.

Отже **розрахуємо лікарняні:**

Крок 1.

Розрахуйте середньоденну зарплату ($ZП_{СЕРЕД}$):

$ZП_{СЕРЕД} = ZП / (КД_{ТВ} - КД_{ПП})$, де

$ZП$ – нарахована за розрахунковий період (12 календарних місяців) зарплата, з якої сплачено ЄСВ (з урахуванням пункту 29). **Не враховується у розрахунку лікарняні та декретні.** Хоча ці виплати й обкладаються ЄСВ, вони нараховані за дні, не відпрацьовані застрахованою особою з поважної з позиції Порядку №1266 причини;

$КД_{ТВ}$ – календарні дні зайнятості (період перебування у трудових відносинах) у розрахунковому періоді;

$КД_{ПП}$ – календарні дні, не відпрацьовані з поважних причин. Місяці розрахункового періоду (з 1-го до 1-го числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду.

Поважні причини, які впливають на зменшення розрахункового періоду

В календарних днях:

1. лікарняні,
2. відпустка по вагітності та пологах,
3. відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку
4. Відпустка без збереження зар.плати

Важливо!

1. Згідно з п. 32 Порядку № 1266 середню зарплату для розрахунку декретних та лікарняних роботодавців обчислює на підставі відомостей, які включаються до звіту за формою № Д4, який щомісячно подає до органу ДФС.

2. Святкові і не робочі дні **не виключаються** з розрахункового періоду.

3. Разові премії та матеріальні допомоги, з яких утримуються внески включаються у повному обсязі до розрахунку

Зверніть увагу! Дія обмеження (п. 4 Порядок №1266) : показник ЗП_{СЕРЕД} не може перевищувати **МВБН: 34450**, де

МВБН – максимальна величина бази нарахування ЄСВ в останньому місяці розрахункового періоду.

Крок 2.

Визначте денну виплату виходячи з розміру страхового стажу (тільки для звичайних лікарняних):

$ДВ = ЗП_{СЕРЕД} * \%оплати$, де

%оплати – це відсоток середньої зарплати (доходу) залежно від страхового стажу для нарахування виплат з тимчасової непрацездатності.

Важливо!

1. Починаючи з 04.07.2015 року процентовка оплати **всіх** днів хвороби (як перших 5, так і починаючи з 6-го дня) однакова і становить: 50% - за страхового стажу до 3-х років; 60% - від 3-х до 5 років; 70% від 5-8 років; 100% - понад 8 років, а також деяким категоріям незалежно від розміру страхового стажу згідно з пунктом 5 частини 1 статті 24 Закону про соцстрахування (чорнобильці 1-3 категорії, донори, учасники бойових дій та інші).

2. Дні відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами (декретні) оплачують у розмірі 100% середнього заробітку незалежно від розміру страхового стажу, тому тут

$ДВ = ЗП_{СЕРЕД}$.

Крок 3.

Розрахуйте суму виплати (В) за період непрацездатності:

$В = ДВ * К_{ДОПЛАТА}$, де

К_{ДОПЛАТА} – кількість **календарних** днів, які підлягають оплаті:

- для **хвороби** – календарні дні, що припадають на період тимчасової непрацездатності згідно з листком непрацездатності;

- для відпустки у зв'язку з **вагітністю та пологами** - календарні дні такої відпустки згідно з листком непрацездатності.

Святкові і неробочі дні також враховуються під час підрахунку календарних днів тимчасової непрацездатності.

Увага! Дія обмеження (п. 2 Порядку №1266):

- для лікарняних: показник **В** у розрахунку на місяць не може перевищувати **МВБН**;

- для допомоги по вагітності та пологах: показник **В** у розрахунку на місяць не може перевищувати **МВБН** і не може бути меншим, ніж розмір мінімальної зарплати, встановлений на час настання страхового випадку.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» **заробітна плата виплачується працівникам регулярно** в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів — представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні. Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів — представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Виплата заробітної плати може проводитись в готівковій (через касу установи) та безготівковій (банківські платіжні картки) формах.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром або за видатковими касовими ордерами т. ф. КО-2 на кожного одержувача чи за видатковими відомостями на виплату грошей. На титульній сторінці видаткової відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки і суми (гривень — словами, копійок — цифрами).

У централізованих бухгалтеріях, що обслуговують бюджетні установи, на загальну суму готівки, виданої для виплат, пов'язаних з оплатою праці, складається один видатковий касовий ордер т. ф. КО-2, дата і номер якого проставляються на кожній видатковій відомості.

Заробітна плата видається з каси в триденний термін, по закінченні якого відомість на виплату грошей закривається. У ній навпроти прізвищ працівників, які не отримали заробітну плату, касир ставить штамп чи робить напис від руки «Депоновано» і складає реєстр депонованих сум. У кінці відомості касир робить напис про фактично виплачену суму заробітної плати та суму, яка підлягає депонуванню, звіряє ці суми з загальним підсумком відомості та підписує її. Сума невиданої заробітної плати повертається на реєстраційний рахунок наступного дня після закінчення терміну виплати заробітної плати.

Депонована заробітна плата — це готівкові кошти, що одержані установою для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачені в

установлений строк окремим фізичним особам. Депонована заробітна плата видається за видатковими касовими ордерами чи депонентськими картками.

Для обліку депонованої зарплати призначений рахунок 671 «Розрахунки з депонентами». Ці суми оформляються на підставі платіжної відомості, до якої касир оформляє Реєстр депонованих сум. Суми депонованої зарплати здаються на реєстраційні рахунки в Держказ начействі, з яких перераховуються на депозитні та обліковуються до моменту їх отримання. Депонована зарплата виплачується працівнику на його вимогу. Листом Держказначейства № 11338 від 23.12.2005 року встановлено, що депонована зарплата та стипендія перераховується на окремий рахунок відкритий в органах держказначейства для обліку депонентських сум. При необхідності їх виплатити, вони отримуються в касу для виплати. Не затребувані суми обліковуються на цих рахунках установою три роки. Після цього терміну перераховуються до бюджету. Депонентська заборгованість, по якій пройшло 3 роки і вона не затребувана вважається простроченою. Прострочена заборгованість перераховується в доход бюджету. Аналітичний облік депонентів ведеться по кожній особі в «Книзі аналітичного обліку депонованої зарплати» (ф. № 441).

За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок власника або уповноваженого ним органу.

З метою зменшення витрат, пов'язаних з отриманням готівки в банківських установах, а також здешевлення банківських кредитів у бюджетних установах на виконання постанови КМУ «Про удосконалення механізму виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ та державної соціальної допомоги» від 22.04.2005 № 318 у бюджетних установах виплату заробітної плати працівникам в основному здійснюють через банкомати, використовуючи насамперед дебетові пластикові картки.

Для застосування у своїй діяльності зарплатний картковий проект бюджетна установа укладає з банком договір про розрахунково- касове обслуговування про видачу заробітної плати з використанням пластикових карток, на основі якого банк відкриває на ім'я бюджетної установи синтетичний рахунок, призначений для перерахування сум заробітної плати працівникам.

Згідно з укладеним договором кожному працівникові установи в банку-емітенті відкривається індивідуальний картковий рахунок і видається банківська картка, за допомогою якої можна отримувати заробітну плату та інші виплати в будь-який час за місцезнаходженням банкомату, а також розплачуватися за товари й послуги в торговельно-сервісній мережі.

При цьому в узгоджені з банком терміни бюджетна установа передає до банку зведену відомість сум заробітної плати та інших виплат (із зазначенням в ній табельних номерів, прізвищ, імен, по- батькові і сум до видачі) для зарахування на карткові рахунки своїх працівників. Зведена відомість формується в електронному вигляді. Банк у свою чергу, виконує

зобов'язання по зарахуванню заробітної платні на індивідуальні карткові рахунки працівників бюджетної установи.

Для цього грошові кошти перераховуються на окремий синтетичний рахунок бюджетної установи, який призначено для виплати заробітної плати працівникам, і надається платіжна відомість для розподілу суми нарахованої заробітної плати на індивідуальні карткові рахунки працівників.

Сума заробітної плати, що належить до виплати працівникам, перераховується платіжним дорученням на транзитний рахунок банку — з одночасним поданням реєстру зарахування на індивідуальні карткові рахунки співробітників установи.

Кореспонденцію рахунків з обліку операцій, пов'язаних з виплатою заробітної плати з використанням банківських пластикових карток відображено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Кореспонденція рахунків з обліку операцій, пов'язаних з виплатою заробітної плати з використанням банківських пластикових карток

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено витрати установи на придбання пластикових карток	801, 802, 811	675
2	Перераховану банку за виготовлення пластикових карток	675	321, 323
3	Зараховано на індивідуальні карттрахунки належну на видання заробітну плату	661	321, 323

При виплаті заробітної плати з використанням пластикових карток заборгованість бюджетних установ перед працівниками (кредит субрахунку 661) закривається в момент перерахування через бюджетну установу на відповідний рахунок у банку, а не в момент фактичного отримання працівниками заробітку на руки (як це відбувається у разі виплати заробітної плати через касу). Тобто перерахувавши до банку грошові кошти на виплату заробітної плати, бюджетна установа вважається такою, що виконала свої зобов'язання щодо її виплати.

Синтетичний облік виплати заробітної плати відображається в щомісячних накопичувальних відомостях ведення бухгалтерського обліку, а саме:

- через касу у меморіальному ордері 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» т. ф. 380 (бюджет);
- через банк у меморіальних ордерах 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 381 (бюджет) — за рахунок коштів загального фонду та 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» т. ф. 382 (бюджет) — за рахунок коштів спеціального фонду.

Аналітичний облік розрахунків із заробітної плати ведеться за кожним працівником у Книзі аналітичного обліку розрахунків заробітної плати та грошового утримання (ф. 292).

3. Облік розрахунків зі стипендіатами

Основним нормативним документом, що регулює питання стипендіального забезпечення є Постанова Кабінету Міністрів України від 12 липня 2004 р. № 882 «Порядок призначення і виплати стипендій».

Стипендія — це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які навчаються у навчальних закладах та наукових установах за рахунок коштів загального фонду державного бюджету, у навчальних закладах, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим, та комунальних навчальних закладах за рахунок коштів відповідних бюджетів:

1) учнів денної форми навчання професійно-технічних навчальних закладів;

2) студентів денної форми навчання вищих навчальних закладів I-IV рівня акредитації, крім осіб, які навчаються за освітньо- професійними програмами підготовки магістрів державного управління;

3) курсантів денної форми навчання вищих навчальних закладів цивільної авіації, морського і річкового транспорту, Севастопольського національного інституту ядерної енергії та промисловості;

4) учнів VIII—XII класів середніх спеціальних музичних шкіл-інтернатів і середніх художніх шкіл;

5) учнів I—II курсів училищ фізичної культури;

6) слухачів підготовчих відділень консерваторій та студій підготовки акторських кадрів (далі — слухачі);

7) клінічних ординаторів;

8) аспірантів і докторантів, які навчаються з відривом від виробництва.

Учням, студентам, курсантам, слухачам, клінічним ординаторам, аспірантам і докторантам, які навчаються згідно з угодами, укладеними між навчальними закладами або науковими установами та фізичними або юридичними особами, стипендії можуть виплачуватися за рахунок коштів цих осіб, якщо це передбачено умовами укладеної угоди.

Особі, яка навчалася згідно із зазначеною угодою і в установленому порядку переведена на навчання за державним замовленням, стипендія призначається і виплачується відповідно до цього Порядку за результатами попереднього семестрового контролю з місяця, що настає за датою її зарахування відповідно до наказу керівника навчального закладу.

Призначення і виплата стипендій студентам, які є іноземними громадянами та особами без громадянства, провадиться відповідно до міжнародних договорів України і актів Кабінету Міністрів України.

Соціальні стипендії призначаються на підставі нормативно- правових актів на отримання державних пільг і гарантій для окремих категорій громадян.

Соціальні стипендії призначаються студентам і курсантам, які потребують соціального захисту та яким за підсумками навчання не призначена академічна стипендія. Підставою для призначення соціальної стипендії є наявність в особи права на отримання державних пільг і гарантій, установлених законами для таких категорій громадян:

- 1) студенти і курсанти з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування;
- 2) студенти і курсанти з числа осіб, яким згідно із Законом України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» гарантуються пільги при призначенні стипендії;
- 3) студенти і курсанти з малозабезпечених сімей (у разі отримання відповідної державної допомоги згідно із законодавством);
- 4) студенти, які є інвалідами з дитинства та інвалідами I— III групи;
- 5) студенти і курсанти, які мають сім'ї з дітьми;
- 6) студенти, які навчаються за гірничими спеціальностями, чиї батьки загинули або стали інвалідами внаслідок отримання виробничих травм, професійного захворювання під час роботи на вугледобувних підприємствах.

Стипендії виплачуються раз на місяць.

Учням, студентам і курсантам, які навчалися за державним замовленням і перебувають в академічній відпустці за медичними показаннями відповідно до наказу керівника навчального закладу, в межах коштів, передбачених для виплати стипендій, щомісяця виплачується допомога у розмірі 50 %% мінімальної ординарної (звичайної) академічної стипендії відповідного типу навчального закладу. Учням, студентам і курсантам з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, а також учням, студентам і курсантам, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишились без батьків, допомога виплачується у розмірі соціальної стипендії, яку вони отримували до початку академічної відпустки за медичними показаннями.

Особам, які хворіють на туберкульоз, допомога виплачується протягом 10 місяців з дня настання тимчасової непрацездатності у подвійному розмірі.

З метою підвищення життєвого рівня і заохочення за успіхи у навчанні, участь у громадській, спортивній та науковій діяльності учнів, студентів, курсантів, клінічних ординаторів та аспірантів, які навчаються за державним замовленням, навчальний заклад використовує не менш як 10 %% коштів, передбачених для виплати стипендій, для надання їм матеріальної допомоги та заохочення.

Порядок використання коштів, передбачених на виплату стипендій, для надання матеріальної допомоги та заохочення розробляється навчальним закладом та затверджується його керівником.

Для вирішення питань з призначення та позбавлення академічної або соціальної стипендії (у тому числі спірних), надання матеріальної допомоги учням, студентам, курсантам, заохочення кращих з них за успіхи у навчанні, участь у громадській, спортивній та науковій діяльності, навчальні заклади утворюють стипендіальні комісії.

Для обліку розрахунків зі стипендіатами призначено пасивний субрахунок 662 «Розрахунки зі стипендіатами» на якому Обліковуються розрахунки із стипендій з учнями, студентами й аспірантами.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків зі стипендіатами відображено в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків зі стипендіатами

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування стипендій, доплат до них, а також матеріальної допомоги за рахунок стипендіального фонду, утвореного із коштів загального фонду	801, 802	662
2	Утримано із стипендій (якщо стипендія вища від суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленої на початок звітного року, помноженої на 1.4) податку на доходи фізичних осіб	662	641
3	Утримано профспілкові внески (за умови членства в профспілковій організації)	662	666
4	Утримано із стипендії за виконавчими листами та іншими документами	662	668
5	За заявою студента утримання плати за проживання в гуртожитку	662	675
6	Видано стипендію та матеріальну допомогу	662	301,321
7	Депоновано стипендію	662	671

Синтетичний облік нарахованої стипендії відображається у Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій — типова форма 405 (бюджет), яке є одночасно й меморіальним ордером 5.

ТЕМА 6.БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

6.1. Визнання, класифікація та оцінка необоротних активів бюджетних установ

6.2. Документальне оформлення руху необоротних активів.

6.3. Облік руху необоротних активів.

6.4. Облік зносу необоротних активів.

6.5. Облік поліпшення необоротних активів.

6.1. Визнання, класифікація та оцінка необоротних активів бюджетних установ

Нормативно-правове забезпечення обліку необоротних активів у бюджетних установах:

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, (набрало чинності з 01.01.2015 р.);

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11;

- Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, затверджено наказом МФУ від 13 вересня 2016 року № 818;

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 "Нематеріальні активи", затверджено Наказом Міністерства фінансів України 12.10.2010 № 1202 (набрало чинності з 01.01.2015 р.);

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11;

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 "Оренда", затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 (набере чинності з 01.01.2017 р.);

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 "Інвестиційна нерухомість", затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 (набере чинності з 01.01.2017 р.);

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 "Зменшення корисності активів" затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 N 1629;

Для забезпечення діяльності бюджетних установ надання послуг вони повинні бути забезпечені засобами праці – необоротними активами.

В бюджетних установах основні засоби не створюють матеріальні блага, а тому не є засобами виробництва і використовуються як основні засоби невиробничого призначення.

Необоротні активи - це сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної експлуатації понад один рік.

Термін корисної експлуатації встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо нормативні документи відсутні) самостійно бюджетною установою при придбанні об'єкта.

При встановленні терміну корисної експлуатації необхідно враховувати:

- очікуване використання активу;
- очікуваний фізичний знос;
- інформацію приведено в паспорті чи довідкових даних.

Класифікація необоротних активів бюджетних установ відрізняється від класифікації необоротних активів госпрозрахункових підприємств. Так, в якості важливої класифікаційної ознаки виступають такі як:

- джерела придбання;
- функціональне призначення активів;
- право власності;

- матеріальна форма та інші.

Всі ці ознаки мають вплив на організацію їх обліку. Класифікація необоротних активів представлено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Класифікація необоротних активів

Ознаки класифікації	Види необоротних активів
1. Для ведення бухгалтерського обліку	Основні засоби Інші необоротні матеріальні активи Нематеріальні активи
2. З метою нарахування зносу	Будинки, споруди, передавальні пристрої Автотранспорт, меблі, прилади Інші необоротні активи
3. За функціональним призначенням	Основні Допоміжні
4. За матеріально - речовою формою	Матеріальні Нематеріальні
5. За використанням	Діючі Недіючі
6. За правом власності	Власні Орендовані
7. За джерелами придбання	Придбані за рахунок коштів загального фонду Придбані за рахунок коштів спецфонду Виявлені під час інвентаризації, як надлишки
8. За характером участі у процесі відтворення	виробничі, тобто задіяні у сфері матеріального виробництва (засоби підсобного сільського господарства, виробничої майстерні тощо) невиробничі (засоби освіти, культури, охорони здоров'я тощо)
9. За галузевою належністю	Заклади охорони здоров'я, освіти, науки, культури, фізичної культури та спорту

Для ведення бухгалтерського обліку необоротні активи визначаються за окремими ознаками. Розшифровка загальної характеристики необоротних активів за ознаками наведена у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2

Загальна характеристика необоротних активів

Види необоротних активів	Визначення необоротних активів	Приклади необоротних активів
1	2	3
Основні засоби	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 і вартість яких без ПДВ та інших платежів >	Будівлі, споруди, машини, обладнання, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, транспортні засоби

	6000 грн. за одиницю	
<p><i>Особливості:</i> До основних засобів відносяться незалежно від вартості:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сільськогосподарські машини і знаряддя; 2) будівельний механізований інструмент; 3) робочі і продуктивні тварини; 4) всі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів; 5) документація по типовому проектуванню. 		
Інші необоротні матеріальні активи	Усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів	Музейні експонати, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизна, постільні речі, одяг та взуття тощо
<p><i>Особливості:</i> До малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.); 2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву; 3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень); 4) предмети виробничого значення вартістю до 6000 грн. без ПДВ включно за одиницю (комплект)— робочі столи, верстаки, кафедри, парти та ін.; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення; 5) предмети, призначені для видачі напрокат; 6) господарський інвентар вартістю до 6000 грн. без ПДВ включно за одиницю (комплект) — предмети конторського та господарського облаштування, конторське обладнання, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи, друкарські машини, килими, порт'єри, столовий інвентар та інше; 7) інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 6000 грн. без ПДВ, — телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники та інше 		
Нематеріальні активи	Активи, що не мають матеріальної форми, використовуються установою в процесі виконання основних функцій > 1 року незалежно від вартості	Авторські права, права користування майном, природними ресурсами тощо

За місцем зберігання всі основні засоби перебувають на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб, які призначаються наказом керівника суб'єкта державного сектору. З посадовими особами, які відповідають за збереження основних засобів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Кожному об'єкту основного засобу (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання) **присвоюється інвентарний номер**. Для білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються **номенклатурні номери**. При цьому предметам одного

найменування, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер.

Три знаки інвентарного (номенклатурного) номера означають номер субрахунку, четвертий - підгрупу, всі інші знаки - порядковий номер предмета у підгрупі. Для тих груп основних засобів, для яких не виділені підгрупи, четвертий знак може позначатися нулем. Інвентарні та номенклатурні номери, присвоєні об'єктам основних засобів, зберігаються за ними на весь період перебування їх у даного суб'єкта державного сектору. Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, не повинні присвоюватись іншим об'єктам, що заново надійшли, протягом трьох років.

У бухгалтерській службі суб'єкта державного сектору облік основних засобів ведеться в інвентарних картках, які відкриваються на кожний інвентарний об'єкт (предмет). Однорідні активи можуть обліковуються на картках групового обліку

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; вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.

Зарахування на баланс об'єкта основних засобів та нематеріальних активів здійснюється на підставі відповідного **первинного документа**. При цьому в первинному документі зазначаються назви документів, згідно з якими об'єкт нематеріальних активів вводиться в господарський оборот, зокрема патент, свідоцтво, ліцензійний договір, договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності, договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності тощо.

Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена.

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 суб'єкта державного сектору або його частини.

Необоротні активи у бухгалтерському обліку та звітності відображаються за такою вартістю:

- первісна;
- балансова (залишкова);
- відновна.

Первісна вартість необоротних активів — це вартість, що історично склалась, тобто, собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

Балансова (залишкова) вартість необоротних активів — це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу. Визначається розрахунково.

Відновлювальна вартість необоротних активів — це первісна вартість, змінена після переоцінки.

При постановці на облік необоротних активів – завдання бухгалтера бюджетної установи – вірно визначити первісну вартість необоротних активів.

Об'єкт основних засобів та нематеріальних активів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів /нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів / нематеріальних активів у разі отримання у результаті обміну на інший актив;
- умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат:

- 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 суб'єктові державного сектору);
- 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.

Первісна вартість об'єкта основних засобів та нематеріальних активів формується за рахунок капітальних та поточних витрат згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів / нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до

національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі).

Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів складається з витрат, понесених суб'єктом державного сектору на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат на налагодження, монтаж тощо.

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів, створеного суб'єктом державного сектору, складається з витрат, які прямо пов'язані з його створенням (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу) та підготовкою його до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб.

Первісною вартістю основних засобів/нематеріальних активів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з приведенням нематеріального активу/основного засобу у стан, придатний до використання за призначенням. Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат на налагодження, монтаж тощо..

Основні засоби/нематеріальні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.

Первісна вартість основних засобів/нематеріальних активів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів/нематеріальних активів, за якою основні засоби/нематеріальні активи обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат на налагодження, монтаж, з наведенням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації. Основні засоби/нематеріальні активи передаються разом з первинними документами (чи їх копіями), або обліковими регістрами (чи їх копіями), або іншими документами, в яких зазначено вартість придбання (створення) основних засобів/нематеріальних активів. У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості основних засобів/нематеріальних активів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також 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.

Об'єкт основних засобів / нематеріальних активів може бути отриманий **у результаті обміну на інший актив**. Первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів/нематеріальних активів є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів/нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів /нематеріальних активів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів/нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів/нематеріальних активів як активу його облік ведеться за первісною вартістю.

Внутрішня телефонна та комп'ютерні мережі, системи безпеки (відеоспостереження) та комплекс охоронно-пожежної сигналізації *можуть обліковуватись як окремий інвентарний об'єкт основних засобів*. Усі складові, що входять до цілісного майнового комплексу, кожний окремо може обліковуватися як окремий інвентарний об'єкт. У разі передавання цього комплексу при проведенні демонтажу всі складові оприбутковуються як окремі інвентарні об'єкти.

Кожна окрема будівля є інвентарним об'єктом. До її складу входять усі потрібні для експлуатації і розміщення всередині неї комунікації, тобто: система опалення приміщення, включаючи котельну установку для опалення (якщо остання знаходиться в самому приміщенні), внутрішня мережа водогазопроводу і каналізації з усіма пристроями, внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною арматурою, внутрішні телефонні й сигналізаційні мережі та вентиляційні пристрої загальносанітарного значення, підйомники (ліфти). Якщо будівлі стоять поруч і мають загальну стіну, але кожна з них - самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Земля і будівлі, розташовані на ній, є окремими активами і в бухгалтерському обліку відображаються окремо. Надвірні приміщення, огорожі та інші надвірні споруди, що обслуговують будівлю (сарай, паркан, колодязь), становлять разом з нею один інвентарний об'єкт. Якщо ці будівлі та споруди обслуговують два і більше приміщень, вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами.

Зовнішні прибудови до будівлі, що мають самостійне господарське значення, приміщення котельних, які стоять окремо, а також капітальні надвірні прибудови (склади, гаражі) вважаються також самостійними інвентарними об'єктами.

Для інших необоротних матеріальних активів застосовується спрощений, груповий або інший специфічний порядок обліку. Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за груповим обліком. Витрати на ремонт та реставрацію книг, у тому числі і на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не відносяться, а визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

Первісна вартість основних засобів/нематеріальних активів, оцінених в іноземній валюті, визначається у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України в порядку, встановленому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 "Вплив змін валютних курсів", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 2011 року № 1022.

Первісна вартість об'єкта основних засобів/нематеріальних активів може змінюватися у разі його поліпшення, часткової ліквідації, переоцінки і зменшення корисності/відновлення корисності.

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. **Первісна вартість нематеріальних активів** збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід.

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом державного сектору 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 прийняття рішення суб'єктом державного сектору об'єкт основних засобів *може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу*. У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт

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. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору зараховується до капіталу у дооцінках, а сума уцінки - до складу витрат звітного періоду.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу необоротних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Поширеним видом нематеріальних активів є програмне забезпечення. З метою єдиних підходів щодо їх відображення в бухгалтерському обліку держказначейство встановлює наступні рекомендації. За правовою ознакою програмне забезпечення належать до об'єктів права інтелектуальної власності. Критерієм та підставою для їх оприбуткування є охоронні документи, що відповідно до чинного законодавства засвідчують правомірність набуття установою права власності на такі об'єкти. **Тому при придбанні програмного забезпечення можуть бути наступні варіанти по віднесенню видатків.**

1. Якщо у документах на придбання програмного забезпечення визначено, що установа отримує виключні права на володіння, користування і розпорядження програмного забезпечення, то його придбання здійснюється за КЕКВ 3160 «Придбання землі і нематеріальних активів» відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету (від 12.03.2012 № 333)

2. Якщо придбається програмне забезпечення, яке передбачене разом з придбанням комп'ютерної техніки, то вартість такого програмного забезпечення включається до вартості комп'ютерної техніки та проводиться оплата за КЕКВ 3110 «Придбання обладнання та предметів довгострокового користування».

3. При придбанні програмного забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачу, при цьому майнові та авторські права на об'єкт інтелектуальної власності та зазначене програмне забезпечення залишаються у розробника (постачальника), а замовнику надається право користування цим програмним забезпеченням без права передачі самого програмного забезпечення, то оплата видатків здійснюється за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)». Це передбачає оплату за встановлення (інсталяцію) програмного забезпечення (програмних продуктів, інформаційних систем та комплексів, баз даних, web-сторінок /сайтів/ порталів), подальше користування, їх супроводження та обслуговування (в т.ч. навчання користувачів).

6.2. Документальне оформлення руху необоротних активів

Без правильно складеного і відповідним чином оформленого первинного документа не може бути здійснено жодного запису в бухгалтерському обліку.

Документи складаються з окремих показників, які називають реквізитами (з латинської – необхідне). Сукупність реквізитів визначає зміст документа, а їх розміщення – його форму. Щоб документ відповідав своєму

призначенню, його необхідно скласти відповідно до форми, прийнятої для даної категорії документів. Від повноти і якості оформлення документів залежить їх доказова (юридична) сила, адже вони є свідченням, доказом, підтвердженням реальності конкретних господарських явищ, фактів, подій.

Усі реквізити первинних документів поділяються на обов'язкові та необов'язкові. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» до обов'язкових реквізитів належать:

- назва документа (форми);
- дата і місце його складання;
- назва підприємства,
- від імені якого складено документ;
- зміст і обсяг господарської операції та одиниці її вимірювання;
- посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення;
- особисті підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції та її оформленні.

Типові форми первинних документів по оформленню надходження та списання необоротних активів затверджено наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 13 вересня 2016 року № 818 та наказом Мінфін від 22.11.2004 року № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»

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*. Інформація про основні засоби вноситься до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної і ліквідаційної вартості, строку корисного використання, року випуску (побудови), номера паспорта, короткої характеристики об'єкта та інших відомостей. В акті, складеному на об'єкт основних засобів, що був в експлуатації, наводиться сума зносу. За відсутності даних у відповідних графах проставляється прочерк. Акт може застосовуватися для оформлення введення в експлуатацію групи основних засобів, які мають одне і те саме призначення, однакові технічні характеристики та вартість. Акт складається в одному примірнику комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору, затверджується керівником суб'єкта державного сектору і разом з технічною документацією, що стосується основних засобів, передається до бухгалтерської служби. Після перевірки акта за формою та змістом бухгалтерська служба переносить інформацію до облікових реєстрів, про що робиться відмітка.

Акт приймання-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 застосовується для *передачі основних засобів покупцю у разі їх відчуження*. Інформація про основні засоби вноситься до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, року випуску (побудови), номера паспорта, короткої характеристики об'єкта та інших відомостей. В акті, складеному на об'єкт основних засобів, що був в експлуатації, наводиться сума зносу. За відсутності даних у відповідних графах проставляється прочерк. Акт складається у **двох примірниках** (по одному примірнику для кожної сторони, що приймає та передає об'єкт основних засобів) комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору, яка передає основні засоби, затверджується керівником суб'єкта державного сектору, що передає основні засоби і разом з технічною документацією, що стосується основних засобів, передається до бухгалтерської служби. Після перевірки акта за формою та змістом бухгалтерська служба переносить інформацію до облікових реєстрів, про що робиться відмітка.

При отриманні основних засобів як *гуманітарної допомоги, дарунка, безповоротної допомоги* тощо акт може складати комісія, яка приймає основні засоби. У цьому випадку акт може бути складений в *одному примірнику* та затверджений керівником суб'єкта державного сектору, що приймає основні засоби.

Акт внутрішнього переміщення основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з руху основних засобів в межах суб'єкта державного сектору. Акт 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 акта** передається до *бухгалтерської служби, два інших*, по одному примірнику для кожного, - залишаються у *матеріально відповідальних осіб*.

У разі зміни місцезнаходження основних засобів у межах суб'єкта державного сектору без зміни матеріально відповідальної особи може складатися акт у довільній формі у двох примірниках із зазначенням нового місцезнаходження основних засобів. Акт підписується матеріально відповідальною особою і головним бухгалтером. Перший примірник акта передається до бухгалтерської служби, другий примірник залишається у матеріально відповідальної особи.

Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з передачі основних засобів на ремонт, реконструкцію чи модернізацію. Інформація про основні засоби вноситься до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, кількості, суми, найменування підприємства (організації) або суб'єкта державного сектору (структурного підрозділу), якому основні засоби передаються на ремонт, реконструкцію, модернізацію основних засобів, дати такої передачі та інших відомостей. Акт складається у **двох примірниках** і підписується

представником суб'єкта державного сектору, уповноваженим на передачу основних засобів на ремонт, реконструкцію, модернізацію, та представником підприємства (організації) або суб'єкта державного сектору (структурного підрозділу), що буде виконувати ремонт, реконструкцію, модернізацію основних засобів, і затверджується керівником суб'єкта державного сектору, що їх передає. **Перший примірник** акта передається до *бухгалтерської служби* та є підставою для *припинення нарахування амортизації у разі реконструкції або модернізації* тощо. **Другий примірник** акта передається підприємству (організації) або *суб'єкту* державного сектору (структурному підрозділу), що *виконує ремонт, реконструкцію чи модернізацію* основних засобів.

Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з приймання основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації. Інформація про основні засоби вноситься до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, вартості ремонту, реконструкції, модернізації об'єкта, найменування підприємства (організації) або суб'єкта державного сектору (структурного підрозділу), що повертає відремонтовані, реконструйовані, модернізовані основні засоби, та інших відомостей. Зміни в характеристиці об'єкта основних засобів, пов'язані з його реконструкцією чи модернізацією тощо, вносяться до відповідного розділу акта, інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів, технічної документації об'єкта основних засобів тощо. За відсутності даних у відповідних графах проставляється прочерк. Інформація про отримані матеріальні цінності у процесі ремонту, реконструкції, модернізації об'єкта основних засобів вноситься до розділу «Підлягають оприбуткуванню матеріали після ремонту, реконструкції, модернізації». Акт складається у **двох примірниках** і підписується представником підприємства (організації) або суб'єкта державного сектору (структурного підрозділу), яким виконувалися ремонт, реконструкція та модернізація основних засобів, та представником суб'єкта державного сектору, уповноваженим на прийняття основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації. Акт затверджується керівником суб'єкта державного сектору, що приймає об'єкт основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації. **Перший примірник** акта передається до *бухгалтерської служби* для *відновлення нарахування амортизації та здійснення відповідних записів в інвентарних картках обліку* об'єкта основних засобів тощо. **Другий примірник** передається підприємству (організації) або суб'єкту державного сектору (структурному підрозділу), яким *виконувалися ремонт, реконструкція та модернізація* основних засобів.

Акт списання основних засобів (часткової ліквідації) застосовується для оформлення господарських 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. Витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів, а також матеріальні цінності, які надійшли від розбирання (знесення) будівель і споруд, демонтажу обладнання та інших основних засобів, зазначаються в розділі акта «Розрахунок результатів списання об'єкта». Акт складається у **двох примірниках** комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору, та затверджується керівником суб'єкта державного сектору. **Перший примірник** акта передається до *бухгалтерської служби* для перенесення інформації до облікових реєстрів, про що робиться відмітка, **другий примірник** акта залишається у *матеріально відповідальній особі*.

Акт списання транспортних засобів застосовується для оформлення господарських операцій з *вибуття транспортних засобів внаслідок їх зношення, знищення в результаті аварій, стихійного лиха* тощо. Інформація про транспортні засоби вноситься до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного номера, первісної (переоціненої) і ліквідаційної вартості, суми зносу, року випуску, дати введення в експлуатацію, номера паспорта (заводського), марки, моделі, типу, вантажопідйомності або ємності, номера або типу двигуна, технічних характеристик агрегатів, причини списання та інших відомостей. За відсутності даних у відповідних графах проставляється прочерк. Витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта основних засобів, а також матеріальні цінності, які надійшли від розбирання транспортних засобів, зазначаються в розділі акта «Розрахунок результатів списання об'єкта». Акт складається у **двох примірниках** комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору, та затверджується керівником суб'єкта державного сектору. Перший примірник акта передається до *бухгалтерської служби* для перенесення інформації до облікових реєстрів, про що робиться відмітка, другий примірник акта залишається у *матеріально відповідальній особі*.

Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду застосовується для оформлення господарських операцій зі списання вилучених з бібліотечного фонду документів, які морально застарілі, фізично зношені, непрофільні, дублетні та втрачені користувачами. Акт у **двох примірниках** складається комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору *на підставі опису на вилучення документів з бібліотечного фонду*. В описі на вилучення документів з бібліотечного фонду зазначається номенклатурний номер, назва і автор книги (видання), кількість, вартість та інші відомості. **Опис на вилучення документів з бібліотечного фонду** складається окремо на документи морально застарілі; фізично зношені (порвані книги, загублені сторінки, які не підлягають відновленню); непрофільні, дублетні; втрачені користувачами. Акт затверджується керівником суб'єкта державного сектору. **Перший примірник** акта разом з описом передається до *бухгалтерської служби* для перенесення інформації до облікових реєстрів, про що робиться відмітка, **другий примірник** акта залишається у *матеріально відповідальній особі*.

Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів є реєстром аналітичного обліку основних засобів і відкривається на об'єкт основних засобів бухгалтерською службою **в одному примірнику** та заповнюється *на підставі акта введення в експлуатацію основних засобів, акта приймання-передачі основних засобів, технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів.*

Інформація про основні засоби вноситься до інвентарної картки із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, року випуску (побудови), паспорта (моделі, типу, марки), місцезнаходження об'єкта при оприбуткуванні, первісної, ліквідаційної вартості та вартості, яка амортизується, строку корисного використання, короткої характеристики об'єкта, зміни у вартості об'єкта, нарахованої амортизації та інших відомостей. На основний засіб, що був в експлуатації, наводиться сума накопиченого зносу.

Коротка характеристика об'єкта основних засобів містить якісні показники, не наведені у технічній документації, пристосування і приладдя, що належать до об'єкта основних засобів, а також дані щодо дорогоцінних металів.

У разі якщо відбулись зміни у вартості об'єкта основних засобів, зміни в характеристиці об'єкта основних засобів після проведення робіт з реконструкції (реставрації), модернізації, добудови, дообладнання тощо та інформація щодо руху об'єкта основних засобів, до інвентарної картки вносяться записи на підставі відповідних документів. Сума нарахованої амортизації зазначається на зворотному боці інвентарної картки.

Якщо в інвентарну картку неможливо внести всі зміни, які відбуваються з об'єктом основних засобів, її доповнюють новою. На зворотному боці інвентарної картки робиться відмітка про відкриття нової інвентарної картки. У разі автоматизованого ведення бухгалтерського обліку інвентарна картка друкується за вимогою.

Інвентарна картка групового обліку основних засобів є реєстром аналітичного обліку і застосовується *для групового обліку однорідних об'єктів основних засобів*, які мають одне і те саме призначення, однакову технічну характеристику і вартість.

Інвентарна картка групового обліку основних засобів може застосовуватися *до 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.*

Інвентарні картки групового обліку ведуться бухгалтерською службою в одному примірнику за кожною матеріально відповідальною особою.

Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень є реєстром аналітичного обліку і застосовується для індивідуального обліку тварин і багаторічних насаджень.

Інформація про тварин та багаторічні насадження вноситься до інвентарної картки із зазначенням назви об'єкта, інвентарного номера, дати народження (насадження), облікової книжки, номера паспорта, місцезнаходження об'єкта при оприбуткуванні, первісної, ліквідаційної вартості та вартості, яка амортизується, строку корисного використання, нарахованої амортизації, короткої характеристики, зміни у вартості об'єкта та інших відомостей. На об'єкт, що був в експлуатації, наводиться сума накопиченого зносу.

У короткій характеристиці тварин наводиться інформація про їх породу (породність), тавро, кличку, масть та основні прикмети тощо, вік, стать, номер (бирки), зазначені в зоотехнічній документації або інших первинних документах. Про багаторічні насадження наводиться інформація щодо породи насаджень, кількості висаджених одиниць та розміру займаної ними площі, інші відомості.

У разі зміни вартості об'єкта основних засобів, а також інформації щодо руху цього об'єкта у картці здійснюються записи на підставі відповідних документів.

Сума нарахованої амортизації зазначається на зворотному боці інвентарної картки.

Якщо в інвентарну картку неможливо внести всі зміни у вартості та характеристиці об'єкта, її доповнюють новою карткою. На зворотному боці інвентарної картки робиться відмітка про відкриття нової інвентарної картки.

Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) застосовується для визначення суми амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація. Нарахування амортизації здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.

Інформація про об'єкти основних засобів заноситься до розрахунку амортизації із зазначенням назви об'єкта, інвентарного номера, субрахунку, на якому обліковується об'єкт, та субрахунку витрат, на якому ведеться облік нарахованої амортизації, вартості, яка амортизується, річної суми амортизації, кількості місяців корисного використання (експлуатації) у періоді та сум зносу на початок і кінець періоду.

Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів застосовується для визначення суми амортизації об'єктів інших необоротних матеріальних активів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація. Нарахування амортизації здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі.

Інформація про об'єкти інших необоротних матеріальних активів заноситься до розрахунку амортизації із зазначенням назви об'єкта, номенклатурного номера, субрахунку, на якому обліковується об'єкт, та субрахунку витрат, на якому ведеться облік нарахованої амортизації, кількості, первісної вартості, суми нарахованої амортизації.

Акт переоцінки основних засобів застосовується для визначення суми дооцінки та уцінки об'єктів основних засобів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі. Інформація про основні засоби вноситься до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) та справедливої вартості, суми зносу, індексу переоцінки, суми переоціненої вартості та зносу після проведення переоцінки, суми зміни у вартості об'єкта та його зносу, ліквідаційної вартості. За відсутності даних у відповідних графах проставляється прочерк. Акт складається **в одному примірнику комісією**, призначеною розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору, та затверджується керівником суб'єкта державного сектору. Акт передається до бухгалтерської служби для перенесення інформації до облікових реєстрів, про що робиться відмітка.

Для взяття на облік нематеріальні активи повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами: патентом, сертифікатом, ліцензією, тощо.

Нематеріальний актив береться на облік на підставі первинних документів за умови придбання на нього всіх трьох прав:

- володіння
- користування
- розпорядження, що відповідає праву власності на них.

Для документального оформлення руху нематеріальних активів використовують наступні форми первинної документації:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (далі - об'єкт права інтелектуальної власності) застосовується підприємствами, установами та організаціями (далі - підприємства) незалежно від форм власності для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності.

При оформленні введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством.

Акт заповнюється в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою,

відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності.

В акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності наводиться характеристика такого об'єкта, яка містить докладний його опис і порядок використання, особливості і переваги, зазначаються основні якісні та кількісні показники об'єкта права інтелектуальної власності. Оформлений акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою.

Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2) застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Відкривається бухгалтерією у **одному примірнику**.

Підставою для відміток в інвентарній картці про вибуття об'єкта права інтелектуальної власності є **"Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів"** (типова форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складається у **двох примірниках** комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, підписується головою та членами комісії, особою, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою. Перший примірник акта передається до бухгалтерії, другий залишається у особи, що була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів складається в **одному примірнику** для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності та за кожною особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. В інвентарний опис включається кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності.

При складанні інвентаризаційного опису особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, дає розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи передані бухгалтерській службі і всі об'єкти права інтелектуальної власності, одержані для використання і зберігання, оприбутковані, а ті об'єкти, що вибули (ліквідовані), списані.

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

При виявленні об'єктів права інтелектуальної власності, що не прийняті до обліку, інвентаризаційна комісія повинна включити їх до інвентаризаційного опису із зазначенням необхідних даних.

Інвентаризаційний опис підписується всіма членами інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. При цьому особа, відповідальна за використання об'єктів права інтелектуальної власності, підтверджує, що перевірка цих об'єктів відбулася в її присутності, що вона не має до членів комісії ніяких претензій та що вона приймає на відповідальне зберігання перелічені в описі об'єкти права інтелектуальної власності.

Оформлений інвентаризаційний опис передається до бухгалтерської служби підприємства для заповнення даних про кількість, вартість об'єктів права інтелектуальної власності і суму накопиченої амортизації за даними бухгалтерського обліку.

Перед складанням звіральної відомості та визначенням результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства проводить перевірку всіх підрахунків в інвентаризаційному описі. В описі робиться відповідна відмітка щодо перевірки даних опису за підписом особи, яка проводила перевірку. Виявлені помилки у підрахунках мають бути виправлені і завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії та особи, відповідальної за використання об'єктів права інтелектуальної власності.

У разі виявлення розходжень (нестач, надлишків) між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів бухгалтером підприємства складається **звіральна відомість**. Звіральна відомість підписується бухгалтером підприємства і після перевірки інвентаризаційною комісією правильності складання звіральної відомості підписується керівником інвентаризаційної комісії та особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності, яка ознайомлюється з результатами звіряння.

Відносно нестач і надлишків інвентаризаційна комісія додає до звіральної відомості письмові пояснення осіб, відповідальних за використання та зберігання об'єктів права інтелектуальної власності. Результати інвентаризації оформляються протоколом, до якого включаються висновки та пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних розходжень.

Протокол інвентаризаційної комісії підлягає у п'ятиденний строк з дати його оформлення розгляду керівником підприємства та прийняття ним рішення щодо висновків і пропозицій інвентаризаційної комісії. Звіральна відомість разом з протоколом інвентаризаційної комісії і рішенням керівника підприємства передається до бухгалтерської служби, яка вносить до неї дані про прийняте рішення щодо врегулювання розходжень.

6.3. Облік руху необоротних активів

Всі видатки, понесені бюджетною установою, що не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, відносяться до складу видатків

установи та відображаються за дебетом субрахунків 801 “Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи, 802 “Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи ” (при придбанні необоротних активів за рахунок коштів загального фонду), 811”Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги”, 812 “Видатки за іншими джерелами власних надходжень”, 813 “Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду” (у випадку придбання необоротних активів за рахунок коштів спеціального фонду) і кредиту субрахунків 364 “Розрахунки з іншими дебіторами”, 675 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

У бюджетних установах при надходженні основних засобів відображається створення (збільшення) фонду в необоротних активах, облік якого ведеться на субрахунку 401 “Фонд у необоротних активах за їх видами”. На вартість основних засобів, що надійшли, одночасно робиться запис за дебетом субрахунків рахунка 80 ”Видатки із загального фонду” чи 81 ”Видатки спеціального фонду” (у випадку придбання за рахунок коштів спеціального фонду) та кредитом субрахунку 401 “Фонд у необоротних активах за їх видами”, на якому відображається тільки первісна вартість основних засобів. Списання сум копійок з придбаних основних засобів відображається кореспонденцією: дебет субрахунків рахунка 80”Видатки із загального фонду” чи 81”Видатки спеціального фонду” і кредит субрахунків 364 “Розрахунки з іншими дебіторами” чи 675 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Інші матеріальні необоротні активи обліковуються на рахунку 11 за економічно однорідними групами (субрахунки 111- 119).

Для обліку нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого відкриваються субрахунки: 121 – «Авторські та суміжні з ними права»; 122 – «Інші нематеріальні активи».

Кореспонденція рахунків при надходженні та руху необоротних активів наведена у таблиці 6.3.

Таблиця 6.3

Кореспонденція рахунків при надходженні і вибутті необоротних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об'єктів необоротних активів Водночас відображаються фактичні видатки	141 – 143	364, 675, 825
		801, 802, 811 - 813	402
2	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання за призначенням, основних засобів та нематеріальних активів, що включаються до вартості необоротних активів відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 121	141 – 143	364, 675

	"Основні засоби", 122 "Нематеріальні активи" Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811 - 813	402
3	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредитує Водночас відображаються фактичні видатки	141 – 143 801, 802, 811 - 813	364, 675 402
4	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу основних засобів та нематеріальних активів Водночас відображаються зміни в капіталі	101 – 122 402	141-143 401
5	Безоплатне отримання необоротних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності) Водночас проводиться другий запис	101 – 122 812	364 401, 131-133
6	Безоплатне отримання необоротних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	401, 131- 133	101-122
7	Відчуження будинків і споруд, що є об'єктами державної (комунальної) власності шляхом реалізації	131, 401	103
8	Реалізація необоротних активів (крім майна, доходи від продажу якого вважаються доходами відповідного бюджету)	364, 675, 131 - 133, 401, 402	711, 104 - 122, 141 - 143
9	Відображення результатів дооцінки необоротних активів на суму: - дооцінки первісної вартості - коригування суми зносу	101 – 122 441	441 131-133
10	Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювались, на суму: - коригування суми зносу - різниці залишкової вартості	131-133 831	101-122 101-122
11	Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму: - коригування суми зносу - уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок - перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	131-133 441 831	101-122 101-122 101-122
12	Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених: - коригування суми зносу - на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат - на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101-122 101-122 101-122	131-133 741 441
13	Відображення сум витрат від зменшення корисності необоротних активів	831	131-133
14	Відображення сум вигід від відновлення корисності необоротних активів	131 - 133	741
15	Вибуття необоротних активів у випадках,	401	103-122

	передбачених законодавством	131-133	
16	Списання необоротних активів унаслідок нестачі, установлені при інвентаризації Якщо встановлено винних осіб, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині: витрат на відновлення (придбання) перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 07 здійснюється запис про відображення сум нестач необоротних активів	401 131-133 363 363	104-122 711 642
17	Оприбуткування лишків необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	103-122 811	711 401
18	Нарахування суми зносу (накопиченої амортизації) на необоротні активи Водночас проводиться другий запис	841 401	131-133 841
19	Оприбуткування фінансових інвестицій у капітал підприємств при їх першому визнанні відповідно до законодавства	151-152	421-422
20	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу підприємств: а) грошових коштів Водночас відображається фонд у фінансових інвестиціях б) необоротних активів за балансовою (залишковою) вартістю списується сума нарахованого зносу Водночас відображаються зміни у капіталі	151, 152 801, 813 151, 152 131-133 401, 402	321, 326 421, 422 103-122, 141-143 103-122 421, 422
21	Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій	831	151, 152
22	Відображення вибуття фінансових інвестицій підприємств, вилучених зі сфери управління у частині: - капіталу в підприємства - суми різниць	421, 422 431, 432	151, 152 151, 152
23	Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	366 401, 131-133	101-122, 311-326
24	Збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	101-122	401
25	Списуються повністю зношені, непридатні для використання основні засоби	131,132	103 -109
26	Списуються основні засоби, ще не повністю зношені, але непридатні для використання - на суму зносу - на залишкову вартість	131,132 401	103-109 103-119
27	Оприбутковані матеріали, одержані від розбирання необоротних активів: - на вартість, що підлягає перерахуванню в доход бюджету	231,234	642

	- на вартість матеріалів, які були придбані за рахунок загального фонду	234,235	701,702
	- на вартість матеріалів, які були придбані за рахунок спецфонду	234,235	711-713
28	Реалізація основних засобів, придбаних за рахунок коштів загального фонду (крім будівель і споруд):		
	- на суму зносу таких засобів	131,132	104-119
	- на залишкову вартість	401	104-119
	- на суму виручки	313,323, 364,675	701
29	Реалізація основних засобів (крім будівель і споруд), придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:		
	- на суму зносу	131,132	104 -119
	- на залишкову вартість	401	104 -119
	- на суму виручки (без ПДВ)	313, 323, 364,675	711
	- на суму ПДВ	313, 323, 364,675	641
30	Реалізація будівель і споруд:		
	- на суму зносу	131	103
	- на залишкову вартість	401	103
	- на суму коштів, отриманих від реалізації	364, 675	711
	- одночасно другий запис	811	642

При розгляді бухгалтерських проведення з обліку необоротних активів слід зазначити, що особливість їх відображення полягає в тому, що із збільшенням чи зменшенням їх вартості одночасно проводяться записи на пасивному, контрактивному рахунку 401 «Фонд в необоротних активах», який відображає вкладення коштів у створення фонду в частині необоротних активів. Рахунок 401 є пасивний, контрактивний.

Списанню підлягають основні засоби, що не можуть бути в установленому порядку відчужені, безоплатно передані та щодо яких не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільне), у разі, коли такі основні засоби морально чи фізично зношені, непридатні для подальшого використання суб'єктом державного сектору, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням, або пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха та відновленню не підлягають, або виявлені в результаті інвентаризації як нестача.

При цьому списання основних засобів, виявлених в результаті інвентаризації як нестача, здійснюється після відшкодування їх вартості, крім випадків, коли здійснити таке відшкодування неможливо.

Морально застаріла комп'ютерна техніка, придатна для подальшого використання, може передаватися до сфери управління місцевих органів виконавчої влади з подальшим її закріпленням за відповідними закладами, установами та організаціями.

Для визначення непридатності основних засобів комісія, призначена керівником суб'єкта державного сектору:

здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
встановлює причини невідповідності критеріям активу;
визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість;
складає і підписує акти про списання основних засобів.

В актах про списання наводяться дані, що характеризують об'єкти основних засобів: найменування об'єкта, інвентарний (номенклатурний) номер, початок експлуатації об'єкта, первісна (переоцінена) вартість, сума нарахованого зносу, коротка характеристика об'єкта, причини вибуття тощо.

У разі списання основних засобів, які вибувають в результаті аварії, до акта додається копія акта про аварію.

У разі списання основних засобів, які вибувають в результаті стихійного лиха, до акта додається інформація стосовно обставини стихійного лиха.

Складені комісією акти про списання основних засобів затверджуються керівником суб'єкта державного сектору.

Надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами суб'єкта державного сектору, 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. У разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списуються його первісна (переоцінена), балансова вартість та сума накопиченого зносу.

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.

Непридатні для використання вузли, деталі, матеріали та агрегати оприбутковуються як вторинна сировина (металобрухт тощо).

Оцінка придатних вузлів, деталей, матеріалів та агрегатів, отриманих в результаті списання основних засобів, проводиться за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена, виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі суб'єкта державного сектору з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

Сума оприбуткованих матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи, визнається доходом спеціального фонду суб'єкта державного сектору.

Оприбуткування придбаних нематеріальних активів оформляється відповідними супровідними документами: актами, угодами, рахунками - фактурами тощо. На їх підставі в бухгалтерії оформляються відповідні бухгалтерські проведення: Дт12 Кт класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання». Одночасно робиться запис: Дт 80,81 Кт 401.

Розглянемо кореспонденцію рахунків при відображенні деяких господарських операцій з нематеріальними активами (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Основні господарські операції з обліку нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
Одержано програмне забезпечення ЕОМ:		
- на купівельну вартість без ПДВ	121	364, 675
- на суму ПДВ	801,802	364, 675
- одночасно другий запис на суму без ПДВ	801,802	401
Одержано безоплатно право на користування природними угіддями	122	401
Зараховано на баланс майно придбаного підприємства (з гудвілом):		
- на облікову вартість	103 104,105,	364,675
- на суму зносу необоротних активів	103,104,105	131
- на суму гудвілу	122	364, 675
- одночасно другий запис на облікову вартість необоротних активів (разом з гудвілом)	801,802	401
3. Нараховано знос нематеріальних активів	841 401	133 841
4. Списано нематеріальні активи, непридатні для подальшого використання:	133 401	121, 122 121, 122
- на суму нарахованого зносу		
- на залишкову вартість		

6.4. Облік зносу необоротних активів

У процесі експлуатації необоротні активи бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються.

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

Вартість, яка амортизується, складається з первісної або переоціненої вартості основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. **Ліквідаційна вартість** приймається в сумі, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Ліквідаційна вартість може дорівнювати нулю, якщо суб'єкт державного сектору 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 суб'єкта державного сектору, 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/нематеріальних активів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Також амортизація не нараховується на об'єкти 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.

Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11 дозволяють установам **встановлювати самостійно строки корисного використання для об'єктів основних засобів**. Зокрема, про це йдеться в п. 7 розд. II цього документа. Однак у такому разі установі потрібно обґрунтувати правомірність встановлення таких строків (навести посилання на відомчі нормативні документи).

Наприклад, при встановленні строку корисного використання (очікуваної експлуатації) основних засобів бюджетні установи можуть керуватися такими документами:

— Порядком забезпечення столово-кухонним посудом, обладнанням, інвентарем і миючими засобами Державної спеціальної служби транспорту та встановлення строків їх корисної (очікуваної) експлуатації, затвердженим наказом Мінінфраструктури від 16.07.2013 р. № 487;

— Порядком забезпечення, обліку та експлуатації меблів, інвентарю та предметів господарського призначення і нормами їх забезпечення та експлуатації в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах Державної пенітенціарної служби України, затвердженим наказом Мін'юсту від 27.07.2012 р. № 1118/5;

— Нормами табельної приналежності, витратами та строками експлуатації пожежно-рятувального, технологічного і гаражного обладнання, інструменту, індивідуального озброєння і спорядження, ремонтно-експлуатаційних матеріалів підрозділів ДСНС України, затвердженими наказом Держслужби з надзвичайних ситуацій від 29.05.2013 р. № 358;

— Нормативами матеріально-технічного забезпечення початкових спеціалізованих художніх навчальних закладів (шкіл естетичного виховання), затвердженими наказом Мінкультури від 19.06.2014 р. № 475.

Важливо! Якщо установа самостійно встановила строки використання основних засобів, то про це обов'язково потрібно вказати в наказі про облікову політику.

У такому разі доцільно скласти окрему Відомість типових строків використання груп основних засобів бюджетної організації, додати її до наказу про облікову політику та зазначити підстави для встановлення таких строків.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники:

- очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;
- очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування;
- моральний знос, який 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.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів ураховуються такі фактори:

- моральний знос (амортизація), що передбачається;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта державного сектору;
- очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації);
- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;
- правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу.

Строки корисного використання основних засобів наведені у таблиці 6.4.

Таблиця 6.4

Строки корисного використання основних засобів

№ з/п	Субрахунок	Назва підгрупи	Строк корисного використання, років
1	2	3	4
1	103 «Будинки та споруди»	Будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі навчальних закладів, лікарень, поліклінік і амбулаторій, будинків-інтернатів для людей похилого віку та інвалідів, дитячих закладів, бібліотек, клубів, музеїв, науково-дослідних інститутів, лабораторій тощо) та іншими установами(підгрупа 1):	
		з плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларьки, альтанки тощо	10
		дерев'яні, каркасні та щитові, контейнерні, дерево-металеві, каркасно-обшивні та панельні, глинобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні	20
		без каркасів зі стінами полегшеної кам'яної кладки, залізобетонними, цегляними та дерев'яними колонами і стовпами, із залізобетонними, дерев'яними та іншими перекриттями; дерев'яні з брущатими або	25

		виготовленими з колод рубаними стінами	
		із залізобетонними та металевими каркасами, зі стінами з кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші некласифіковані	50
		Будинки, що повністю або переважно призначені для проживання (підгрупа 2):	
		каркасно-комишитові та інші полегшені	15
		сирцеві, збірно-щитові, каркасно-засипні, глинобитні, саманові	20
		інші некласифіковані	50
		Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів, загальних садів та інші (підгрупа 3)	20
		Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких і газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку та інші (підгрупа 4)	20
1	103 «Будинки та споруди»	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 та водоприймачі, акведуки, лотки, дюкери і водопровідні споруди, рибопропускні і рибозахисні споруди, напірні трубопроводи	50
		берегоукріплювальні і берегозахисні споруди залізобетонні, бетонні, кам'яні	40
		гідротехнічні споруди дерев'яні	10
		водосховища при земляних дамбах	50
		водоскиди та водовипуски при ставках:	
		бетонні і 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 ін.)	40
		зрошувальна та 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 з азбестоцементних труб	40
		канали з гончарних труб	50
		канали з пластмасових труб	20
		водомірні пости	10
2	104 «Машини та обладнання»	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади та пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгрупи 3 — 8):	
		вимірювальні прилади — дозатори, амперметри, барометри, ватметри, водовиміри, вакуумметри, вапориметри, вольтметри, висотометри, гальванометри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, компаси, манометри, хронометри, спеціальні ваги, мірники, касові апарати тощо	10
		регулюючі прилади і пристрої — киснево-дихальні прилади, регулюючі, електричні, пневматичні і гідравлічні пристрої, пульти автоматичного управління, апаратура централізації та блокування, лінійні пристрої диспетчерського контролю тощо	10

		лабораторне обладнання — пірометри, 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	10
		комп'ютерна техніка і її комплектуючі (комп'ютери, монітори, периферійне та мережеве обладнання комп'ютера, що за вартістю за одиницю або комплект належить до основних засобів) та електронні засоби обробки інформації (електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини, електронно-обчислювальні машини та пристрої тощо)	10
2	104 «Машини та обладнання»	медичне обладнання — медичне обладнання (зуболікувальні крісла, операційні столи, ліжка зі спеціальним обладнанням тощо), спеціальне дезінфекційне і дезінсекційне обладнання, обладнання молочних кухонь і молочних станцій, станцій переливання крові тощо	10
		інші машини та обладнання — машини, апарати та інше обладнання, не назване у вищеперерахованих підгрупах. До інших машин і обладнання належать: обладнання стадіонів, спортмайданчиків і спортивних приміщень (у тому числі спортивні снаряди), обладнання кабінетів і 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	10
		Робочі машини та обладнання, машини, апарати і їх обладнання, призначені для механічної, термічної та хімічної дії на предмет праці у процесі створення продукту або послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини та тварин (підгрупа 2)	15
		Силкові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову і електричну енергію, і машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію (енергію води, вітру, теплову, електричну енергію тощо) на механічну, тобто на енергію руху (підгрупа 1)	10
3	105 «Транспортні засоби»	Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгрупи 1 — 2):	
		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)	20
		рухомий склад повітряного транспорту (літаки, вертольоти)	20
		Корпуси та причепи автомобілів (підгрупа 1)	10

		Автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згорання з 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
3	105 «Транспортні засоби»	вантажопідйомністю від 5 до 20 т	7
		вантажопідйомністю більше 20 т та інші	7
		Автобуси з двигуном внутрішнього згорання з 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):	
		гужовий транспорт (вози тощо)	5
		виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди, візки тощо)	
		усі види спортивного транспорту	
4	106 «Інструменти, прилади і інвентар»	Інструменти — механічні і немеханічні знаряддя праці загального значення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів. До них належать: різальні, ударні, натискувальні та ущільнюючі знаряддя ручної праці, уключаючи 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 голівки, пристрої для встановлення двигунів і для прокручування карданного валу на автомобілях тощо) (підгрупа 1)	5
		Виробничий і господарський інвентар (підгрупи 2 — 3):	
		виробничий інвентар та приладдя — предмети виробничого призначення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи: робочі столи, верстаки, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні рами тощо)	10
		господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування, конторська обстановка, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок зі спеціальним обладнанням), килими, порт'єри та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного призначення — гідропульти, стендери, драбини ручні тощо (крім насосів пожежних на автомобільному чи кінному ході і механічних пожежних драбин, що обліковуються на субрахунку 104)	
5	107 «Робочі і продуктивні тварини»	Тварини зоопарків і подібних установ, службові собаки (підгрупи 3, 4)	5
		Робоча, продуктивна та інша худоба (підгрупи 1, 2):	
		робоча худоба — коні, воли, осли та інші робочі тварини (уключаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин)	7
		продуктивна та племінна худоба — корови, бики-	

		плідники, бугаї, буйволи та яки (крім робочих), жеребці-плідники та племінні кобили (неробочі), кобили, переведені на табунне утримання, свині та свиноматки, вівцематки, кози, барани тощо	
6	108 «Багаторічні насадження»	Культури ягідні (суниця)	3
		Культури ягідні (крім суниці), плодові, овочеві	10
		Культури ефіроолійні, лікарські	10
		Насадження штучних ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для науково-дослідних цілей	20
		Насадження озеленювальні та декоративні	25
		Захисні та інші лісові насадження	50
		Інші довгострокові біологічні активи, не класифіковані	20
7	109 «Інші основні засоби»	Інші основні засоби:	
		сценічно-постановочні засоби вартістю понад 5000 грн. за одиницю (декорації, меблі та реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, пари ки тощо)	10
		навчальні кінофільми, магнітні диски та стрічки, касети та інші	
8	119 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	20
9	115 «Тимчасові нетитульні споруди»	Тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування та пристрої, сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі в лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки тощо), малі архітектурні форми	5

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. За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації 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 суб'єкт державного сектору нараховує амортизацію в місяці його вибуття. При цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Розрахунок амортизаційних відрахувань прикладається до регістрів бухгалтерського обліку.

Амортизація необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення), 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). Переоцінка таких необоротних матеріальних активів, що перебувають у використанні (експлуатації), не проводиться.

Суб'єкти державного сектору **амортизацію нематеріальних активів нараховують** із застосуванням прямолінійного методу, відповідно до якого річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів.

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.

Суму нарахованої амортизації суб'єкт державного сектору відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації поновлюється, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта основних засобів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Знос необоротних активів відображається на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» з розподілом на субрахунки:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

З 2015 року для відображення амортизації в бухобліку установи застосовують не лише субрахунки 131, 132, 133 і 401, а й новий субрахунок 841.

Нараховано знос (накопичена амортизація) на необоротні активи Д-т 841 – Кт 131-133

Одночасно : Дт 401 –Кт 841

6.5. Облік поліпшення необоротних активів

Рішення про характер і ознаки здійснюваних суб'єктом державного сектору робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником суб'єкта державного сектору з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Роботи з поліпшення об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) здійснюються за рахунок капітальних витрат, передбачених у кошторисах на виконання зазначених робіт.

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта.

Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості робіт, послуг, які надаються цим об'єктом.

Прикладами такого поліпшення є:

- 1) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- 2) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості робіт, послуг;
- 3) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити витрати;
- 4) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

В інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні

характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

До поліпшення необоротних активів відносять витрати:

- на поточні і капітальні ремонти;
- реконструкцію, модернізацію.

Поточні ремонти можуть проводитися декілька разів на рік, а капітальні - як правило не частіше одного разу на рік (або й рідше).

При поточному ремонті замінюють окремі деталі без розбирання усього об'єкта, тоді як при капітальному ремонті розбирають об'єкт і замінюють несправні вузли та агрегати.

Ремонти основних засобів можуть здійснюватись господарським способом, тобто силами самої установи, або ж підрядним способом (силами сторонніх організацій на підставі укладеної угоди, договору, контракту).

На кожен об'єкт, що підлягає ремонту, складають відомість дефектів, у якій вказують деталі, що потребують заміни, необхідні ремонтні роботи, норми часу на виконання робіт, виготовлення та заміну деталей, кошторисну вартість ремонту, строки початку і закінчення ремонту.

Якщо ремонт виконується господарським способом, то на підставі відомості дефектів виписують наряд-замовлення, документи на одержання зі складу необхідних запасних частин і ремонтних матеріалів, наряди на виконання робіт з виготовлення, монтажу, реставрації окремих вузлів і деталей та їх заміни.

Якщо ремонт виконує підрядна організація, то відомість дефектів складають у присутності представника замовника. Приймання виконаних підрядною організацією ремонтних робіт оформляється Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів. Акт передають у бухгалтерію, де на його підставі в інвентарній картці обліку основних засобів виконують відповідні записи про виконаний ремонт. Крім того, акт є підставою для списання витрат на ремонт основних засобів.

Вартість поточного і капітального ремонту основних засобів не зараховується на збільшення їх балансової вартості, а списується на поточні витрати установи за рахунок відповідних джерел фінансування.

Роботи з реконструкції та модернізації оформляються аналогічно капітальному ремонту, але роботи з модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єктів необоротних активів суттєво змінюють їх технічні та експлуатаційні характеристики, а відтак їхню вартість. Тому витрати на ці роботи зараховують на збільшення первісної вартості основних засобів.

Для узагальнення інформації про витрати на модернізацію об'єктів необоротних активів Планом рахунків призначено субрахунки рахунка 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи»: — субрахунок 141 «Капітальні інвестиції в основні засоби» для відображення витрат на модернізацію основних засобів: — субрахунок 142 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» — інших необоротних матеріальних активів; — субрахунок 143 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи» — нематеріальних активів.

При цьому виконують такі бухгалтерські проведення (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Облік господарських операцій з ремонту і модернізації основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Списано витрачені ремонтні матеріали, запасні частини, пальне тощо	801, 802	234, 235, 238 та інші
Нарахована заробітна плата працівникам установи за виконані ремонтні роботи з нарахуванням ЄСВ	801, 802	661, 651
Прийняті роботи із закінченого ремонту основних засобів, виконаного підрядним способом (на суму з ПДВ)	801, 802	364, 675
Прийняті роботи з реконструкції основних засобів, виконані підрядною організацією на суму вартості робіт разом з ПДВ	141 801, 802 103-105	631 402 141
Одночасно другий запис	402	401

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний кодекс України, затверджений ВРУ від 08.07.2010 № 2456-VI // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Деякі питання оплати праці державних службовців у 2016 році, Постанова КМУ № 292 від 06.04.2016 р. // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/292-2016-%D0%BF>
3. Закон України "Про відпустки" від 15.11.1996 року №504/96- ВР // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80>
4. Закон України "Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців та громадських формувань" від 15.05.03 р. № 755-IV // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/755-15>
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1996 № 996-XIV // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Закон України «Про Державний бюджет України на 2016 рік», затверджений ВРУ від 25.12.2015 року № 928-VIII // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/928-19>
7. Закон України «Про державну службу» від 10.12.2015 № 889-VIII // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-19>
8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>
9. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 року № 108/95- ВР // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>
10. Інструкція ДКУ «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» від 27.07.2000р. №68 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>
11. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 року № 333 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
12. Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджені наказом МФУ від 12.03.12р. № 333, у редакції наказу МФУ від 21.06.12р. № 754 // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0457-12>
13. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VIII // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 // <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-z-buhgalterskogo-obliku-nematerialnih-aktiviv/>
15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 //

<https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-z-bo-osnovnih-zasobiv/>

16. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11

17. Наказ Національного агентства України з питань державної служби «Про затвердження Порядку визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В» від 06.04.2016 р. № 72 // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0647-16>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 "Оренда", затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 (набере чинності з 01.01.2017 р.);

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 "Інвестиційна нерухомість", затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629 (набере чинності з 01.01.2017 р.);

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 "Зменшення корисності активів" затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 N 1629

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, (набрало чинності з 01.01.2015 р.) // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 "Нематеріальні активи", затверджено Наказом Міністерства фінансів України 12.10.2010 № 1202 (набрало чинності з 01.01.2015 р.) // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>

23. Нормативи матеріально-технічного забезпечення початкових спеціалізованих художніх навчальних закладів (шкіл естетичного виховання), затвердженими наказом Мінкультури від 19.06.2014 р. № 475 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0727-14>.

24. Норми табельної приналежності, витрати та строки експлуатації пожежно-рятувального, технологічного і гаражного обладнання, інструменту, індивідуального озброєння і спорядження, ремонтно-експлуатаційних матеріалів підрозділів ДСНС України, затвердженими наказом Держслужби з надзвичайних ситуацій від 29.05.2013 р. № 358 // <http://consultant.parus.ua/?doc=096B6732AA>

25. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ Мінфін наказом від 26.06.2013р. №611 // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>

26. Податковий кодекс України, затверджений ВРУ від 02.12.2010 року № 2755-VI // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

27. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ № 637 від 15.12.2004 року // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>

28. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом МФУ № 372 від 02.04.2014 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>

29. Порядок забезпечення столово-кухонним посудом, обладнанням, інвентарем і миючими засобами Державної спеціальної служби транспорту та встановлення строків їх корисної (очікуваної) експлуатації, затвердженим наказом Мінінфраструктури від 16.07.2013 р. № 487 // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1287-13>

30. Порядок забезпечення, обліку та експлуатації меблів, інвентарю та предметів господарського призначення і нормами їх забезпечення та експлуатації в установах виконання покарань і слідчих ізоляторах Державної пенітенціарної служби України, затвердженим наказом Мін'юсту від 27.07.2012 р. № 1118/5 // http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE21586Z.html

31. Порядок надання державним службовцям матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань, затверджено постановою КМУ від 08.08.2016 року № 500 // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/500-2016-%D0%BF>

32. Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

33. Постанова КМУ "Про оплату праці працівників на основі єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери" № 1298 від 30.08.2002 р. // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF>

34. Про впорядкування умов оплати праці працівників культури на основі Єдиної тарифної сітки, затверджене наказом Міністерства культури і туризму України від 18.10.2005 р. № 745 // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1285-05>

35. Про впорядкування умов оплати праці працівників установ охорони здоров'я та соціального захисту населення, наказ Мінпраці та Міністерства соціального захисту та охорони здоров'я від 05.10.05 № 308/519 // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05>

36. Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення, затверджене наказом Міністерства праці та соціальної політики України та Міністерства охорони здоров'я України «» від 05.10.2005 р. № 308/519 // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1209-05>

37. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ. Наказ Міносвіти і науки від 26.09.05р. № 557 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05>

38. Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та

наукових установ, наказ Міністерства освіти і науки від 26.09.2005 р. № 557 (далі — Наказ № 557) // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1130-05>

39. Про впорядкування умов оплати праці працівників бюджетних установ, закладів та організацій сфери фізичної культури та спорту, затверджено наказом Міністерства України у справах сім'ї, молоді та спорту «» від 23.09.2005 р. № 2097 // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1236-05>

40. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13 вересня 2016 року № 818 // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>

41. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання Наказ МФУ від 13 вересня 2016 року № 818

42. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, затверджено наказом МФУ від 13 вересня 2016 року № 818 // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>

43. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджені наказом Мінфін від 22.11.2004 року № 732 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>

44. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці, затверджені наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 року № 489 // http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm

45. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери, постанова КМУ від 20.08.2002 р. № 1298 // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002-%D0%BF>

46. Про структуру бюджетної класифікації України, постанова ВРУ від 12.07.1996 р. № 327/96-ВР // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/327/96-%D0%B2%D1%80>

47. Про умови оплати праці працівників державних органів, які виконують функції з обслуговування, і працівників Управління адміністративних будинків Господарсько-фінансового департаменту Секретаріату Кабінету Міністрів України, Управління адміністративними будинками Державного управління справами, Управління адміністративними будинками Управління справами Апарату Верховної Ради України у 2016 році. Постанова КМУ № 268 від 06.04.2016 р. // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/268-2016-%D0%BF>