

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

Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

**ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**  
із дисципліни «Облік в бюджетних установах»  
для бакалаврів  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

**ТЕРНОПІЛЬ – 2019**

Опорний конспект лекцій із дисципліни «Облік в бюджетних установах» для бакалаврів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / Н.В. Кравчук. – Тернопіль: ТНТУ імені І. Пулюя, 2019. – 235с.

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

**Рецензент:** Білоус Ольга Степанівна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ТНТУ імені Івана Пулюя

Навчально-методичні матеріали розглянуті і затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

**протокол № 2 від 16 вересня 2019 р.**

Схвалено і рекомендовано методичною радою факультету економіки та менеджменту

**протокол № 2 від 16 вересня 2019 р.**

## ЗМІСТ

Тема 1. Основи побудови бухгалтерського обліку в бюджетних установах.....	4
Тема 2. Зміст балансу та плану рахунків у бюджетних установах.....	27
Тема 3. Облік доходів і видатків.....	78
Тема 4. Облік грошових та розрахункових операцій.....	107
Тема 5. Облік розрахунків із заробітної плати, страхування і стипендій .....	121
Тема 6. Облік необоротних активів.....	151
Тема 7. Облік запасів.....	183
Тема 8. Облік виробництва.....	201
Тема 9. Облік власного капіталу.....	209
Тема 10. Звітність бюджетних установ.....	217
Література.....	224
Додатки.....	226

## 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. 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».

**Бюджетна система України** складається з державного бюджету та місцевих бюджетів.

**Місцевими бюджетами** є бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування.

Бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах), бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

**Зведений бюджет** є сукупністю показників бюджетів, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави. Зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва та Севастополя.

Структуру бюджетної системи України відображено на рис. 1.1

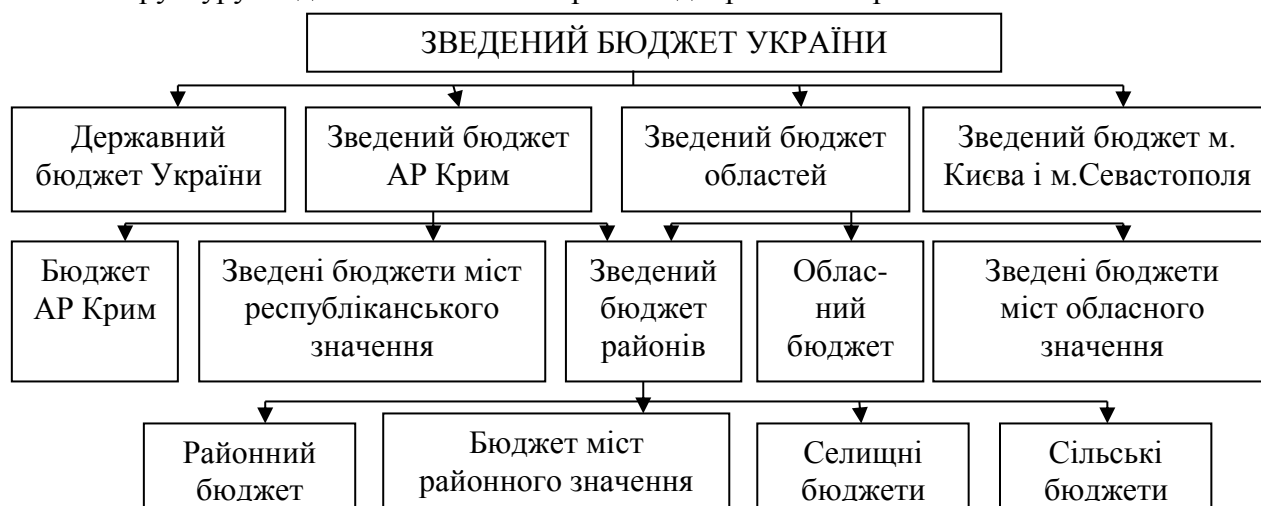
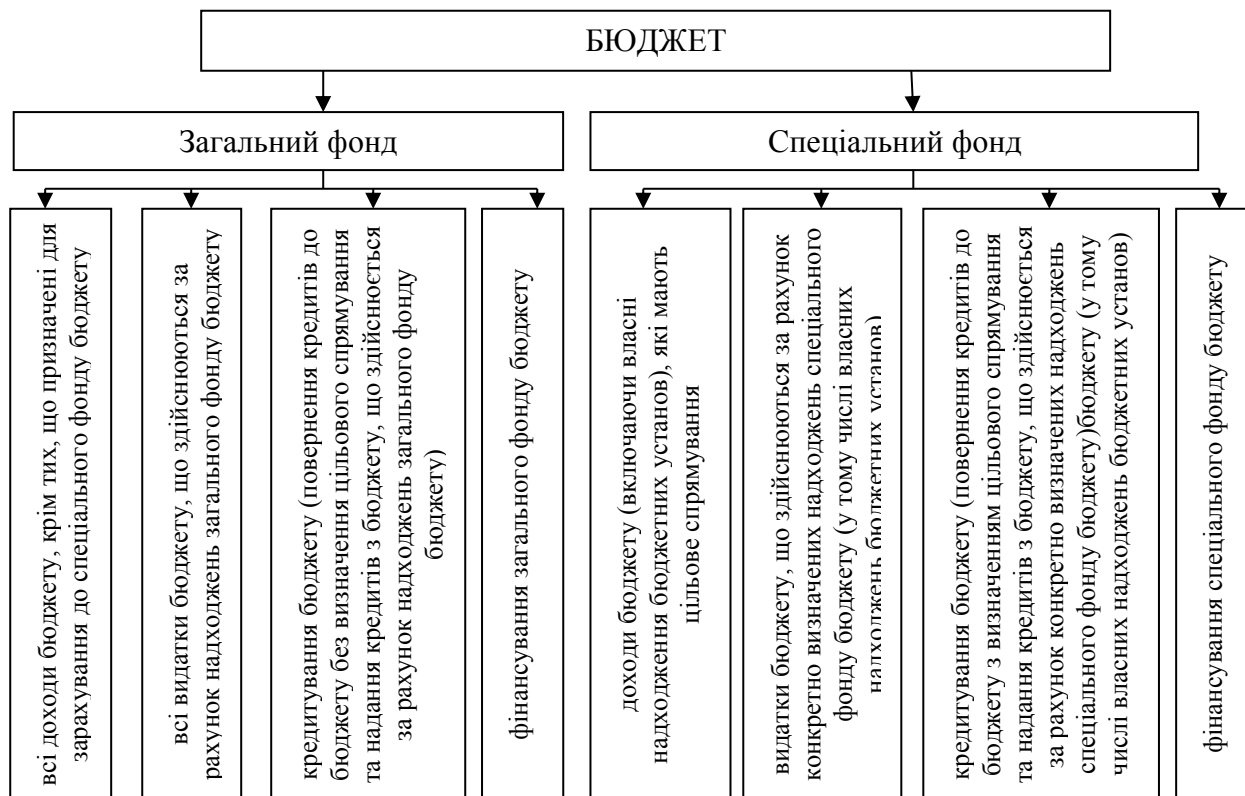


Рис. 1.1. Структура бюджетної системи України

Показники бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, включаються до відповідних зведених бюджетів.

**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.

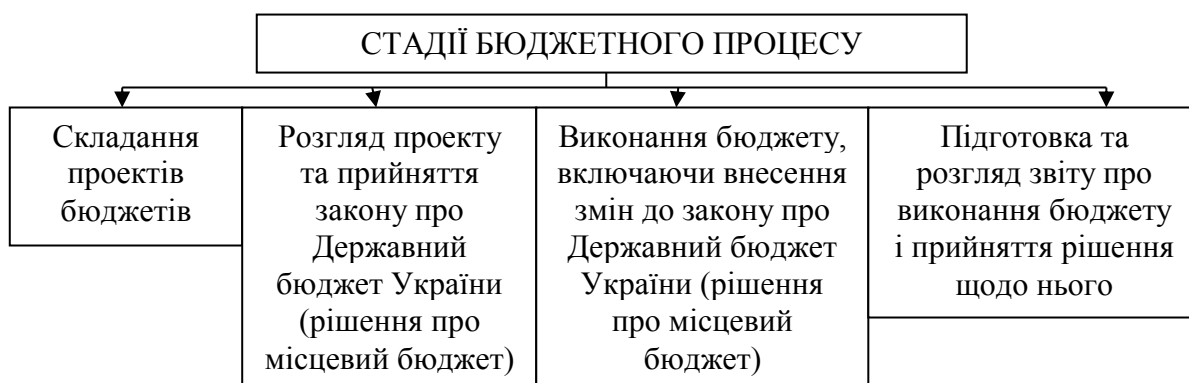
Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами.

Стадії бюджетного процесу відображено на рис. 1.3.

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».

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».



**Рис. 1.3. Стадії бюджетного процесу**

**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 (податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, податки на власність, збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів, внутрішні податки на товари й послуги, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції тощо)

**Неподатковими надходженнями** визнаються:

- 1) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- 2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу;
- 3) інші неподаткові надходження.

**Доходи від операцій з капіталом** ( наприклад, доходи від приватизації державного майна, надходження від продажу основного капіталу, надходження від реалізації державних запасів товарів, кошти від продажу землі і нематеріальних активів; податки на фінансові операції та операції з капіталом).

**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.

Окремі групи доходів складаються зі статей доходів, які об'єднують конкретні види доходів за джерелами та способами їх отримання. **Код класифікації доходів має вісім знаків:**

- **перша цифра** - відповідає групі доходів;
- **друга цифра** - підгрупі;
- **третья та четверта цифри** - розділу;
- **п'ята та шоста цифри** - вказують на параграф конкретного розділу, який визначає різновид надходження;

- **сьома та восьма цифри** - відведені для кодування виду бюджету (державний, міський, районний, селищний, сільський) для розмежування платежу.

Наприклад, під кодом 30000000 зашифровані доходи від операцій з капіталом, 31000000 - надходження від продажу основного капіталу, 31020000 - надходження коштів від Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

Видатки бюджету класифікуються за (рис. 1.6):

<b>Класифікація видатків бюджету за ознаками</b>		<b>Примітка</b>
<i>Функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету</i>	Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету <b>(КФКВК)</b>	Видатки на загальну середню освіту, утримання Збройних Сил України
<i>Ознака головного розпорядника бюджетних коштів</i>	Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету <b>(КВКВК)</b>	Ця класифікація визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі ДКУ ведуть реєстр всіх розпорядників бюджетних коштів
<i>За бюджетними програмами</i>	Програмна класифікація видатків та кредитування бюджету <b>(КПКВК)</b>	Передбачає програмно-цільовий підхід до складання бюджету
<i>Економічна класифікація</i>	Поточні, капітальні витрати, нерозподілені видатки, кредитування <b>(КЕКВ)</b>	Заробітна плата, ремонти тощо

**Рис. 1.6. Класифікація видатків бюджету**

**Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету** характеризує напрямки використання бюджетних коштів для виконання державою покладених на неї функцій. Вона використовується для:

- формування показників зведеного бюджету та здійснення міжнародних порівнянь видатків за функціями;
- здійснення макроекономічного аналізу та формування державної політики в галузях економіки.

**Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету має такі рівні деталізації:**

1) розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування. Наприклад, 0100 - загальнодержавні функції, 0200 - оборона, 0300 - громадський порядок, безпека та судова влада, 0400 - економічна діяльність, 0500 - охорона навколишнього природного середовища тощо;

2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються ці видатки та кредитування бюджету. Наприклад, розділ "Економічна діяльність" - 0400, підрозділ "Паливно-енергетичний комплекс" - 0430, група "Електроенергетична галузь" - 0433; розділ "Охорона здоров'я" - 0700, підрозділ "Лікарні та санаторно-курортні заклади" - 0730, група "Санаторно-курортні заклади" тощо

**Класифікація кредитування бюджету** систематизує кредитування бюджету за типом позичальника та поділяє операції з кредитування на надання кредитів з бюджету і

повернення кредитів до бюджету. До категорії "кредитування" належать платежі бюджетів усіх рівнів, у результаті яких з'являються фінансові вимоги до позичальників, котрі передбачають обов'язкове повернення коштів, у тому числі резервного фонду державного й місцевих бюджетів, асигнування за якими відкриті на умовах повернення. За своєю суттю кредитування не відноситься до видатків бюджету. В результаті надання кредитів за рахунок бюджетних коштів у позичальників виникають зобов'язання перед бюджетом. Ці кошти обов'язково мають бути повернуті до бюджету, що є ресурсами бюджету, і можуть бути спрямовані як на подальше надання кредитів, так і на здійснення видатків.

**Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету** містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів, яким спрямовуються платежі з бюджету. Класифікація видатків та кредитування бюджету за цією ознакою дає можливість здійснювати повний економічний аналіз і контроль за витрачанням бюджетних коштів.

На її основі Державна казначейська служба України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів. Головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів

Наприклад, код Міністерства освіти і науки України - 220, Міністерства фінансів України - 350, Антимонопольного комітету України - 601, Рахункової палати України - 651, Тернопільської обласної державної адміністрації - 789 тощо.

Сформована відповідно до вимог Бюджетного кодексу відомча класифікація дає змогу чітко розподіляти відповідальність за виконання функцій (програм) розпорядниками бюджетних коштів.

**Програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету** використовується у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі і щорічно визначається у законі про Державний бюджет України відповідно до вимог частини другої статті 40 Бюджетного кодексу України.

Програмна класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, яка затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

**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).** Кредитори або власники боргових зобов'язань розподіляються за принципом однорідності економічної поведінки, що дає змогу отримати інформацію про ймовірний вплив на економіку. Наприклад, внутрішнє фінансування - 200000, у т. ч. фінансування за рахунок коштів державних фондів - 201000, фінансування за рахунок позик банківських установ - 202000, надходження від приватизації державного майна - 204000; зовнішнє фінансування - 300000, у т. ч. позики, надані міжнародними організаціями економічного розвитку, - 301000, позики, надані органами управління іноземних держав, - 302000, позики, надані іноземними комерційними банками, - 303000.

2) **типом боргового зобов'язання (за засобами, що використовуються для фінансування бюджету).** Класифікація операцій фінансування бюджетного дефіциту за типом боргового зобов'язання дає змогу отримати інформацію про способи, що використовуються державними установами для фінансування свого дефіциту або розподілу фінансових ресурсів, що з'явилися у результаті перевищення їх доходів над видатками. Фінансування за борговими операціями здійснюється у формі як запозичень, так і погашення.

Наприклад, фінансування за борговими операціями - код 400000, у т. ч.: запозичення - 401000, погашення - 402000; надходження від приватизації державного майна - 500000; фінансування за активними операціями - 600000, у т. ч. 601000 - зміни обсягів депозитів і



цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю, 602000 - зміни обсягів готівкових коштів, 603000 - фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунка

**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.

**Класифікація боргу за типом кредитора** складається з двох розділів. Перший розділ - внутрішній борг (код 200000) включає заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів різних рівнів та державних фондів - код 210000, заборгованість перед банківськими установами - код 220000, заборгованість перед іншими органами управліннями - код 230000 тощо. Другий розділ - зовнішній борг (код 300000) включає заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних організацій економічного розвитку, - код 310000, заборгованість за позиками, одержаними від постачальників, - код 340000 тощо.

**Класифікація боргу за типом боргового зобов'язання** складається з внутрішнього (код 400000) та зовнішнього боргів (код 500000) і включає відповідно заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (коди 410000 та 510000), заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями (коди 420000 та 520000), заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями (коди 430000 та 530000) тощо.

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**

Цифровий код	Назва груп видатків	Визначення видатків за кодами економічної класифікації видатків
Підстава: Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, 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, на придбання капітальних активів; компенсацію втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу.
4000	Кредитування	Це платежі бюджетів усіх рівнів, у результаті яких у них з'являються фінансові вимоги до позичальників, які передбачають обов'язкове повернення коштів, у тому числі резервного фонду державного та місцевих бюджетів, асигнування за якими відкриті на умовах повернення
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).

<b>1 рівень</b>	2000	Поточні видатки
	3000	Капітальні видатки
	4000	Кредитування
	9000	Нерозподілені видатки
<b>Поділ на підгрупи</b>		
<b>2 рівень</b>	2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату
	3100	Придбання основного капіталу
	4100	Внутрішнє кредитування
<b>Поділ на статті</b>		
<b>3 рівень</b>	2110	Оплата праці
	3110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування
	4110	Надання внутрішніх кредитів
<b>Деталізація видатків</b>		
<b>4 рівень</b>	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:**

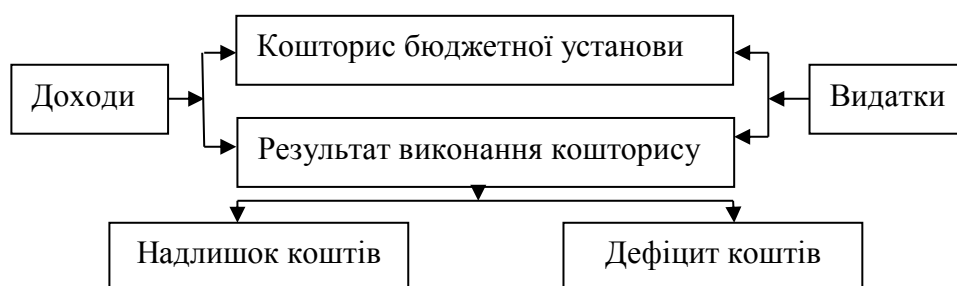
- Верховна Рада;
- Адміністрація Президента;
- міністерства і відомства;
- місцеві державні адміністрації;
- органи місцевої самоврядності (районні, районні в містах, міські, селищні, сільські поради).
- державні підприємства, установи і організації, які фінансуються виключно з бюджетів всіх рівнів.

**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. Витатки плануються в сумі, що не перевищує запланованих доходів. При цьому розподіл витатків в кошторисі здійснюється за *повною економічною класифікацією витатків (ЕКВ)*.

В процесі бюджетного планування крім складання кошторису доходів та витатків 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 витатки 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 витатків 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 затверджені 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 витатки». 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**

<b>Назва витрат</b>	<b>Визначення витрат</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
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, ліжка-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.

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.

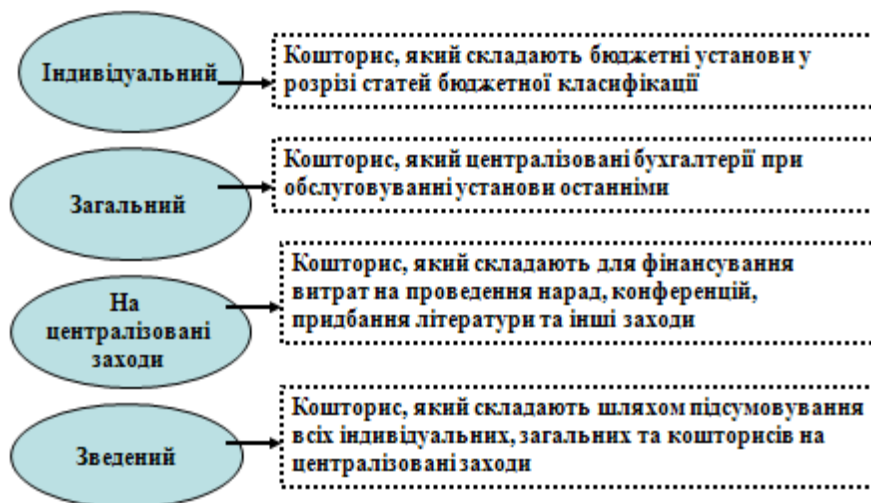


Рис.1.9. Види кошторисів

**Принцип цільового призначення** наданих коштів полягає в тому, що отримані з бюджету кошти повинні витрачатися 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:**

- Витрачати кошти бюджету на утримання апарату установи, яку він очолює;
- Витрачати 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 багатограним, 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.



**Рис. 1.10. Користувачі облікової інформації**

Користувачами облікової інформації бюджетних установ є (рис. 1.10):

- 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)

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. 1.11).

<b>ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>	
<b>Основні</b> (визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»)	<b>Інші</b> (визначені практикою діяльності бюджетних установ)
Обачності	Законність
Повного висвітлення	Достовірність
Автономності	Дата операції
Послідовності	Прийнятність вхідного балансу
Безперервності	Істотність
Нарахування та відповідності доходів та витрат	Доречність
Превалювання сутності над формою	Відкритість
Історичної (фактичної) собівартості	Своєчасність
Єдиного грошового вимірника	Консолідація
Періодичності	

**Рис. 1.11. 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 натуральні, трудові та грошові вимірники.

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);
- **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 фінансові активи та нефінансові активи.

**Нефінансові активи** об'єднує поняття «необоротні активи», «запаси»: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, знос



необоротних матеріальних активів, виробничі запаси, виробництво, біологічні активи та інші нефінансові активи.

**Фінансові активи** включають як дебіторську заборгованість, так і грошові кошти та інвестиції, а також Єдиний казначейський рахунок.

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

**Власний капітал установи** призначений для узагальнення інформації про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату.

**Залучений капітал (зобов'язання)** - це довгострокові та поточні зобов'язань за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунків з постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, зобов'язань за внутрішніми розрахунками, забезпечень майбутніх витрат і платежів, зобов'язань за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів.

Основними елементами, які виникають під час господарської діяльності установ, є доходи і витрати.

**Доходи** відображають всі надходження бюджетної установи, від обмінних та необмінних операцій.

**Доходи від обмінних операцій:** бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

**Доходи від необмінних операцій:** податкові надходження; неподаткові надходження (збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню.

**Витрати** бюджетних установ класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

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

**Витрати за необмінними операціями** включають такі елементи витрат: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Господарські засоби та джерела господарських засобів у ході діяльності установи зазнають різних змін. Ці зміни можуть характеризувати їхнє надходження, вибуття або зміну форми та зміну власника.

**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.

**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 нормі перерахування, зважування, обмірювання, оцінки всіх залишків майна бюджетної установи і зіставлення з даними 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. Організація бюджетного обліку**

**Організація бухгалтерського обліку** – це управління обліковим процесом, спрямованим на забезпечення контролю за майном установи, виконання нею зобов'язань, використання матеріальних, трудових та інших ресурсів відповідно до законодавства.

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.

Стан справ у бюджетній установі відображається в бухгалтерському обліку, який є частиною процесу управління державними фінансами. Для того щоб управляти, потрібно контролювати, а для того щоб контролювати, треба виміряти. Від правильного ведення обліку господарських операцій залежить розвиток не лише окремо взятої установи, а й держави.

З огляду на зазначене, питання організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах в умовах модернізації системи державних фінансів та її складової – бухгалтерського обліку в державному секторі набуває особливої актуальності. Цей закономірний процес обумовлено запровадженням **Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових політик та виправлення помилок»**, затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.10 р. № 1163, та **Методичних рекомендацій з облікової політики, затверджених наказом Мінфіну від**

**23.01.15 р. № 11** (далі – Методрекомендації № 11), відповідно до яких необхідно чітко розмежувати питання організації бухгалтерського обліку та визначення облікової політики у розпорядчих документах установи.

Основними нормативними документами, відповідно до яких організується облік у бюджетних установах, є:

- 1) Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI;
- 2) Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" від 16.07.1999 № 996-XIV;
- 3) План рахунків – План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіну від 26.06.13 р. № 611;
- 4) Типове положення № 59 – Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою КМУ від 26.01.11 р. № 59;
- 5) Положення № 88 – Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88;
- 6) НП(С)БОДС 121 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.11.10 р. № 1202;
- 7) НП(С)БОДС 122 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 12.11.10 р. № 1202;
- 8) НП(С)БОДС 123 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 12.11.10 р. № 1202;
- 9) Методичні рекомендації «Основні засоби» – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11;
- 10) Методичні рекомендації «Запаси» – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11;
- 11) Методичні рекомендації «Нематеріальні активи» – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11.

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

Раціональна організація бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні у **першу чергу загальноприйнятих передумов, а саме:**

- вивчення структури установи, організації її діяльності;
- організація облікового апарату та праці облікових працівників;
- організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт);
- організація досконалого володіння головним бухгалтером та працівниками бухгалтерської служби діючої законодавчої бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

**Весь обліковий процес бюджетної установи з теоретичної точки зору складається із трьох етапів його здійснення, а саме:** первинний облік, поточний облік та підсумковий облік.

Першим у процесі бухгалтерського обліку є етап **первинного обліку**, що характеризується такою сукупністю операцій:

- виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку;
- вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові);

- фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних — документах.
- Другий етап — **поточний облік** — складається з таких операцій:
  - реєстрація інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку;
  - реєстрація інформації в носіях інформації даного етапу обліку — облікових регістрах;
  - групування та перегрупування показників інформаційних даних.

І, нарешті, третій етап облікового процесу, що має назву **підсумкового**, включає такі операції: узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності; передавання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам; зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності.

Тобто поділ облікового процесу на етапи віддзеркалює його послідовність як у часі, так і в просторі. Ці етапи властиві всім об'єктам обліку.

У практиці господарської діяльності бюджетних установ і організацій визначено такі **загальні об'єкти обліку**: необоротні активи; запаси; грошові кошти; розрахунки; зобов'язання за векселями та кредитами; доходи; витрати; власний капітал.

Слід звернути увагу, що за нормами ч. 6 ст. 6 Закону № 996 регулювання питань методології бухгалтерського обліку здійснюється централізовано Мінфіном, а галузеві особливості застосування НП(С)БОДС у формі методичних рекомендацій щодо їх застосування можуть установлюватися міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади. Проте питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до ст. 8 Закону № 996 належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Тобто питання організації бухгалтерського обліку бюджетних установ належить до повноважень їх керівника.

Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах повинна здійснюватися з моменту їх створення, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність бухгалтерського обліку. Раціональна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах, аналогічно як і в установах приватного сектора економіки, передбачає застосування й дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Як передбачено ч. 2 ст. 56 БК, бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, установленому Мінфіном. Для забезпечення відображення в бухгалтерському обліку операцій та узагальнення й накопичення інформації за господарськими операціями застосовується План рахунків.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на виконання ч. 4 ст. 8 Закону № 996 **бюджетні установи обирають форму його організації, а саме:**

- введення до штату бюджетної установи посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером, або ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією. Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби в бюджетних установах визначаються Типовим положенням № 59. Організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень здійснює Казначейство (у межах своїх повноважень) шляхом оцінки їх діяльності. Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень затверджено наказом Мінфіну від 01.12.11 р. № 1537;

- визначають за погодженням із вищестоящим розпорядником бюджетних коштів облікову політику;

- визначають форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із дотриманням єдиних засад, з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних. На сьогодні бюджетні установи застосовують меморіально-ордерну форму обліку (Інструкція

про форми меморіальних ордерів бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства від 27.07.2000 р. № 68);

- розробляють систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій; визначають права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджують правила документообігу та технологію обробки облікової інформації;

- визначають додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- виділяють на окремий баланс відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності установи.

Тобто, обираючи ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, слід пам'ятати про мету бухгалтерського обліку бюджетних установ – надання достовірної, правдивої і неупередженої інформації. З огляду на зазначене, бухгалтерський облік необхідно організувати таким чином, щоб його дані були своєчасними, точними та достовірними, а показники обліку – єдиними на всіх рівнях управління.

Розподіл повноважень і відповідальності між посадовими особами бюджетної установи з питань організації бухгалтерського обліку здійснено на законодавчому рівні.

#### **Керівник установи зобов'язаний:**

- створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів (ч. 6 ст. 8 Закону № 996)

- затвердити перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна (п. 2.13 Положення № 88)

- встановити (наказом) графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву (п. 5.1 Положення № 88)

#### **Обов'язки головного бухгалтера:**

- Забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання в установлені строки фінансової звітності.

- Організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

- Бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

- Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах (ч. 7 ст. 8 Закону № 996)

- Здійснює контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві, в установі. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства (п. 5.5 Положення № 88).

#### **Інші працівники бухгалтерської служби установи:**

- Перевіряють (у межах компетенції) первинні документи за формою і змістом. Тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників (п. 2.15 Положення № 88)

- За несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних відповідальність несуть особи, які склали та підписали ці документи (ч. 8 ст. 9 Закону № 996, п. 2.14 та 3.4 Положення № 88)

#### **Інші працівники установи, уповноважені керівником на здійснення господарських операцій:**

- Створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу (п. 5.4 Положення № 88) Відповідальність за несвоєчасне

складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи (ч. 8 ст. 9 Закону № 996, п. 2.14 та 3.4 Положення № 88)

Згідно з п. 5 Типового положення № 59 **основними завданнями бухгалтерської служби є:**

- ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та складання звітності;
- відображення в документах достовірної та в повному обсязі інформації про господарські операції та результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;
- запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення та мобілізація внутрішньогосподарських резервів;
- забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасне подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірне та в повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності;
- забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів

Згідно з п. 7 Типового положення № 59 **бухгалтерська служба відповідно до покладених на неї завдань:**

- веде бухгалтерський облік згідно з НП(С)БОДС, а також іншими нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку, у т. ч. з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;
- складає на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та бюджетну звітність, а також державну статистичну, зведену та іншу звітність (декларації) у порядку, установленому законодавством;
- своєчасно подає звітність;
- своєчасно та в повному обсязі перераховує податки і збори (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів;
- проводить аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі зведеної звітності, щодо причин зростання дебіторської та кредиторської заборгованості, розробляє та здійснює заходи щодо стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, організовує та проводить роботу з її списання відповідно до законодавства;
- забезпечує дотримання вимог нормативно-правових актів щодо використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій; інвентаризації необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших статей балансу
- забезпечує дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги, що закуповуються за бюджетні кошти;
- забезпечує користувачів у повному обсязі правдивою та неупередженою інформацією про фінансовий стан бюджетної установи, результати її діяльності та рух бюджетних коштів;
- забезпечує відповідні структурні підрозділи бюджетної установи даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, складення економічно обґрунтованих калькуляцій собівартості послуг, що можуть надаватися за плату відповідно до законодавства, визначення можливих ризиків ФГД;
- бере участь у роботі з оформлення матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів,
- розробляє та забезпечує здійснення заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни її працівників та працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі.

– здійснює поточний контроль за дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, їх реєстрації в органах Казначейства та здійсненні платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;

– здійснює поточний контроль за правильністю зарахування та використання власних надходжень бюджетної установи;

– веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової та бюджетної звітності, дотриманням бюджетного законодавства та НП(С)БОДС, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку бухгалтерськими службами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі

– Забезпечує відповідні структурні підрозділи бюджетної установи даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, складення економічно обґрунтованих калькуляцій собівартості послуг, що можуть надаватися за плату відповідно до законодавства, визначення можливих ризиків фінансово-господарської діяльності;

– Здійснює заходи щодо усунення порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства.

Головний бухгалтер погоджує проекти договорів (контрактів), у тому числі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, забезпечуючи дотримання вимог законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів та збереження майна

При проведенні ревізій, аудиту перший документ, котрий обов'язково вимагають контролюючі органи – наказ (Положення) про облікову політику. Відсутність його – є порушенням **Закону № 996**, через не визначеність установи своєї облікової політики. Таке порушення може спричинити накладення адміністративного штрафу згідно зі *ст. 164<sup>2</sup> КУпАП* від **136 до 255 грн. штрафу**.

При цьому обов'язковість наявності наказу про облікову політику визначена п. 4 розд. 1 НП(С)БО 125, згідно з яким **облікова політика суб'єкта держсектору визначається** розпорядчим документом, у якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які повинні застосовувати суб'єкт держсектору і за якими нормативно-правовими актами з ведення бухгалтерського обліку передбачено **більше ніж один варіант**.

До речі, **одноваріантні** методи оцінки, обліку і процедури, передбачені НП(С)БО, є обов'язковими до застосування, і включати їх до наказу про облікову політику **недоцільно**.

Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження. (п. 4 розд. 1 Наказ 635).

Таким чином, головний розпорядник бюджетних коштів реалізує свої права стосовно застосування принципу єдності бюджетної системи, який забезпечується єдністю порядку ведення бухгалтерського обліку ( *ст. 7 БКУ*). Одночасно головний розпорядник здійснює методичне керівництво і контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухобліку, складання бюджетної і фінансової звітності бухгалтерською службою бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи.

Наказ про облікову політику готує головний бухгалтер (начальник фінансово-економічної служби), оскільки згідно з **п.п. 7 п. 13 Типового положення № 59** саме на нього покладається обов'язок розробки пропозицій щодо визначення облікової політики. Але до підготовки потрібно підготуватись:

1. Вивчити НП(С)БО і Наказ 635 до них.
2. Вивчити розпорядчі документи головного розпорядника бюджетних коштів, галузевих Наказ 635 (за їх наявності) з визначенням установлених єдиних підходів усередині відомства.

3. За наявності раніше діючого наказу (Положення) про облікову політику після проведеного аналізу (пп. 1, 2) оцінити відповідність змісту цього документа встановленим нормативним і розпорядчим документам і наявність підстав для внесення змін до облікової політики.

4. Визначити об'єкти обліку бюджетної установи, за якими немає рішення розпорядчого органу стосовно облікових оцінок і за якими установа може провести вибір оцінки відповідно до своєї специфіки.

5. Подати керівникові проекту наказу (Положення) на розгляд і затвердження. При відображенні в обліковій політиці облікових оцінок, за встановленням яких відсутні галузеві Наказ 635ї і єдині підходи головного розпорядника бюджетних коштів, керівник повинен отримати від головного бухгалтера професійний висновок про законність встановлення й обґрунтованість застосування таких облікових оцінок.

6. Затвердити проект наказу у керівника, який після цього вважається офіційним документом і доводиться під підпис до відома всіх керівників структурних підрозділів, працівників бухгалтерської (фінансово-економічної) служби, матеріально відповідальних осіб.

7. Затверджений наказ офіційно надсилати головному розпорядникові бюджетних коштів за відомчою підпорядкованістю для його узгодження (офіційне відправлення на узгодження для контролюючих органів свідчитиме при перевірках контролюючими органами про те, що керівник виконує свої обов'язки щодо затвердження облікової політики).

8. Можливий варіант, коли проект наказу, відправлений на узгодження, розглянутий і підписаний керівником та набирає чинності після отримання узгодження. Цей варіант дозволить за наявності зауважень головного розпорядника бюджетних коштів на етапі узгодження виключити необхідність внесення змін до вже діючого наказу.

#### **Структура наказу про облікову політику :**

**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.

Меморіально-ордерна форма ведення бухгалтерського обліку є єдиною для всіх бюджетних установ. Порядок її ведення визначений наказом Мінфіну **«Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору від 08.09.2017 року №755.**

Відповідно до Порядку №755 основною у практиці бюджетних установ є меморіально-ордерна. Вона складається з головного реєстру синтетичного обліку – книги «Журнал-Головна» і меморіальних ордерів:

1) **Меморіальний ордер № 1** «Накопичувальна відомість за касовими операціями»;



- 2) **Меморіальний ордер № 1-авт** «Накопичувальна відомість за касовими операціями»;
- 3) **Меморіальний ордер № 2** «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- 4) **Меморіальний ордер № 2-авт** «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- 5) **Меморіальний ордер № 3** «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- 6) **Меморіальний ордер № 3-авт** «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- 7) **Меморіальний ордер № 4** «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами»;
- 8) **Меморіальний ордер № 4-авт** «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами»;
- 9) **Меморіальний ордер № 5** «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»;
- 10) **Меморіальний ордер № 5-авт** «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»;
- 11) **Меморіальний ордер № 6** «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами»;
- 12) **Меморіальний ордер № 6-авт** «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами»;
- 13) **Меморіальний ордер № 7** «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів»;
- 14) **Меморіальний ордер № 7-авт** «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів»;
- 15) **Меморіальний ордер № 8** «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»;
- 16) **Меморіальний ордер № 8-авт** «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»;
- 17) **Меморіальний ордер № 9** «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів»;
- 18) **Меморіальний ордер № 9-авт** «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів»;
- 19) **Меморіальний ордер № 10** «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- 20) **Меморіальний ордер № 10-авт** «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- 21) **Меморіальний ордер № 11** «Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування»;
- 22) **Меморіальний ордер № 11-авт** «Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування»;
- 23) **Меморіальний ордер № 12** «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування»;
- 24) **Меморіальний ордер № 12-авт** «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування»;
- 25) **Меморіальний ордер № 13** «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів»;
- 26) **Меморіальний ордер № 13-авт** «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів»;

- 27) **Меморіальний ордер № 14** «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору»;
- 28) **Меморіальний ордер № 14-авт** «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору»;
- 29) **Меморіальний ордер № 15** «Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей»;
- 30) **Меморіальний ордер № 15-авт** «Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей»;
- 31) **Меморіальний ордер № 16** «Накопичувальна відомість позабалансового обліку»;
- 32) **Меморіальний ордер № 16-авт** «Накопичувальна відомість позабалансового обліку»;
- 33) **Меморіальний ордер № 17** - застосовується для відображення операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, та для операцій, за якими непотрібно складати накопичувальні відомості та зведення.
- 34) **Меморіальний ордер № 17-авт**;
- 35) **Книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій**;
- 36) **Реєстр депонованих сум**;
- 37) **Бухгалтерська довідка**;
- 38) **Книга «Журнал-головна»**.

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 звітної 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.1.14).



Рис. 1.12. 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. Розробка робочого плану рахунків: загальні вимоги та етапи

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.

Із 01.01.2017 року бухгалтерський облік у бюджетних установах переведено на нові рейки. І передусім варто вивчити першоджерела, тобто нормативно-правові акти, які вводять нові підходи до відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Зокрема, це:

— План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203 (далі — План рахунків);

— Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219\* (далі — Порядок застосування Плану рахунків). Якщо міністерство (інший центральний орган виконавчої влади), до сфери діяльності якого належить ваша установа, визнає необхідним, воно може в межах своєї компетенції і згідно з галузевими особливостями розробити власні методичні рекомендації відносно порядку застосування Плану рахунків в установах, які йому підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності.

Крім того, в допомогу розпорядникам бюджетних коштів Мінфін підготував Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які затвердив наказом від 21.12.2016 р. № 1127. Також Мінфіном підготовлено Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації.

**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.

У Плані рахунків 2017 року за десятиковою системою наведено коди (номери) і найменування синтетичних рахунків і субрахунків. При цьому цифри в кодах означають наступне:

- перша цифра балансового рахунку означає клас рахунків;
- друга — номер синтетичного рахунку;
- третя — ідентифікатор суб'єкта державного сектору. Третя цифра змінюється залежно від виду суб'єкта держсектору: 1 — розпорядник бюджетних коштів; 2 — державний цільовий фонд; 3 — державний бюджет; 4 — місцеві бюджети; 5 — рахунки органів Казначейства. У 2017 році актуальні тільки дві цифри ідентифікатора. Це: — 1 — розпорядник бюджетних коштів; — 2 — державний цільовий фонд.

- четверта — номер субрахунку (окрім позабалансових рахунків класу 0). Позабалансові рахунки класу 9 «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів» в 2017 році не застосовуються.

Після ґрунтовного вивчення нових нормативних документів слід визначити перелік тих субрахунків бухгалтерського обліку, які потрібні конкретній установі для відображення здійснюваних господарських операцій. Особливістю цього переходу на новий План рахунків є те, що не усі старі рахунки повністю відповідають новим.

Так, деякі рахунки укрупнюються шляхом об'єднання декількох старих рахунків в один новий (наприклад, новий субрахунок 1017 «Тварини та багаторічні насадження» утворюється шляхом об'єднання частини залишків по старих субрахунках 107 «Робочі і продуктивні тварини» і 108 «Багаторічні насадження»; новий субрахунок 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» утворюється шляхом об'єднання частини залишків по старих субрахунках 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття», 115 «Тимчасові нетитульні споруди», 118 «Матеріали тривалого використання для наукових цілей» тощо).

А є зворотна ситуація, коли старий субрахунок ділиться на декілька нових субрахунків (наприклад, залишки по рахунку 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя» розподіляються на нові субрахунки 1512 «Медикаменти і перев'язувальні матеріали», 1513 «Будівельні матеріали», 1812 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» тощо).

Також важливе те, що з 2017 року отримані доходи і понесені витрати розпорядники бюджетних коштів повинні вести на більш деталізованому рівні.

Суб'єкти держсектору можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків Плану рахунків. Але мало того, що п. 2 Плану рахунків передбачена така можливість, рекомендуємо нею скористатися і ввести аналітику до субрахунків. При цьому аналітичними параметрами можуть бути такі:

- загальний фонд (можна позначити цифрою «0»);
- спеціальний фонд по видах надходжень (можна позначити цифрами «1», «2» і т. д.).

Введення такої аналітики потрібне для більш точного відображення господарських операцій з урахуванням особливостей бюджетного законодавства і правильного розкриття інформації надалі при складанні фінансової і бюджетної звітності. Перелік субрахунків у вигляді робочого плану субрахунків необхідно затвердити наказом (чи розпорядженням) про організацію бухгалтерського обліку. При цьому щоб уникнути плутанини в облікових даних при консолідації в зведеній фінансовій і бюджетній звітності розпорядника вищого рівня, такий розпорядник повинен визначити єдині вимоги. Тобто, в ідеалі розпорядник бюджетних коштів вищого рівня для своїх нижчих може видати єдиний розпорядчий документ про застосування робочого плану рахунків.

Перенесення залишків здійснюється в міжзвітний період (звіт за 2016 рік вже складено, а наступний звітний період — I квартал 2017 року ще не настав) на підставі бухгалтерської довідки з додаванням таблиці відповідності субрахунків бухгалтерського

обліку, які діють у 2016 і 2017 роках. Переведення залишків у бухгалтерській довідці відображається таким чином:

— дебетові залишки переносяться із зазначенням по кредиту старого номера рахунку і по дебету нового номера рахунку;

— кредитові залишки переносяться із зазначенням по дебету старого номера рахунку і по кредиту нового номера рахунку.

У результаті перенесення залишків по рахунках старі рахунки мають бути закриті і відкриті нові згідно з Планом рахунків станом на 1 січня 2017 року.

Обов'язково слід перевірити дотримання балансу активів і пасивів після перенесення залишків по рахунках.

Отже план рахунків є найвищим рівнем групування та повинен відображати головні показники (статті) тої самої інформації (звітності). За сталою міжнародною практикою активи у звітності відображаються від найменш ліквідних до найбільш ліквідних, а зобов'язання від стабільніших до змінних. Так само і будуються плани рахунків незалежно від того, чи вони затверджені на рівні підприємств, чи держави. Виключенням з цього правила може бути традиція Сполучених штатів, так як економіка та традиції цієї країни розвивалась окремо від решти світу.

Після розпаду Радянського союзу, його країни-члени перейшли із планової економіки державної власності на ринкову економічну модель, що, як наслідок, потребувало змін у правилах обліку та у плані рахунків. З цим наша країна дуже добре справилася: взяли за основу міжнародні стандарти обліку, розробили на їх основі власні. Ці стандарти потребували нового плану рахунків, оскільки такі показники як «виручка» не відповідали стандартам обліку. Довгим та непослідовним був шлях із переведенням суб'єктів державного сектору до більш-менш впорядкованого обліку.

**По-перше**, переробили план рахунків декілька разів, наслідуючи при цьому облікові положення та форми радянських часів. Подальше впорядкування було поступово-раптовим, що й призвело до колосальної кількості суперечностей у обліку. Сьогодні досить залишаються нерозмежованими два процеси: бухгалтерській облік та бюджетний облік. Та розроблюються нікчемні спроби їх єднання.

Одним з найбільших головних біллем є обов'язковість використання реєстрів обліку (меморіальні ордери, журнал-головна) які не надають інформації з обліку та ускладнюють його. Але найбільшою втратою можна вважати впровадження нового плану рахунків. В чому його недоліки? **Найбільший недолік нового плану рахунків в тому**, що в ньому відбулось склеювання двох планів рахунків. **Перший план** - це план рахунку для обліку активів, зобов'язань та капіталу, **другий** - банківського обліку грошових коштів клієнтів. При цьому такою установою банку є одна єдина установа - Державна казначейська служба України. Отже, можна сказати що план рахунків було ускладнено шляхом додавання до нього плану рахунків, який буде використовувати виключно один орган в країні. **Таке питання можна було вирішити іншим шляхом** - затвердженням плану саме для казначейства та не навантажувати всім цим інших його користувачів.

**Другим істотним недоліком** є проставляння як складової частини плану рахунків так званого *ідентифікатору суб'єкту державного сектору*. По-перше, хочеться зазначити **юридичну некоректність його розробникам**: державний або місцевий бюджет не можуть бути суб'єктами у бухгалтерському обліку, так як не є особами, та їх виконання є об'єктом обліку. Отже, раджу розробникам трохи краще вчитися, або не наймати на роботу нефахових людей.

Також, незрозумілою є і мета такого поділення, так як її необхідність виникає внаслідок першого недоліку. Навіщо робити помилку, щоб потім на її наслідках робити виправлення? Недоцільним вважається і навіть поділення суб'єктів на розпорядників та державні фонди, оскільки жодної консолідації бухгалтерських проводок між ними не існує, а у разі потреби в консолідації звітності — план рахунків до цього не використовується.

**Рахунки із ідентифікаторами 3, 4, 5 використовує казначейство для обліку операцій, які воно обліковує як банківська установа, або як та, на яку покладено облік виконання бюджету.** Що ми маємо? Реально два плани в одному, із штучним

необґрунтованим поділенням на суб'єктів господарювання. Чи не краще було б використовувати два плани, де один для обліку активів, зобов'язань та капіталу всіх суб'єктів державного сектору, а другий — обліку коштів і виконання бюджету казначейством?

**Третім істотним недоліком є обов'язковість використання субрахунків**, які майже не використовуються у фінансовій звітності. Та й самі субрахунки іноді виконують функції рахунків, що змушує у деяких випадках користуватися узагальненою інформацією, а іноді — аналізом субрахунків. Наприклад рахунок 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти» за своєю суттю угрупував два окремих об'єкту обліку: готівки та еквіваленти грошових коштів.

**Четвертим істотним недоліком є те, що у великій кількості рахунків відсутні ті, що дійсно потрібні суб'єктам державного сектору.** Прикладом такого рахунку є «Додатковий капітал», який виникає внаслідок безоплатно отриманих необоротних активів.

**П'ятим істотним недоліком є поділяння рахунків не за балансовою класовістю.** Угрупування нефінансових активів, куди увійшло все що тільки можливе є недоречним. Розумніше використовувати класи які дійсно поділяють активи на: необоротні активи, запаси і грошові кошти — від найменш ліквідних до найбільш. Незрозумілим є порядок слідування рахунків у класі: чому капітальні інвестиції передують зносу? Розумніше зробити так: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції» і так далі.

Окремого класу потребують рахунки запасів та виробництва, та ще одного окремого—кошти, розрахунки та інші активи. Розумніше сьогодні зробити крок назад, відокремити плани рахунків, привести план рахунків суб'єктів державного сектору до стану аналогічного із госпрозрахунковим. Така думка виникає, тому що в Україні не готують окремо бухгалтерів державного сектору, а навіть якщо почнуть, то такі фахівці з'являться через п'ять років. Країні також треба враховувати престижність бухгалтерської праці у державному секторі - на такі факультети не буде набору, а кадровий дефіцит вже можна побачити.

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

Рахунки 1 класу «Нефінансові активи» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів тощо.

Рахунок 10 "Основні засоби" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які контролюються суб'єктом державного сектору, а також об'єктів інвестиційної нерухомості. За дебетом рахунку відображається оприбуткування об'єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об'єкта основних засобів. За кредитом рахунку відображається вибуття основних засобів внаслідок безоплатної передачі, продажу, або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів або його уцінки.

Рахунок 10 "Основні засоби" має такі субрахунки: 1010 (1020) "Інвестиційна нерухомість"; 1011 (1021) "Земельні ділянки"; 1012 (1022) "Капітальні витрати на поліпшення земель"; 1013 (1023) "Будівлі, споруди та передавальні пристрої"; 1014 (1024) "Машини та обладнання"; 1015 (1025) "Транспортні засоби"; 1016 (1026) "Інструменти, прилади, інвентар"; 1017 (1027) "Тварини та багаторічні насадження"; 1018 (1028) "Інші основні засоби".

На субрахунках 1010 (1020) "Інвестиційна нерухомість" ведеться облік об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема земельних ділянок, будівель, споруд, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного

капіталу. На субрахунках 1011 (1021) "Земельні ділянки" ведеться облік земельних ділянок, отриманих суб'єктом державного сектору згідно з законодавством, зокрема на праві постійного користування.

На субрахунках 1012 (1022) "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних витрат на поліпшення земель. До них відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водоєм тощо).

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 "Основні засоби". За дебетом рахунку відображається оприбуткування об'єктів інших необоротних матеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об'єкта. За кредитом рахунку відображається вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок безоплатної передачі, продажу, або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта або його уцінки.

Рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" має такі субрахунки: 1111 (1121) "Музейні фонди"; 1112 (1122) "Бібліотечні фонди"; 1113 (1123) "Малоцінні необоротні матеріальні активи"; 1114 (1124) "Білизна, постільні речі, одяг та взуття"; 1115 (1125) "Інвентарна тара"; 1116 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення"; 1117 "Природні ресурси"; 1118 (1127) "Інші необоротні матеріальні активи"; 1126 "Необоротні активи спецпризначення для розподілу, передачі".

На субрахунках 1111 (1121) "Музейні фонди" ведеться облік: 1) музейних цінностей (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються у порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях; 2) експонатів тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості.

На субрахунках 1112 (1122) "Бібліотечні фонди" ведеться облік бібліотечних фондів незалежно від вартості окремих примірників книг. До бібліотечного фонду належать: наукова, художня і навчальна література, спеціальні види літератури та інші видання.

На субрахунках 1113 (1123) "Малоцінні необоротні матеріальні активи" ведеться облік необоротних матеріальних активів, термін експлуатації яких перевищує один рік, але які за вартісними ознаками не включено до основних засобів.

На субрахунках 1114 (1124) "Білизна, постільні речі, одяг та взуття" ведеться облік білизни, постільних речей, одягу та взуття. Облік відповідних активів на цих субрахунках ведуть суб'єкти державного сектору, які систематично отримують їх у значному обсязі для провадження своєї діяльності, інші суб'єкти державного сектору ведуть облік білизни, постільних речей, одягу та взуття у складі інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунках 1115 (1125) "Інвентарна тара" ведеться облік інвентарної тари для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах чи для здійснення технологічних процесів, сховищ для зберігання рідких та сипучих речовин (баки, скрині, чани, засіки тощо); шаф торговельних та стелажів; іншої інвентарної тари.

На субрахунку 1116 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення" ведеться облік необоротних матеріальних активів, що мають специфічне призначення і обмежене застосування в окремих галузях.

На субрахунку 1117 "Природні ресурси" ведеться облік мінеральних копалин, нафтових свердловин, родовищ корисних копалин внутрішніх вод, смуг будівельного лісу тощо, які згідно із законодавством контролюються суб'єктом державного сектору.

На субрахунках 1118 (1127) "Інші необоротні матеріальні активи" ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи", а саме: матеріалів, одержаних зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-дослідних інститутів, вищих навчальних закладів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріалів, що є об'єктами наукових досліджень.

На субрахунку 1126 "Необоротні активи спецпризначення для розподілу, передачі" ведеться облік державними цільовими фондами необоротних активів спецпризначення, які призначені для розподілу та передачі підвідомчим установам відповідно до законодавства.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів, які контролюються суб'єктом державного сектору. За дебетом рахунку відображається оприбуткування нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом рахунку відображається вибуття внаслідок безоплатної передачі об'єктів нематеріальних активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання та сума уцінки нематеріальних активів.

Рахунок 12 "Нематеріальні активи" має такі субрахунки: 1211 (1221) "Авторське та суміжні з ним права"; 1212 (1222) "Права користування природними ресурсами"; 1213 (1223) "Права на знаки для товарів і послуг"; 1214 (1224) "Права користування майном"; 1215 (1225) "Права на об'єкти промислової власності"; 1216 (1226) "Інші нематеріальні активи".

На субрахунках 1211 (1221) "Авторське та суміжні з ним права" ведеться облік авторських прав та суміжних з ними прав суб'єкта державного сектору (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).

На субрахунках 1212 (1222) "Права користування природними ресурсами" ведеться облік об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.

На субрахунках 1213 (1223) "Права на знаки для товарів і послуг" ведеться облік прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунках 1214 (1224) "Права користування майном" ведеться облік прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунках 1215 (1225) "Права на об'єкти промислової власності" ведеться облік прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

На субрахунках 1216 (1226) "Інші нематеріальні активи" ведеться облік інших нематеріальних активів (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Рахунок 13 "Капітальні інвестиції" призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів. За дебетом рахунку відображається збільшення витрат суб'єкта державного сектору на придбання або створення необоротних активів, зокрема суми, сплачені за придбання, виконання будівельно-монтажних робіт, реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, суми ввізного мита, суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору), витрати зі страхування ризиків доставки, витрати на транспортування, установку, монтаж налагодження тощо, витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) та суми витрат, пов'язаних із удосконаленням нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання. За кредитом рахунку відображається зменшення витрат на придбання або створення необоротних активів (введення в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).



Рахунок 13 "Капітальні інвестиції" має такі субрахунки: 1311 (1321) "Капітальні інвестиції в основні засоби"; 1312 (1322) "Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи"; 1313 (1323) "Капітальні інвестиції в нематеріальні активи"; 1314 (1325) "Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи"; 1324 "Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення".

Рахунок 14 "Знос (амортизація) необоротних активів" призначено для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. За кредитом рахунку відображається нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці необоротних активів та визнання втрати від зменшення корисності необоротних активів. За дебетом рахунку відображається зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигод від відновлення корисності необоротних активів.

Рахунок 14 "Знос (амортизація) необоротних активів" має такі субрахунки: 1411 (1421) "Знос основних засобів"; 1412 (1422) "Знос інших необоротних матеріальних активів"; 1413 (1423) "Накопичена амортизація нематеріальних активів"; 1414 (1424) "Знос інвестиційної нерухомості"; 1415 (1425) "Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів".

Рахунок 15 "Виробничі запаси" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів та інших матеріальних цінностей, призначених для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору. За дебетом рахунку відображаються надходження запасів з урахуванням витрат на їх придбання, зокрема суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єкту державного сектору, транспортно-заготівельні витрати, витрати, які пов'язані із доведенням придбаних та безоплатно отриманих запасів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси". За кредитом рахунку відображається вибуття запасів внаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання тощо.

Рахунок 15 "Виробничі запаси" має такі субрахунки: 1511 (1521) "Продукти харчування"; 1512 (1522) "Медикаменти та перев'язувальні матеріали"; 1513 (1523) "Будівельні матеріали"; 1514 (1524) "Пально-мастильні матеріали"; 1515 (1525) "Запасні частини"; 1516 (1526) "Тара"; 1517 (1527) "Сировина і матеріали"; 1518 (1528) "Інші виробничі запаси".

На субрахунках 1511 (1521) "Продукти харчування" ведеться облік продуктів харчування.

На субрахунках 1512 (1522) "Медикаменти та перев'язувальні засоби" ведеться облік медикаментів, компонентів, бактерицидних препаратів, дезінфекційних засобів, сироватки, вакцини, крові, плівки для рентгенівських знімків, матеріалів для проведення аналізів та перев'язувальних засобів, дрібного медичного інвентарю (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо. На цих субрахунках також ведеться облік допоміжних та аптекарських матеріалів у закладах охорони здоров'я, які мають свої аптеки.

На субрахунках 1513 (1523) "Будівельні матеріали" ведеться облік будівельних матеріалів, що використовуються в процесі будівельних та монтажних робіт. Зокрема, до будівельних матеріалів належать: силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); будівельний метал (залізо, жерсть, сталь, цинк листовий тощо); металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби тощо); санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники тощо); електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники,

ізолятори тощо); хімічно-москательні (фарба, олифа, толь тощо) та інші аналогічні матеріали. Також на цих субрахунках ведеться облік будівельних конструкцій і деталей (металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд); збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем (опалювальні котли, радіатори тощо), обладнання, яке потребує монтажу, а також комплекти запасних частин до такого обладнання, вітчизняне та імпордне обладнання, що потребує монтажу і призначене для встановлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, яке потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію тільки після зібрання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин до такого обладнання. До складу обладнання включається і контрольно-вимірювальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу в складі встановленого обладнання.

На субрахунках 1514 (1524) "Пально-мастильні матеріали" ведеться облік всіх видів палива, що придбавається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. На цих субрахунках також обліковуються нафтопродукти, газ, закуплені і передані на зберігання та які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками.

На субрахунках 1515 (1525) "Запасні частини" ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (моторів), інструментів, а також автомобільних шин (включаючи покришки, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обороті незалежно від їх вартості. На цих субрахунках відображається обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо.

На субрахунках 1516 (1526) "Тара" ведеться облік поворотної тари, обмінної тари (бочок, бідонів, ящиків, банок скляних, пляшок тощо) як порожньої, так і тієї, що вміщує матеріальні цінності.

На субрахунках 1517 (1527) "Сировина і матеріали" ведеться облік сировини та основних і допоміжних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; матеріалів сільськогосподарського призначення, зокрема мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин, матеріалів короткотермінового використання для науково-дослідних робіт. Тут також ведеться облік саджанців, насіння й кормів (покупних й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин. (абзац двадцять перший рахунку 15 класу 1 розділу I із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.12.2016 р. N 1135)

На субрахунках 1518 (1528) "Інші виробничі запаси" ведеться облік спецобладнання, яке придбане для виконання науково-дослідних робіт, відходів виробництва, невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини тощо. (абзац двадцять другий рахунку 15 класу 1 розділу I із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.12.2016 р. N 1135)

Рахунок 16 "Виробництво" призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції. За дебетом рахунку відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, нарахування амортизації на необоротні активи, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (робіт). За кредитом рахунку відображається вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг.

Рахунок 16 "Виробництво" має такі субрахунки: 1611 (1621) "Науково-дослідні роботи"; 1612 (1622) "Виготовлення експериментальних приладів"; 1613 (1623) "Інше виробництво".

На субрахунках 1611 (1621) "Науково-дослідні роботи" ведеться облік витрат на науково-дослідні й конструкторські роботи з підприємствами, установами та організаціями. До вартості робіт включаються всі видатки, пов'язані з виконанням теми (роботи), у тому числі й витрати на придбання спецобладнання, необхідного для проведення робіт. Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт, обліковується в складі витрат незавершеного виробництва.

На субрахунках 1612 (1622) "Виготовлення експериментальних приладів" ведеться облік витрат на виготовлення експериментальних приладів (установок, зразків машин і приладів, стендів для випробування) для проведення наукових дослідів за роботами, що виконуються за рахунок коштів державного бюджету.

На субрахунках 1613 (1623) "Інше виробництво" ведеться облік витрат за іншими видами виробництва, зокрема витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

Рахунок 17 "Біологічні активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових та поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи. За дебетом рахунку відображається оприбуткування довгострокових та поточних біологічних активів. За кредитом рахунку відображається вибуття довгострокових та поточних біологічних активів унаслідок передачі, продажу тощо.

Рахунок 17 "Біологічні активи" має такі субрахунки: 1711 (1721) "Довгострокові біологічні активи рослинництва"; 1712 (1722) "Довгострокові біологічні активи тваринництва"; 1713 (1723) "Поточні біологічні активи рослинництва"; 1714 (1724) "Поточні біологічні активи тваринництва".

На субрахунках 1711 (1721) "Довгострокові біологічні активи рослинництва" ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він більше дванадцяти місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік.

На субрахунках 1712 (1722) "Довгострокові біологічні активи тваринництва" ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він перевищує дванадцять місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва (тваринництва).

На субрахунках 1713 (1723) "Поточні біологічні активи рослинництва" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, зокрема зернових, технічних, овочевих та інших культур. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо).

На субрахунках 1714 (1724) "Поточні біологічні активи тваринництва" ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

Рахунок 18 "Інші нефінансові активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про інші нефінансові активи, які не відображені на інших рахунках класу 1 "Нефінансові активи". За дебетом рахунку відображаються надходження інших нефінансових активів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення придбаних та безоплатно отриманих інших нефінансових активів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БОДС 123 "Запаси". За кредитом рахунку відображається вибуття інших нефінансових активів внаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості

отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання тощо.

Рахунок 18 "Інші нефінансові активи" має такі субрахунки: 1811 (1821) "Готова продукція"; 1812 (1822) "Малоцінні та швидкозношувані предмети"; 1814 (1824) "Державні матеріальні резерви та запаси"; 1815 (1825) "Активи для розподілу, передачі, продажу"; 1816 (1826) "Інші нефінансові активи".

На субрахунках 1811 (1821) "Готова продукція" ведеться облік готової продукції (готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, готової друкованої продукції тощо). На цих субрахунках обліковують продукцію, одержану від власного виробництва, яка призначена для продажу та споживання (видачі й продажу працівникам, передачі, наприклад у дошкільні навчальні заклади, їдальні тощо).

На субрахунках 1812 (1822) "Малоцінні та швидкозношувані предмети" ведеться облік малоцінних та швидкозношуваних предметів на складі, в тому числі малоцінних та швидкозношуваних предметів спеціального призначення, що мають специфічне призначення і обмежене короткотермінове застосування в окремих галузях. До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо); пилки, сучкорізи, троси для сплаву; спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень; предмети виробничого призначення, обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів; господарський інвентар - предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення; господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо); інші предмети, зокрема смарт-картки.

На субрахунках 1814 (1824) "Державні матеріальні резерви та запаси" ведеться облік активів, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо).

На субрахунках 1815 (1825) "Активи для розподілу, передачі, продажу" ведеться облік активів, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо.

На субрахунках 1816 (1826) "Інші нефінансові активи" ведеться облік бланків документів суворої звітності (за вартістю придбання), реактивів і хімікатів, скла і хімпосуду, металів, електроматеріалів, радіоматеріалів радіоламп, фотоприладдя, паперу, призначеного для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт, піддослідних тварин та інших матеріалів для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінних та інших металів для протезування тощо.

Рахунки 2 класу «Фінансові активи» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух фінансових активів, зокрема коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державної казначейської служби України (далі - орган Казначейства), у розрахунках з дебіторами, довгострокові і поточні фінансові інвестиції, довгострокові і короткострокові векселі одержані та інші фінансові активи.

Рахунок 20 "Довгострокова дебіторська заборгованість" призначено для обліку й узагальнення інформації про дебіторську заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року. На цьому рахунку узагальнюється інформація за довгостроковими кредитами, наданими з державного чи місцевого бюджету відповідно до законодавства. За дебетом рахунку відображається визнання довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення чи списання.

На субрахунках 2011 (2021) "Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди" ведеться облік довгострокової дебіторської заборгованості, що виникла за операціями з оренди, зокрема за переданими у лізинг активами.

На субрахунках 2012 "Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів" (2022 "Довгострокові кредити, надані з бюджету державного цільового фонду") ведеться облік довгострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами) відповідно до законодавства.

На субрахунках 2013 (2023) "Інша довгострокова дебіторська заборгованість" ведеться облік довгострокової дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, яка відповідає критеріям визнання активу та не включена до субрахунків 2011 - 2012 (2021 - 2022).

На субрахунках 2031 "Довгострокові кредити, надані з державного бюджету" (2041 "Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів") ведеться облік сум довгострокових кредитів, наданих з державного (місцевого) бюджету відповідно до законодавства. За дебетом субрахунків відображаються суми кредитів, що надані з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості за наданими з державного (місцевого) бюджету довгостроковими кредитами, визнання заборгованості простроченою, безнадійною, такою, яка обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2032 "Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету" (2042 "Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів") ведеться облік сум простроченої заборгованості за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету. За дебетом субрахунків відображаються суми простроченої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення простроченої заборгованості за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, визнання заборгованості безнадійною, такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу простроченої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2033 "Довгострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками" (2043 "Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками") ведеться облік сум заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету. За дебетом субрахунків відображаються суми заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, визнання заборгованості простроченою, безнадійною або списання з балансу заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2034 "Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету" (2044 "Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів") ведеться облік сум безнадійної до стягнення заборгованості

позичальників за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2035 "Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії" (2045 "Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії") ведеться облік сум довгострокових кредитів, що надавались під державні (місцеві) гарантії, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання та/або сум заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми довгострокових кредитів, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, суми заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості за довгостроковими кредитами від суб'єктів господарювання, заборгованості, визнаної простроченою, безнадійною, такою, яка обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2036 "Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії" (2046 "Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії") ведеться облік простроченої заборгованості за довгостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми простроченої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості, визнаної безнадійною (простроченою), такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу простроченої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2037 "Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками" (2047 "Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками") ведеться облік сум заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими під державні (місцеві) гарантії, та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, заборгованості, визнаної простроченою, безнадійною, або списання з балансу заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, та/або довгостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2038 "Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії" (2048 "Інша заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії") ведеться облік сум безнадійної до стягнення та іншої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми безнадійної до стягнення та іншої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення або списання з балансу безнадійної до стягнення та іншої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2039 "Інша довгострокова дебіторська заборгованість державного бюджету" (2049 "Інша довгострокова дебіторська заборгованість місцевих бюджетів") ведеться облік сум іншої довгострокової дебіторської заборгованості державного (місцевого) бюджету, не відображеної на субрахунках 2031 - 2038 (2041 - 2048). За дебетом субрахунків відображаються суми іншої довгострокової дебіторської заборгованості державного (місцевого) бюджету. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення або списання з балансу іншої довгострокової дебіторської заборгованості державного (місцевого) бюджету.

Рахунок 21 "Поточна дебіторська заборгованість" призначений для обліку й узагальнення інформації про дебіторську заборгованість, що виникає протягом звичайної діяльності і погашення якої очікується протягом дванадцяти місяців з дати балансу. За дебетом рахунку відображається визнання поточної дебіторської заборгованості, за кредитом - її погашення чи списання.

На субрахунках 2110 (2120) "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом" ведеться облік дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо.

На субрахунках 2111 (2121) "Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги" ведеться облік розрахунків з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію. На субрахунках 2112 "Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів" (2122 "Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими державними цільовими фондами") ведеться облік короткострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів або державними цільовими фондами відповідно до законодавства, та їх погашення. На субрахунках 2113 (2123) "Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги" ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати товарів, робіт, послуг.

На субрахунках 2114 (2124) "Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування" ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків за нарахованими сумами допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю тощо. Нарахування суми допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю, що здійснюється за рахунок державних цільових фондів, відображається як збільшення дебіторської заборгованості, а надходження грошових коштів для виплати працівникам допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю відповідно до законодавства відображається як зменшення такої заборгованості.

На субрахунках 2115 (2125) "Розрахунки з відшкодування завданих збитків" ведеться облік сум недостач і крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, сум збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на винних осіб.

На субрахунках 2116 (2126) "Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами" ведеться облік розрахунків з працівниками суб'єкта державного сектору за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження. Видача

коштів на господарські потреби або видатки на відрядження підзвітним особам відображається як збільшення заборгованості. Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми та повернення підзвітною особою залишку авансу в касу відображаються як зменшення такої заборгованості.

На субрахунках 2117 (2128) "Інша поточна дебіторська заборгованість" ведеться облік іншої поточної дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена на субрахунках 2110 - 2116, 2118 (2120 - 2127, 2129).

На субрахунках 2118 (2129) "Розрахунки із спільної діяльності" ведеться облік розрахунків за операціями, пов'язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи), зокрема відображається заборгованість за переданими активами як вкладом у спільну діяльність та її погашення чи списання.

На субрахунку 2127 "Дебіторська заборгованість за претензіями" ведеться облік сум за претензіями, визнаними у судовому порядку. На субрахунках 2130 "Короткострокові кредити, надані з державного бюджету" (2140 "Короткострокові кредити, надані з місцевих бюджетів") ведеться облік сум короткострокових кредитів, наданих з державного (місцевого) бюджету відповідно до окремих рішень Кабінету Міністрів України (місцевої ради) та нормативно-правової бази, що регламентує бюджетний процес. За дебетом субрахунків відображаються суми кредитів, що надані з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості за наданими з державного (місцевого) бюджету короткостроковими кредитами, заборгованості, визнаної простроченою, безнадійною, такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2131 "Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з державного бюджету" (2141 "Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів") ведеться облік простроченої заборгованості за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету. За дебетом субрахунків відображаються суми простроченої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості, визнаної безнадійною, такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу простроченої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2132 "Короткострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками" (2142 "Короткострокові кредити, надані з місцевих бюджетів, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками") ведеться облік сум заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету. За дебетом субрахунків відображаються суми заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, заборгованості, визнаної простроченою, безнадійною, або списання з балансу заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.



На субрахунках 2133 "Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з державного бюджету" (2143 "Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів") ведеться облік сум безнадійної до стягнення та іншої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету. За дебетом субрахунків відображаються суми безнадійної до стягнення заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення або списання з балансу безнадійної до стягнення та іншої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2134 "Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії" (2144 "Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії") ведеться облік сум короткострокових кредитів, що надавались під державні (місцеві) гарантії, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, та/або сум заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми короткострокових кредитів, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, суми заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості за короткостроковими кредитами від суб'єктів господарювання, заборгованості, визнаної простроченою, безнадійною, такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, та/або заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2135 "Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії" (2145 "Прострочена заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії") ведеться облік простроченої заборгованості за короткостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми простроченої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості, визнаної безнадійною, такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами - позичальниками, або списання з балансу простроченої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2136 "Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками" (2146 "Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії, за ліквідованими юридичними особами - позичальниками") ведеться облік сум заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за короткостроковими кредитами, наданими під державні (місцеві) гарантії, та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за короткостроковими кредитами, наданими під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими

бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, заборгованості, визнаної простроченою, безнадійною, або списання з балансу заборгованості позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації, за короткостроковими кредитами, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, та/або короткостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2137 "Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії" (2147 "Інша заборгованість за короткостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії") ведеться облік сум безнадійної до стягнення та іншої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами). За дебетом субрахунків відображаються суми безнадійної до стягнення та іншої заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом субрахунків відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення або списання з балансу безнадійної до стягнення заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, що надавались під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами), та суми переоцінки залишків заборгованості.

На субрахунках 2138 "Інша поточна дебіторська заборгованість державного бюджету" (2148 "Інша поточна дебіторська заборгованість місцевих бюджетів") ведеться облік сум іншої поточної дебіторської заборгованості державного (місцевого) бюджету, не відображеної на субрахунках 2130 - 2137 (2140 - 2147). На субрахунках 2150 "Короткострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку" (2151 "Середньострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку") ведеться облік короткострокових (середньострокових) позик, наданих місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку.

На субрахунку 2152 "Пролонговані позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку" ведеться облік пролонгованих позик, наданих місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку.

На субрахунку 2153 "Прострочена заборгованість за позиками, наданими місцевими бюджетами за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку" ведеться облік простроченої заборгованості за позиками, наданими місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку.

На субрахунку 2154 "Короткострокові позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів" ведеться облік короткострокових позик, наданих за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів відповідно до нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України для покриття тимчасових касових розривів.

На субрахунку 2155 "Прострочена заборгованість за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів" ведеться облік простроченої заборгованості за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку головним розпорядникам коштів.

На субрахунку 2156 "Короткострокові позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду України та іншим клієнтам" ведеться облік короткострокових позичок, наданих за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду України та іншим клієнтам для покриття касових розривів відповідно до нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України.

На субрахунку 2157 "Прострочена заборгованість за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду України та іншим клієнтам"

ведеться облік простроченої заборгованості за позиками, наданими за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку Пенсійному фонду України та іншим клієнтам.

На субрахунку 2158 "Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою" ведеться облік дебіторської заборгованості за операціями з готівкою.

На субрахунку 2159 "Інша дебіторська заборгованість за операціями з банками" ведеться облік іншої дебіторської заборгованості за операціями з банками.

Рахунок 22 "Готівкові кошти та їх еквіваленти" призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у готівці, грошових документів (у національній та іноземній валютах), які знаходяться в касі суб'єкта державного сектору (поштових марок, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах, тощо), та про кошти в дорозі. За дебетом рахунку відображається надходження готівкових коштів, грошових документів у касу суб'єкта державного сектору та коштів в дорозі, за кредитом - виплата готівкових коштів із каси або списання нестач готівкових коштів на рахунок винних осіб, вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Рахунок 22 "Готівкові кошти та їх еквіваленти" має такі субрахунки: 2211 (2221) "Готівка у національній валюті"; 2212 (2222) "Готівка в іноземній валюті"; 2213 (2223) "Грошові документи у національній валюті"; 2214 (2224) "Грошові документи в іноземній валюті"; 2215 (2225) "Грошові кошти в дорозі у національній валюті"; 2216 (2226) "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"; 2227 "Інші еквіваленти грошових коштів".

Рахунок 23 "Грошові кошти на рахунках" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів, що знаходяться на рахунках в установах банків та в органах Казначейства. За дебетом рахунку відображається надходження грошових коштів на рахунки в установах банків та в органах Казначейства, за кредитом - їх використання.

На субрахунках 2311 (2321) "Поточні рахунки в банку" ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій.

На субрахунку 2312 "Інші поточні рахунки в банку" ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, призначених для переказів підвідомчим установам, а також інших надходжень, не відображених на субрахунку 2311.

На субрахунку 2322 "Рахунки для обліку коштів державних цільових фондів у Казначействі" ведеться облік грошових коштів бюджетів державних цільових фондів на рахунках в органах Казначейства.

На субрахунках 2313 (2323) "Реєстраційні рахунки" ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства, які можуть бути використані для поточних операцій.

На субрахунках 2314 (2324) "Інші рахунки в Казначействі" ведеться облік інших надходжень грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства, які не відображені на субрахунках 2313 (2323), зокрема грошові кошти для виплати працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю; кошти, виділені з бюджету розпоряднику бюджетних коштів для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

На субрахунках 2315 (2325) "Рахунки для обліку депозитних сум" ведеться облік коштів, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунках 2331 "Кошти державного бюджету на рахунках в установах банків" (2341 "Кошти місцевих бюджетів на рахунках в установах банків") ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету на рахунках, відкритих в установах банків. За дебетом субрахунків відображаються суми коштів державного (місцевого) бюджету в іноземній валюті, які надходять на рахунки в установах банків. За кредитом субрахунків відображаються суми надходжень державного (місцевого) бюджету, що перераховуються з

рахунків, відкритих в установах банків, на рахунки, відкриті в органах Казначейства, після їх конвертації в національну валюту тощо.

На субрахунках 2332 "Кошти державного бюджету на рахунках розпорядників бюджетних коштів, відкритих в установах банків" (2342 "Кошти місцевих бюджетів на рахунках розпорядників бюджетних коштів, відкриті в установах банків") ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету, які знаходяться на рахунках розпорядників бюджетних коштів, відкритих в установах банків, для здійснення розрахунків з нерезидентами тощо.

На субрахунках 2333 "Кошти державного бюджету на рахунках у Казначействі" (2343 "Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі") ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету на рахунках відкритих в органах Казначейства.

На субрахунках 2334 "Рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів за коштами державного бюджету" (2344 "Рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету") ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету, що перераховуються на рахунки, відкриті в установах уповноважених банків, для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів.

На субрахунках 2335 "Депозити державного бюджету" (2345 "Депозити місцевих бюджетів") ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету, розміщених на депозитах в установах банків.

На субрахунку 2351 "Інші рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів" ведеться облік сум коштів, не віднесених до державного (місцевого) бюджету (які не відображені на субрахунках 2334 (2344)), що перераховуються на рахунки, відкриті в установах уповноважених банків, для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів.

На субрахунку 2352 "Рахунки для виплати готівки державним цільовим фондам" ведеться облік коштів, що перераховуються на рахунки, відкриті в установах уповноважених банків, для виплати готівки державним цільовим фондам.

На субрахунку 2353 "Рахунки для виплати готівки іншим клієнтам" ведеться облік коштів, що перераховуються на рахунки, відкриті в установах уповноважених банків, для виплати готівки іншим клієнтам, які не відображені на субрахунках 2351 та 2352.

Рахунок 24 "Єдиний казначейський рахунок" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух коштів державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів, коштів інших клієнтів, обслуговування яких здійснюється органами Казначейства та регламентується законодавством. За дебетом рахунку відображаються надходження коштів державного та місцевих бюджетів на єдиний казначейський рахунок, за кредитом - їх списання.

На субрахунку 2451 "Єдиний казначейський рахунок" ведеться облік коштів на кореспондентських рахунках органів Казначейства, які відкрито в установах Національного банку України. За дебетом субрахунку відображаються суми коштів державного та місцевих бюджетів, державних цільових фондів, інших клієнтів, обслуговування яких здійснюється органами Казначейства та регламентується законодавством. За кредитом субрахунку відображаються суми коштів, які списуються за проведеними операціями з виконання бюджетів, за операціями клієнтів, а також списання коштів у безспірному (безакцептному) порядку згідно із законодавством.

На субрахунку 2452 "Субрахунки єдиного казначейського рахунку" ведеться облік коштів на субрахунках єдиного казначейського рахунку. За дебетом субрахунку відображаються суми, які надходять на субрахунки єдиного казначейського рахунку. За кредитом субрахунку відображаються суми, що списуються з субрахунків єдиного казначейського рахунку.

Рахунок 25 "Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових фінансових інвестицій (вкладень) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, обліку довгострокових векселів одержаних та інших довгострокових фінансових активів. За дебетом рахунку відображається вартість довгострокових фінансових інвестицій, за кредитом - їх вибуття (списання), погашення чи зменшення вартості.

Рахунок 25 "Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи" має такі субрахунки: 2511 (2521) "Придбані акції"; 2512 (2522) "Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій"; 2513 (2523) "Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств"; 2514 (2524) "Довгострокові векселі одержані"; 2515 "Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів" (2525 "Інші фінансові активи державних цільових фондів"); 2531 "Придбані акції за рахунок коштів державного бюджету" (2541 "Придбані акції за рахунок коштів місцевого бюджету"); 2532 "Довгострокові цінні папери в активі державного бюджету, крім акцій" (2542 "Довгострокові цінні папери в активах місцевих бюджетів, крім акцій"); 2533 "Інші довгострокові фінансові активи державного бюджету" (2543 "Інші довгострокові фінансові активи місцевих бюджетів").

Рахунок 26 "Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух поточних фінансових інвестицій, короткострокових векселів та інших поточних фінансових активів. За дебетом рахунку відображається вартість поточних фінансових інвестицій та суми заборгованості за взаємними розрахунками, за кредитом - їх вибуття (списання) чи зменшення вартості та списання сум заборгованості за взаємними розрахунками.

Рахунок 26 "Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи" має такі субрахунки: 2611 (2621) "Поточні фінансові інвестиції у цінні папери"; 2612 (2622) "Короткострокові векселі одержані"; 2613 "Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів" (2623 "Інші фінансові активи державних цільових фондів"); 2631 "Короткострокові цінні папери в активі державного бюджету" (2641 "Короткострокові цінні папери в активах місцевих бюджетів"); 2632 "Активи державного бюджету за взаємними розрахунками" 2633 "Активи державного бюджету за взаємними розрахунками з Пенсійним фондом України"; 2634 "Інші короткострокові фінансові активи державного бюджету" (2644 "Інші короткострокові фінансові активи місцевих бюджетів"); 2642 "Активи місцевих бюджетів за взаємними розрахунками з державним бюджетом" (2643 "Активи місцевих бюджетів за взаємними розрахунками з місцевими бюджетами інших рівнів").

Рахунок 27 "Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками" призначено для обліку й узагальнення інформації про розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищестоящими розпорядниками коштів і розпорядниками нижчого рівня (державними цільовими фондами та їх підрозділами) та для обліку дебіторської заборгованості державного бюджету (місцевих бюджетів) за операціями з перерахунку доходів, а також дебіторської заборгованості, що виникла внаслідок операцій за коштами єдиного казначейського рахунку. За дебетом рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками, за кредитом - її погашення чи списання.

На субрахунку 2711 "Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками" ведеться облік дебіторської заборгованості, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів з внутрішньої передачі.

На субрахунку 2721 "Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів" ведеться облік дебіторської заборгованості з внутрішнього переміщення активів, що виникла за операціями між підрозділами державного цільового фонду.

На субрахунку 2722 "Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками" ведеться облік дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками, що виникла за операціями між підрозділами державного цільового фонду.

На субрахунках 2731 "Дебіторська заборгованість державного бюджету за операціями з перерахунку доходів" (2741 "Дебіторська заборгованість місцевих бюджетів за операціями з перерахунку доходів") ведеться облік сум дебіторської заборгованості державного (місцевого) бюджету за операціями з перерахунку доходів.

На субрахунку 2751 "Рахунок для обліку інших операцій з коштами єдиного казначейського рахунку" ведеться облік сум дебіторської заборгованості за коштами єдиного казначейського рахунку, що виникла при виконанні інших зобов'язань органів Казначейства.

Рахунок 28 "Розрахунки за надходженнями до бюджету" призначено для обліку й узагальнення інформації про розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень

бюджету за податковими, неподатковими та іншими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, та за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. За дебетом рахунку відображаються нараховані суми надходжень за податковими, неподатковими та іншими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, за кредитом - їх погашення, розподіл (перерахування), повернення.

На субрахунку 2811 "Розрахунки за податковими надходженнями" ведеться облік розрахунків за податками і зборами (обов'язковими платежами), які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, органами, що контролюють справляння надходжень бюджету.

На субрахунку 2812 "Розрахунки за неподатковими надходженнями" ведеться облік розрахунків за адміністративними зборами та іншими неподатковими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету, органами, що контролюють справляння надходжень бюджету.

На субрахунку 2813 "Розрахунки за іншими надходженнями" ведеться облік розрахунків за іншими надходженнями, які не відображені на субрахунках 2811 - 2812.

На субрахунку 2814 "Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" ведеться облік коштів, що надійшли від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для подальшого розподілу (перерахування) за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування та із настанням відповідних умов підлягають поверненню.

Рахунок 29 "Витрати майбутніх періодів" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі тощо). За дебетом рахунку відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - списання (розподіл) витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду. Рахунок 29 "Витрати майбутніх періодів" має такі субрахунки: 2911 "Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів" (2921 "Витрати майбутніх періодів державних цільових фондів").

Рахунки 3 класу «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів» призначені для узагальнення інформації органами Казначейства про всі надходження до державного та місцевих бюджетів, у тому числі коштів бюджету, які підлягають розподілу, а також коштів, що виділені відповідно до бюджетних призначень розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, тощо.

Рахунок 31 "Надходження бюджету" призначено для обліку й узагальнення інформації органами Казначейства про надходження до державного та місцевих бюджетів. За кредитом рахунку відображається зарахування сум надходжень до державного та місцевих бюджетів, за дебетом - повернення помилково або надміру зарахованих коштів, відшкодування податку на додану вартість тощо. Рахунок 31 "Надходження бюджету" має такі субрахунки: 3131 "Надходження до державного бюджету" (3141 "Надходження до місцевих бюджетів"); 3132 "Надходження до державного бюджету власних надходжень бюджетних установ" (3142 "Надходження до місцевих бюджетів власних надходжень бюджетних установ"); 3133 "Кошти від повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок державного бюджету" (3143 "Кошти від повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок місцевих бюджетів"); 3134 "Надходження від запозичень, приватизації та активних операцій державного бюджету" (3144 "Надходження від запозичень та активних операцій місцевого бюджету"); 3135 "Рахунки для акумулювання надходжень державного бюджету" (3145 "Рахунки для акумулювання надходжень місцевого бюджету").

Рахунок 32 "Кошти бюджету" призначено для обліку й узагальнення інформації органами Казначейства про накопичення всіх надходжень державного та місцевих бюджетів. За кредитом рахунку відображається зарахування сум доходів державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунками 3131 - 3134 (3141 - 3144). За дебетом рахунку відображається перерахування коштів вищестоящим органам Казначейства для

акумуляції у кореспонденції з рахунком 2451. Рахунок 32 "Кошти бюджету" має такі субрахунки: 3231 "Кошти державного бюджету"; 3241 "Кошти місцевих бюджетів".

Рахунок 33 "Кошти бюджету, які підлягають розподілу" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо коштів бюджету, які підлягають розподілу. За кредитом рахунку відображається зарахування платежів, які підлягають розподілу, за дебетом - повернення помилково або надміру зарахованих платежів, а також перерахування коштів за призначенням. Рахунок 33 "Кошти бюджету, які підлягають розподілу" має такі субрахунки: 3331 "Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами"; 3332 "Надходження коштів до державного бюджету, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами"; 3333 "Кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету, що підлягають розподілу" (3342 "Кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів, що підлягають розподілу"); 3334 "Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень державного бюджету" (3343 "Інші кошти, тимчасово віднесені до надходжень місцевих бюджетів"); 3341 "Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджетів".

Рахунок 34 "Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інші рахунки для здійснення витрат" призначено для обліку й узагальнення інформації про кошти, виділені відповідно до бюджетних призначень розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів для здійснення витрат. За кредитом рахунку відображається зарахування коштів державного (місцевого) бюджету, а також зарахування коштів, які надійшли на відновлення касових видатків, за дебетом - суми коштів, спрямовані на здійснення видатків, а також списання залишків з рахунків відповідно до законодавства та при проведенні видатків у валюті або конвертації коштів у національну валюту тощо.

На субрахунках 3431 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами державного бюджету" (3442 "Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів") ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету, виділених розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетних призначень.

На субрахунках 3432 "Рахунки одержувачів коштів за коштами державного бюджету" (3443 "Рахунок одержувачів коштів за коштами місцевих бюджетів") ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету, виділених одержувачу бюджетних коштів відповідно до бюджетних призначень.

На субрахунку 3433 "Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних витратах за коштами державного бюджету" ведеться облік коштів державного бюджету, виділених на проведення загальнодержавних витрат.

На субрахунках 3434 "Рахунки для обліку операцій з надання кредитів з державного бюджету" (3445 "Рахунки для обліку операцій з надання кредитів з місцевих бюджетів") ведеться облік коштів, виділених на надання кредитів з державного (місцевого) бюджету.

На субрахунках 3435 "Рахунки для здійснення витрат з погашення боргу та активних операцій державного бюджету" (3446 "Рахунки для здійснення витрат з погашення боргу та активних операцій місцевих бюджетів") ведеться облік коштів, виділених на проведення витрат з погашення боргу та активних операцій державного (місцевого) бюджету (придбання та розміщення цінних паперів, розміщення коштів на депозит тощо).

На субрахунках 3436 "Рахунки розпорядників за коштами державного бюджету в установах банків" (3447 "Рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів в установах банків") ведеться облік руху коштів розпорядників бюджетних коштів, розміщених на рахунках, відкритих в установах банків, за операціями, які не здійснюються органами Казначейства.

На субрахунку 3441 "Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із місцевих бюджетів" ведеться облік коштів, виділених із місцевого бюджету для розподілу між підвідомчими установами.

На субрахунку 3444 "Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами місцевих бюджетів" ведеться облік руху коштів місцевого бюджету за міжбюджетними трансфертами.

Рахунок 35 "Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів" призначено для обліку й узагальнення інформації про кошти, які не можуть бути

віднесені до операцій з виконання бюджетів. За кредитом рахунку відображається зарахування коштів, за дебетом - їх списання, перерахування за призначенням або повернення помилково або надміру зарахованих платежів.

На субрахунку 3550 "Рахунки з електронного адміністрування податку на додану вартість" ведеться облік руху сум податку на додану вартість, які сплачуються платниками податків.

На субрахунку 3551 "Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів" ведеться облік коштів за операціями на рахунках розпорядників бюджетних коштів, які не можуть бути віднесені до операцій з виконання бюджетів і руху коштів податку на додану вартість відповідно до законодавства.

На субрахунку 3552 "Депозитні рахунки розпорядників бюджетних коштів" ведеться облік депозитів розпорядників бюджетних коштів.

На субрахунку 3553 "Рахунки інших клієнтів Казначейства" ведеться облік коштів на рахунках інших клієнтів органів Казначейства.

На субрахунку 3554 "Рахунки державних цільових фондів" ведеться облік коштів за операціями на рахунках державних цільових фондів.

На субрахунку 3555 "Рахунки для зарахування коштів від приватизації майна" ведеться облік надходжень від приватизації державного майна згідно із законодавством та бюджетною класифікацією доходів.

На субрахунку 3556 "Рахунки для зарахування єдиного соціального внеску" ведеться облік коштів єдиного соціального внеску, які відповідно до законодавства підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

На субрахунку 3557 "Рахунок для обліку коштів органів, що контролюють справляння надходжень бюджету" ведеться облік надходжень до бюджету органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, відповідно до законодавства, зокрема руху митних та інших платежів, які перераховуються до/або під час митного оформлення.

На субрахунку 3558 "Рахунки для обліку фінансового резерву" ведеться облік коштів фінансового резерву. За кредитом субрахунку відображається зарахування коштів, що надходять на поповнення фінансового резерву, за дебетом - перерахування коштів для провадження інвестиційної діяльності відповідно до законодавства.

На субрахунку 3559 "Рахунки з електронного адміністрування податку на додану вартість сільськогосподарських підприємств, що обрали спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість" ведеться облік руху сум податку на додану вартість, які сплачуються сільськогосподарськими підприємствами, що обрали спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість.

Рахунок 36 "Рахунки за нез'ясованими сумами та інші транзитні рахунки" призначено для обліку й узагальнення інформації про кошти, які під час надходження не можуть бути зараховані на відповідні рахунки за призначенням через відсутність необхідних реквізитів документів або які надходять на транзитні рахунки органів Казначейства для здійснення операцій з датою валютування. За кредитом рахунку відображається зарахування сум до з'ясування отримувачів коштів та коштів, які надійшли на транзитний рахунок органів Казначейства, за дебетом - їх списання або повернення.

На субрахунку 3651 "Нез'ясовані надходження на рахунках в органах Казначейства" ведеться облік сум, які під час надходження не можуть бути зараховані на відповідні рахунки за призначенням через відсутність необхідних реквізитів документів. Списання коштів здійснюється після з'ясування їх фактичних одержувачів та отримання підтверджень від банку кореспондента. Якщо таке підтвердження не надходить, кошти повертаються платнику.

На субрахунку 3652 "Транзитний рахунок для здійснення операцій з наступною датою валютування" ведеться облік коштів, що надходять на транзитні рахунки органів Казначейства для здійснення операцій з датою валютування. На дату валютування відображається списання коштів на відповідні рахунки, відкриті в органах Казначейства, та/або списання коштів на рахунок, з якого вони надійшли, за умови відкликання платіжного документа.



Рахунок 37 "Рахунки органів Казначейства" призначено для обліку й узагальнення інформації про кошти за операціями на технічних рахунках в органах Казначейства, а також за операціями з придбання іноземної валюти органами Казначейства. За кредитом рахунку відображається зарахування коштів на технічні рахунки в органах Казначейства та коштів, перерахованих на придбання іноземної валюти, або зарахування сум коштів придбаних органами Казначейства іноземної валюти для розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, за дебетом - їх списання.

Рахунки 4 класу «Розрахунки» призначені для узагальнення інформації про розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами, за операціями з відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного бюджету (місцевих бюджетів), розрахунки за коштами, які підлягають розподілу тощо.

Рахунок 41 "Розрахунки за фінансовими операціями" призначено для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами, за операціями з відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного бюджету (місцевих бюджетів). За кредитом рахунку відображаються суми розрахунків за операціями з фінансовими інвестиціями та придбаними фінансовими активами державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунками 2 класу та зменшення зобов'язань за фінансовими операціями державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунками 6 класу, за дебетом - суми зменшення фінансових інвестицій та фінансових активів державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунками 2 класу та суми розрахунків за зобов'язаннями за фінансовими операціями державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунками 6 класу.

Рахунок 42 "Інші розрахунки" призначено для обліку й узагальнення інформації про інші розрахунки за коштами державного (місцевого) бюджету. За кредитом рахунку відображаються суми інших розрахунків за коштами державного (місцевого) бюджету та суми коштів, отриманих за іншими внутрішньосистемними розрахунками, за дебетом - суми інших розрахунків за умови їх виконання та суми коштів, переданих за іншими внутрішньосистемними розрахунками, тощо.

Рахунок 43 "Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу" призначено для здійснення розрахунків за коштами, які підлягають розподілу.

На субрахунках 4331 "Розрахунки державного бюджету за коштами, які підлягають розподілу" (4341 "Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу") ведеться облік надходжень розрахунків державного (місцевого) бюджетів, які підлягають розподілу. За дебетом субрахунків відображаються суми коштів державного (місцевого) бюджету, які підлягають розподілу. За кредитом субрахунків відображаються суми розрахунків за коштами державного (місцевого) бюджету, які підлягають розподілу.

На субрахунку 4351 "Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу" ведеться облік розрахунків за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу. За дебетом субрахунку відображаються суми коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу. За кредитом субрахунку відображаються суми розрахунків за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу.

Рахунок 44 "Позиція щодо іноземної валюти та балануючі рахунки" є технічним рахунком для відображення позиції Казначейства щодо іноземної валюти. За дебетом рахунку відображається вартість іноземної валюти, яка збільшує коротку або зменшує довгу відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету, та суми гривневого еквіваленту іноземної валюти, яка збільшує довгу або зменшує коротку відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету, за кредитом - вартість іноземної валюти, яка збільшує довгу або зменшує коротку відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету, та суми гривневого еквіваленту іноземної валюти, які збільшують коротку або зменшують довгу відкриту валютну позицію державного (місцевого) бюджету.

Рахунок 45 "Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу" призначено для обліку й узагальнення інформації про надходження, які підлягають розподілу згідно із законодавством. За кредитом рахунку відображається зарахування надходжень, які підлягають розподілу згідно із законодавством, за дебетом протягом року відображається повернення помилково або надміру зарахованих сум та списання в кінці року сум надходжень.

На субрахунках 4531 "Рахунок для обліку надходжень, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами" (4541 "Рахунок для обліку надходжень, які підлягають розподілу між рівнями місцевих бюджетів") ведеться облік надходжень, які згідно із законодавством підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами та між рівнями місцевих бюджетів. За кредитом субрахунків відображається зарахування сум податків і зборів (обов'язкових платежів), які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами та між рівнями місцевих бюджетів, у кореспонденції з рахунками 4331. За дебетом субрахунків відображається протягом року повернення помилково або надміру зарахованих сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та списання в кінці року сум доходів, що підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами та між рівнями місцевих бюджетів, у кореспонденції з рахунками 4331.

На субрахунку 4532 "Рахунок для обліку надходжень державного бюджету, які розподіляються між загальним і спеціальним фондами" ведеться облік надходжень, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету згідно із законодавством та бюджетною класифікацією. За кредитом субрахунку відображається зарахування сум доходів, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету у кореспонденції з рахунком 4331. За дебетом субрахунку відображається протягом року повернення помилково або надміру зарахованих сум доходів, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, та списання в кінці року сум доходів, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами у кореспонденції з рахунком 4331.

На субрахунках 4533 "Рахунок для обліку коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу" (4542 "Рахунок для обліку коштів, тимчасово віднесених до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу") ведеться облік коштів, які згідно із законодавством тимчасово відносяться до надходжень державного (місцевого) бюджету. За кредитом субрахунків відображаються зарахування сум коштів, які тимчасово відносяться до надходжень державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунком 4331 (4341). За дебетом субрахунків відображаються протягом року повернення сум надходжень, помилково або надміру внесених платниками, та списання в кінці року сум коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного (місцевого) бюджету, у кореспонденції з рахунком 4331 (4341).

На субрахунках 4534 "Рахунок для обліку інших коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного бюджету, які підлягають розподілу" (4543 "Рахунок для обліку інших коштів, тимчасово віднесених до надходжень місцевих бюджетів, які підлягають розподілу") ведеться облік інших коштів, які згідно із законодавством тимчасово відносяться до надходжень державного (місцевого) бюджету. За кредитом субрахунків відображаються зарахування сум інших коштів, які тимчасово відносяться до надходжень державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунком 4331 (4341). За дебетом субрахунків відображаються протягом року повернення сум інших надходжень, помилково або надміру внесених платниками, та списання в кінці року сум коштів, тимчасово віднесених до надходжень державного (місцевого) бюджету, у кореспонденції з рахунком 4331 (4341).

На субрахунку 4551 "Рахунок для обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу" ведеться облік надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які згідно із законодавством підлягають розподілу. За кредитом субрахунку відображається зарахування надходжень єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу у кореспонденції з рахунком 4351. За дебетом субрахунку відображаються повернення помилково або надміру зарахованих надходжень

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які підлягають розподілу, та списання в кінці року у кореспонденції з рахунком 4351.

Рахунок 46 "Технічні рахунки" масубрахунок 4651 "Технічний рахунок", який використовується органами Казначейства для подвійного запису операцій.

Рахунки 5 класу «Капітал та фінансовий результат» призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату.

Рахунок 51 "Внесений капітал" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформованих за відповідними рішеннями органів управління. За кредитом рахунку відображається збільшення внесеного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення) та віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

На субрахунку 5111 "Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів" ведеться облік формування капіталу розпорядників бюджетних коштів. Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

На субрахунку 5121 "Внесений капітал державним цільовим фондам" ведеться облік формування капіталу державного цільового фонду та його установ, які є окремими юридичними особами. Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених за державним цільовим фондом, а ним за його установами, які є окремими юридичними особами, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з бюджету фонду, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Рахунок 52 "Капітал у підприємствах" призначено для обліку та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв). За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у підприємствах, за дебетом - його зменшення (вилучення). Рахунок 52 "Капітал у підприємствах" має такі субрахунки: 5211 (5221) "Капітал у підприємствах у формі акцій"; 5212 (5222) "Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі"; 5213 (5223) "Капітал в частках (паях)".

Рахунок 53 "Капітал у дооцінках" призначено для обліку та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством. За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у дооцінках, за дебетом рахунку відображається зменшення капіталу у дооцінках або віднесення на фінансовий результат.

Рахунок 54 "Цільове фінансування" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо. За кредитом рахунку відображається отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування на суму поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта необоротного активу згідно із законодавством. За дебетом рахунку відображається зменшення цільового фінансування на

створення (придбання) необоротних активів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів та державним цільовим фондом.

Рахунок 55 "Фінансовий результат" призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору. За кредитом рахунку ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного бюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту. За дебетом рахунку ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Рахунок 56 "Резервний капітал" призначено для обліку та узагальнення інформації про формування резервного капіталу державних цільових фондів відповідно до законодавства. За кредитом субрахунку відображається створення резервів, за дебетом - їх використання. Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання. На субрахунку 5621 "Резервний капітал державних цільових фондів" ведеться облік резервного капіталу, який формується державними цільовими фондами відповідно до законодавства.

Рахунки 6 класу «Зобов'язання» призначені для обліку даних та узагальнення інформації про довгострокові та поточні зобов'язання суб'єкта державного сектору. На рахунках цього класу ведеться облік довгострокових та поточних зобов'язань за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунків з постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, зобов'язань за внутрішніми розрахунками, забезпечень майбутніх витрат і платежів, зобов'язань за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів. На окремих субрахунках синтетичних рахунків 62 - 66 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.

Рахунок 60 "Довгострокові зобов'язання" призначено для обліку й узагальнення інформації за кредитами та позиками, одержаними суб'єктами державного сектору відповідно до законодавства, зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами, за операціями з оренди, іншими довгостроковими фінансовими зобов'язаннями. За кредитом рахунку відображаються суми довгострокових зобов'язань, а також переведення короткострокових (відстрочених) тощо, за дебетом - їх погашення або переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями тощо.

Рахунок 61 "Поточна заборгованість за кредитами та позиками" призначений для обліку сум за короткостроковими позиками, одержаними відповідно до законодавства, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, строк погашення яких минув. На цьому рахунку узагальнюється інформація про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, у разі настання строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу. За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик) та частина довгострокових зобов'язань за довгостроковими кредитами (зобов'язаннями), яка підлягає погашенню протягом дванадцяти

місяців з дати балансу, сума заборгованості за внутрішніми та зовнішніми зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами державного бюджету (місцевих бюджетів), яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом - сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів, списання.

Рахунок 62 "Розрахунки за товари, роботи, послуги" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги і замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовану продукцію. За кредитом рахунку відображається виникнення заборгованості, за дебетом - її погашення, списання тощо.

Рахунок 63 "Розрахунки за податками і зборами" призначено для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за податками та зборами (обов'язковими платежами) згідно з законодавством. За кредитом рахунку відображаються нараховані платежі до бюджету зі сплати податків і зборів тощо, нараховані зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також одержані кошти від органів страхування, за дебетом - їх сплата, погашення заборгованості, списання тощо.

Рахунок 64 "Інші поточні зобов'язання" призначений для обліку поточних зобов'язань за цінними паперами, розрахунками з депонентами, депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, спеціальними видами платежів та перед іншими кредиторами. За кредитом рахунку відображається виникнення інших поточних зобов'язань, за дебетом - їх погашення, списання тощо.

На субрахунках 6414 (6424) "Розрахунки за спеціальними видами платежів" ведеться облік розрахунків: з батьками за утримання дітей в дошкільних навчальних закладах; за навчання дітей в музичних школах; за утримання дітей в школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; за харчування дітей в інтернатах при навчальних закладах; за надходженнями на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, тощо.

На субрахунках 6415 (6425) "Розрахунки з іншими кредиторами" ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунка 64 "Інші поточні зобов'язання", зокрема розрахунки з іншими кредиторами, а також із аспірантами, студентами та учнями навчальних закладів за користування гуртожитком; інших операцій.

Рахунок 65 "Розрахунки з оплати праці" призначений для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам із заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, студентам, аспірантам і учням зі стипендій та інших подібних виплат. За кредитом рахунку відображаються суми нарахованої працівникам заробітної плати, матеріальної допомоги, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо, суми, що утримуються із заробітної плати за дорученнями-зобов'язаннями працівників, суми стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню, суми, що утримуються із заробітної плати, стипендій, пенсій, допомоги тощо за виконавчими листами та іншими документами, суми нарахованих гонорарів, що виплачуються позаштатному складу, за дебетом - їх виплата, утримання з них, перерахування за призначенням утриманих із заробітної плати сум, а також суми, що не отримані в строк і віднесені на субрахунки "Розрахунки з депонентами".

Рахунок 66 "Зобов'язання за внутрішніми розрахунками" призначений для обліку розрахунків, що виникають у процесі виконання кошторису (бюджету). За кредитом рахунку відображаються суми зобов'язань за внутрішніми розрахунками, за дебетом - їх списання (погашення).

Рахунок 67 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" призначено для обліку й узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням суб'єкта державного сектору резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів. За кредитом рахунку відображається створення забезпечень, за дебетом - їх використання.

Рахунок 68 "Зобов'язання за надходженнями до бюджету" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо зобов'язань перед бюджетом за податковими і неподатковими надходженнями та іншими надходженнями органами, які відповідно до законодавства контролюють їх справляння, та за коштами, що надійшли від сплати єдиного внеску на

загальнообов'язкове державне соціальне страхування. За кредитомрахунку відображаються нараховані зобов'язання за надходженнями до бюджету, за дебетом - їх погашення.

Рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо. За кредитом рахунку відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом - їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Рахунки 7 класу «Доходи» призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо). Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Рахунок 70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями" призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством. За кредитом рахунку відображається отримання бюджетних асигнувань, за дебетом - зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду.

На субрахунку 7011 "Бюджетні асигнування" ведеться облік доходів розпорядниками бюджетних коштів, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

На субрахунку 7021 "Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату" ведеться облік установами державних цільових фондів доходів, виділених з бюджету державних цільових фондів на утримання апарату (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

Рахунок 71 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)" призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством. За кредитом рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) або зарахування коштів до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом - зменшення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів, закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів).

Рахунок 72 "Доходи від продажу активів" призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації активів. За кредитомрахунку відображається отримання доходу суб'єктом державного сектору або зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету, за дебетом - списання у порядку закриття субрахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету (місцевих бюджетів) тощо.

Рахунок 73 "Фінансові доходи" призначено для обліку й узагальнення інформації суб'єктами державного сектору про доходи від відсотків, роялті та дивідендів, від операцій з кредитування та надання гарантій та коштів, що отримує розпорядник бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання

платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право. За кредитомрахункувідображається збільшення (отримання) нарахування фінансових доходів суб'єкта державного сектору або зарахування коштів до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом - списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів).

Рахунок 74 "Інші доходи за обмінними операціями" призначено для обліку й узагальнення інформації про інші доходи за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70 - 73 цього класу. За кредитомрахункувідображається збільшення (отримання) інших доходів від операцій з дооцінки активів, операцій з відновлення корисності необоротних активів, а також нарахована курсова різниця на кошти при збільшенні курсу або зарахування інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями, за дебетом - списання інших доходів за обмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету.

Рахунок 75 "Доходи за необмінними операціями" призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів; податкові і неподаткові надходження, надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують розпорядники бюджетних коштів від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; зобов'язання, що не підлягають погашенню, тощо. За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, в тому числі зарахування податкових і неподаткових надходжень, трансфертів, інших доходів за необмінними операціями до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом - списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів).

На субрахунку 7511 "Доходи за необмінними операціями" ведеться облік доходів від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт). Також на цьому субрахунку обліковуються суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства, зобов'язання, що не підлягають погашенню, зокрема відображається збільшення доходу на суму оприбуткування активів, які не були враховані в балансі раніше, а також відображається отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо.

На субрахунку 7521 "Надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" ведеться облік коштів, які надходять від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

На субрахунках 7522 "Трансферти", 7523 "Інші надходження" ведеться облік державними цільовими фондами доходів за необмінними операціями.

На субрахунках 7531 (7541) "Податкові надходження" ведеться облік податкових надходжень державного (місцевого) бюджету. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів.

На субрахунках 7532 (7542) "Неподаткові надходження" ведеться облік неподаткових надходжень державного (місцевого) бюджету. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів.

На субрахунках 7533 (7543) "Трансферти" ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету за офіційними трансфертами від органів державного управління і урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів.

На субрахунках 7534 (7544) "Інші доходи за необмінними операціями" ведеться облік інших доходів державного (місцевого) бюджету за необмінними операціями. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів.

Рахунок 76 "Умовні доходи" призначено для обліку й узагальнення інформації про кошти, що надходять до державного (місцевого) бюджету від повернення бюджетних кредитів, які виділялись із державного (місцевого) бюджету в попередні роки та в поточному році, а також про кошти, що надходять до державного (місцевого) бюджету від розміщення цінних паперів. За кредитом рахунку відображаються суми коштів, які надійшли від повернення бюджетних кредитів та зарахування сум коштів, отриманих до державного (місцевого) бюджету від розміщення цінних паперів, за дебетом - повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету, та їх списання на результат виконання бюджету.

Рахунки 8 класу «Витрати» призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Рахунок 80 "Витрати на виконання бюджетних програм" призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із виконанням бюджетних програм та витрат на утримання державних цільових фондів, суми касових видатків розпорядників коштів державного (місцевого) бюджету, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

На субрахунках 8011 (8021) "Витрати на оплату праці" ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо).

На субрахунках 8012 (8022) "Відрахування на соціальні заходи" ведеться облік сум, витрачених та відрахованих на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання програм.

На субрахунках 8013 (8023) "Матеріальні витрати" ведеться облік матеріальних витрат, які здійснюються суб'єктом державного сектору у процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств тощо.

На субрахунках 8014 (8024) "Амортизація" ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб'єктом державного сектору в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов'язаних із основною діяльністю.

На субрахунках 8031 (8041) "Витрати на оплату праці" ведеться облік сум витрат на оплату праці, які здійснюють розпорядники коштів державного (місцевого) бюджету.

На субрахунках 8032 (8042) "Відрахування на соціальні заходи" ведеться облік нарахувань на оплату праці державного (місцевого) бюджету.

На субрахунках 8033 (8043) "Матеріальні витрати" ведеться облік матеріальних витрат державного (місцевого) бюджету (видатки на товари, послуг, відрядження тощо).

Рахунок 81 "Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)" призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт, за кредитом - списання на суму витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції, які відносяться на рахунок 16 "Виробництво", а також суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету). Рахунок 81 "Витрати на виготовлення продукції (надання послуг,



виконання робіт)" має такі субрахунки: 8111 (8121) "Витрати на оплату праці"; 8112 (8122) "Відрахування на соціальні заходи"; 8113 (8123) "Матеріальні витрати"; 8114 (8124) "Амортизація"; 8115 (8125) "Інші витрати".

Рахунок 82 "Витрати з продажу активів" призначено для обліку й узагальнення інформації про собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна. За дебетом рахунку відображається собівартість проданої продукції (робіт, послуг), за кредитом - списання в порядку закриття на фінансовий результат.

На субрахунках 8211 (8221) "Собівартість проданих активів" ведеться облік виробничої собівартості продукції, робіт, послуг.

На субрахунках 8212 (8222) "Витрати, пов'язані з реалізацією майна" ведеться облік витрат, пов'язаних із реалізацією в установленому порядку майна (крім майна, доходи від продажу якого вважаються доходами відповідного бюджету).

Рахунок 83 "Фінансові витрати" призначений для обліку й узагальнення інформації про витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премії за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних фінансових витрат та суми касових видатків державного бюджету (місцевих бюджетів), за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 84 "Інші витрати за обмінними операціями" призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, які не відображені на рахунках 80 - 83. За дебетом рахунку відображається визнання суми інших витрат за обмінними операціями, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 85 "Витрати за необмінними операціями" призначено для обліку й узагальнення інформації про трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списану дебіторську заборгованість, неповернення депозитів тощо. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат за необмінними операціями та суми касових видатків державного бюджету, суми трансфертів, наданих з місцевого бюджету, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

На субрахунку 8511 "Витрати за необмінними операціями" ведеться облік видатків, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків, списаної дебіторської заборгованості. На цьому субрахунку ведеться облік витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах охорони здоров'я, що надають первинну, вторинну, екстрену медичну допомогу, відповідно до законодавства.

На субрахунках 8521 "Витрати на утримання апарату фонду", 8522 "Витрати на державне соціальне страхування", 8523 "Трансферти", 8524 "Інші витрати за необмінними операціями" державні цільові фонди відображають витрати за необмінними операціями.

На субрахунках 8531 (8541) "Трансферти" ведеться облік видатків, пов'язаних із перерахуванням сум трансфертів, наданих з державного (місцевого) бюджету. На субрахунках 8532 (8542) "Інші витрати за необмінними операціями" ведеться облік інших витрат державного (місцевого) бюджету за необмінними операціями.

Рахунок 86 "Умовні витрати" призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати державного (місцевого) бюджету за операціями з надання кредитів та фінансування. За дебетом рахунку відображаються суми кредитів, наданих із державного бюджету (місцевих бюджетів) в поточному році, та операції з фінансування, за кредитом - повернення

коштів, помилково або надміру перерахованих з державного бюджету (місцевих бюджетів), та списання у порядку закриття на результат виконання бюджету звітного періоду.

Рахунок 86 "Умовні витрати" має такі субрахунки: 8631 "Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів" (8641 "Витрати місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів"); 8632 "Витрати державного бюджету за операціями з фінансування" (8642 "Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування"). На субрахунках 8631 "Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів" (8641 "Витрати місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів") обліковуються витрати державного (місцевого) бюджету за операціями з надання кредитів. На субрахунках 8632 "Витрати державного бюджету за операціями з фінансування" (8642 "Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування") обліковуються витрати державного (місцевого) бюджету за операціями з фінансування.

На позабалансових рахунках класу 9 «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів» органи Казначейства ведуть облік та узагальнення інформації про пропозиції та відкриті асигнування, ліміти органів Казначейства для здійснення платежів за витратами, показники розпису державного та місцевих бюджетів, бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також нараховані доходи, резерви, витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінних паперів тощо.

Рахунок 90 "Пропозиції та відкриті асигнування" призначений для обліку й узагальнення інформації за пропозиціями та відкритими асигнуваннями. За кредитом рахунку відображаються зарахування відкритих асигнувань, суми пропозицій на виділення асигнувань державного бюджету головним розпорядникам та встановлення ліміту органу Казначейства на здійснення платежів за витратами, за дебетом - списання відкритих асигнувань, розподілених головним розпорядником на виконання програм, суми асигнувань державного бюджету, спрямовані підвідомчим установам, зменшення відкритих асигнувань державного бюджету на суму коштів, спрямованих на здійснення видатків, зменшення сум пропозицій у момент виділення асигнувань державного бюджету головним розпорядникам на виконання програм державного бюджету та зменшення ліміту на суму проведених органом Казначейства платежів та/або суму відкликаною Державною казначейською службою України ліміту.

Рахунок 91 "Асигнування" призначено для обліку й узагальнення інформації про бюджетні асигнування державного (місцевого) бюджету та державних цільових фондів. За кредитом рахунку відображаються суми призначень, затверджених зведених призначень та бюджетних асигнувань, асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань, за дебетом - зменшення сум призначень, зменшення суми асигнувань на суму взятих бюджетних зобов'язань.

Рахунок 92 "Показники розпису" призначено для обліку й узагальнення інформації про показники розпису державного бюджету та місцевих бюджетів.

Рахунок 93 "Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, розрахункові документи, не оплачені" призначено для обліку й узагальнення інформації про бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також не оплачені розрахункові документи за коштами розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та інших клієнтів.

Рахунок 94 "Нараховані відсотки, плата за надання державних гарантій і кредитів (позик), залучених державою, та штрафні санкції" призначено для обліку й узагальнення інформації про нараховані відсотки, плату за надання державних гарантій і кредитів (позик), залучених державою, та штрафні санкції. За кредитом рахунку відображаються суми нарахованих відсотків, плати за надання державних гарантій і кредитів (позик), залучених державою, та штрафні санкції, за дебетом - списання сум нарахованих відсотків плати за надання державних гарантій і кредитів (позик), залучених державою, та штрафних санкцій після їх фактичного надходження до державного (місцевого) бюджету або списання у порядку, визначеному законодавством, та зменшення суми фінансового резерву.

Рахунок 95 "Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами" призначено для обліку й узагальнення інформації про зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма виданими гарантіями та цінними паперами. За дебетом рахунку відображається виникнення зобов'язань і вимог за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінними паперами, за кредитом - їх погашення, списання тощо.

Рахунок 96 "Емітовані цінні папери" призначено для обліку й узагальнення інформації за емітованими цінними паперами. За дебетом рахунку відображаються суми емісії облігацій внутрішньої (зовнішньої) державної позики (місцевого бюджету) та інших цінних паперів державного бюджету тощо, за кредитом - суми погашення облігацій внутрішньої (зовнішньої) державної позики (місцевого бюджету) та інших цінних паперів державного бюджету тощо.

Рахунок 97 "Рахунки для обліку коштів та розрахунків, отриманих" призначено для обліку інформації про кошти і розрахунки державного та місцевих бюджетів, отримані розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, органами Казначейства та інформації про отримані кошти державних цільових фондів. За кредитом рахунку відображаються суми коштів і розрахунків державного та місцевих бюджетів, отриманих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, органами Казначейства, та суми отриманих коштів державних цільових фондів, за дебетом рахунку відображається повернення помилково або надміру отриманих коштів і розрахунків державного та місцевих бюджетів, отриманих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, органами Казначейства, та повернення помилково або надміру отриманих коштів державних цільових фондів.

Рахунок 98 "Рахунки для обліку коштів, переданих" призначено для обліку інформації про кошти і розрахунки державного та місцевих бюджетів, передані розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, органами Казначейства, та інформації про кошти державних цільових фондів, передані.

Рахунок 99 "Контррахунки до рахунків позабалансового обліку" призначено для відображення операцій за системою подвійного запису цього класу.

Рахунок 99 "Контррахунки до рахунків позабалансового обліку" має субрахунки: 9911 "Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку"; 9921 "Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку". Ці субрахунки призначені для відображення операцій за системою подвійного запису (кореспондують з рахунками 9 класу "Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів").

На позабалансових рахунках 0 класу "Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів" обліковуються матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать розпорядникам бюджетних коштів (державним цільовим фондам) або перебувають у їх тимчасовому розпорядженні. Бухгалтерський облік зазначених цінностей ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків документів суворой звітності, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Рахунок 01 "Орендовані основні засоби та нематеріальні активи" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо орендованих та отриманих у користування необоротних активів, зокрема отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування якими сплачується роялті. Збільшення залишку рахунку відбувається при надходженні орендованих та отриманих у користування необоротних активів, зменшення - при їх поверненні та у разі закінчення строку користування нематеріальними активами, встановленого договором.

Рахунок 02 "Активи на відповідальному зберіганні" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо: оплачених товарно-матеріальних цінностей вищестоящими органами із державного та місцевих бюджетів і відвантажених суб'єктам державного сектору, що належать до їх сфери управління, які перебувають на інших бюджетах, та прийнятих розпорядником бюджетних коштів та державними цільовими фондами на відповідальне зберігання, включаючи спеціальне обладнання, придбане для виконання

науково-дослідних і конструкторських робіт; прийнятих суб'єктом державного сектору на відповідальне зберігання товарно-матеріальних цінностей; усіх видів обладнання і предметів спортивних стрільбищ, тирів, кабінетів військової дисципліни навчальних закладів тощо. Збільшення залишку на рахунку відбувається при надходженні до суб'єкта державного сектору активів на відповідальне зберігання, зменшення - при поверненні активів, які були на відповідальному зберіганні.

Рахунок 03 "Бюджетні зобов'язання" призначено для обліку й узагальнення інформації про розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому, відповідно до бюджетних асигнувань. Збільшення залишку на рахунку відбувається при взятті бюджетних зобов'язань, зменшення - при сплаті за бюджетними зобов'язаннями та в разі змін умов бюджетних зобов'язань (додаткові договори, розірвання договору тощо).

Рахунок 04 "Непередбачені активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів. На цьому рахунку обліковуються перехідні призи, прапори, кубки, які засновані різними установами та організаціями і отримані від них для нагороди команд-переможців. Призи, прапори, кубки обліковуються протягом всього періоду їх знаходження в суб'єкта державного сектору. На цьому рахунку ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигід у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні питань щодо невизначених майбутніх подій.

Рахунок 05 "Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність потенційних або непередбачених зобов'язань та рух наданих розпорядником бюджетних коштів (державним цільовим фондом) гарантій і забезпечень виконання зобов'язань та платежів. Облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною наданою гарантією та забезпеченням. Облік забезпечення здійснюється за вартістю, вказаною в документах про надання гарантій та забезпечення. На цьому рахунку ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може передбачати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) у сумі очікуваних збитків, і видачу гарантій та забезпечень. Зменшення залишку на рахунку відбувається при погашенні заборгованості, на яку були надані гарантії та забезпечення, та при визнанні зобов'язань за ними на баланс та при списанні непередбачених зобов'язань.

Рахунок 06 "Гарантії та забезпечення отримані" призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух отриманих суб'єктом державного сектору гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів. Забезпечення обліковуються за вартістю, вказаною в документах про гарантії та забезпечення. Облік гарантій та забезпечень ведеться за кожною отриманою гарантією та забезпеченням. Збільшення залишку на рахунку відбувається при одержанні гарантій та забезпечень, зменшення - при їх списанні внаслідок погашення заборгованості, на яку були вони надані, та при перенесенні заборгованості за ними на баланс.

Рахунок 07 "Списані активи" призначено для обліку й узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей, у тому числі цінностей, не повернутих учнями і студентами, відрахованими згідно з наказом, тощо. На цьому рахунку обліковується заборгованість протягом трьох років з моменту списання для нагляду за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів. Аналітичний облік за позабалансовим рахунком 07 "Списані активи" ведеться за боржниками та випадками встановлення нестач і втрат від псування цінностей.

Рахунок 08 "Бланки документів суворої звітності" призначено для обліку й узагальнення інформації щодо руху бланків документів суворої звітності. Також на цьому рахунку обліковуються путівки, отримані безоплатно від громадських, профспілкових та інших організацій. Перелік документів, які відносяться до бланків документів суворої звітності, порядок їх зберігання й використання встановлюються відповідними нормативно-

правовими актами. Збільшення залишку рахунку 08 "Бланки документів суворої звітності" відбувається при надходженні (прийняття на облік) бланків документів суворої звітності, зменшення - після використання або списання як непридатних чи таких, що не є в наявності, бланків документів суворої звітності. Аналітичний облік ведеться за кожним бланком та місцями їх зберігання.

Рахунок 09 "Передані (видані) активи відповідно до законодавства" призначено для обліку й узагальнення інформації про активи, передані (видані) згідно із законодавством відповідним категоріям населення. Аналітичний облік переданих (виданих) активів ведеться за видами активів та окремо за кожною особою.

## 2.2. Розробка робочого плану рахунків: загальні засади

З 01.01.17 р. інформація про фінансово-господарські операції бюджетних установ має узагальнюватися в системі бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мініфіну від 31.12.13 р. № 1203 (далі – План рахунків).

З огляду на те, що План рахунків мають використовувати як бюджетні установи, так і установи державних цільових фондів, він визначає методологію обліку незалежно від галузевої належності.

Очевидно, що створити уніфікований план рахунків для різнопрофільних установ можна, лише побудувавши його за принципом сфери об'єднання, тобто включити до нього бухгалтерські рахунки, що використовуються всіма суб'єктами держсектора. Проте використовувати такий план рахунків у повному його обсязі, безперечно, потреби немає, а тому кожна установа чи організація розробляє **робочий план рахунків** – добірку синтетичних і аналітичних рахунків, призначених для відображення господарської діяльності конкретного суб'єкта ведення обліку.

Оскільки, як передбачено пп. 7 п. 13 Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою КМУ від 26.01.11 р. № 59, головний бухгалтер подає пропозиції керівникові щодо додаткової системи рахунків, відповідно і робочий план рахунків розробляється під керівництвом головного бухгалтера бюджетної установи.

Включаючи рахунки до робочого плану рахунків, головний бухгалтер керується практичними потребами установи. Так, невеликій установі достатньо мати декілька десятків рахунків, а великій – треба використовувати тисячі рахунків. Тому кожен суб'єкт, виходячи із своїх потреб, розробляє власний робочий план рахунків, який відображає специфіку галузі, виду діяльності, визначає зміст аналітичного обліку та характеристику форми обліку, яка застосовується.

**Робочий план рахунків бюджетної установи повинен відповідати таким вимогам:**

1) бути гнучким; відповідати національним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

2) повністю задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів;

3) бути зручним у користуванні;

4) сприяти здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю установи шляхом створення дієвої системи контролю.

З огляду на вищезазначене слід наголосити, що робочий план рахунків має містити синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності.

**Важливо!** Формуючи робочий план рахунків, необхідно дотримуватися вимог п. 2 Плану рахунків, за якими суб'єктом держсектора можуть запроваджуватися лише аналітичні рахунки до субрахунків Плану рахунків. Відповідно нові субрахунки можуть включатися до Плану рахунків лише державним регулятором у сфері бухгалтерського обліку – Мініфіном.

Крім того, робочий план рахунків повинен гарантувати таку організацію бухгалтерського обліку, щоб облікові реєстри велися в систематизований спосіб, дані рахунків гарантували повною мірою складання фінансової, бюджетної та статистичної

звітності, а також щоб ці дані можна було використовувати для управлінських потреб бюджетної установи.

Для задоволення потреб внутрішніх користувачів можна вести на рахунках управлінського обліку, використовуючи відповідні класифікатори, облік за центрами відповідальності, сегментами діяльності, що сприяє посиленню контролю, аналітичності отриманих даних, а отже – прийняттю оптимальних управлінських рішень.

### **Принципи побудови робочого плану рахунків**

Ефективність упровадження робочого плану рахунків у практику бюджетних установ та можливість його використання як інструмента організації обліку визначається наявністю концептуальних підходів та методики його формування.

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку і звітності. У ньому може бути використано стільки рахунків і субрахунків, скільки потрібно для відображення господарської діяльності.

**Під субрахунком (у перекладі з лат. sub – «під»; означає відношення підпорядкованості, залежності)** розуміється ідентифікатор групи об'єктів нижчого рівня щодо синтетичного рахунка, тобто залежний від нього ідентифікатор, який полегшує групування облікової інформації.

Субрахунки використовуються з урахуванням потреб управління, контролю, аналізу та звітності.

Розробляючи робочий план рахунків, слід керуватися відповідними принципами. Наразі загальновідомими є **сім основних принципів, які застосовуються під час побудови робочого плану рахунків**: легітимності; оптимізації критеріїв; однорідності; системності; раціональності; адаптивності; багатозначного кодування. Характеристику цих принципів узагальнено в табл. 2.1.

**Таблиця 2.1**

### **Характеристика принципів розробки робочого плану рахунків**

Принцип	Характеристика принципу
Легітимності	Відповідність нормативним документам, у першу чергу Плану рахунків та національним стандартам
Оптимізації критеріїв	Ознаки введення рахунків до робочого плану та їх кодування мають бути однакові на всіх рівнях системи бухобліку, завдяки чому забезпечується визначеність, однозначність робочого плану рахунків, виникає можливість виявити зміст кожного рахунка та його відмінність від інших рахунків
Однорідності	Позиції в робочому плані рахунків повинні передбачатися для якісно однорідних об'єктів обліку. Дотримання щодо кожного рахунка єдності економічного змісту, визначеності структури та призначення, однозначності щодо балансу. Один аналітичний рахунок не може узагальнювати інформацію про різні господарські операції або виконувати несуміжні функції. Однозначність і розмежованість рахунків, які складають робочий план рахунків, визначається згідно з їх обґрунтованою класифікацією, при цьому субрахунки одного і того ж рівня виділяються на основі класифікації лише за однією ознакою
Системності	У робочому плані рахунків облікові позиції одного порядку (синтетичні та аналітичні) повинні забезпечувати однаковий рівень узагальнення інформації про господарські операції. Введення однопорядкових рахунків дозволяє правильно встановити взаємозв'язки між ними та суттєво упорядкувати їх кореспонденцію. Зміщення різних рівнів обліку позбавляє робочий план рахунків послідовності та чіткості
Раціональності	Спрямований на формування розумного співвідношення між кількістю рівнів субрахунків та аналітичних рахунків і корисністю розмежування інформації, яка на них формується
Адаптивності	У межах кожного розділу слід передбачати вільні позиції, які можуть

	бути заповнені в разі введення нових рахунків
Багатозначного кодування	Дозволяє забезпечувати максимальну аналітичність інформації

Розробка робочого плану рахунків включає чотири етапи, реалізація кожного з яких передбачає проведення відповідних заходів (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

### Етапи розробки робочого плану рахунків

Етапи	Зміст заходів
Підготовчий	Аналіз чинного законодавства з бухгалтерського обліку. Ознайомлення з умовами діяльності, організаційною структурою, економічною політикою установи. Ознайомлення з особливостями організації бухгалтерського обліку
Організаційний	Підбір осіб, відповідальних за розробку робочого плану рахунків, і визначення їх правового статусу. Визначення термінів та алгоритму розробки робочого плану рахунків
Технологічний	Вибір ознак виділення рахунків. Визначення кількості рівнів узагальнення інформації та критеріїв віднесення рахунків до різних рівнів. Виділення синтетичних і аналітичних рахунків, їх ранжування. Вибір системи кодування та його здійснення
Завершальний	Визначення формату представлення робочого плану рахунків (документальне оформлення). Опис змісту робочого плану рахунків. Упровадження, контроль за впровадженням і дотриманням, виявлення недоліків і внесення змін

**Етап 1. Підготовчий.** Перед побудовою робочого плану рахунків слід проаналізувати чинні норми законодавства з бухгалтерського обліку (насамперед, положення НП(С)БОДС щодо необхідності виокремлення в обліку певної інформації та/або необхідності її розкриття у фінансовій звітності). Здійснюється також аналіз методики відображення операцій та номенклатури об'єктів обліку за попередні роки (відповідно до чинної нормативної бази). Проводять його керівники структурних підрозділів бухгалтерської служби. Крім того, проводиться аналіз умов діяльності установи, її організаційної структури; тактичні і стратегічні плани, фактичний стан бухгалтерського обліку та організації документообігу.

**Етап 2. Організаційний.** Потрібно визначити перелік осіб, відповідальних за розробку робочого плану рахунків, терміни та алгоритм його побудови.

**Етап 3. Технологічний.** Визначаються рахунки, за якими надалі буде проводитися класифікація (деталізація) складових. Тобто встановлюється структура робочого плану рахунків – визначається кількість рівнів ієрархії рахунків та їх субпідпорядкованість (вертикальний розріз інформаційної системи).

Далі проводиться відповідна робота зі складання переліку рахунків, що підлягають включенню до робочого плану, з їх систематизації та ранжування відповідно до критеріїв, обраних на першому кроці цього етапу.

**Кількість синтетичних і аналітичних рахунків** має визначатися масштабами діяльності суб'єкта господарювання й може налічувати від кількох десятків до кількох сотень. Як правило, під час розробки робочого плану рахунків загальний План рахунків, з одного боку, скорочується, а з іншого – дещо розширюється.

Проекти окремих класів робочого плану рахунків передаються головному бухгалтерові для розгляду, перевірки та прийняття рішення стосовно узагальнення. Головний бухгалтер, у свою чергу, вивчає питання можливого розширення діючого робочого плану рахунків, беручи до уваги план фінансово-господарської діяльності установи. Крім того, головний бухгалтер визначає загальний рівень аналітичності інформації, яку потрібно отримати в результаті обробки в системі бухгалтерського обліку.

При цьому сучасний головний бухгалтер, маючи професійні знання, досвід і застосовуючи для прийняття рішень професійне судження, вирішуючи, які рахунки необхідно включати до робочого плану рахунків, формує підґрунтя успішного функціонування установи.

Робота, що здійснюється бюджетною установою на цьому етапі, безумовно, є важливою, оскільки від її результату залежить якість не лише формування бухгалтерського обліку в цілому, а й довідкової інформації зокрема коли йдеться про функціонування системи бухгалтерського обліку на базі комп'ютерної системи.

**Етап 4. Завершальний.** Цей етап охоплює роботу з визначення формату представлення робочого плану рахунків, опису його змісту. Робочий план рахунків включається до наказу про організацію обліку бюджетної установи та затверджується як його складова, тобто оформлюється додаток до наказу про організацію бухобліку.

Наступним кроком у розробці робочого плану рахунків установи чи організації є обговорення відповідного проекту керівниками відділів бухгалтерської служби та його затвердження. Цінність цього етапу полягає в однозначному економічному розумінні розробленого робочого плану рахунків і кожного його елемента, а також описі горизонтальних взаємозв'язків між окремими рахунками.

Важливою складовою цього етапу є упровадження, контроль за впровадженням і дотриманням, виявлення недоліків і внесення змін.

Порядок використання робочого плану рахунків, включаючи розподіл компетенції з ведення рахунків і субрахунків між відділами та підрозділами установи, повинен також регламентуватися внутрішнім документом про організацію бухгалтерського обліку.

Приклад деталізації класу 1 рахунків «Нефінансові активи» для складання робочого плану рахунків наведено в таблиці 2.3.

**Таблиця 2.3**

**Приклад формування робочого плану рахунків класу 1**

Код рахунка	Код субрахунка	Код субрахунка	Найменування субрахунка	Аналітичні ознаки		
				Деталізація об'єкта обліку (2 знаки)	Вид коштів (1 знак)	Спосіб отримання (1 знак)
<b>10</b>	<b>Основні засоби</b>					
	101	Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів				
		1010	Інвестиційна нерухомість	01 – основні засоби 02 – земельні ділянки	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд; 2 – плата за послуги; 3 – інші джерела власних надходжень	1 – придбані на плату; 2 – отримані в межах головного розпорядника коштів (внутрішньомісця передача); 3 – безоплатно отримані від юридичних і фізичних осіб; 4 – виготовлені власними силами
		1013	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	01 – будівлі; 02 – споруди; 03 – передавальні пристрої		
		1015	Транспортні засоби	-		
<b>11</b>	<b>Інші необоротні матеріальні активи</b>					
	111	Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів				



		1111	Музейні фонди	01 – музейні цінності; 02 – експонати тваринного світу	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд; 2 – плата за послуги; 3 – інші джерела власних надходжень	1 – придбані на плату; 2 – отримані в межах головного розпорядника коштів (внутрівідомча передача); 3 – безоплатно отримані від юридичних і фізичних осіб; 4 – виготовлені власними силами
		1112	Бібліотечні фонди	01 – наукова; 02 – художня; 03 – навчальна література; 04 – спеціальні види літератури; 05 – інші видання		
		114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття	01 – білизна; 02 – постільні речі; 03 – одяг; 04 – взуття		
13	Капітальні інвестиції					
	131	Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів				
		1311	Капітальні інвестиції в основні засоби	-	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд; 2 – плата за послуги; 3 – інші джерела власних надходжень	1 – придбані на плату; 2 – отримані в межах головного розпорядника коштів (внутрівідомча передача); 3 – безоплатно отримані від юридичних і фізичних осіб; 4 – виготовлені власними силами
14	Знос (амортизація) необоротних активів					
	141	Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів				
		1414	Знос інвестиційної нерухомості	01 основні засоби	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд; 2 – плата за послуги; 3 – інші джерела власних надходжень	1 – придбані на плату; 2 – отримані в межах головного розпорядника коштів (внутрівідомча передача); 3 – безоплатно отримані від юридичних і фізичних осіб; 4 – виготовлені власними силами
15	Виробничі запаси					
	151	Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів				
		1511	Продукти харчування	Деталізація за продуктами харчування (об'єкт обліку)	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд; 2 – плата за послуги; 3 – інші джерела власних надходжень	1 – придбані на плату; 2 – отримані в межах головного розпорядника коштів (внутрівідомча передача); 3 – безоплатно отримані від юридичних і фізичних осіб; 4 – виготовлені власними силами
		1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали	Деталізація за одиницями обліку (найменування, вид група)		
		1514	Пально-мастильні матеріали	Деталізація за марками пального		

**Основні засоби.** Відповідно до розд. VII НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про: первісну (переоцінену) вартість і суму зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені законодавством

обмеження володіння, користування та розпорядження; вартість об'єкта основних засобів, що тимчасово не використовується; вартість повністю амортизованого об'єкта основних засобів, який ще використовується; вартість об'єкта основних засобів, який вибув з активного використання та утримується для продажу, передачі без оплати.

**Нематеріальні активи.** Бюджетні установи відповідно до розд. VII НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» у примітках до фінансової звітності наводять інформацію про: вартість нематеріальних активів із невизначеним строком корисного використання (експлуатації); первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності, та переданих у заставу.

**Запаси.** У примітках до фінансової звітності за нормами розд. V НП(С)БОДС 123 «Запаси» бюджетні установи також наводять інформацію про методи оцінки запасів (ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, метод ФІФО) на етапі вибуття. З огляду на зазначене вище також окремими аналітичними складовими робочого плану рахунків можуть бути названі аналітичні складові. Це дозволить формувати інформацію для розкриття у примітках до фінансової звітності із використанням автоматизованих систем.

**Класи 2 «Фінансові активи», 6 «Зобов'язання», 7 «Доходи», 8 «Витрати».** При складанні робочого плану рахунків за рахунками названих класів рахунків аналітичними складовими об'єктів обліку є:

- вид коштів (1 знак): 0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд; 2 – плата за послуги; 3 – інші джерела власних надходжень;
- КПКВК (7 знаків);
- КЕКВ (4 знаки).

**Таблиця 2.4**

**Приклад формування робочого плану рахунків клас 5**

Код рахунка	Код субрахунка	Код субрахунка	Найменування субрахунка	Аналітичні ознаки		
				Вид коштів (1 знак)	КПКВК (деталізація за кодами програм, що виконує бюджетна установа (7 знаків))	КЕКВ (4 знаки)
<b>51</b>	<b>Внесений капітал</b>					
	511	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів				
		5111	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд;	2101010. 2101050	-
<b>54</b>	<b>Цільове фінансування</b>					
	541	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів				
		5411	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд;	2101010. 2101050	2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів). 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів). 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів). 3110 «Придбання

						обладнання і предметів довгострокового користування». 3120 «Капітальне будівництво (придбання)». 3130 «Капітальний ремонт». 3140 «Реконструкція та реставрація». 3150 «Створення державних запасів і резервів». 3160 «Придбання землі та нематеріальних активів»
<b>55</b>	<b>Фінансовий результат</b>					
	551	Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів				
		5511	Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	0 – загальний фонд; 1 – спеціальний фонд;	2101010. 2101050	-
		5512	Накопичені фінансові результати виконання кошторису			

**Таблиця 2.5**

**Приклад формування робочого плану рахунків клас 7 та 8**

Код рахунка	Код субрахунка	Код субрахунка	Найменування субрахунка	Аналітична складова за бюджетною класифікацією
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями			
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів		
		7011	Бюджетні асигнування	Код відсутній
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів			
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)		
		7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	25010100 Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю. 25010200 Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
72	Доходи від продажу активів			
	721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів		
		7211	Дохід від реалізації активів	25010400 Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)
73	Фінансові доходи			
	731	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів		
		7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів	25020300 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
74	Інші доходи за обмінними операціями			
	741	Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів		
		7411	Інші доходи за обмінними операціями	25010300 Плата за оренду майна бюджетних установ. 25020400 Кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні

				кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки. Доходи від операцій із дооцінки, відновлення корисності активів відображаються за відповідним кодом класифікації доходів, за рахунок яких здійснювалося придбання активу, що дооцінюється або корисність якого відновлюється, а нарахована курсова різниця при збільшенні курсу – за тим кодом класифікації доходів, за яким надійшла валюта
75	Доходи за необмінними операціями:			
	751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів		
		7511	Доходи за необмінними операціями	25020100 Благодійні внески, гранти та дарунки. 25020200 Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів із відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб. Доходи від списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув, відображаються за відповідним кодом бюджетної класифікації доходів, за рахунок яких була здійснена операція, в результаті якої виникла така заборгованість
80	Витрати на виконання бюджетних програм			
	801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм		
		8011	Витрати на оплату праці	2110 Оплата праці. 2280 Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм – видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ
		8012	Відрахування на соціальні заходи	2120 Нарахування на оплату праці. 2280 Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм – нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ
		8013	Матеріальні витрати	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар. 2220 Медикаменти та перев'язувальні матеріали. 2230 Продукти харчування. 2240 Оплата послуг (крім комунальних). 2260 Видатки та заходи спеціального призначення. 2270 Оплата комунальних послуг та енергоносіїв. 2280 Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм (крім видатків на оплату праці, нарахувань на фонд оплати праці та соціальне забезпечення працівників вищих навчальних закладів та наукових установ, зіставлених з іншими субрахунками)
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)			
	811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)		
		8111	Витрати на оплату праці	2110 Оплата праці

		8112	Відрахування на соціальні заходи	2120 Нарахування на оплату праці
		8113	Матеріальні витрати	2200 Використання товарів і послуг. 2240 Оплата послуг (крім комунальних). Проведення експертної оцінки транспортних засобів, виготовлення технічної документації на земельні ділянки; експертних висновків, оплата послуг сторонніх фахівців (адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, юридичних осіб
82	Витрати з продажу активів			
	821	Витрати розпорядників бюджетних коштів із продажу активів		
		8211	Собівартість проданих активів	2110 Оплата праці. 2120 Нарахування на оплату праці. 2200 Використання товарів і послуг. 2240 Оплата послуг (крім комунальних) – проведення експертної оцінки транспортних засобів. Виготовлення технічної документації на земельні ділянки; експертних висновків, оплата послуг сторонніх фахівців (адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, юридичних осіб та суб'єктів господарювання) тощо
		8212	Витрати, пов'язані з реалізацією майна	
83	Фінансові витрати			
	831	Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів		
		8311	Фінансові витрати	2410 Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань 2420 Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань
84	Інші витрати за обмінними операціями			
	841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів		
		8411	Інші витрати за обмінними операціями	2250 Видатки на відрядження. 2800 Інші поточні видатки. Втрати, пов'язані із зменшенням корисності активу, від зміни курсу гривні до іноземної валюти, суми знецінення (уцінки) необоротних активів
85	Витрати за необмінними операціями			
	851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів		
		8511	Витрати за необмінними операціями	2600 Поточні трансферти. 2700 Соціальне забезпечення. 2280 Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм – соціальне забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах. 3230 Капітальні трансферти урядом іноземних держав та міжнародним організаціям. 3240 Капітальні трансферти населенню. 2800 Інші поточні видатки. Списання дебіторської заборгованості відображається за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким обліковується така заборгованість

Таблиця 2.6

**Клас 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів»**

Позабалансові рахунки	Позабалансові субрахунки	Найменування субрахунка	Аналітичні складові
<b>01</b>	<b>Орендовані основні засоби та нематеріальні активи</b>		
	011	Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів	Деталізація за видами ОЗ
	013	Орендовані нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів	Деталізація за видами НА
<b>02</b>	<b>Активи на відповідальному зберіганні</b>		

	021	Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів	Деталізація за видами активів
<b>03</b>	<b>Бюджетні зобов'язання</b>		
	031	Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів	Вид коштів, КПКВК, КЕКВ

### 2.3. Характеристика та особливості балансу бюджетних установ

#### Нормативна база:

Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 28.02.17 р. № 307 (далі – Порядок № 307);

Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 (далі – Порядок № 419);

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 (далі – Наказ № 1219, Порядок № 1219);

Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена Наказом № 1219 (далі – Типова кореспонденція № 1219);

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.13 р. № 1203 (далі – План рахунків № 1203);

Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджені наказом Мінфіну від 21.12.16 р. № 1127 (далі – Методичні рекомендації № 1127);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 28.12.09 р. № 1541 (далі – НП(С)БОДС 101);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.10 р. № 1202 (далі – НП(С)БОДС 121);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.10 р. № 1202 (далі – НП(С)БОДС 122);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.10 р. № 1202 (далі – НП(С)БОДС 123);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.10 р. № 1629 (далі – НП(С)БОДС 129);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.10 р. № 1629 (далі – НП(С)БОДС 128);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.12 р. № 568 (далі – НП(С)БОДС 133);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.10 р. № 1629 (далі – НП(С)БОДС 124);

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.12 р. № 568 (далі – НП(С)БОДС 135).

Реформу системи бухобліку і звітності в держсекторі з урахуванням вимог МСФО розпочато в Україні у 2007 році.

Питанням реформування бухгалтерського обліку в держсекторі присвячено низку рішень уряду, якими затверджено: Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки (постанова КМУ від 16.01.07 р. № 34); Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження КМУ від 24.10.07 р. № 911-р); Стратегію модернізації системи управління державними фінансами (розпорядження КМУ від 17.10.07 р. № 888-р).

Метою реформи є удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінзвітності в держсекторі згідно з вимогами міжнародних стандартів, які забезпечують її інформативність та прозорість. Для досягнення цієї мети передбачалось: розробити і запровадити національні стандарти бухгалтерського обліку в держсекторі; створити єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в держсекторі, гармонізований з бюджетною класифікацією; удосконалити методи складання звітності; запровадити єдині підходи до організації бухгалтерських служб бюджетних установ; створити інтегровану інформаційно-аналітичну систему управління державними фінансами на базі єдиного плану рахунків та національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності в держсекторі.

Поставлені завдання знайшли своє відображення в Плані заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 роки, затвердженому наказом Мінфіну від 28.11.16 р. № 1038. Відповідно до цього Плану основні завдання на 2016-й та початок 2017 року виконано, а саме: розроблено та запроваджено НП(С)БОДС; розроблено та запроваджено нормативно-правові документи для бухгалтерського обліку в держсекторі: План рахунків № 1203, Порядок № 1219, Методрекомендації № 1127, Типову кореспонденцію № 1219; розроблено Порядок № 307, яким визначено механізм розкриття інформації за статтями фінзвітності, складеної згідно з НП(С)БОДС.

Отже, можна зробити висновок, що відбувається оновлення бухгалтерського обліку в держсекторі відповідно до прийнятих НП(С)БОДС і цей процес вже не зупинити.

Виникнення багатьох запитань із підготовки та подання фінзвітності обумовлено набуттям чинності з 01.01.17 р. нормативних документів у частині бухгалтерського обліку, а саме: НП(С)БОДС 101; Плану рахунків № 1203 та Порядку № 1219; Типової кореспонденції № 1219 тощо. Бухгалтери стикнулися не тільки з проблемою переходу на новий план рахунків, але й із проблемою перенесення залишків зі старих рахунків на нові. Не менш важливим є складання фінзвітності за новими формами, адже в додатках до НП(С)БОДС 101 викладено нові форми звітності, тому необхідно детально дослідити основні її складові.

До 01.01.17 р. бюджетні установи готували фінзвітність, застосовуючи Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Мінфіну від 24.01.12 р. № 44 (далі – Порядок № 44), але з 01.01.17 р. вони мають керуватися НП(С)БОДС 101. Нинішній склад фінзвітності дещо відрізняється від попереднього.

#### **Склад фінансової звітності:**

Баланс № 1-дс (квартальні і річні);

Звіт про фінансові результати № 2-дс (квартальні і річні);

Звіт про рух грошових коштів № 3-дс (річна);

Звіт про власний капітал № 4-дс (річна)

Примітки до річної фінансової звітності (річна)

НП(С)БОДС 101 установлює вимоги до розкриття інформації у фінзвітності суб'єкта держсектора, але не затверджує конкретні форми приміток до звітів. Під час трансформації фінзвітності та перенесення показників важливо врахувати відмінність у її розмірності. Так, згідно з НП(С)БОДС 101 фінзвітність складається в гривнях (раніше – у гривнях з копійками).

НП(С)БОДС 101 визначає форму і склад статей фінзвітності. У звітності заповнюються всі передбачені показники граф і рядків. У рядках, де не наведено показники, як і раніше, ставиться прочерк. Додаткові рядки у формах фінзвітності (крім приміток до річної фінзвітності) вводити заборонено.

Звітним періодом для складання квартальної фінзвітності є період, що починається із 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу, а для річної – бюджетний період, що

становить один календарний рік, який починається із 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не визначено інший період у випадках, визначених законодавством.

Варто зазначити, що порядок та строки подання фінзвітності встановлюються Порядком № 419 (п. 1.5 Порядку № 307). Нагадаємо, що згідно з п. 8 Порядку № 419 квартальна звітність подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів за графіками, складеними органами Казначейства за місцем обслуговування не пізніше 15-го числа місяця, що настає за звітним кварталом.

17.02.17 р. оприлюднено проект Порядку заповнення форм фінансової звітності в держсекторі, у якому викладено правила заповнення Балансу (форма № 1-дс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс). Ці форми необхідно буде подавати щоквартально органам Казначейства на паперових та електронних носіях за умови дотримання вимог законодавства.

### **Головною складовою трансформації фінзвітності суб'єктів держсектора є трансформація Балансу, основними етапами якої є:**

аналіз облікової інформації суб'єкта держсектора, представленої в первинних документах, меморіальних ордерах, аналітичних відомостях, книзі «Журнал-Головна»;

здійснення коригуючих бухгалтерських проведення, що необхідне в разі виявлення розбіжностей між порядком обліку активів, капіталу та зобов'язань суб'єктів держсектора згідно з НП(С)БОДС та порядком обліку, що діяв до впровадження нових стандартів; перенесення сальдо рахунків бухобліку, яке здійснюється після встановлення відповідності рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Мініфіну від 26.06.13 р. № 611 (далі – План рахунків № 611), Плану рахунків № 1203.

За відсутності прямої відповідності між рахунками проводиться рекласифікація, яка може означати як укрупнення рахунків (об'єднання), так і поділ рахунка на декілька нових. Підсумком процедури перенесення залишків та рекласифікації є закриття рахунків за Планом рахунків № 611 та відкриття рахунків за Планом рахунків № 1203; формування показників Балансу за формою № 1-дс згідно з методикою складання.

Вихідними даними при цьому є **оборотно-сальдова відомість за синтетичними рахунками**, отримана в результаті здійснення попередніх етапів та за новими рахунками. Інформація з рядка Балансу за формою № 1 переноситься в декілька рядків Балансу за формою № 1-дс, якщо на основі цієї інформації здійснюються коригувальні проведення або виконується рекласифікація (розділ). Для цих операцій необхідно: визначити відповідність рахунків Планів рахунків № 611 та № 1203; переносити кінцеві сальдо синтетичних рахунків за допомогою бухгалтерських записів із відкриття нових рахунків за Планом рахунків № 1203 та закриття рахунків Плану рахунків № 611 згідно з Методрекомедаціями № 1127.

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.

З набуттям чинності НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності» буде оновлено склад, форми, а відповідно і порядок складання фінзвітності суб'єктами держсектору.

**Баланс** як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року). Згортання статей



активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату.

**Актив** відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням. Витрати на придбання та створення активу не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

**Зобов'язання** відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення.

**Власний капітал та фінансовий результат** відображаються в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни.

Оцінка та розкриття статей балансу здійснюються згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

**Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності** є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу.

**Звітним періодом для складання річної фінансової звітності** є бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період у випадках, визначених законодавством.

Баланс підписують керівник (посадова особа відповідно до законодавства та установчих документів) суб'єкта державного сектору та головний бухгалтер (спеціаліст, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби).

Баланс подається органам Державної казначейської служби України (далі – органи Казначейства) на паперових та електронних носіях за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Активи у балансі, в свою чергу, поділяються на фінансові та нефінансові.

Актив. Розділ I. Нефінансові активи

У статті «Основні засоби» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1017/18312 (зі змінами). У цій статті наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу.

У статті «Інвестиційна нерухомість» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу інвестиційної нерухомості згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 89/18827 (зі змінами). У цій статті наводяться окремо первісна вартість, сума зносу інвестиційної нерухомості та її залишкова вартість. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю інвестиційної нерухомості та сумою її зносу.

У статті «Нематеріальні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1018/18313 (зі змінами). У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. До підсумку балансу

включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації.

У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів.

У статті «Довгострокові біологічні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва. У цій статті наводяться окремо первісна та залишкова вартість довгострокових біологічних активів, а також нарахована сума накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю довгострокових біологічних активів і сумою накопиченої амортизації.

У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1019/18314 (зі змінами).

У статті «Виробництво» відображається вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції (науково-дослідні роботи, виготовлення експериментальних приладів, інше виробництво).

У статті «Поточні біологічні активи» відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва.

## Розділ II. Фінансові активи

У статті «Довгострокова дебіторська заборгованість» відображається дебіторська заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року (довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди, довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів, інша довгострокова дебіторська заборгованість тощо).

У статті «Довгострокові фінансові інвестиції» відображаються довгострокові фінансові інвестиції (вкладення) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, довгострокові векселі одержані.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за наданими кредитами» відображаються короткострокові кредити, надані суб'єктами державного сектора відповідно до законодавства.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати за товари, роботи, послуги, з працівниками за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з державними цільовими фондами, зокрема за нарахованими сумами допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» відображається дебіторська заборгованість, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів з внутрішньої передачі

У статті «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з відшкодування завданих збитків, зі спільної діяльності, за спеціальними видами платежів, інша поточна дебіторська заборгованість, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена у статтях 1120 – 1125 Балансу.

У статті «Поточні фінансові інвестиції» відображаються поточні фінансові інвестиції у цінні папери та короткострокові векселі одержані.

У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті» відображаються готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства, в банках та депозити до запитання в національній валюті. Окремо наводяться: «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті в касі» відображається залишок готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору; «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті в казначействі» відображається залишок коштів на реєстраційних та інших рахунках в органах Казначейства, грошові кошти в дорозі, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням; «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в національній валюті в установах банків» відображається залишок грошових коштів на поточних та інших рахунках в банку, грошові кошти в дорозі, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням;

У статті «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в іноземній валюті» відображається залишок готівки в іноземній валюті та грошові документи в іноземній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору, грошові кошти в іноземній валюті на рахунках в банку, грошові кошти в дорозі в іноземній валюті, кошти, в іноземній валюті, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

У статті «Інші фінансові активи» відображаються інші довго- і короткострокові фінансові активи розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів, які не відображені в інших статтях розділу II «Фінансові активи» Балансу.

Розділ III. Витрати майбутніх періодів У статті «Витрати майбутніх періодів» відображаються здійснені у звітному періоді витрати розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо).

Пасив Розділ I. Власний капітал та фінансовий результат

У статті «Внесений капітал» відображається капітал розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформований за відповідними рішеннями органів управління.

У статті «Капітал у дооцінках» відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду.

У статті «Фінансовий результат» відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами.

У статті «Капітал у підприємствах» відображається сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій та цінних паперів.

У статті «Резерви» відображається резервний капітал, який формується державними цільовими фондами відповідно до законодавства.

У статті «Цільове фінансування» відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

## Розділ II. Зобов'язання

У статті «Довгострокові зобов'язання за цінними паперами» відображаються зобов'язання за довгостроковими цінними паперами. У цій статті наводиться сума зобов'язань за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням.

У статті «Довгострокові зобов'язання за кредитами» відображається довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів банкам за одержані відповідно до законодавства кредити, строк сплати яких настане у наступні періоди, відстрочені довгострокові кредити, одержані в установах банків, інші довгострокові позики, одержані відповідно до законодавства.

У статті «Інші довгострокові зобов'язання» відображається довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, випущені облігації та інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у статтях 1500 та 1510 Балансу), на які нараховуються відсотки, тощо.

У статті «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається поточна заборгованість за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками, за довгостроковими цінними паперами, зокрема довгостроковими векселями, та іншими довгостроковими зобов'язаннями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

У статті «Поточні зобов'язання за платежами до бюджету» відображаються зобов'язання за податками та зборами (обов'язковими платежами), які нараховуються та сплачуються до бюджету відповідно до законодавства.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги» відображаються зобов'язання за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги.

У статті «Поточні зобов'язання за кредитами» відображаються короткострокові кредити, одержані в банках відповідно до законодавства, короткострокові кредити, одержані в банках, які були відстрочені, короткострокові позики, які були одержані з бюджету, банків чи інших юридичних осіб, інша поточна заборгованість за кредитами та позиками у національній та іноземній валютах.

У статті «Поточні зобов'язання за одержаними авансами» відображаються одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи, зобов'язання за розрахунками із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби, за виконані науково-дослідні роботи.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» відображаються зобов'язання за розрахунками з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб'єкта державного сектору, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

У статті «Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування» відображаються зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за видами страхування, передбачених законодавством, зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевічками порушення порядку використання страхових коштів тощо.

У статті «Поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками» відображаються зобов'язання за розрахунками за операціями з внутрішньої передачі виробничих запасів та інших не фінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів).

У статті «Інші поточні зобов'язання» відображаються поточні зобов'язання за цінними паперами, розрахунками з депонентами, за депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, за спеціальними видами платежів, операціями зі спільної діяльності та іншими кредиторами.

## Розділ III. Забезпечення

У статті «Забезпечення» відображаються кошти, які за рішенням суб'єкта державного сектору резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів.

#### Розділ IV. Доходи майбутніх періодів

У розділі IV «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах (доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Складається баланс на підставі вивірених даних про залишки на рахунках аналітичного й синтетичного обліку на кінець звітного періоду (Додаток А).

### 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 кожен 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 Міністерства, Міністерства, Міністерства 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. Міністерство, 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 вищій 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 казначействі 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 затверджені 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 обслуговуваними органами Держказначейства.

Для бухгалтерського обліку **доходів загального фонду** - відкритих асигнувань, - використовують пасивний рахунок **70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями загального фонду"**, субрахунок **701 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів»**

**Рахунок 70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями"** призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством.

**За кредитом** рахунку відображається отримання бюджетних асигнувань, **за дебетом** - зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат

виконання кошторису (бюджету) звітного періоду на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

На субрахунку **7011 "Бюджетні асигнування"** ведеться облік доходів розпорядниками бюджетних коштів, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

**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	2311 Поточні рахунки в банку	2313 Реєстраційні рахунки

Кошти бюджету переведені головному розпоряднику чи розпоряднику 2 рівня для перерозподілу та переведення підвідомчим установам	2312 Інші поточні рахунки в банку	2314 (2324) Інші рахунки в Казначействі
--	-----------------------------------	---

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 загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)». 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 для переведення підвідомчим установам:</i>		
По держбюджету	2312 Інші поточні рахунки в банку, 2314 (2324) Інші рахунки в Казначействі»	7011 "Бюджетні асигнування"
По місцевому бюджету		
Переведені головним розпорядником кошти на реєстраційні рахунки нижчим розпорядникам	7011 "Бюджетні асигнування"	2312 Інші поточні рахунки в банку, 2314 (2324) Інші рахунки в Казначействі»
<i>Отримані бюджетними установами асигнування із загального фонду на утримання установи, що фінансується з держбюджету та місцевого:</i>		
- на реєстраційний рахунок	2313 Реєстраційні рахунки	7011 "Бюджетні асигнування"
- на поточний рахунок	2311 Поточні рахунки в банку	7011 "Бюджетні асигнування"
Отримані асигнування із загального фонду шляхом видачі векселя	2612 «Короткострокові векселі одержані»	7011 "Бюджетні асигнування"
Списані залишки невикористаних коштів виділених асигнувань в кінці року	7011 "Бюджетні асигнування"	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки», 2312 Інші поточні рахунки в банку, 2314 (2324) Інші рахунки в Казначействі
Відізовані кошти розпорядниками вищого рівня	7011 "Бюджетні асигнування"	2311, 2313, 2312, 2314 (2324)
Перераховані різним організаціям за товари чи послуги	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Перераховано податки	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Перераховано внески до органів соціального страхування	6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування 6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»

Отримано в касу	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Списані доходи в кінці року в порядку закриття рахунків на результати виконання кошторису по загальному фонду	7011 "Бюджетні асигнування"	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

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 Витрати на виконання бюджетних програм, субрахунок 801 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм та субрахунок 851 «Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів»**

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 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

На субрахунках **8011 (8021) "Витрати на оплату праці"** ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо).

На субрахунках **8012 (8022) "Відрахування на соціальні заходи"** ведеться облік сум, витрачених та відрахованих на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання програм.

На субрахунках **8013 (8023) "Матеріальні витрати"** ведеться облік матеріальних витрат, які здійснюються суб'єктом державного сектору у процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств тощо.

На субрахунку **8511 "Витрати за необмінними операціями"** ведеться облік видатків, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків, списаної дебіторської заборгованості. На цьому субрахунку ведеться облік витрат, пов'язаних із соціальним забезпеченням у вищих навчальних закладах та наукових установах, закладах охорони здоров'я, що надають первинну, вторинну, екстрену медичну допомогу, відповідно до законодавства.

Видатки відображаються в різних меморіальних ордерах, на підставі яких записи по дебету рахунку 801, 851 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. 3.1).



Рис. 3. 1 Схема облікового процесу з обліку фактичних видатків в регістрах бухгалтерського обліку

В централізованих бухгалтеріях на кожен 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 рахунку 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки». 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 орендарів, 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. 3.2. 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	8011 (8021) Витрати на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
2. Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012 (8022) Відрахування на соціальні заходи	6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3. Нарахована стипендія студентам, аспірантам, учням	8011 «Витрати на оплату праці»	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»
4. Списані витрати по відрядженню на підставі затвердженого звіту про використання коштів наданих на відрядження	8011 «Витрати на оплату праці»	2116 (2126) Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
5. Нараховано суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів суб'єкта державного сектору (перших 5 днів)	8011 «Витрати на оплату праці»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
6. Нараховано суми субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	8511 «Витрати за необмінними операціями»	6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»
7. Списана вартість матеріалів та продуктів	8013 (8023)	1816 (1826) Інші нефінансові активи,

харчування (на основі підтвердних документів)	"Матеріальні витрати"	1511 (1521) Продукти харчування, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1513 (1523) Будівельні матеріали. 1514 (1524) Паливо, горючі і мастильні матеріали, 1516 (1526) Тара
8. Списані витрати по наданих бюджетній установі комунальних, транспортних та інших послугах	8013 (8023) "Матеріальні витрати"	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
9. Списані використані талони по цільовому призначенню (крім талонів на бензин)	8013 (8023) "Матеріальні витрати"	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті
10. По закінченні року списані фактичні видатки	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011, 8012, 8013, 8511

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
Находження сум у касу, на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки на погашення нестач, завданих збитків тощо	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті», 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»
Зарахування сум на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки та інші рахунки коштів, які надійшли в касу	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті»
Повернена дебіторська заборгованість за не отримані матеріали, послуги	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість

### **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, Мінкультури 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 (табл 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 цільових заходів.	На виконання відповідних 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:**

- Для обліку доходів за коштами, отриманими як плата за послуги:

7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)

7211 (7221) Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна))

7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ,)

- Для обліку доходів за іншими джерелами власних надходжень установ:  
 7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи)  
 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки)  
 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (кошти від реалізації майнових прав на фільми)

- Для обліку доходів за за іншими надходженнями спеціального фонду, коштів батьків за надані послуги, доходів, спрямованих на покриття дефіциту загального фонду, доходів майбутніх періодів:

7011 Бюджетні асигнування  
 7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)  
 5411 Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів  
 6911 (6921) Доходи майбутніх періодів

По кредиту їх відображаються доходи згідно з кошторисом, отримані як плата за надані послуги, від виробничої діяльності, орендна плата, за реалізацію майна, надходження благодійної допомоги, гранти, дари, надходження на виконання окремих доручень, інвестиції згідно з законодавством, надходження інших коштів для їх витрачання за кошторисом.

Крім того виділяють окремі рахунки:

7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), 6911 (6921) Доходи майбутніх періодів - по кредиту відображаються надходження від батьків за утримання дітей в дитячих установах і інші послуги, крім шкіл-інтернатів, кошти спеціального фонду, направлені на покриття дефіциту бюджету, 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 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» записом: Дт 70, 71, 72, 73, 74, 75 - Кт 5511.

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	2311 Поточні рахунки в банку	2313 (2323) Реєстраційні рахунки
2. Інші власні надходження		
3. Інші надходження 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 ордера визначаються обороти по дебету та по кредиту рахунку. Записується залишок на початок місяця з попереднього меморіального ордера 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 перевіряв 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 7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) 7211 (7221) Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна)) 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ, кошти від реалізації майнових прав на фільми) 7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи) 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки)	Кредит 2313 (2323) Реєстраційні рахунки
2. Отримано вищим розпорядником	Дебет 2313 (2323) Реєстраційні рахунки	Кредит 7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) 7211 (7221) Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна)) 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ, кошти від реалізації майнових прав на фільми) 7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи) 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки)

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 призначені рахунки **81 "Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)", 82 «Витрати з продажу активів», 83 «Фінансові витрати», 84 «Інші витрати за обмінними**

**операціями», 85 «Витрати за необмінними операціями».** Ці рахунки є активним: по дебету відображаються витрати здійснені за відповідним напрямком спеціальних коштів.

До них відкриваються субрахунки:

**- Для обліку видатків за коштами, отриманими, як плата за послуги:**

8111 (8121) Витрати на оплату праці

8112 (8122) Відрахування на соціальні заходи

8113 (8123) Матеріальні витрати

8114 (8124) Амортизація

8115 (8125) Інші витрати

8211 (8221) Собівартість проданих активів

8212 (8222) Витрати, пов'язані з реалізацією майна

8411 (8421) Інші витрати за обмінними операціями

8511 Витрати за необмінними операціями

По дебету цих рахунків 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.

**- для обліку видатків за іншими джерелами власних надходжень:**

8311 Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів (відсотки)

8411 Інші витрати за обмінними операціями

8511 Витрати за необмінними операціями

8524 Інші витрати за необмінними операціями

По дебету цих рахунків відображаються фактичні видатки спеціального фонду в частині інших джерел власних надходжень (за рахунок отриманої гуманітарної допомоги, грантів, кошти за дорученнями та ін.).

**- для обліку видатків за іншими надходженнями спеціального фонду:**

8011 (8021) Витрати на оплату праці

8012 (8022) Відрахування на соціальні заходи

8013 (8023) Матеріальні витрати

По дебету цих рахунків відображаються 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 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

**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 8111-8115, 8211, 8212, 8311, 8411, 8511, 8524, 8011-8013.

**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 сумам оборотів по рахунках 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 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.



## 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
<b>1. Власні надходження</b>				
1.1. Плата за послуги: (надання платних послуг, господарська діяльність, оренда майна, реалізація матеріальних цінностей)	2313 (2323) Реєстраційні рахунки	7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), 7211 (7221) Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна)), 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)	8111 (8121) Витрати на оплату праці, 8112 (8122) Відрахування на соціальні заходи, 8113 (8123) Матеріальні витрати, 8114 (8124) Амортизація, 8115 (8125) Інші витрати, 8211 (8221) Собівартість проданих активів, 8212 (8222) Витрати, пов'язані з реалізацією майна, 8411 (8421) Інші витрати за обмінними операціями, 8511 Витрати за необмінними операціями	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
1.2. Інші власні кошти: Благодійні внески, гранти, подарунки Кошти за дорученнями Отримані відсотки за депозитами		7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи), 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (кошти від реалізації майнових прав на фільми)	8311 Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 8411 Інші витрати за обмінними операціями, 8511 Витрати за необмінними операціями, 8524 Інші витрати за необмінними операціями	
2. Інші надходження спеціального фонду		7011 Бюджетні асигнування, 5411 Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів	8011 (8021) Витрати на оплату праці, 8012 (8022) Відрахування на соціальні заходи, 8013 (8023) Матеріальні витрати, 8511 Витрати за необмінними операціями	
Депозитні суми	2315 (2325) Рахунки для обліку депозитних сум	-	-	

**4. Облік операцій по наданню платних послуг**

За цими операціями використовуються рахунки:

- 2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 2311 «Поточні рахунки в банку» - **для обліку грошових коштів, що надходять в оплату за надані послуги;**

- 2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів» - **для обліку розрахунків;**

- 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна))», 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)» - **для обліку нарахованих доходів;**

- 8111 (8121) «Витрати на оплату праці», 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи», 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8114 (8124) «Амортизація», 8115 (8125) «Інші витрати», 8211 (8221) «Собівартість проданих активів», 8212 (8222) «Витрати, пов'язані з реалізацією майна», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями» - 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	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
Нарахована плата за навчання в ВНЗ		
Нарахована плата за підготовку кадрів та підвищення кваліфікації		
Нарахована плата за користування гуртожитком	6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»	7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
Нарахована плата за харчування дітей в інтернатах при школах та групах продовженого дня		
Нарахована плата за навчання учнів в гуртках при школах, за навчання зверх учбової програми, за навчання в ліцеях та гімназіях		
Нарахована плата за дітей у дитячих закладах	6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»	7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
Надійшла в касу плата за підготовчі курси	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»,
Здано на реєстраційний (поточний рахунок)	2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 2312 Інші поточні рахунки в банку	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»
Надійшла плата в касу чи на рахунки в банку чи держказначейства за навчання у вищих навчальних закладах чи ПТУ, інші платні послуги	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
Надійшла плата за користування гуртожитком	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Надійшла плата за дітей від батьків	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
Надійшли кошти за оренду приміщень, квартирну плату, за роботу транспорту, та інші послуги	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська

		заборгованість»
Відображення витрат по наданню платних послуг:		
Нарахована зарплата працівникам, задіяним у наданні послуг	8111 (8121) Витрати на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
Нарахування на заробітну плату	8112 (8122) Відрахування на соціальні заходи	6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
Списані матеріали	8113 (8123) Матеріальні витрати	1816 (1826) Інші нефінансові активи, 1511 (1521) Продукти харчування, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1514 (1524) Паливо, горючі і мастильні матеріали, 1516 (1526) Тара, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1515 (1525) Запасні частини, 1517 (1527) Сировина і матеріали, 1518 (1528) Інші виробничі запаси, 1816 (1826) Інші нефінансові активи
Списані видатки на відрядження	8115 (8125) Інші витрати	2116 (2126) Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
Надані різні послуги сторонніми організаціями	8115 (8125) Інші витрати	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
Відображення ПДВ та інших податків згідно із законодавством (на транспорт, на землю)	8115 (8125) Інші витрати	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 6312 (6322) Інші розрахунки з бюджетом, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом,
Списання витрат в кінці року	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8111 (8121) «Витрати на оплату праці», 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи», 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8114 (8124) «Амортизація», 8115 (8125) «Інші витрати», 8211 (8221) «Собівартість проданих активів», 8212 (8222) «Витрати, пов'язані з реалізацією майна», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями»
Списання доходів в кінці року	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна))», 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

## 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:

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

- 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.

- 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.

## 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	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)»
Відображена сума ПДВ	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
Нараховано експлуатаційні витрати, в т.ч. ПДВ	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)»
Відображено ПДВ	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
Нараховано податок на землю в частині орендованого майна	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
Надійшли кошти від орендаря на рахунок орендодавця	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 Реєстраційні рахунки	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Перераховано податок на землю	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 Реєстраційні рахунки
Отримані рахунки від постачальників комунальних послуг	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Відображена сума ПДВ	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Оплачено комунальні послуги в частині орендованого майна	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 Реєстраційні рахунки

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.

## 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	8411 (8421) Інші витрати за обмінними операціями	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Перераховано орендодавцю орендну плату (ПДВ списується на видатки установи)	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 Реєстраційні рахунки
Нарахування орендної плати за орендоване майно, що використовується для надання послуг, що не є основними функціями установи	8411 (8421) Інші витрати за обмінними операціями	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Відображено ПДВ	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Оплачено	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 Реєстраційні рахунки

**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:

- для розрахунків з молодими спеціалістами;
- на виплату матеріальної допомоги і доплат до державних стипендій за рахунок коштів замовника;
- на придбання методичної літератури та навчальних посібників для студентів заочної форми навчання;
- кошти на придбання бланків замовлених в централізованому порядку документів по бухгалтерському обліку;
- кошти, які у відповідності з рішеннями уряду надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень;
- 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:**

2311 Поточні рахунки в банку, 2313 Реєстраційні рахунки - для обліку грошових коштів;

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

7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи), 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (кошти від реалізації майнових прав на фільми) - для обліку доходів спеціального фонду;

8311 Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 8411 Інші витрати за обмінними операціями, 8511 Витрати за необмінними операціями, 8524 Інші витрати за необмінними операціями - 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	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 Реєстраційні рахунки	7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи), 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (кошти від реалізації майнових прав на фільми)
Проведено касові видатки для виконання доручень	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2313 (2323) Реєстраційні рахунки, 2311 Поточні рахунки в банку
Списано на видатки послуги, матеріали	8311 Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 8411 Інші витрати за обмінними операціями, 8511 Витрати за необмінними операціями, 8524 Інші витрати за необмінними операціями	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
В кінці року списуються витрати	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8311 Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 8411 Інші витрати за обмінними операціями, 8511 Витрати за необмінними операціями, 8524 Інші витрати за необмінними операціями
В кінці року списуються доходи	7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи), 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (кошти від реалізації майнових прав на фільми)	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

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:

- одноразової фінансової допомоги - у грошовій формі для фінансових потреб закладу за напрямками видатків, визначених благодійником, або для покращання роботи закладу;
- одноразової матеріальної та іншої допомоги - як товари, роботи і послуги;
- систематичної фінансової, матеріальної та іншої допомоги;
- 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 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки» як інші власні кошти та відображаються по кредиту рахунку 7511 «Доходи за необхідними операціями (благодійні внески, цільові заходи)» як доходи. Витрати матеріалів, нарахування фондів відображається по дебету рахунку 8511 «Витрати за необхідними операціями».

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".



## Типові кореспонденції рахунків

Зміст операції	Кореспонденції рахунків	
	Дт	Кт
Отримання в грошовій формі		
Отримані благодійні внески, спонсорські внески та інша гуманітарна допомога грошовими коштами	2211 (2221) Готівка у національній валюті, 2212 (2222) Готівка в іноземній валюті, 2311 Поточні рахунки в банку, 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи)»
Здійснені платежі різним організаціям за рахунок благодійних, спонсорських внесків, гуманітарної допомоги.	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2311 Поточні рахунки в банку, 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
Списано вартість отриманих робіт та послуг за рахунок благодійних та спонсорських внесків, гуманітарної допомоги	8511 Витрати за необмінними операціями	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Отримані матеріали, що придбані за кошти гуманітарної допомоги	1816 (1826) Інші нефінансові активи, 1511 (1521) Продукти харчування, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1514 (1524) Паливо, горючі і мастильні матеріали, 1516 (1526) Тара, 1515 (1525) Запасні частини, 1517 (1527) Сировина і матеріали, 1518 (1528) Інші виробничі запаси	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість
списані витрачені матеріали	8511 Витрати за необмінними операціями	1816 (1826) Інші нефінансові активи, 1511 (1521) Продукти харчування, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1514 (1524) Паливо, горючі і мастильні матеріали, 1516 (1526) Тара, 1515 (1525) Запасні частини, 1517 (1527) Сировина і матеріали, 1518 (1528) Інші виробничі запаси
Отримані МШП, придбані за кошти гуманітарної допомоги	1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість
Отримано необоротні активи за кошти	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за

гуманітарної допомоги		авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість
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	2313 (2323) Реєстраційні рахунки	7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи)
Одночасно проводяться касові видатки (на цю ж суму)	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість	2313 (2323) Реєстраційні рахунки
Оприбутковані матеріали на підставі Акта на оприбуткування матеріалів	1816 (1826) Інші нефінансові активи, 1511 (1521) Продукти харчування, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1514 (1524) Паливо, горючі і мастильні матеріали, 1516 (1526) Тара, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1515 (1525) Запасні частини, 1517 (1527) Сировина і матеріали, 1518 (1528) Інші виробничі запаси, 1816 (1826) Інші нефінансові активи	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість
Списуються використані матеріали (що отримані як благодійна допомога) на підставі Акту на списання матеріалів	8511 Витрати за необмінними операціями	1816 (1826) Інші нефінансові активи, 1511 (1521) Продукти харчування, 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби, 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1514 (1524) Паливо, горючі і мастильні матеріали, 1516 (1526) Тара, 1513 (1523) Будівельні матеріали, 1515 (1525) Запасні частини, 1517 (1527) Сировина і матеріали, 1518 (1528) Інші виробничі запаси, 1816 (1826) Інші нефінансові активи
В кінці року закриваються операційні рахунки: - списуються витрати	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8511 Витрати за необмінними операціями
- списуються доходи	77511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи)	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

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.

## 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 № 148 від 29.12.2017 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 встановлення 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 221 «Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів» до якого відкриваються субрахунки:**

2211 (2221) Готівка у національній валюті;

2212 (2222) Готівка 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	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
з рахунків обліку спец коштів	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
2. Одержано повернення підзвітних сум	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2116 (2126) Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
3. Одержано від винуватця, як погашення нестачі	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2115 (2125) Розрахунки з відшкодування завданих збитків
4. Одержано плату за гуртожиток	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість
5. Внесено в касу плату за навчання	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість
6. Отримано плату за надані особисті телефонні переговори та інші доходи, які відносять на відшкодування касових видатків	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 8011 (8021) Витрати на оплату праці, 8012 (8022) Відрахування на соціальні заходи, 8013 (8023) Матеріальні витрати, 8511 Витрати за необмінними операціями
7. Видача готівки з каси на підставі видаткових касових ордерів, платіжних відомостей:		

на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	2211 (2221) Готівка у національній валюті
виплачені стипендії	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню	2211 (2221) Готівка у національній валюті
виплачені депонентські суми	6412 (6422) Розрахунки з депонентами	2211 (2221) Готівка у національній валюті
виплачено у підзвіт на відрядження та господарські витрати	2115 (2125) Розрахунки з відшкодування завданих збитків	2211 (2221) Готівка у національній валюті
виплачені допомоги по соціальному страхуванню	6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	2211 (2221) Готівка у національній валюті
8. Повернуто невикористані кошти на рахунки: поточний бюджетний чи реєстраційний	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	2211 (2221) Готівка у національній валюті
на спеціальні поточні	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	2211 (2221) Готівка у національній валюті
на спеціальні реєстраційні	2313 «Реєстраційні рахунки»	
9. Внесені кошти на рахунки в банку чи держказначействі: послуги за телефонні переговори та інші кошти, які відповідно до чинного законодавства відносять на відшкодування касових видатків загального фонду	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	2211 (2221) Готівка у національній валюті
10. Внесено на спеціальні реєстраційні рахунки доходи спеціальних коштів	2311 «Поточні рахунки в банку»	2211 (2221) Готівка у національній валюті

## 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 проставляння 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:**

На субрахунках **2313 (2323) "Реєстраційні рахунки"** ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства, які можуть бути використані для поточних операцій.

На субрахунках **2314 (2324) "Інші рахунки в Казначействі"** ведеться облік інших надходжень грошових коштів, що знаходяться на рахунках в органах Казначейства, які не відображені на субрахунках 2313 (2323), зокрема грошові кошти для виплати працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю; кошти, виділені з бюджету розпоряднику бюджетних коштів для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

На субрахунках **2315 (2325) "Рахунки для обліку депозитних сум"** ведеться облік коштів, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку **2814 "Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування"** ведеться облік коштів, що

надійшли від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для подальшого розподілу (перерахування) за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування та із настанням відповідних умов підлягають поверненню.

На субрахунку **2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»** обліковуються кошти, що надійшли на ім'я установи і не зазначені у вищезазначених субрахунках.

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

2311 Поточні рахунки в банку

2312 Інші поточні рахунки в банку

На субрахунках **2311 (2321) "Поточні рахунки в банку"** ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій.

На субрахунку **2312 "Інші поточні рахунки в банку"** ведеться облік грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, призначених для переказів підвідомчим установам, а також інших надходжень, не відображених на субрахунку 2311.

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	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Одержання в касу готівки за чеками з спеціальних реєстраційних та спеціальних бюджетних рахунків	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Надійшли на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки суми в оплату за надані послуги, оренду майна, реалізацію майна	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Оплата рахунків постачальникам згідно пред'явлених рахунків за матеріальні цінності та послуги:	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Отримання грантів, подарунків, спонсорських надходжень, благодійних внесків	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи), 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки), 7411 (7421) Інші доходи за обмінними операціями (кошти від реалізації майнових прав на фільми)
Оплата рахунків за рахунок благодійних надходжень	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»

	за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками	
Оплачено за отримані в банку чекові книжки	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Придбані грошові документи (талони на бензин, поштові марки, талони на харчування та інше)	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Перераховані утримання із заробітної плати за дорученнями працівників: за товари придбані в кредит, за договорами страхування, профспілкові внески та ін.	6513 (6523) Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит, 6514 (6524) Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках, 6515 (6525) Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування, 6516 (6526) Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків, 6517 (6527) Розрахунки з працівниками за позиками банків, 6518 (6528) Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Перераховані внески до органів соціального страхування	6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування, 6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Перераховано до бюджету податки і платежі	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, 6312 (6322) Інші розрахунки з бюджетом	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Надійшли кошти в погашення нестач	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	2115 (2125) Розрахунки з відшкодування завданих збитків

## 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 облаштованих 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 субрахунок:**

2213 (2223) Грошові документи у національній валюті. Обліковуються грошові документи установи (талони на бензин, путівки) в національній валюті.

2214 (2224) Грошові документи в іноземній валюті. Обліковуються грошові документи в іноземній валюті.

По дебету рахунків 2214 (2224) та 2213 (2223) 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.

2215 (2225) Грошові кошти в дорозі у національній валюті. Обліковуються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні (поточні) рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

2216 (2226) 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	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»

	підрядниками	
Отримано грошові документи: поштові марки, трудові книжки, талони на бензин, мазут, харчування, путівки, тощо	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Одночасно записують на за балансовому рахунку	081 Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів	
Видано у підзвіт бланки суворого обліку	2116 (2126) Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті
Списані витрачені бланки суворого обліку (грошові документи) на підставі акта	8011 (8021) Витрати на оплату праці, 8012 (8022) Відрахування на соціальні заходи, 8013 (8023) Матеріальні витрати, 8511 Витрати за необмінними операціями, 8111 (8121) Витрати на оплату праці, 8112 (8122) Відрахування на соціальні заходи, 8113 (8123) Матеріальні витрати, 8114 (8124) Амортизація, 8115 (8125) Інші витрати, 8211 (8221) Собівартість проданих активів, 8212 (8222) Витрати, пов'язані з реалізацією майна, 8411 (8421) Інші витрати за обмінними операціями	2116 (2126) Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами, 2213 (2223) Грошові документи у національній валюті
Одночасно списується з позабалансового обліку		081 Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів
Отримані кошти фінансування як кошти в дорозі	2215 (2225) Грошові кошти в дорозі у національній валюті	7011 Бюджетні асигнування, 5411 Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
Зараховані кошти на рахунки установи в наступному місяці	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»	2215 (2225) Грошові кошти в дорозі у національній валюті
Виставлено акредитив	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті, 2214 (2224) Грошові документи в іноземній валюті	2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки»
Оплачено акредитив постачальнику на основі пред'явлених документів	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті, 2214 (2224) Грошові документи в іноземній валюті

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 надаватись 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	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті	6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	12000
Одночасно обліковується на за балансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку"	081 Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів		12000
Надходження коштів до каси від працівників	2211 (2221) Готівка у національній валюті	2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість	3600
Видана путівка працівнику:			
На суму, що оплачена працівником	2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті	3600
За рахунок коштів Фонду	6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті	8400
Одночасно списується з забалансового обліку		081 Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів	12000
Кошти внесені на спеціальний реєстраційний рахунок	2314 (2324) Інші рахунки в Казначействі	2211 (2221) Готівка у національній валюті	3600
Перераховано до Фонду	6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	2314 (2324) Інші рахунки в Казначействі	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-VIII (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 4.1 нижче.

Таблиця 4.1

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. 4.2)

Таблиця 4.2

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
<b>Загальні професійні та особистісні компетенції</b>		
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	Добррозичливість, толерантність, тактовність, позитивність, стресостійкість, комунікабельність, самоконтроль, емпатія, інтеес і прагнення до співпраці, терпимість, емоційна рівноваженість	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
<b>Управлінські професійні та особистісні компетенції</b>		
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 позначаться 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 рівноваженість, 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 організувати і підтримувати постійні комунікаційні зв'язки з державними органами, засобами масової інформації, громадянами
Планування діяльності і ресурсів	Організованість, цілеспрямованість, системний підхід, аналітичне мислення, уважність до деталей	Навик складання поточних і перспективних планів досягнення мети структурного 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 організувати 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,	Навички здійснення контролю над ходом виконання документів, проектів і рішень поставлених завдань структурного підрозділу з урахуванням встановлених термінів. Навички контролю над ефективним

	домінантність, неупередженість, пунктуальність	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
<b>Функціональні професійні та особистісні компетенції</b>		
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	Відкритість до нових знань, здатність до навчання,	Навички виявлення індивідуальних сильних і слабких сторін, потреби в розвитку, змін, що відбуваються, з

знань і досвіду (наставництво)	адекватність самооцінки, мотивація на розвиток, активна життєва позиція терплячість, доброзичливість, позитивність мислення, готовність до співпраці, соціальна впевненість	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 дохідливо пояснювати 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 у 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. 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
Робота в команді	Комунікабельність, організованість, цілеспрямованість, доброзичливість, толерантність, тактовність, стресостійкість, терпимість	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
Креативність, інноваційність	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	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

**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.

6. Постанова КМУ «Про оплату праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» № 1037 від 28.12.2016 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. Посадові оклади (тарифні ставки, ставки заробітної плати) з 1 січня 2017 р. розраховуються виходячи з розміру посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду, встановленого у розмірі прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня календарного року.

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.

**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.

**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 2019 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 квартальна 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. 4.2.

Таблиця 4.2

#### 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 переведення 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 табелі 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.

**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 установлювалися в такому порядку:

- для працівників, у яких посадові оклади менші, ніж розмір мінімальної заробітної плати, посадові оклади (тарифні ставки) у штатних розписах установлювалися 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, установлено 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, Міністром України та МФУ 25.06.1993 р. № 43.

Склад заробітної плати державних службовців відображено на рис. 4.1.

**Схема нарахування заробітної плати за відпрацьований час:**

Заробітна плата = Кількість відпрацьованого х Кваліфікація 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.



Рис. 4.1. Склад заробітної плати державних службовців

**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 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.

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%.

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.

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. При цьому слід мати на увазі, що граничний дохід, який дає право на застосування ПСП на дітей одному з батьків, визначається кратно кількості дітей.

З 1 січня 2019 року максимальна величина бази нарахування ЄСВ на місяць становить 25 розмірів ПМ для працездатної особи.

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.

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.

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 65 " **Розрахунки з оплати праці** ". 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 65 відкривається ряд субрахунків, на яких відображаються операції пов'язані з оплатою праці:

6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»

6512 (6522) «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»

6513 (6523) «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»

6514 (6524) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»

6515 (6525) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»

6516 (6526) «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»

6517(6527) «Розрахунки з працівниками за позиками банків»

6518 (6528) «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»

6519 (6529) «Інші розрахунки за виконані роботи»

На субрахунку 6519 (6529) 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. 4.3.

Таблиця 4.3

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	8011 (8021) Витрати на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
2	Нарахована зарплата, премії, доплати за рахунок спеціального фонду	8111 (8121) Витрати на оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
3	Нараховано по лікарняному листку за перші 5 днів непрацездатності	8111 (8121) Витрати на оплату праці, 8011 (8021) Витрати на оплату праці, оплату праці	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
4	Нарахована сума гонорару	8111 (8121) Витрати на оплату праці, 8011 (8021) Витрати на оплату праці, оплату праці	6519 (6529) Інші розрахунки за виконані роботи
5	Нараховано допомогу за рахунок фонду соціального страхування (починаючи з 6 дня хвороби)	6416 (6426) Розрахунки за страхуванням	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати
6	Утримання із нарахованої зарплати:		
6.1	податок з доходів фізичних осіб	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і

			зборами
6.2	ЄСВ	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
6.3	ВЗ	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
6.4	утримані профспілкові внески	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6516 (6526) Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
6.5	утримано за виконавчими документами	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6518 (6528) Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
6.6	утримано за договорами добровільного страхування	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	6515 (6525) Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
7	Нараховано на заробітну плату ЄСВ за рахунок коштів роботодавця	8111 (8121) Витрати на оплату праці, 8011 (8021) Витрати на оплату праці	6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
8	Виплачена зарплата з каси	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	2211 (2221) Готівка у національній валюті
8.1	Перерахована на картрахунки працівників	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	2313 Реєстраційні рахунки, 2311 Поточні рахунки в банку

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. Побаження 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 суднах.

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 ( $ЗП_{\text{СЕРЕД}}$ ):**

$ЗП_{\text{СЕРЕД}} = ЗП / (КД_{\text{ТВ}} - КД_{\text{ПП}})$ , де

$ЗП$  – 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;

$КД_{\text{ТВ}}$  – календарні дні зайнятості (період перебування у трудових відносинах) у розрахунковому періоді;

$КД_{\text{ПП}}$ – 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 роботодавця 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  $ЗП_{\text{СЕРЕД}}$  не може перевищувати **МВБН: 55485**, 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):**

$ДВ = ЗП_{\text{СЕРЕД}} * \% \text{оплати}$ , де

$\% \text{оплати}$  – 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

$ДВ = ЗП_{\text{СЕРЕД}}$ .

**Крок 3.**

**Розрахуйте суму виплати (В) за період непрацездатності:**

$В = ДВ * КД_{\text{ОПЛАТА}}$ , де

$КД_{\text{ОПЛАТА}}$ – 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 установленний 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 Держказначействі, 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. 4.4.

Таблиця 4.4

**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	8011 (8021) Витрати на оплату праці, 8111 (8121) Витрати на оплату праці	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами
2	Перераховану банку за виготовлення пластикових карток	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами	2313 Реєстраційні рахунки
3	Зараховано на індивідуальні картрахунки належну на видання заробітну плату	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати	2313 Реєстраційні рахунки

При виплаті заробітної плати з використанням пластикових карток заборгованість бюджетних установ перед працівниками (кредит субрахунку 6511 (6521) 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, чії 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 6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню, на якому обліковуються розрахунки із стипендій з учнями, студентами й аспірантами.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків зі стипендіатами відображено в табл. 4.5.

Таблиця 4.5

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	8011 (8021) Витрати на оплату праці, 8111 (8121) Витрати на оплату праці	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню

2	Утримано із стипендій (якщо стипендія вища від суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленої на початок звітнього року, помноженої на 1.4) податку на доходи фізичних осіб	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню	6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
3	Утримано профспілкові внески (за умови членства в профспілковій організації)	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню	6516 (6526) Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
4	Утримано із стипендії за виконавчими листами та іншими документами	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню	6518 (6528) Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
5	За заявою студента утримання плати за проживання в гуртожитку	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами
6	Видано стипендію та матеріальну допомогу	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню	2211 (2221) Готівка у національній валюті, 2313 Реєстраційні рахунки
7	Депоновано стипендію	6512 (6522) Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню	6412 (6422) Розрахунки з депонентами

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 не виробничого 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 приведену 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, <b>більше одного року</b> і вартість яких без ПДВ та інших платежів > <b>6000 грн.</b> за одиницю	Будівлі, споруди, машини, обладнання, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, транспортні засоби
<i>Особливості:</i> До основних засобів відносяться незалежно від вартості: 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



*Особливості:*

До малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) відносять:

- 1) знаряддя лову (тралі, 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 > <b>1 року незалежно від вартості</b>	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.

Справа у тому, що порядок присвоєння інвентарних та номенклатурних номерів, визначений в п. 3 розд. III Методрекомедації ОЗ, ще й досі відповідає вимогам уже не чинного Плану рахунків № 611, тобто залишився без будь-яких змін. Так, кожному об'єкту основного засобу (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання) присвоюють **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.

Необоротним матеріальним активам спеціального призначення суб'єкт державного сектору може присвоювати інвентарні або номенклатурні номери. Перші 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. Звичайно, виконати зазначені вимоги щодо присвоєння таких номерів, керуючись Планом рахунків № 1203, бюджетним установам з 2017 року дещо складно.

Тому виникли запитання: у якому порядку присвоювати номери об'єктам основних засобів та чи необхідно змінювали раніше присвоєні номери? Як це зробити?

По-перше, об'єктам основних засобів, які введено в експлуатацію з 01.01.2017 р., установам доведеться присвоювати інвентарні та номенклатурні номери за новими правилами, тобто керуючись нумерацією субрахунків, передбаченою Планом рахунків № 1203. Це означає, що на місці перших 4 (а не 3!) знаків інвентарного (номенклатурного) номера слід зазначати номер нового субрахунку, який складається з 4 цифр (наприклад, 1013, 1014, 1015 тощо). Що стосується решти цифр інвентарного номера, то п'ята цифра — це номер підгрупи того чи іншого об'єкта основних засобів (для цього користуємось Методрекомедаціями ОЗ), а всі інші знаки — по-рядковий номер такого об'єкта у підгрупі.

З огляду на це, порядок присвоєння інвентарного номера здійснюється за старим підходом, але з урахуванням того, що такий номер фактично збільшується на одну цифру відповідно до діючого номера субрахунку. Наприклад, якщо об'єкту було присвоєно інвентарний номер «10488445», то тепер він перетвориться на номер «101488445». При цьому вважаємо, що бюджетні установи вже зараз можуть таким чином присвоювати

інвентарні номери об'єктам основних засобів, які вводять в експлуатацію з 01.01.2017 р. Для цього достатньо керуватися нумерацією субрахунків з Плану рахунків № 1203 та не чекати того моменту, поки будуть унесені відповідні зміни до Методрекомедацій ОЗ. До речі, нам відомо, що саме над такими змінами до цього документа Мінфін нині працює, але самі розумієте — пройде певний час, поки вони будуть внесені до Методрекомедацій ОЗ.

По-друге, виникає цілком логічне запитання: якщо почати присвоювати інвентарні та номенклатурні номери новим об'єктам за такими правилами, то що ж тоді робити зі старими номерами, які були присвоєні основним засобам до 2017 року?

Виходячи з усних роз'яснень фахівців Мінфіну, кожна установа у цьому питанні має право діяти на свій розсуд. Напевно, така позиція пов'язана з тим, що примусити здійснити коригування інвентарних та номенклатурних номерів, які до 2017 року були присвоєні об'єктам основних засобів, не дозволяють положення ч. 1 ст. 58 Конституції України від 28.06.96 р. № 254к/96-ВР, а саме: нормативно-правові акти зворотної дії в часі не мають. Тому й вирішувати це питання кожній бюджетній установі доведеться самостійно. Так, одні бухгалтери вважають, що правильним буде залишити такі інвентарні номери без будь-яких змін, оскільки для того, щоб виконати такі коригування, необхідно витратити забагато часу. Хоча, напевно, й розуміють, що якщо залишили все як є, то буде повна плутанина через невідповідність інвентарних номерів субрахункам обліку, на яких обліковуються об'єкти. На думку інших бухгалтерів, виправити інвентарні номери цілком логічно.

При цьому переважна кількість бухгалтерів розуміє, що для збереження єдиних методологічних принципів та підходів до обліку інвентарних об'єктів основних засобів, які обліковуються на балансі бюджетної установи, все ж таки доцільно відкоригувати інвентарні (номенклатурні) номери таких об'єктів.

Звичайно, при такому варіанті клопоту зі старими об'єктами основних засобів буде чимало, оскільки необхідно буде перевірити «в натурі» всі об'єкти та зазначити на них нові інвентарні (номенклатурні) номери. Для цього доцільно буде сформулювати перелік об'єктів основних засобів зі старими та новими інвентарними (номенклатурними) номерами та призначити відповідальних осіб для виконання такого завдання.

Окрім цього, доведеться зробити відповідні коригування інвентарних номерів в інвентарних картках об'єктів основних засобів. Тому під час вибору того чи іншого варіанта бухгалтеру доцільно зважити всі плюси та мінуси кожного варіанта та зробити правильний висновок:

— або піти шляхом найменшого опору та залишити без будь-яких змін всі старі інвентарні номери, але потім постійно стикатися з плутаниною старих та нових інвентарних номерів та кожного разу розплутувати ребуси з цифрами;

— або один раз зібратися з духом та впорядкувати всі інвентарні об'єкти за єдиною системою. Принаймні для того, щоб правильно організувати цей процес, у вас ще є вдосталь часу. Ну хоча б до початку наступної інвентаризації перед складанням річної звітності.

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 право- мірність 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, однакоvu 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 картою. 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 звіряльної 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 **звіряльна відомість**. Звіряльна відомість підписується бухгалтером підприємства і після перевірки інвентаризаційною комісією правильності складання звіряльної 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 звіряльної 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. Звіряльна 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**

Разом зі зміною субрахунків, на яких бюджетні установи ведуть облік основних засобів та інших необоротних активів, змінилися кореспондуючі рахунки та найголовніше — це суттєво переглянуто підхід до обліку операцій з такими об'єктами. Розглянемо ключові моменти таких змін. Як зазвичай, почнемо з придбання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів.

#### **1. Отримання фінансування на придбання основних засобів.**

Планом рахунків № 1203 передбачено окремий рахунок для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема, коштів, які спрямовуються на:

- придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо);
- будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів;
- придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо.

Отже, з 2017 року бюджетні установи застосовують окремий субрахунок, на якому ведуть облік коштів для придбання, модернізації, реконструкції, реставрації тощо основних засобів та інших необоротних активів. Мова йде про новий рахунок 54 «Цільове фінансування», який має такі субрахунки:

- 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;
- 5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів».

За кредитом цього рахунку відображають отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування суми поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта основних засобів згідно з НП(С)БО 121.

За дебетом рахунку відображають зменшення цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів.

Варто зазначити, що для обліку грошових коштів, які містяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій, передбачено субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». З огляду на це, суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами бюджетні установи зараховують на один субрахунок — 2313. Тому для розмежування таких надходжень за загальним та спеціальним фондами слід вести додаткові аналітичні рахунки.

**Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення слід відображати такою проводкою:**

Дебет 2313 «Реєстраційні рахунки» - Кредит 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»

**2. Основні засоби до моменту введення в експлуатацію обліковують у складі капітальних інвестицій.** Так, з цього року всі витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів слід обліковувати на **рахунку 13 «Капітальні інвестиції».**

За дебетом нового рахунку 13 «Капітальні інвестиції» відображають збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів (тобто основних засобів та інших необоротних матеріальних активів), зокрема:

— суми, сплачені за придбання, виконання будівельно-монтажних робіт;  
— реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, суми ввізного мита, суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору), витрати зі страхування ризиків доставки; — витрати на транспортування, установку, монтаж налагодження тощо;

— витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання).

За кредитом рахунку відображають зменшення витрат на придбання або створення необоротних активів (введення в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).

Рахунок 13 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

- 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»;
- 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;
- 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»;
- 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи»;
- 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення».

У 2017 році на цьому рахунку накопичують витрати на придбання або створення необоротних активів, тобто ті витрати, які установа включає до первісної вартості об'єктів основних засобів згідно з п. 5 розд. II НП(С)БО 121 та п. 3 розд. III Методрекомедацій ОЗ. Тобто рахунок 13 «Капітальні інвестиції» застосовують для накопичення витрат, пов'язаних з придбанням або створенням об'єктів капітальних інвестицій, до моменту їх введення в експлуатацію.

При введенні таких об'єктів в експлуатацію всі видатки, накопичені на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», списують з одночасним складанням Акта введення в експлуатацію основних засобів. При цьому **зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних активів зазначають такою кореспонденцією:**

Дебет 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» - Кредит 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»

**При цьому при введенні в експлуатацію об'єктів основних засобів на додачу до цієї проводки складають другий запис на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів:**

Дебет 54 «Цільове фінансування» - Кредит 51 «Внесений капітал»

Тобто, як бачимо, під час введення об'єктів основних засобів, інших необоротних активів в експлуатацію їх вартість не відноситься на фактичні видатки, як це було раніше. Замість цього тепер **вартість уведених в експлуатацію необоротних активів слід відносити на фактичні видатки протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи) такою проводкою:**

Дебет 8014 «Амортизація» - Кредит 1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»

Потім наприкінці звітного періоду **під час закриття рахунків витрат сума нарахованої протягом такого періоду амортизації буде списана на фінансові результати виконання кошторису такою проводкою:**

Дебет 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» - Кредит 8014 «Амортизація»

3. Напевно, всі вже добре знають про те, що первісна вартість об'єкта основних засобів може формуватися як за рахунок капітальних, так і за рахунок поточних витрат (на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету. Про це зазначено в п. 3 розд. III Методрекомедацій ОЗ. Порядок віднесення таких витрат до поточних та капітальних

визначено Інструкцією № 333. І якщо раніше бюджетні установи керувались цією нормою без будь-яких додаткових подальших виправлень у бухгалтерському обліку, то починаючи з 2017 року саме в цій частині необхідно дещо відкоригувати. Так, **на суму поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БО 121, необхідно збільшити фінансування заходів цільового призначення (за кредитом рахунку 54 «Цільове фінансування») та одночасно вилучити такі суми з доходів звітного періоду. Для цього Типовою кореспонденцією № 1219 (п. 1.13) передбачено такий запис:**

Дебет 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» - Кредит 54 «Цільове фінансування»

Наприкінці розгляду операцій, пов'язаних з придбанням основних засобів, декілька слів щодо обліку ПДВ. Суми ПДВ, які сплачені при придбанні основних засобів, бюджетні установи — неплатники ПДВ включають до первісної вартості таких об'єктів. Нагадаємо: такі вимоги передбачено п. 5 розд. II НП(С)БО 121 та п. 3 розд. III Методрекомедацій ОЗ.

Лише у разі, якщо установа є платником ПДВ та включає суму такого податку до податкового кредиту, на таку суму не збільшується первісна вартість об'єкта основних засобів.

Для наочності відобразимо кореспонденцію субрахунків при придбанні, створенні (виготовленні) власними силами, поліпшенні, капітальному будівництві основних засобів, яку необхідно складати починаючи з 2017 року (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

**Кореспонденція субрахунків при придбанні, створенні (виготовленні) власними силами, поліпшенні, капітальному будівництві основних засобів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1	Отримано цільове фінансування для придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та/або їх поліпшення	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
2	Відображено суми придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Отримано бюджетне фінансування для оплати поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
4	Відображено суми витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів, інших необоротних матеріальних активів тощо, що включаються до їх первісної вартості	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Перераховано постачальникам кошти	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
6	Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	7011 «Бюджетні асигнування»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
7	Зараховано об'єкти капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів після введення в експлуатацію	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»
	Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове	5111 «Внесений капітал

		фінансування розпорядників бюджетних коштів»	розпорядникам бюджетних коштів»
8	Віднесено витрати після завершення робіт з поліпшення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на збільшення їх первісної вартості	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»
	Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

### Безоплатне отримання основних засобів

Первісною вартістю основних засобів, **отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору)**, є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НП(С)БО 121. Тобто до первісної вартості таких активів необхідно включати витрати, пов'язані зі сплатою реєстраційних зборів та аналогічних платежів, витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Щодо основних засобів, **отриманих безоплатно від інших бюджетних установ**, то їх первісна вартість відповідно до п. 8 розд. II НП(С)БО 121 дорівнює первісній (переоціненій) вартості цих об'єктів згідно з обліковими даними установи, яка їх передала. Також необхідно додати витрати на транспортування та інші витрати, передбачені п. 5 розд. II НП(С)БО 121.

Варто звернути увагу на те, що з 2017 року **безоплатно отримані активи, послуги (роботи) в бухгалтерському обліку для бюджетних установ є доходами від необмінних операцій**. Такі зміни щодо класифікації безоплатно отриманих активів, послуг (робіт) у бухгалтерському обліку пов'язані з набранням чинності з 01.01.2017 р. НП(С)БО 124 «Доходи». Цей документ містить багато новацій для бюджетних установ щодо формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій.

У Плані рахунків № 1203 для бухгалтерського обліку й узагальнення інформації про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт) для бюджетних установ передбачено субрахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями». Крім цього, на цьому ж субрахунку обліковують суми:

— штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства;

— зобов'язання, що не підлягають погашенню, зокрема відображається збільшення доходу на суму оприбуткованих активів, які не були враховані в балансі раніше;

— отриманих спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо.

За кредитом субрахунку 7511 відображають збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, а за дебетом — списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Аналітичний облік за субрахунком 7511 ведуть окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів:

— 25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки»;

— 25020200 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб».

Відобразимо кореспонденцію субрахунків при безоплатному отриманні основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (табл. 6.3).



Що стосується основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, які бюджетні установи отримують за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, то такі об'єкти оприбутковують на баланс іншими бухгалтерськими записами.

Таблиця 6.3

**Кореспонденція субрахунків при безоплатному отриманні основних засобів, інших необоротних матеріальних активів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		Дебет	кредит
1	Відображено вартість безоплатно отриманих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
	Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
2	Відображено суми витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження тощо основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що включають до первісної вартості безоплатно отриманих активів	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Зараховано до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів витрати, що включають до первісної вартості таких об'єктів	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»
	Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
Кореспонденції субрахунків № 2 та 3 складають у разі, якщо є необхідність у додаткових витратах щодо безоплатно отриманих основних засобів.			
4	Відображено вартість безоплатно отриманих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
		2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2313 «Реєстраційні рахунки»
Не пізніше останнього робочого дня звітного місяця до органу Держказначейства необхідно подати Довідку про надходження в натуральній формі.			

При введенні в експлуатацію таких об'єктів потрібно збільшувати суму внесеного капіталу (за кредитом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів») внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів. Але при цьому субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»,

передбачений для обліку коштів для цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів, не застосовують. Для наочності відобразимо бухгалтерські записи бюджетні установи складають при безоплатному отриманні основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності (табл. 6.4).

**Таблиця 6.4**

**Кореспонденція субрахунків при безоплатному отриманні основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1	Відображена вартість безоплатно отриманих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»»
2	Відображена нарахована сума зносу на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, що отримані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	8014, «Амортизація»	8114 1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

**Вибуття основних засобів**

Випадки, коли об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом та підлягає вибуттю (списанню з балансу), визначено в розд. VI НП(С)БО 121 та розд. VIII Методрекомедацій ОЗ. Це:

- ліквідація;
- продаж;
- безоплатна передача;
- нестача;
- невідповідність критеріям визнання активом.

Зазначимо, що нормативно-правовими документами, які регулюють вимоги щодо процедури списання таких об'єктів з балансу бюджетних установ та документальне оформлення таких операцій, є:

- Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою КМУ від 08.11.2007 р. № 1314;
- Порядок відчуження об'єктів державної власності, затверджений постановою КМУ від 06.06.2007 р. № 803;
- Положення про порядок передачі об'єктів права державної власності, затверджене постановою КМУ від 21.09.98 р. № 1482;
- Положення № 879 та Порядок № 818;
- наказ № 572.

У бухгалтерському обліку у разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списують його первісну (переоцінену), балансову вартість та суму накопиченого зносу. Це передбачено п. 3 розд. VI НП(С)БО 121. Разом з тим у Типовій кореспонденції № 1219 при вибутті основних засобів з балансу запропоновано здійснювати такі бухгалтерські записи:

- списано суму зносу об'єкта основних засобів (за дебетом 1411 «Знос основних засобів» та кредитом 10 «Основні засоби»);
- списано залишкову вартість об'єкта основних засобів (за дебетом 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» та кредитом 10 «Основні засоби»).

Тобто виходячи з Типової кореспонденції № 1219 під час списання основних засобів слід списувати усю суму нарахованого на дату списання зносу та залишкову вартість об'єкта. І це, на нашу думку, правильно. Що ж, сподіваємось, найближчим часом до НП(С)БО 121

будуть внесені відповідні зміни та урегульовано всі неузгодженості між зазначеними документами.

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.

Також варто звернути увагу на **облік запасів, отриманих у результаті списання основних засобів**. Зокрема, порядок їх оцінки залишився без змін та визначений у п. 5 розд. VI НП(С)БО 121 і п. 9 розд. VIII Методрекомендацій ОЗ.

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.

У бухгалтерському обліку такі запаси установам слід зараховувати залежно від виду запасів на субрахунки 1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Сировина і матеріали», 1518 «Інші виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи».

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. Облік таких доходів ведеться на субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів». Відобразимо бухгалтерські записи, які бюджетні установи складають при вибутті (ліквідації, безоплатній передачі) основних засобів (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Облік вибуття основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1	Вибуття об'єктів основних засобів у випадках, передбачених законодавством:		
1.1	— сума зносу об'єкта основних засобів	1411 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби», 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
1.2.	— залишкова вартість об'єкта основних засобів	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби», 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
2	Віднесено до накопичених фінансових результатів первісну вартість основних засобів при їх списанні	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
До 2017 року у разі списання об'єкта основних засобів з балансу в бухгалтерському обліку списували первісну (переоцінену) вартість такого об'єкта, а не його залишкову вартість			
3	Оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи (до органу казначейства слід подати Довідку про надходження в натуральній формі)	1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Паливно-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Сировина і матеріали», 1518 «Інші виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
		2313 «Реєстраційні рахунки»	7211 «Дохід від реалізації активів»
		2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»

У Типовій кореспонденції № 1219 (п. 1.30) передбачено кореспонденції субрахунків, які бюджетні установи здійснюють при списанні об'єктів інших необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення). Це пов'язано з тим, що при списанні з балансу таких об'єктів спочатку необхідно нарахувати решту 50 % амортизації та потім списати їх повну первісну вартість. Відобразимо бухгалтерські записи бюджетні установи складають при вибутті об'єктів, які віднесено до інших необоротних матеріальних активів (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

Облік вибуття інших необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1	Списано об'єкти інших необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів)		

	спеціального призначення):	
1.1	— нараховано амортизацію у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)	8014, 8114 «Амортизація»
1.2.	— списано вартість об'єкта	1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
2	Віднесено до накопичених фінансових результатів первісну вартість НМА при їх списанні	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
		1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
		5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

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:

- 1211 (1221) Авторське та суміжні з ним права;
- 1216 (1226) Інші нематеріальні активи;
- 1212 (1222) Права користування природними ресурсами;
- 1213 (1223) Права на знаки для товарів і послуг;
- 1214 (1224) Права користування майном;
- 1215 (1225) Права на об'єкти промислової власності.

Оприбуткування придбаних нематеріальних активів оформляється відповідними супровідними документами: актами, угодами, рахунками -фактурами тощо. На їх підставі в бухгалтерії оформляються відповідні бухгалтерські проведення (табл. 6.7)

Таблиця 6.7

#### Основні господарські операції з обліку нематеріальних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1	Отримано цільове фінансування для придбання нематеріальних активів	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
2	Відображено суми придбання, створення (виготовлення) власними силами об'єктів нематеріальних активів	1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Отримано бюджетне фінансування для оплати поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
4	Відображено суми витрат на встановлення нематеріальних активів, що включаються до їх первісної вартості	1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Перераховано постачальникам кошти	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
6	Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів	7011 «Бюджетні асигнування»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
7	Зараховано об'єкти капітальних інвестицій до складу нематеріальних активів після введення в експлуатацію	12 «Нематеріальні активи»	1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»
	Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
8	Безоплатно отримані нематеріальні активи	12 «Нематеріальні активи»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»

	Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
9	Відображено вартість безоплатно отриманих нематеріальних активів по Довідки органах держказначейства	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
		2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2313 «Реєстраційні рахунки»
10	Нараховано знос нематеріальних активів	8014, 8114 «Амортизація»	1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
11	Списано нематеріальні активи, непридатні для подальшого використання:		
	- на суму нарахованого зносу	1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	- на залишкову вартість	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	12 «Нематеріальні активи»

#### 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 Мініфіну 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 Мініюсту 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 6.8.

Таблиця 6.8

Строки корисного використання основних засобів

№ з/п	Субрахунок	Назва підгрупи	Строк корисного використання, років
1	2	3	4
1	1013 «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 ( <b>підгрупа 1</b> ):	
		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 виготовленими з колод рубаними стінами	25
		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
		<b>Будинки, що повністю або переважно призначені для проживання (підгрупа 2):</b>	
		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 ( <b>підгрупа 3</b> )	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 ( <b>підгрупа 4</b> )	20
1	1013 «Будинки та споруди»	<b>Гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди (підгрупа 5):</b>	
		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-скідна 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	1014 «Машини та обладнання»	<b>Вимірювальні прилади, регулюючі прилади та пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгрупи 3 — 8):</b>	
		<b>вимірювальні прилади</b> — дозатори, амперметри, барометри, ватметри, водовиміри, вакуумметри, вапориметри, вольтметри, висотометри, гальванометри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, компаси, манометри, хронометри, спеціальні ваги, мірники, касові апарати тощо	10
		<b>регулюючі прилади і пристрої</b> — киснево-дихальні прилади, регулюючі, електричні, пневматичні і гідравлічні пристрої, пульти автоматичного управління, апаратура централізації та блокування, лінійні пристрої диспетчерського контролю тощо	10
		<b>лабораторне обладнання</b> — 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



		<b>комп'ютерна техніка і її комплектуючі</b> (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	1014 «Машини та обладнання»	<b>медичне обладнання</b> — 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
		<b>інші машини та обладнання</b> — 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 ( <b>підгрупа 2</b> )	15
		Силові 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 ( <b>підгрупа 1</b> )	10
3	1015 «Транспортні засоби»	<b>Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгрупи 1 — 2):</b>	
		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
		<b>Корпуси та причепи автомобілів (підгрупа 1)</b>	10
		<b>Автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згорання з об'ємом циліндра (підгрупа 1):</b>	
		до 2500 см куб.	7
		більше 2500 см куб. та інші	10
		<b>Автомобілі вантажні (підгрупа 1):</b>	
		вантажопідйомністю до 5 т	7
		вантажопідйомністю від 5 до 20 т	7
вантажопідйомністю більше 20 т та інші	7		
3	1015 «Транспортні засоби»	<b>Автобуси з двигуном внутрішнього згорання з об'ємом циліндра (підгрупа 1):</b>	
		— до 2800 см куб.	7
		— понад 2800 см куб. та інші	10
		<b>Усі види гужового, виробничого та спортивного транспорту (підгрупи 3 — 5):</b>	
		гужовий транспорт (вози тощо)	5
		виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди, візки тощо)	
		усі види спортивного транспорту	

4	1016 «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, 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 голівки, пристрої для встановлення двигунів і для прокручування карданного валу на автомобілях тощо) <b>(підгрупа 1)</b>	5
		Виробничий і господарський інвентар <b>(підгрупи 2 — 3):</b>	
		<b>виробничий інвентар та приладдя</b> — 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
		<b>господарський інвентар</b> — 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	1017 «Тварини та багаторічні насадження»	Тварини зоопарків і подібних установ, службові собаки <b>(підгрупи 3, 4)</b>	5
		Робоча, продуктивна та інша худоба <b>(підгрупи 1, 2):</b>	
		<b>робоча худоба</b> — коні, воли, осли та інші робочі тварини (включаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин)	7
		<b>продуктивна та племінна худоба</b> — 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	1017 «Тварини та багаторічні насадження»	Культури ягідні (суниця)	3
		Культури ягідні (крім суниці), плодови, 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	1018 «Інші основні засоби»	Інші основні засоби:	10
		сценічно-постановочні засоби вартістю понад 5000 грн. за одиницю (декорації, меблі та реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, парики тощо)	
		навчальні кінофільми, магнітні диски та стрічки, касети та інші	
8	1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	20
9	1118 «Інші»	Тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування та пристрої,	5

необоротні матеріальні активи»	сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі в лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки тощо), малі архітектурні форми	
--------------------------------	---	--

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 реєстрів 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.

Суму амортизації, нарахованої на об'єкти необоротних активів, слід відображати у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у гривнях з копійками.

Знос необоротних активів відображається на рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів» з розподілом на субрахунки:

- 1411 «Знос основних засобів»;
- 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»;
- 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»

За кредитом цих субрахунків відображають нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці необоротних активів та визнання втрат від зменшення корисності необоротних активів.

За дебетом субрахунків відображають зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигод від відновлення корисності необоротних активів.

Відповідно до п. 8 розд. V Методрекомедацій ОЗ суму нарахованої амортизації установи відносять на збільшення суми зносу необоротних активів та витрат. При цьому облік сум нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів слід вести на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація».

За дебетом цих субрахунків здійснюють нарахування амортизації, а за кредитом — списання на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» при закритті рахунків витрат:

Нараховано амортизацію на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи: Дебет 8014, 8114 «Амортизація» - Кредит 1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»

### **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 регістри 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 13 «Капітальні інвестиції»:

— субрахунок 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» для відображення витрат на модернізацію основних засобів;

— субрахунок 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» — інших необоротних матеріальних активів;

— субрахунок 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи» — нематеріальних активів.

При цьому виконують такі бухгалтерські проведення (табл. 6.9).

**Таблиця 6.9**

**Облік господарських операцій з ремонту і модернізації основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Списано витрачені ремонтні	8013, 8113	1513 (1523) Будівельні матеріали, 1514 (1524)

матеріали, запасні частини, пальне тощо		Паливо, горючі і мастильні матеріали, 1515 (1525) Запасні частини та інші
Нарахована заробітна плата працівникам установи за виконані ремонтні роботи з нарахуванням ЄСВ	8013, 8113	6511 (6521) Розрахунки із заробітної плати, 6313 (6323) Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
Прийняті роботи із закінченого ремонту основних засобів, виконаного підрядним способом (на суму з ПДВ)	8013, 8113	2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги, 2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги, 2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість, 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Прийняті роботи з реконструкції основних засобів, виконані підрядною організацією на суму вартості робіт разом з ПДВ	1311	6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
Віднесено витрати після завершення робіт з реконструкції основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на збільшення їх первісної вартості	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»
Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

## ТЕМА 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

1. Поняття, визнання та класифікація запасів бюджетних установ.
2. Облік руху запасів бюджетних установ.
3. Облік надходження та використання медикаментів та інших виробів медичного призначення.
4. Облік продуктів харчування.
5. Облік МШП.

### 1. Поняття, визнання та класифікація запасів бюджетних установ

У рамках реформування бухобліку в державному секторі на виконання постанови КМУ від 16.01.07 р. № 34 та розпорядження КМУ від 01.08.13 р. № 774-р. відповідно до Наказу № 1163 запроваджено, зокрема, **Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»** (далі – НП(С)БОДС 123).

НП(С)БОДС 123 визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Слід звернути увагу, що **норми стандарту не поширюються на:**

- 1) незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- 2) фінансові активи;
- 3) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю, та корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації, відповідно до інших НП(С)БОДС.

Для впровадження бюджетними установами нових вимог щодо групування, облікових оцінок, узагальнення, накопичення інформації та методики відображення в бухобліку операцій відповідно до НП(С)БОДС 123 наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11 затверджено **Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора** (далі – Методрекомендації «Запаси»).

Запаси для будь-якого суб'єкта держсектора є вагомою складовою оборотних активів. Від методологічних та методичних аспектів їх обліку залежить порядок формування окремих витрат установи, а також порядок відображення даних у звітності.

Запровадження НП(С)БОДС 123 обумовило вживання бюджетними установами нових термінів і понять:

- *балансова вартість активу* - вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу;
- *відновлювальна вартість* - сучасна собівартість придбання;
- *первісна вартість* - вартість запасів, яка встановлюється виходячи із суми грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (витрачених) на придбання (створення) цих запасів;
- *чиста вартість реалізації запасів* - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

#### **Запаси - це активи, які:**

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектора для подальшого споживання;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектора

**Одиниця обліку запасів** - найменування запасів або однорідна група (вид).

**Операційний цикл** - проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності й отриманням грошових коштів від продажу виробленої з них продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або їх споживанням чи безоплатним розподілом

(передачею) для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектора

**Запаси визнаються активом, якщо дотримуються такі умови, як, зокрема:**

- 1) вартість запасів можливо достовірно визначити;
- 2) існує ймовірність майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності (п. 1 розд. II НП(С)БОДС 123).

Тобто запаси можуть зараховуватися до складу активів установи, у разі якщо вони відповідають хоча б двом критеріям: можливо достовірно визначити їх вартість, а також існує ймовірність економічних вигід від їх використання та/або вони є потенційно корисними. **У разі невідповідності цим критеріям запаси обліковуються на позабалансових рахунках.**

Слід наголосити, що одиницею обліку запасів може бути їх найменування або вид (група).

Суб'єкти державного сектора визначають у наказі про облікову політику одиницю обліку запасів, яка має бути уніфікованою в певній галузі з урахуванням її специфіки діяльності.

Відповідно до п. 4 розд. II НП(С)БОДС 123 **придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю.**

Відтепер **первісна вартість запасів включає** витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях (п. 7 розд. II НП(С)БОДС 123). Однак окремого рахунка для накопичення первісної вартості запасів немає – для цього використовуються відповідні субрахунки, призначені для обліку запасів.

Первісна вартість запасів залежить від способу їх отримання (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Первісна вартість запасів залежно від способу їх отримання

№ п/п	Спосіб отримання запасів	Чому дорівнює первісна вартість запасів
1	<b>Придбано за плату</b> (вартість одиниці визначається діленням фактичних витрат, пов'язаних із придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів)	<b>Собівартості запасів, яка складається з таких фактичних витрат:</b> – сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; – сума ввізного мита; – сума непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам держсектора; – транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, уключаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); – інші витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і приведенням їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта держсектора на доопрацювання й підвищення якісно технічних характеристик запасів
2	<b>Отримано безоплатно від юридичних та фізичних осіб</b>	<b>Справедливій вартості</b> (щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами) на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123
3	<b>Отримано безоплатно від суб'єктів державного сектора</b>	<b>Балансовій вартості запасів суб'єкта держсектора, що їх передав</b> , з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123. У разі відсутності достовірної інформації щодо первісної вартості запасів первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання
4	<b>Виготовлено власними силами</b>	<b>Виробничій собівартості</b> , яка визначається за



		відповідними НП(С)БОДС. Порядок формування виробничої собівартості визначено в розд. IV Методрекомендацій «Запаси». Виробнича собівартість включає: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати
5	<b>Отримано в результаті обміну на інші запаси</b>	<b>Балансовій вартості переданих запасів</b> , а якщо така вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості цих запасів, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування
6	<b>Запаси, на створення та випуск яких держава має виключне право</b> (поштові марки, бланки цінних паперів тощо)	<b>Вартості їх виготовлення</b> , друкування, чекання тощо

**Примітки.**

1. Запаси, які утримуються з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються на дату балансу за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю.

2. **Не включаються до первісної вартості** запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені): *понаднормові втрати і нестачі запасів; фінансові витрати; витрати на зберігання*, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва; *загальногосподарські та інші подібні витрати*, які безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях; *витрати на збут*.

При придбанні запасів особливої пильності потребує питання включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів. Такі витрати доцільно включати до конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні, у разі якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітнього місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Запаси, придбані за іноземну валюту, оцінюються у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операцій (дата визнання активів). Якщо оплата запасів в іноземній валюті передуює їхньому надходженню, то оцінка запасів на дату їх оприбуткування здійснюється у валюті звітності із застосуванням валютного курсу на дату перерахування іноземної валюти (п. 2.5 розд. II НП(С)БОДС 123).

Відповідно до п. 4 розд. IV НП(С)БОДС 123 **вибуття запасів** (відпуск запасів у виробництво, з виробництва, продажу, інше вибуття) **оцінюється за трьома методами**, а саме:

- *ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;*
- *середньозваженої собівартості;*
- *собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).*

Сутність цих методів розглянемо в табл. 7.2.

## Види оцінок при вибутті запасів

№ п/п	Метод оцінки запасів	Сутність методу оцінки
1	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	За цим методом оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного
2	Середньозваженої собівартості запасів (щомісячної або періодичної)	Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної операції з вибуття запасів діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції
3	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектора (відображені в бухобліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів

Бюджетна установа для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовує лише один із наведених методів. При цьому обраний метод оцінки вибуття запасів визначається в розпорядчому документі про облікову політику, яка має бути єдиною у відповідній галузі. Найбільш поширеною оцінкою вибуття запасів у бюджетній сфері є оцінка запасів за методом ФІФО.

Класифікація запасів для цілей бухобліку

Зазнала змін і класифікація запасів, що використовуються для цілей бухобліку. Для узагальнення та накопичення в бухобліку інформації про рух запасів використовуються субрахунки класу 1 «Нефінансові активи» Плану рахунків (табл. 7.3)

Таблиця 7.3

Класифікація запасів згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора та відображення в бухобліку

Класифікація запасів згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора	Відображення в бухобліку	
	№ субрахунка	Назва субрахунка
Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору	1517 (1527)	Сировина і матеріали
	1513 (1523)	Будівельні матеріали
	1518 (1528)	Інші виробничі запаси
	1816 (1826)	Інші нефінансові активи
	1511 (1521)	Продукти харчування
	1512 (1522)	Медикаменти і перев'язувальні засоби
	1812 (1822)	Малоцінні та швидкозношувані предмети
	1514 (1524)	Паливо, горючі і мастильні матеріали
	1516 (1526)	Тара

	1515 (1525)	Запасні частини
Готова продукція або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу	1811 (1821)	Готова продукція
Матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо	1815 (1825)	Активи для розподілу, передачі, продажу
Активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо)	1814 (1824)	Державні матеріальні резерви та запаси
Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року	1812 (1822)	Малоцінні та швидкозношувані предмети
Поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за стандартом 123 "Запаси", а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання.	1714 (1724)	Поточні біологічні активи тваринництва
	1811 (1821)	Готова продукція (одержана рослинницька, тваринницька продукція, призначена для продажу чи споживання

Крім того, слід звернути увагу, що для відображення в обліку окремих операцій, пов'язаних із рухом запасів, застосовують відповідні позабалансові рахунки. На таких рахунках обліковуються запаси, які не відповідають критеріям визнання активів (у т. ч. на які суб'єкт держсектора не має права власності, але якими користується або забезпечує їх зберігання).

Запаси, які надійшли від постачальника й не відповідають критеріям визнання активом у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам угод, технічним умовам тощо, також відображаються на позабалансових рахунках до узгодження ціни з постачальником за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника (п. 2.6 розд. II НП(С)БОДС 123).

## 2. Облік руху запасів бюджетних установ

Відповідно до п. 3 розд. I Методрекомендацій «Запаси» господарські операції з надходження, руху та вибуття запасів оформлюються в бюджет-них установах первинними документами, форми яких затверджено наказом Держказначейства від 18.12.2000 р. № 130 (далі – Наказ № 130) та наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193 (далі – Наказ № 193). Перелік цих документів наведемо в табл. 7.4.

## Документальне оформлення операцій із запасами

Рух запасів	Документальне оформлення
Приймання на облік установи матеріальних запасів, за якими немає кількісних або якісних розбіжностей з даними супровідних документів постачальників	<b>Прибутковий ордер ф. М-4в</b> одному примірнику на кожний документ. Установою може бути прийнятий порядок оприбуткування шляхом проставляння спеціального штамп у установи на рахунках чи накладних постачальника у формі Прибуткового ордеру, що зменшує витрати документів та часу для їх складання.
Приймання на облік установи матеріальних запасів, за якими існують кількісні або якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальників	<b>Акт про приймання матеріалів</b> (форма № 3-1, затверджена Наказом № 130). Складається приймальною комісією у двох примірниках у присутності завідуючого складом та представника відправника (постачальника), а в разі неявки останнього або якщо виклик відправника (постачальника) не є обов'язковим, – представника незацікавленої організації. Факт приймання та оприбуткування матеріальних запасів підтверджується підписом матеріально відповідальної особи, що прийняла їх на відповідальне збереження
Списання запасів	<b>Акт списання</b> (форма № 3-2, затверджена Наказом № 130). Складається комісією, призначеною наказом керівника, у двох примірниках. Перший примірник здається до бухгалтерії, а другий залишається в матеріально відповідальній особі
Прийняття матеріальних цінностей на склад (у комору) або видача зі складу (комори)	<b>Накладна (вимога)</b> (форма № 3-3, затверджена Наказом № 130). Випишується бухгалтерією у двох примірниках та затверджується керівником установи. Один примірник призначено для отримання матеріальних цінностей зі складу, а інший – для обліку цих цінностей за місцем їх використання. Оформлені розпискою отримувача накладні (вимоги) передаються до бухгалтерії з реєстром
Внутрішнє переміщення матеріальних цінностей	
Надходження на склад запасів власного виробництва (готової продукції, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів)	<b>Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів</b> (типова форма № М-11, затверджена Наказом № 193). Складається у двох примірниках та підписується особою, яка передає зазначені запаси, та їх отримувачем
Відпуск продуктів харчування зі складу (комори)	<b>Меню-вимога на видачу продуктів харчування</b> (форма № 3-4, затверджена Наказом № 130). Складається щоденно на підставі норм розкладки продуктів харчування та даних про кількість осіб, що одержують харчування. Меню-вимога разом із розписками осіб про видачу та отримання продуктів харчування передається до бухгалтерії у терміни, установлені графіком, але не менше ніж тричі на місяць. Дані меню-вимоги записуються у <b>щомісячну накопичувальну відомість з витрачання продуктів харчування</b> за формою № 3-13. При автоматизованому обліку застосовується меню-вимога на видачу продуктів харчування (форма № 3-4а, затверджена також Наказом № 130)
Відпуск матеріальних цінностей, продукції молочної кухні та інших запасів, які відпускаються систематично протягом місяця	<b>Забірна картка</b> (форма № 3-5, затверджена Наказом № 130). Забірна картка випишується бухгалтерією на декілька найменувань матеріальних цінностей, що належать до одного коду економічної класифікації, у двох примірниках: один – для отримувача, інший – для складу. Строк використання картки – 15 днів при щоденному відпуску матеріальних цінностей або місяць – при періодичному відпуску. Відпуск матеріальних цінностей здійснюється із суворим дотриманням ліміту, якщо такий установлено
Безоплатно одержані запаси	<b>Накладна (вимога)</b> (форма № 3-3) або <b>товарно-транспортна накладна</b> з використанням штамп (позначення) про оприбуткування, або <b>акт про приймання матеріалів, або прибутковий ордер</b> . Прибутковий ордер складається матеріально відповідальною особою у день прийняття запасів
Надходження запасів від фізичних осіб, не	<b>Закупівельний акт</b> . У ньому фіксується: дата й місце

зарєєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності	складання; назва установи; одиниця виміру господарської операції; зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу установи, яка брала участь у здійсненні господарської операції
Приймання запасів на відповідальне зберігання	<b>Акт про приймання матеріалів.</b> Такі запаси на складі зберігаються відокремлено від запасів, які визнано активами установи

Якщо для оформлення окремих господарських операцій із запасами типові форми первинних документів не затверджено, то бюджетні установи можуть розробити й затвердити свої форми. Але такі форми повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені законодавством та іншими нормативно-правовими актами для первинних документів і затверджені наказом бюджетної установи.

З метою впорядкування руху та своєчасного одержання для відображення в бухобліку первинних документів наказом керівника установи встановлюється графік документообігу, в якому зазначається дата створення або одержання документів від інших підприємств, установ та організацій, дата прийняття їх до обліку, дата передачі в обробку та до архіву.

Графік документообігу оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом установи, а також усіма виконавцями із зазначенням послідовності, взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники установи створюють і подають первинні документи, якими оформлюються господарські операції за їх участю, за графіком документообігу. Кожному виконавцю видається витяг із графіка, в якому наводиться перелік первинних документів, складання яких належить до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи установи, до яких передаються ці документи.

Документи, створені із застосуванням засобів обчислювальної техніки на електронних носіях, використовуються в бухгалтерському обліку в порядку, визначеному Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мініфіну від 24.05.95 р. № 88.

Зберігання документів про господарські операції із запасами здійснюється відповідно до Законів від 22.05.03 р. № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг» та від 24.12.93 р. № 3814-XII «Про Національний архівний фонд і архівні установи».

### **Організація складського обліку**

Відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів покладається на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження матеріальних цінностей, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

З метою забезпечення збереження цінностей в установах належним чином організується складський облік. Для цього виділяються спеціально обладнані приміщення — склади.

Облік запасів за місцем відповідального зберігання ведеться матеріально-відповідальною особою в **Книзі складського обліку (ф. 3-9)** за найменуваннями, сортами, кількістю. В ній ведеться облік на складі матеріалів, продуктів харчування, готових виробів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, інших запасів.

Книга видається завскладом в бухгалтерії. При цьому вона повинна бути прошнурована, сторінки пронумеровані та їх кількість завірена підписом головного бухгалтера установи та скріплена печаткою.

Книга ведеться у розрізі найменувань матеріалів, при цьому вказують місце зберігання запасів, їх ціну, гатунок, розмір, кількість, джерело отримання та видачі запасів.

Записи здійснюються по кожному документу про приймання чи видачу запасів і після кожного запису в Книзі виводиться залишок матеріалів.

Облік запасів в складі та в бухгалтерії може вестись з присвоєнням запасам **номенклатурних номерів**.

**Номенклатурний номер** — це умовний числовий код обліку, який присвоюється групі предметів однієї назви, якості і ціни. Він має 8 знаків:

– перші чотири цифри означають код субрахунку — наприклад, 1816;

– п'ята цифра означає номер підгрупи — 1 – реактиви і хімікати;

– останні три цифри означають порядковий номер у підгрупі:

051 — спирт етиловий.

Номенклатурний номер спирту етилового буде: 18161051.

Номенклатурні номери вказуються на ярликах, стелажах де вони розміщені та у книзі складського обліку, а також в усіх первинних документах з обліку руху запасів.

У встановлені терміни (відповідно до графіка документообігу) завскладом комплектує прибуткові та видаткові документи, на їх підставі складає Реєстр приймання-здачі документів ф. № М-13в двох примірниках, які разом з документами подає до бухгалтерії. В бухгалтерії перевіряється поданий звіт та роблять записи в облікових реєстрах. Один примірник Реєстру повертається завскладом.

**Аналітичний облік** ведеться за назвами, видами, сортами та за матеріально-відповідальними особами. При цьому облік узгоджується з встановленими установою номенклатурними номерами. В складському і аналітичному обліку слід окремо вести облік запасів, що придбані по коштах загального фонду, спеціального фонду, та тих що надійшли як гуманітарна допомога.

**Для аналітичного обліку використовують такі реєстри:**

**1. Книга кількісно-сумового обліку (ф. 3-6).** Використовується для аналітичного обліку запасів (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі та продуктів харчування) в кількісному і вартісному вираженні. Записи в них здійснюються на підставі Реєстрів приймання-здачі документів (звітів завскладом), первинних документів. Аналітичні рахунки відкриваються за встановленими номенклатурними номерами, тобто, за назвами, сортами запасів по їх кількості та вартості.

**2. Оборотна відомість (ф. 3-11).** Використовується для перевірки правильності записів в обліку запасів в аналітичному та синтетичному обліку. Відкривається по кожному субрахунку.

**3. Картки кількісно-сумового обліку (ф. 3-7).** Картки можуть вестись як альтернативний обліковий реєстр аналітичного обліку. Їх будова аналогічна Книзі кількісно-сумового обліку з тією різницею, що кожна картка призначена для обліку одного найменування запасів. Картки кількісно-сумового обліку реєструються в **Описах карток кількісно-сумового обліку (ф. 3-14)**. В централізованих бухгалтеріях Описи ведуться окремо за кожною установою, що обслуговується.

При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку Книги кількісно-сумового обліку (Картки кількісно-сумового обліку) можуть не застосовуватися.

**4. Книга обліку тварин (ф. 3-8).** Використовується для аналітичного обліку тварин на вирощуванні та тварин на відгодівлі. В ній відкриваються окремі аналітичні рахунки за видами та віковими групами молодняку тварин, та по видах тварин на відгодівлі. Тварини обліковуються за кількістю, живою вагою та вартістю за матеріально-відповідальними особами. Відкривається на рік.

**5. Журнал реєстрації битого посуду ф. № 3-10.** Ведеться для списання битого посуду в установах, що мають в своєму складі кухні. Всі сторінки Журналу повинні бути пронумеровані, Журнал прошнурований і на останній сторінці підписом головного бухгалтера та печаткою установи завіряється кількість листів.

Записи до нього здійснює на протязі місяця матеріально-відповідальна особа, яка вказує дату, назву предметів та кількість битого посуду (прописом). Члени постійно діючої комісії перевіряють факт наявності битого посуду та завіряють ці дані своїми підписами в журналі. Битий посуд вилучається та знищується. Щоквартально (або щомісячно) комісія за

даними Журналу складає акт на списання битого посуду, який затверджується керівником установи.

При автоматизації обліку вирішення організації складського та бухгалтерського обліку досягається веденням машинної картотеки.

Завдяки цьому ведеться по предметний облік та досягається тотожність даних складського і бухгалтерського обліку

Основним узагальнюючим регістром синтетичного обліку є **Журнал-Головна**.

**Надходження запасів записується до Головної книги на підставі меморіальних ордерів:**

- № 4 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними дебіторами ф. № 408);
- № 6 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними кредиторами ф. № 409);
- № 7 (Накопичувальна по розрахунках в порядку планових платежів ф. № 410);
- № 8 (Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами ф. № 386);
- № 11 (Зведення накопичувальних відомостей по надходженню продуктів харчування, ф. № 398 — бюджет).

**Для узагальнення інформації по вибуттю та переміщенню запасів в бухгалтерії на підставі первинних документів складають:**

Меморіальний ордер № 10(Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439 — бюджет);

Меморіальний ордер № 11(Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. № 396 — бюджет);

Меморіальний ордер №12(Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 411 — бюджет);

Меморіальний ордер № 13(Накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396 — бюджет). Записи в них кореспондують з кредиту рахунків обліку запасів в дебет різних рахунків.

Облік руху запасів відображено у табл. 7.5

Таблиця 7.5

Облік руху виробничих запасів

Зміст операції	Д-т	К-т
Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) за операціями з внутрішньої передачі запасів	15 «Виробничі запаси», 1811 (1821) «Готова продукція», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів», (6621 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками за операціями з переміщення активів»)

Отримання малоцінних та швидкозношуваних предметів за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	7511 «Доходи за необмінними операціями» (7523 «Інші надходження»)
За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено суми переданих виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) (суб'єктом державного сектору, що передав)	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 1811 (1821) «Готова продукція», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»
Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) суб'єктом державного сектору, що отримав їх за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів», 6621 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 1811 (1821) «Готова продукція», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»
За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 (8023) «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)
За операціями з внутрівідомчої передачі малоцінних та швидкозношуваних предметів відображено суми переданих малоцінних та швидкозношуваних предметів (суб'єктом державного сектору, що передав) та видача в експлуатацію і списання, не введених в експлуатацію, непридатних малоцінних та швидкозношуваних предметів (суб'єктом державного сектору, що отримав)	8013 (8023) «Матеріальні витрати»	1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунок, безповоротна допомога	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	7511 «Доходи за необмінними операціями» (7523 «Інші надходження»)
Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1019/18314 (далі - НП(С)БОДС 123 «Запаси»)	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишки запасів,	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»



виявлених при інвентаризації	розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	
Оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	1513 (1523) «Будівельні матеріали», 1514 (1524) «Паливо-мастильні матеріали», 1515 (1525) «Запасні частини», 1516 (1526) «Тара», 1517 (1527) «Сировина і матеріали», 1518 (1528) «Інші виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»
Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
Збільшення чистої вартості реалізації запасів, що раніше були уцінені, але не більше суми попереднього зменшення	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрівідомчої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
Списання запасів використаних для створення інших активів власними силами	8113 (8123) «Матеріальні витрати»	1511 (1521) Продукти харчування», 1513 (1523) «Будівельні матеріали», 1514 (1524) «Пально-мастильні матеріали», 1515 (1525) «Запасні частини», 1516 (1526) «Тара», 1517 (1527) «Інші виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»
Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестачі і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
Якщо встановлено винних осіб, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка	-	-

віднесена на рахунок винних осіб у частині		
витрат на відновлення (придбання)	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	6312 (6322) «Інші розрахунки з бюджетом»
Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 (074) проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей		
Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 «Запаси»	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»

### 3. Облік надходження та використання медикаментів та інших виробів медичного призначення

На рахунок 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, сироватки, вакцини, кров крові, плівки для рентгенівських знімків, матеріалів для проведення аналізів та перев'язувальних засобів, дрібного медичного інвентарю (термометри, ланцети, пінцети, голки) в лікарнях, лікувально-профілактичних, лікувально-ветеринарних та інших закладах та перев'язувальні засоби, у кошторисах яких передбачені асигнування за кодом 1132 «Медикаменти та перев'язувальні засоби». На цьому субрахунку обліковуються також допоміжні та аптекарські матеріали в лікувальних закладах, які мають свої аптеки.

Медикаменти знаходяться на відповідальному зберіганні осіб, з якими укладені договори про повну матеріальну відповідальність.

Медикаменти надходять на склад від постачальників відповідно до укладених з постачальниками договорів та супроводжуються специфікацією, рахунками і накладними у підзвіт фармацевту або іншій матеріально-відповідальній особі, що призначена наказом керівника закладу (це може бути головна медична сестра). На основі цих документів медикаменти оприбутковуються у підзвіт вказаним особам.

В складі ведеться книга складського обліку в якій ведеться предметно-кількісний облік. При цьому в Книгу складського обліку заносять всі дані за медикаменти: повне найменування, дозування, фасування та кількість.

На підставі специфікацій та накладних медикаменти ведеться облік виконання договірних зобов'язань з постачальниками за формою № 6-МЗ у міру надходження медикаментів, які реєструються фармацевтом.

Відпускаються лікарські засоби зі складу в структурні підрозділи з розрахунку на фактичну кількість хворих на підставі замовлень-вимог за формою № 434. Ці документи складаються у 2-х примірниках і затверджуються керівником закладу. Замовлення-вимога підписується керівником закладу або начмедом, завідуючим відділенням, головною медсестрою, старшою медсестрою підрозділу.

Отримані зі складу лікувальні засоби зберігаються у відділеннях у підзвіті старшої медсестри за видами у спеціальних шафах, наркотичні засоби — у сейфах, швидкокопсувні — у холодильниках.

Для обліку отриманих медикаментів старша медсестра відділення веде Книгу предметно-кількісного обліку форми № 8-МЗ, куди записує надходження медикаментів. В ній зазначається найменування медикаментів, дозування, фасування та кількість. В окремому журналі довільної форми ведеться облік затребуваних і виданих медикаментів, до якого записують найменування лікарського засобу, одиниця виміру, кількість затребуваних і виданих препаратів.

Для постійного забезпечення потреб відділення в потрібних медикаментах медичні сестри, які працюють на медичному посту відділення, у маніпуляційних кабінетах, перш заочній, операційній здійснюють вибірку медикаментів, яких не вистачає для роботи та оформляють замовлення-вимогу на ім'я старшої медсестри відділення.

За цими замовленнями-вимогами старша медсестра відділення видає медикаменти та записує їх при цьому в журналі виданих медикаментів.

У структурних підрозділах медикаменти обліковуються за такими групами:

- загальна група;
- отруйні лікарські засоби;
- наркотики;
- етиловий спирт;
- дорогі препарати і перев'язувальний матеріал.

На підставі щоденних замовлень-вимог складається Підсумована відомість кількісних витрат медикаментів. Старші медсестри відділень здають до бухгалтерії на початку місяця «Звіт про витрату медикаментів» в кількісному виразі, до яких додають замовлення-вимоги. Цей звіт є підставою для списання витрачених медикаментів з підзвіту матеріально-відповідальної особи.

Головна медсестра щомісяця подає до бухгалтерії Звіт про рух медикаментів за формою № 2-МЗ. Цей звіт затверджується керівником установи. Бухгалтер перевіряє цей звіт та звіряє його дані з даними звітів старших медсестер: дані про передачу медикаментів зі складу в підрозділи. На основі представлених звітів та супровідних документів до нього в бухгалтерії оприбутковуються отримані медикаменти від постачальників, як гуманітарна допомога.

Протаксувавши звіти старших медсестер підрозділів, бухгалтер заносить усі дані про витрати медикаментів у відділеннях до загальної витрати закладу. В бухгалтерії складається оборотна відомість (форма № 296), в якій зазначається залишки медикаментів за їх назвами, кількістю, ціною та сумою.

Для контролю за медикаментами щомісяця здійснюється звірка даних бухгалтерського і складського обліку. Крім того, два рази на рік проводиться їх інвентаризація.

Особливу групу медичних засобів становлять наркотичні засоби. Порядок їх зберігання та використання регулюється **«Про деякі питання придбання, перевезення, зберігання, відпуску, використання та знищення наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів у закладах охорони здоров'я»**, що затверджений наказом МОЗ України від 07.08. 2015 року № 494. Лікувальні засоби, що відносяться до цієї групи встановлені **«Переліком наркотичних засобів, психотропних речовин і прекурсорів»**, затвердженим постановою КМУ від 06.05.2000 року № 770.

Наркотичні засоби можуть використовуватись тими закладами охорони здоров'я, що мають відповідну ліцензію, яка видається Державною службою лікарських засобів і виробів медичного призначення за погодженням з МВС.

З аптечних складів наркотичні засоби відпускаються лише для медичних цілей державним і комунальним закладам охорони здоров'я, що мають лікарняні ліжка. Перелік таких закладів затверджується наказом керівника обласного (міського) управління охорони здоров'я.

Порядок отримання, і відпуску наркотичних і психотропних лікарських засобів відділеннями, кабінетами, постами з аптек цих закладів в конкретному лікувальному закладі визначається наказом головного лікаря.

У всіх лікувальних закладах, їх відділеннях, амбулаторіях, ФАПх, здоровпунктах, медсанчастинах тощо, де дозволено зберігати та застосовувати наркотичні засоби здійснюється їх предметно-кількісний облік у спеціальних журналах (книгах) встановленої наказом № 494 форми. Ці журнали (книги) повинні бути пронумеровані прошнуровані та завірені:

- у ЛПЗ — круглою печаткою та підписом головного лікаря;
- в амбулаторіях, дільничних лікарнях, ФАПх і здоров пунктах — підписом керівника з печаткою вищого за підпорядкованістю ЛПЗ;
- на постах — підписом завідувача відділення, до якого відноситься цей пост, та печаткою ЛПЗ.

Використання наркотичних і психотропних лікарських засобів оформляється зразу ж після надання хворому медичної допомоги.

Порожні ампули, блістери з-під використаних препаратів наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів не потребують додаткового кількісного обліку та окремої процедури знищення.

Невикористані наркотичні засоби, що залишилися у медпрацівника здаються відповідальній особі ЛПЗ за актом передачі.

Типові кореспонденції рахунків з обліку операцій з медикаментами приведені в таблиці 7.6.

**Таблиця 7.6**

**Кореспонденції по надходженню та вибуттю медикаментів**

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденції рахунків	
		Дт	Кт
1	Оприбутковано медикаменти від постачальників	1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби	6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками
2	Списано витрачені медикаменти	8013 (8023) Матеріальні витрати	1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби
3	Оприбутковано медикаменти як гуманітарна допомога: На основі довідки про надходження у натуральній формі та Акта про приймання матеріалів	2313 (2323) Реєстраційні рахунки  2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість 1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби	7511 «Доходи за необмінними операціями» 2313 (2323) Реєстраційні рахунки  2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість
4	Списані медикаменти, що отримані як гуманітарна допомога	8511 Витрати за необмінними операціями	1512 (1522) Медикаменти і перев'язувальні засоби

**4. Облік продуктів харчування**

Окремі бюджетні установи в своїй діяльності використовують продукти харчування (лікарні, дитячі установи, навчальні та оздоровчі заклади тощо). Такі матеріальні цінності обліковуються на рахунку 1511 (1521) Продукти харчування.

Основним документом, що регулює облік продуктів харчування є Інструкція з обліку продуктів харчування в лікувально-профілактичних та інших установах охорони здоров'я, що утримуються за рахунок Держбюджету. Затверджена Наказом Міністерства охорони здоров'я СРСР від 05.05.1983 р. № 530.

Продукти харчування та продовольча сировина повинні надходити до закладів разом з супровідними документами, які свідчать про їх походження та якість (накладні, сертифікати відповідності, висновки санітарно-епідеміологічної експертизи тощо).

Продукти харчування відносяться до тих видів запасів, які при неправильних умовах зберігання можуть принести шкоду здоров'ю людей. Тому установи повинні забезпечити належні умови зберігання продуктів та контролю за їх якістю при прийнятті та при споживанні. Тому при прийманні продуктів вони перевіряються комірником, завідувачем виробництва кухарем та залучаються працівники медичного закладу (або ж це лікар-дієтолог чи медсестра-дієтолог).

При встановленні фактів неякісних продуктів вони передаються постачальнику разом з висновком лікаря чи санепідемстанції.

Надходження продуктів в установу обліковується в Накопичувальній відомості по надходженню продуктів харчування типової форми З-12. Записи в ній здійснюються на підставі первинних документів по надходженню продуктів від постачальників (накладні, ТТН) в кількісному і вартісному вираженні, в розрізі постачальників по кожному найменуванню продуктів. Складаються окремо по кожній матеріально-відповідальній особі. Якщо таких осіб декілька, то по закінченні місяця на їх підставі складається Зведення накопичувальних відомостей № 398), що є одночасно Меморіальним ордером № 11. Такий меморіальний ордер відображає тільки надходження продуктів в порядку планових платежів. Тому надходження продуктів харчування відображається також і по меморіальних ордерах № 4, 6, 8.

Відпуск продуктів на кухню оформляється документом Меню-вимога на отримання продуктів харчування типової форми. Складається щодня в 2-х екземплярах: 1 для складу, 2 — для повара. В ній записують витрачання продуктів за кожний день по їх назвах. Складає працівник бухгалтерії та лікар-дієтолог за даними про наявність хворих, (інших осіб, що харчуються), їх дієт, розкладки на приготування страв.

В навчальних та оздоровчих закладах для визначення потреби в продуктах харчування складаються двотижневі меню, які погоджуються з територіальною установою санітарно-епідеміологічної служби. На їх підставі завідуючий харчоблоком та медичним працівником складаються щоденні меню-розклад та меню, які підписуються керівником закладу. Меню-розклад складається єдиним для всіх дітей закладу, але з різним виходом страв за віковими групами, наведеними в нормах харчування. Щоденне меню-розклад урахує норми харчування, наявні продукти та продовольчу сировину.

Для узагальнення даних про відпуск продуктів на підставі Меню-вимог складається Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 3-12, в якій на підставі даних меню щодня записується витрачання продуктів на протязі місяця по їх назвах та кількості. У встановлені терміни разом з меню-вимогою вона здається в бухгалтерію.

В свою чергу в бухгалтерії на підставі накопичувальних відомостей З-12 складається меморіальний ордер № 12, який являє собою Зведення накопичувальних відомостей ф. З-12. В ньому записи відображаються по витрачання продуктів з кредиту рахунку 1511 в дебет різних.

З метою організації системи лікувального харчування у закладах охорони здоров'я МОЗ України видано наказ "Про удосконалення організації лікувального харчування та роботи дієтологічної системи в Україні" від 29.10.2013 р. № 931.

Зазначеним наказом затверджено Порядок організації системи лікувального харчування хворих у закладах охорони здоров'я (далі - Порядок) та Інструкцію з організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я (далі - Інструкція). Додатки до наказу містять середньодобові набори продуктів харчування для хворих різних відділень у закладах охорони здоров'я.

Згідно із пунктом 1.5 Порядку контроль за ефективністю організації лікувального харчування, що проводиться в закладах охорони здоров'я, має здійснюватися шляхом перевірки відповідності одержуваних хворими дієт (за набором продуктів і страв, технологією приготування, хімічним складом та енергетичною цінністю) рекомендованим

характеристикам стандартних дієт і шляхом перевірки фінансових витрат за кварталами року.

Загальне керівництво лікувальним харчуванням у закладі охорони здоров'я здійснює головний лікар, а за його відсутності - заступник головного лікаря з лікувальної роботи.

Медична рада закладу охорони здоров'я здійснює координацію організації лікувального харчування; удосконалення організації лікувального харчування у закладах охорони здоров'я; впровадження нових принципів і технологій лікувального харчування; затвердження дієт, різних категорій специфічних продуктів харчування (функціональних продуктів харчування, збагачених продуктів, дієтичних добавок тощо), що підлягають впровадженню у цьому закладі охорони здоров'я; контроль за організацією лікувального харчування та аналіз ефективності дієтотерапії за різних захворювань.

Лікар-дієтолог надає консультативну допомогу з питань харчування хворим із різноманітними захворюваннями у закладах охорони здоров'я, бере участь у науково-методичній організації забезпечення хворих харчуванням, адекватним за якістю, енергетичною та харчовою цінністю, надає медичне обґрунтування застосування лікувального, достатнього та збалансованого харчування у закладах охорони здоров'я, втілює сучасні наукові знання з дієтології, які відповідають принципам доказової медицини, практичні рекомендації щодо харчування з метою зниження рівня захворювань, спричинених нездоровим харчуванням, покращення якості та подовження тривалості життя.

Сестра медична з дієтичного харчування бере участь у забезпеченні медичних аспектів організації лікувального харчування хворих під керівництвом лікаря-дієтолога або іншого спеціаліста, відповідального за лікувальне харчування, у контролі за обігом харчових продуктів і дотриманні санітарно-гігієнічного режиму в закладі охорони здоров'я у межах своєї компетенції.

Розділами II та III Інструкції визначено Порядок виписки лікувального харчування у закладах охорони здоров'я та Порядок контролю за якістю готової їжі у закладах охорони здоров'я.

Оприбутковані продукти харчування:

Д-т 1511 – К-т 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками

Отримана тара:

Д-т 1516 (1526) Тара – К-т 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками

Списана сума ПДВ:

Д-т 8013 (8023) Матеріальні витрати – К-т 6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами, 2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом

Списана вартість витрачених продуктів харчування:

придбаних за рахунок загального фонду:

Д-т 8013 (8023) Матеріальні витрати – К-т 1511

придбаних за рахунок спеціальних коштів:

Д-т 8113 (8123) Матеріальні витрати - К-т 1511

отриманих, як гуманітарна допомога:

Д-т 8511 Витрати за необмінними операціями – К-т 1511

Списані природні втрати в межах норм природного убутку по продуктах, що придбані в поточному році

8013 (8023) Матеріальні витрати, 8113 (8123) Матеріальні витрати – К-т 1511;

Списані природні втрати в межах норм природного убутку по продуктах, що придбані в минулому році:

Д-т 5512 Накопичені фінансові результати виконання кошторису – К-т 1511

## **5. Облік МШП**

До складу малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ відносять предмети, термін корисної експлуатації яких менше 1 року.

До МШП відносять:

Знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо).

Пилки, сучкорізи, троси для сплаву.

Спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень.

Предмети виробничого призначення, обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів.

Господарський інвентар – предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення.

Господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо).

Інші предмети, зокрема смарт-картки.

Для обліку МШП, термін експлуатації яких менше року та вартість яких незначна призначений рахунок 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети.

При необхідності установи відкривають рахунки 5 та 6 порядку, на-приклад, 1812/1 — «МШП на складі», 1812/2 — «МШП в експлуатації».

Оприбуткування та вибуття МШП оформляється в загальному для запасів порядку з використанням зазначених вище первинних документів.

МШП, як і інші види запасів підлягають попредметному обліку в складі, в місцях експлуатації та в бухгалтерії.

МШП, що видаються в експлуатацію, закріплюються за матеріально-відповідальною особою в місцях експлуатації (лабораторія, підрозділ, кухня та ін). Облік в місцях експлуатації веде відповідальна особа в книгах складського обліку за найменуванням та кількістю, або в Інвентаризаційному описі з вкладками до нього.

Для списання битого посуду в харчоблоках використовують Журнал реєстрації битого посуду ф. № 3-10).

Облік предметів в бухгалтерії ведеться по найменуваннях, кількості та вартості в розрізі матеріально-відповідальних осіб в книгах кількісно-сумового обліку та в оборотних відомостях.

По закінченні місяця на підставі отриманих первинних документів в бухгалтерії складається меморіальний ордер № 10 (Накопичувальна відомість про вибуття і переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф.439-бюджет). В ній записи групуються з кредиту рахунку 1812 в дебет різних рахунків за матеріально-відповідальними особами, назвами МШП, кореспондуючими рахунками. Підсумки заносяться в Головну книгу.

Розділ 3 «Облік запасів» Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої Наказом № 1219, передбачає такі бухгалтерські проведення:

- придбання МШП відображається за Дт 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – Кт відповідного субрахунка обліку розрахунків з постачальниками;
- отримання МШП за операціями із внутрішньовідомчої передачі запасів; отримання їх як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунок, безповоротна допомога відображається за Дт 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – Кт 7511 «Доходи за необмінними операціями» (7523 «Інші надходження»);
- оприбуткування раніше не врахованих об'єктів на балансі, а також надлишків МШП, виявлених під час інвентаризації, Дт 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – Кт 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»;
- оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, МШП, які залишені для ремонту та інших потреб установи, Дт 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – Кт 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»;
- для обліку операцій із внутрішньовідомчої передачі МШП суб'єктом держсектора, що передав, та операцій з видачі в експлуатацію і списання не введених в експлуатацію, непридатних МШП (суб'єктом держсектора, що отримав), суми переданих МШП

відображаються за Дт 8013 (8023) «Матеріальні витрати» – Кт 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

- вибуття МШП у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрішньовідомчої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію МШП або списання МШП, не введених в експлуатацію, які стали непридатними, – Дт 8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8511 «Витрати за необмінними операціями» – Кт 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

- списання МШП, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством – Дт 5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» – Кт 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та ін.



## ТЕМА 8. ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА

- 8.1. Облік виробничих витрат бюджетних установ.
- 8.2. Облік витрат на науково-дослідні роботи.
- 8.3. Облік витрат і продукції виробничих майстерень.

### 8.1. Облік виробничих витрат бюджетних установ

Поняття виробництва в бюджетних установах має свою специфіку, оскільки виробничими підрозділами виступають окремі види виробництв по створенню матеріальних чи інтелектуальних цінностей в порядку виконання основного призначення установи. Так виробничими підрозділами вважаються колектив науковців, що виконують науково-дослідні роботи за господарськими договорами, учбові майстерні, підсобні сільські господарства. В цих підрозділах створюється продукція, яка є готовою до використання. Вона може продаватись, передаватись на потреби установи чи інше.

**Виробничі витрати** - це витрати бюджетної установи, що утворилися під час виробничої діяльності, пов'язаною з основною діяльністю, що повинна забезпечити повне та ефективне виконання кошторису бюджетної установи.

Витрати виробничих майстерень та підсобних сільських господарств розподіляються віднесенням їх на продукцію, вироби та виконання робіт за прямими та накладними витратами, а у підсобних сільських господарств обліковуються окремо за галузями - сільськогосподарського виробництва - рослинництва і тваринництва.

**До прямих витрат на виробництво** продукції, виробів та виконання робіт належать витрати на матеріали, заробітна плата виробничих працівників; нарахування на заробітну плату виробничих працівників; затрати енергоносіїв. Прямі виробничі витрати відносяться безпосередньо на виготовлену продукцію, вироби і виконані роботи.

**До непрямих витрат на виробництво** продукції, виробів та виконання робіт належать:

- витрати на матеріали;
- заробітна плата апарату управління й обслуговуючого персоналу;
- нарахування на заробітну плату апарату управління й обслуговуючого персоналу;
- оренда приміщень, поточний ремонт тощо.

**Накладні витрати** попередньо збираються і розподіляються наприкінці місяця пропорційно заробітній платі основних виконавців, матеріальним затратам чи сукупності прямих витрат (у підсобних сільських господарств наприкінці року).

**Об'єктами обліку витрат** виступає партія однорідних виробів за калькуляційною одиницею - одиниця продукції чи виробу.

Щоб визначити фактичну собівартість одиниці продукції, на підставі даних обліку витрат складають звітну калькуляцію.

Загальна сума витрат на виробництво за мінусом витрат на незакінчене виробництво на кінець звітного періоду, розподіляється за видами готової продукції, після чого визначається собівартість одиниці кожного виду випущеної продукції.

Відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати" витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

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

**Витрати за необмінними операціями** включають такі елементи витрат: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями

(витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

**Витрати визнаються** витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

**Не визнаються витратами:** платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Витрати за обмінними операціями визнаються у такому порядку:**

1. Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

2. Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) діяльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

3. Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями).

4. Визнання інших витрат за обмінними операціями здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Витрати за необмінними операціями визнаються у такому порядку:**

1. Витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

2. Витратами звітного періоду визнається сума дебіторської заборгованості бюджету, списана відповідно до законодавства у цьому звітному періоді.

**Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається** з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

**До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:** прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується суб'єктом державного сектору. Перелік і склад статей калькулювання

виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються суб'єктами державного сектору за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей.

**До складу прямих матеріальних витрат** включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат, у тому числі купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

**До складу прямих витрат на оплату праці** включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

**До складу інших прямих витрат** включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо.

**До складу загальновиробничих витрат включаються:**

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень працівників суб'єктів державного сектору тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

6. Витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. **До змінних загальновиробничих витрат** належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. **До постійних загальновиробничих витрат** відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або

майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

**Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати** включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Продані (розподілені, передані) запаси оцінюються за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 01 листопада 2010 року за № 1019/18314.

Для обліку процесу відображення виробничих витрат та формування собівартості виробленої продукції призначений рахунок 82 "**Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)**", що має відповідні субрахунки. **За дебетом** рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт, **за кредитом** - списання на суму витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції, які відносяться на рахунок 16 "Виробництво", а також суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Для обліку доходів отриманих від реалізації продукції та послуг призначений рахунок 71 "**Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)**". **За кредитом** рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) або зарахування коштів до державного бюджету (місцевих бюджетів)

Грошові кошти, що їх отримують від реалізації виробленої продукції та послуг відносяться до власних надходжень по групі "Кошти отримані як плата за послуги".

Фінансові результати в кінці року списуються на результати виконання кошторису по спеціальному фонду (рахунок 5511).

## **8.2. Облік витрат на науково-дослідні роботи**

До науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) належать науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, необхідних для проведення НДДКР згідно з вимогами, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються науково-дослідними, конструкторськими, проектно-конструкторськими і технологічними організаціями, а також науково-дослідними і конструкторськими підрозділами підприємств, установ і організацій.

При організації обліку витрат на виконання науково-дослідних робіт слід урахувати вимоги Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 № 830.

Зміст назви цієї постанови свідчить, що **обліку витрат на НДДКР має передувати планування їх собівартості**, яке здійснюється під час розроблення перспективних, та поточних планів.

У собівартість НДДКР включаються витрати, пов'язані з їх виконанням головною організацією, а також витрати на виконання робіт сторонніми підприємствами, установами і організаціями.

До витрат, що включаються у собівартість НДДКР, належать:

— витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;

— витрати, пов'язані з добором та вивченням науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів вітчизняних і зарубіжних видань, проведенням досліджень на патентну чистоту, складанням аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, вибором

напряму досліджень, складанням методики виконання робіт, розробленням техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації;

— витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;

— витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення і аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт;

— витрати на винахідництво і раціоналізацію;

— витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;

— витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання ними передового досвіду.

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються за:

— видами витрат (елементи, статті);

— темами і завданнями НДДКР, затвердженими у встановленому порядку, укладеними договорами на розроблення та виконання цих робіт;

— календарними періодами, протягом яких витрати включаються у собівартість НДДКР (місяць, квартал, рік);

— місцем виконання НДДКР (відділ, сектор, лабораторія та інші підрозділи організації);

— джерелами фінансування НДДКР (за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, коштів замовника, власних коштів організації, за рахунок кредитів).

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами:

— матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів);

— витрати на оплату праці;

— відрахування на соціальні заходи;

— амортизація основних фондів та нематеріальних активів;

— інші витрати.

Витрати, пов'язані з розробленням НДДКР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань під час планування, обліку і калькулювання собівартості, групуються також за статтями:

— витрати на оплату праці;

— відрахування на соціальні заходи;

— матеріали;

— паливо та енергія для науково-виробничих цілей;

— витрати на службові відрядження ;

— спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт;

— витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації;

— інші витрати;

— накладні витрати.

Об'єктом планування, обліку й калькулювання НДВКР є окремі теми, замовлення та їх етапи виконання. Планування здійснюють планово-економічні чи планово-виробничі служби науково-дослідної установи за участі керівників тем, замовлень.

Після того, як будуть складені кошторисні калькуляції за кожною темою, замовленням, складається зведена калькуляція кошторисної вартості НДДКР.

Для контролю за дотриманням витрат за кошторисом за номенклатурою витрат, визначеною кошторисом ведуть картки обліку фактичних витрат на проведення НДДКР та зведені відомості обліку фактичних витрат за всіма темами та замовленнями.

Досить часто виконавцями однієї теми чи замовлення є кілька підрозділів відділів, лабораторій, секторів, виробничих підрозділів тощо) науково-дослідної установи, а тому

кошторисні завдання доводяться також і до них у розрізі тем і замовлень і у цьому ж розрізі ведеться облік фактичних витрат.

Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами з підприємствами і установами обліко-вуються за елементами витрат на рахунку 811 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”, який за кредитом кореспондує з відповідним субрахунком рахунка 161 “Виробництво розпорядників бюджетних коштів”.

На субрахунку 1611 “Науково-дослідні роботи” накопичують всі затрати, пов’язані з виконанням теми (роботи), у тому числі й витрати на придбання спецобладнання, необхідного для проведення робіт. Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт, обліковується в складі витрат незавершеного виробництва.

Субрахунок 1611 може деталізуватись, тобто на ньому виділяються субрахунки наступних порядків для обліку витрат за підрозділами, за темами чи замовленнями. Така деталізація дає змогу безпосередньо з рахунків бухгалтерського обліку отримувати інформацію для управління затратами. Ступінь деталізації визначається потребами в отриманні інформації для управління затратами і фіксується у робочому плані рахунків, який затверджується або окремо, або є додатком до наказу “Про політику бухгалтерського обліку” суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Слід зазначити, що договором на виконання науково-дослідних робіт може бути передбачене повернення придбаного на їх виконання спеціального обладнання, або воно може залишатись у виконавця після передачі замовнику всього обсягу робіт. При передачі замовнику спеціального обладнання кредитують субрахунок 1611 і зменшують на цю суму обсяг фінансування. Спеціальне обладнання, що залишається у виконавця після завершення чи припинення НДДКР, дослідні зразки, макети та інші вироби, придбані чи виготовлені в процесі роботи, інвентаризується і оприбутковується на балансі виконавця як безоплатно отримане майно. Знос такого обладнання за період проведення НДДКР визначається комісією на підставі чинних норм зносу або експертним шляхом і відображається на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Затрати на НДДКР, проведення яких припинено з різних причин, залишаються на балансі науково-дослідної установи за фактичною вартістю до вирішення у встановленому порядку питання про списання цих витрат.

Затрати за завершеними та прийнятими НДДКР списуються з субрахунку 1611 на субрахунок 8211 “Собівартість проданих активів” з одночасним збільшенням доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) (субрахунок 7111).

У науково-дослідних установах завжди є витрати загальновиробничого та адміністративного характеру. Такі витрати в момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на певний вид робіт (об’єкт) або на собівартість певного виду виробів чи продукції, якщо виробляється декілька їх видів, як і на підприємствах.

В нормативних документах України з бухгалтерського обліку в державному секторі не визначено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку загальновиробничих та адміністративних витрат. На наш погляд для обліку змінних та постійних загальновиробничих затрат слід виділяти окремі субрахунки на рахунку 1611 “Науково-дослідні роботи”. Адміністративні витрати накопичують на субрахунках рахунка 811 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”, які списуються в періоді їх виникнення на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду.

Адміністративні витрати — це накладні витрати. Номенклатура статей накладних витрат включає:

1. Витрати, пов’язані з управлінням організацією утримання працівників апарату управління та її структурних підрозділів, матеріально-технічне забезпечення організації і транспортне обслуговування, пов’язане з управлінням науковою діяльністю;
2. Витрати на винахідництво і раціоналізацію;
3. Витрати на підготовку (навчання) і перепідготовку кадрів;

4. Витрати пов'язані з набором робочої сили;
5. Витрати на перевезення працівників до місця роботи і у зворотному напрямку;
6. Витрати на утримання і експлуатацію фондів природоохоронного призначення;
7. Витрати на оплату послуг банків;
8. Витрати на обслуговування працівників організації підприємствами громадського харчування;
9. Витрати, пов'язані підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
10. Витрати на відтворення основних фондів;
11. Витрати на науково-технічну інформацію та рекламу;
12. Витрати на утримання протипожежної і сторожової охорони;
13. Витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки;
14. Податки, збори та інші обов'язкові платежі й витрати;
15. Витрати на реалізацію продукції;
16. Інші витрати.

Слід зазначити, що Міністерствами України освіти і науки, фінансів та економіки та з питань європейської інтеграції наказом від 06.04.04 № 278/250/128 затверджено максимальну граничну норму накладних витрат при визначенні кошторисної вартості наукових, науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, які виконуються за рахунок бюджетних коштів для установ, організацій, підприємств сфери науково-технічної діяльності усіх форм власності, в розмірі до 50 % від обсягу витрат на оплату праці основних виконавців проекту та граничну норму обсягів робіт сторонніх організацій до 40 % від кошторисної вартості наукового проекту.

### **8.3. Облік витрат і продукції виробничих майстерень**

Низка бюджетних установ можуть мати у своєму складі виробничі (навчальні) майстерні, які утворюються з метою виконання відповідних функцій цієї установи. Зокрема в навчальних закладах виробничі майстерні створюються для трудової підготовки контингенту учнів та студентів, у науково-дослідних установах — для створення експериментальних зразків та їх дрібнотоварного виробництва з метою розробки технологій тощо, у пенітенціарних закладах — для працевлаштування засуджених. Профіль роботи виробничих майстерень узгоджується з вищестоящими установами з урахуванням функцій установи та місцевих можливостей, а також педагогічної й іншої доцільності конкретного виду праці.

Фінансування діяльності навчально-виробничих майстерень може здійснюватись як за рахунок загального фонду кошторису, так і спеціального, який формується за рахунок надходжень від реалізації продукції зазначеного структурного підрозділу установи.

У процесі виготовлення продукції, виробничі майстерні здійснюють затрати, облік яких ведеться згідно з НП(с)БОДС 135 “Витрати”. Для обліку витрат виробничих (навчальних) майстерень у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено субрахунок 1613 “Інше виробництво”.

За дебетом субрахунку 1613 накопичують вартість витрачених матеріалів, нараховану зарплату, обов'язкові нарахування на суму зарплати та інші затрати пов'язані з діяльністю майстерні. За кредитом субрахунку 1613 списують одержану продукцію та витрати пов'язані з виконанням і прийняттям замовниками робіт та послуг. Продукцію майстерень оприбутковують на дебетом субрахунку 1811 “Готова продукція” за виробничою собівартістю. На субрахунку 1613 на кінець звітного періоду може бути дебетове сальдо за наявності незавершеного виробництва або незакінчених і не переданих замовникам робіт.

Для обліку реалізації продукції, робіт і послуг виробничих (навчальних) майстерень використовують субрахунок 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”. За кредитом субрахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), за дебетом — зменшення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів, закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду.

Затрати на виробництво підрозділяються на прямі й накладні (непрямі) видатки.

До прямих затрат належать: матеріали, заробітна плата виробничих робітників, наукових співробітників і т.п., нарахування на заробітну плату, електроенергія, витрати минулих років, які включаються до вартості продукції звітного року, та інші прямі витрати.

До накладних (непрямих) затрат належать: заробітна плата апарату управління й обслуговуючого персоналу, оренда приміщень, опалення, поточний ремонт та інші непрямі видатки. У тих установах, де виробляється один вид продукції, всі видатки є прямими.

Прямі виробничі витрати включаються до собівартості продукції виробничих майстерень безпосередньо. Загальновиробничі затрати попередньо враховуються на субрахунках витрат до розподілу. Так, у робочому плані рахунків можна виділити субрахунки 1618 “Змінні загальновиробничі витрати” та 1619 “Постійні загальновиробничі витрати” та інші.

Змінні загальновиробничі витрати, залежно від конкретних умов, розподіляються за окремими виробами пропорційно заробітній платі виробничих робітників, наукових співробітників, витраченим матеріалам, сукупності прямих витрат. Можливе застосування й інших баз розподілу. Конкретна база розподілу визначається обліковою політикою установи. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Витрати із розширення діяльності виробничих майстерень, здійснені за рахунок сум перевищення доходів над видатками (придбання устаткування й виробничого інвентарю та інструментів, капітальні вкладення в будівництво й витрати на капітальний ремонт основних засобів), до собівартості випущеної продукції не включаються.



## ТЕМА 9. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

1. Склад та характеристика власного капіталу. Особливості організації бухгалтерського обліку власного капіталу.
2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу.
3. Облік капіталу в дооцінках.
4. Облік додаткового капіталу.
5. Облік фінансових результатів виконання кошторису

### **1. Склад та характеристика власного капіталу. Особливості організації бухгалтерського обліку власного капіталу**

Облік власного капіталу бюджетної установи регламентується такими нормативними документами:

—НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.12.09 № 1541;

—НП(с)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

—НП(с)БОДС 121 “Основні засоби”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202;

—НП(с)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202;

—НП(с)БОДС 123 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202;

—НП(с)БОДС 124 “Доходи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

—НП(с)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

—НП(с)БОДС 126 “Оренда”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

—НП(с)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

—НП(с)БОДС 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

—НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

—НП(с)БОДС 130 “Вплив зміни валютних курсів”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 11.08.11 № 1022;

—НП(с)БОДС 131 “Будівельні контракти”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.11 № 1798;

—НП(с)БОДС 132 “Виплати працівникам”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.11 № 1798;

—НП(с)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 8.05.2012 № 568;

—НП(с)БОДС 134 “Фінансові інструменти”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.05.12 № 568;

—НП(с)БОДС 135 “Витрати”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.05.12 № 568;

—Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203.

— іншими нормативними документами.

Поняття та склад власного капіталу розкриті в НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”. Згідно з цим стандартом під власним капіталом розуміється частина в активах суб’єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов’язань. До власного капіталу належать: внесений капітал; капітал у підприємствах; капітал у дооцінках;

фінансовий результат та резерви створені за рахунок накопичених фінансових результатів виконання кошторису.

Метою бухгалтерського обліку власного капіталу в бюджетних установах є надання повної, правдивої та неупередженої інформації зацікавленим користувачам, щодо складу, розміру та причин руху власного капіталу.

Завданнями обліку власного капіталу є:

- облік і контроль за формуванням внесеного капіталу, за джерелами його утворення;
- облік і контроль за причинами та напрямками зміни вартості внесеного капіталу;
- визначення фінансового результату звітного року;
- накопичення даних про фінансовий результат за попередні звітні періоди;
- визначення результатів переоцінок матеріальних та нематеріальних активів і відображення їх впливу на розмір власного капіталу;
- контроль за зміною облікової політики бюджетної установи та відображення її впливу на розмір власного капіталу;
- коригування розміру власного капіталу в результаті виявлених помилок;
- облік і контроль за нарахуванням, використанням та списанням створених бюджетною установою резервів;
- забезпечення управлінського персоналу інформацією про наявність та рух власного капіталу;
- забезпечення зовнішніх користувачів інформацією щодо наявності та руху власного капіталу, шляхом складання балансу та звіту про власний капітал.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, облік власного капіталу здійснюється із застосуванням 5 класу рахунків “Капітал та фінансовий результат”, які мають наступні субрахунки:

- 5111 “Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів”;
- 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”;
- 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”;
- 5213 “Капітал у частках (паях)”;
- 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”;
- 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів”;
- 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”;
- 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”;

Власний капітал відображається у першому розділі пасиву балансу бюджетної установи. Власний капітал бюджетної установи з часом змінюється. Результат зміни власного капіталу може проявлятися через його збільшення, зменшення або зміну структури при незмінності розміру.

Збільшення власного капіталу бюджетної установи може відбуватись в результаті:

- 1) додаткових внесків засновників до внесеного капіталу;
- 2) безоплатного отримання активів;
- 3) дооцінки активів;
- 4) оприбуткування надлишків активів, виявлених під час інвентаризації;
- 5) збільшення фінансового результату виконання кошторису звітного періоду.

Зменшення власного капіталу бюджетної установи можливо в наступних випадках:

- 1) зменшення внесеного капіталу;
- 2) перевищення суми уцінок над сумою дооцінок активів;
- 3) безоплатної передачі активів;
- 4) списання нестач активів виявлених під час інвентаризації;
- 5) при отриманні в кінці року від’ємного фінансового результату виконання кошторису (перевищення дебетового обороту за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” над кредитовим за цим же субрахунком).

До зміни величини власного капіталу призводить також зміна облікової політики, виправлення помилок минулих періодів тощо. Для визначення розміру власного капіталу на кінець звітного можна скористатись алгоритмом.

Власний капітал бюджетної установи на кінець періоду (кінцеве кредитове сальдо

за вирахування кінцевих дебетових сальдо за рахунками 5 класу) = Власний капітал бюджетної установи на початок періоду (початкове кредитове сальдо за вирахування початкових дебетових сальдо за рахунками 5 класу крім рахунка 54 Цільове фінансування”) + Результат збільшення за звітний період внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках за субрахунками: 5111 “Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів”; 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал у підприємствах в інших цінних паперах”; 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”; 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів” + Позитивний результат виконання кошторису за субрахунком: 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” - Результат зменшення за звітний період внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках за субрахунками: 5111 “Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів”; 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал у частках (паях)”; 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”; 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів” - Від’ємний результат виконання кошторису за субрахунком: 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” та зменшення сум за субрахунком, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”.

Завершальним етапом обліку власного капіталу є його відображення у звітності бюджетних установ. Зокрема власний капітал знаходить своє відображення у таких формах звітності:

- “Баланс” (форма № 1-дс);
- “Звіт про власний капітал” (форма № 4-дс).

У звіті про власний капітал наводиться інформація про причини змін у власному капіталі, у тому числі за рахунок: зміни облікової політики; виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

## **9.2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу**

Складовим елементом власного капіталу бюджетної установи є внесений капітал для якого Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначений пасивний рахунок 5111 “Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів”. Внесений капітал є сумою активів (грошових коштів та інших активів) засновників суб’єкта державного сектору, яка внесена при його створенні.

Збільшення внесеного капіталу може відбуватися за рахунок здійснених капітальних інвестицій за рахунок коштів бюджетів, а також безоплатного отримання активів за наявності розпорядчого документа розпорядника бюджетних коштів про одночасне збільшення внесеного капіталу. Зменшення внесеного капіталу відображають у разі безоплатного передання активів іншим суб’єктам державного сектору, при нарахуванні амортизації у разі, коли її сума не включається до собівартості наданих послуг, а також при списанні нестач необоротних матеріальних та нематеріальних активів, придбаних за бюджетні кошти.

Бюджетною установою за бюджетні кошти придбано транспортний засіб за 120,0 тис. грн. з ПДВ. Надійшли бюджетні асигнування на придбання (створення) необоротних матеріальних та нематеріальних активів та відображено цільове фінансування: Д-т 2313 – К-т 5411 - 120 000

Відображені капітальні інвестиції в придбання основних засобів: Д-т 1311 – К-т 6211 - 120 000 грн.

Оприбутковано транспортний засіб: Д-т 1015 – К-т 1311 - 120 000 грн.

Оплачено за транспортний засіб: Д-т 6211 – К-т 2313 - 120 000 грн.

Збільшено суму внесеного капіталу: Д-т 5411 – К-т 5111 - 120 000 грн.

Безоплатне отримання необоротних активів від суб’єктів державного сектору з розпорядженням розпорядника вищого рівня про збільшення внесеного капіталу Оприбутковано необоротний актив у сумі залишкової вартості: Д-т 1010- К-т 1216, 1711, 1712 5111 - 60 000 грн.

Оприбутковано знос (накопичену амортизацію): Д-т 1010 – К-т 1216, 1711, 1712 1411—1415 - 40 000 грн.

Безоплатна передача необоротних активів іншим суб'єктам державного сектору:

- на суму залишкової вартості: Д-т 5111 1010—1216 – К-т 1711, 1712 - 60 000 грн.

На суму зносу (накопиченої амортизації): Д-т 1411—1415 – К-т 1010—1216, 1711, 1712 - 40 000 грн.

Нарахуванні амортизації у разі, коли її сума не включається до собівартості наданих послуг

Нарахована амортизація необоротних активів: Д-т 5111 – К-т 1411—1415 – 800 грн.

Списання необоротного активу первісною вартістю 5000 грн. та зносом 4000 грн. унаслідок нестачі, встановленої під час інвентаризації. Винного не встановлено

На суму залишкової вартості: Д-т 5111 1010—1216 – К-т 1711, 1712 - 60 000 грн.

На суму зносу (накопиченої амортизації): Д-т 1411—1415 – К-т 1010—1216, 1711, 1712 - 40 000 грн.

Якщо винні особи не встановлені, здійснюється запис про відображення сум нестач необоротних активів на позабалансовому рахунку 07 : Д-т 073 — 60 000 грн.

### 9.3. Облік капіталу в дооцінках

Згідно з вимогами НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” у звіті про власний капітал окремо наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Це передбачає, що результати дооцінок, а в окремих випадках і уцінок, слід відображати на окремому рахунку, сальдо якого буде безпосередньо відображатись у звіті про власний капітал (тільки у кварталній звітності).

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі результат переоцінок відображається за субрахунками 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів” та 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів”.

На субрахунку 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів” ведеться облік сум дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату.

На субрахунку 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів” ведеться облік сум дооцінки (уцінки) фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством, а також іншого капіталу у дооцінках.

При відображенні на рахунках бухгалтерського обліку дооцінок (уцінок) активів враховують вимоги багатьох НП(с)БОДС, зокрема: 101 “Подання фінансової звітності”; 121 “Основні засоби”; 122 “Нематеріальні активи”; 123 “Запаси”; 127 “Зменшення корисності активів”; 129 “Інвестиційна нерухомість”; 130 “Вплив змін валютних курсів”.

Дооцінка основних засобів\*, нематеріальних активів, які раніше не уцінювались на 20 %, первісна вартість об'єктів 10000 грн., знос — 5000 грн.

Дооцінена первісна вартість активу: Д-т 1011-1216 – К-т 5311 - 2000,00 грн.

Дооцінена сума зносу: Д-т 5311 – К-т 1411-1414 - 1000,00 грн.

Дооцінка основних засобів, нематеріальних активів, які раніше були уцінені на 1000 грн, на 30 %, переоцінена вартість 10000 грн., переоцінений знос — 5000 грн.

Дооцінка первісної вартості активу на суму, що не перевищує попередньої його уцінки: Д-т 1011-1216 – К-т 7411 - 1000,00 грн.

Дооцінка первісної вартості активу на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок: Д-т 1011-1216 – К-т 5311 - 2000,00 грн.

Дооцінено суму зносу: Д-т 5311 – К-т 1411-1414 - 1500,00 грн.

Уцінка основних засобів\*, нематеріальних активів на 20 %, які раніше були дооцінені на 1000 грн., переоцінена вартість — 10000 грн., переоцінений знос — 5000 грн.

Уцінка залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок: Д-т 5311 – К-т 1011-1216 - 1000,00 грн.

На суму уцінки, що перевищує суму попередньої дооцінки: Д-т 8411 – К-т 1011-1216 - 1000,00 грн.

На суму уцінки зносу: Д-т 1411-1414 – К-т 8411 - 1000,00 грн.

Переоцінка незавершеного будівництва здійснюється за аналогічним порядком, проте переоцінці підлягає лише первісна вартість такого активу.

Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду бухгалтерським проведенням **Д-т 5311 (5312)—К-т 5511**. Сальдо за субрахунком відображається у Звіті про фінансові результати форми № 2-дс. У балансі форми № 1-дс відображають накопичені фінансові результати виконання кошторису, а тому цей субрахунок закривається на субрахунок 5512.

#### **9.4. Облік додаткового капіталу**

Для обліку капіталу у підприємствах бюджетних установ Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначено субрахунок 521 “Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів”, який має такі субрахунки наступного порядку: 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал у частках (паях)”.

На субрахунку 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій” ведеться облік формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі акцій. Збільшення капіталу у підприємствах у формі акцій відображається при отриманні до сфери управління суб’єкта державного сектору акцій або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій.

На субрахунку 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі” ведеться облік формування капіталу у капіталі підприємств державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб’єкта державного сектору. Збільшення капіталу у підприємствах в іншій формі участі у капіталі відображається при передачі до сфери управління суб’єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки активів або збільшенні їх власного капіталу на звітну дату, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше внесених активів.

На субрахунку 5213 “Капітал в частках (паях)” ведеться облік формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі цінних паперів, інших ніж акції, зокрема частки (паї) в господарських товариствах. Збільшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах відображається при отриманні до сфери управління суб’єкта державного сектору інших цінних паперів або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення отриманих інших цінних паперів.

Фінансові інвестиції можуть бути придбані за рахунок фінансових результатів виконання кошторису.

Придбання фінансових інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб’єктом державного сектору до їх погашення):

Оплачено за фінансові інвестиції: Д-т 2117 –К-т 2311, 2313 - 50 000 грн.

Оприбутковано фінансові інвестиції: Д-т 2511—2513 – К-т 2117 50 000 грн.

Одночасно збільшується капітал у фінансових інвестиціях за рахунок накопичених фінансових результатів виконання кошторису:

Д-т 5411 (5512) – К-т 5211—5213 - 50 000 грн.

а) зменшення корисності фінансових інвестицій

Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій на дату балансу:

Д-т 8411 - -Кт 2511—2513 - 10 000 грн.

Д-т 5211-5213 – К-т 8411 - 10 000 грн.

б) відновлення корисності фінансових інвестицій

Відображення доходів від відновлення корисності фінансових інвестицій на дату балансу в межах раніше відображених витрат від її зменшення

Д-т 2511-2513 – К-т 7411 – 1500 грн.

Д-т 7411 – К-т 5211-5213 – 1500 грн.

Інші операції з фінансовими інвестиціями

Переведення довгострокових фінансових інвестицій у поточні в разі прийняття рішення про продаж:

Д-т 2611—2613 – К-т 2511—2513 – 41500 грн.

Безоплатна передача фінансової інвестиції іншому суб'єкту державного сектору

Д-т 8511 – К-т 2511—2513 - 41 500 грн.

Д-т 5211-5213 – К-т 8511 - 41 500 грн.

Надійшли кошти за фінансову інвестицію на реєстраційний рахунок

Д-т 2313 – К-т 6214 - 50 000 грн.

Передано покупцеві фінансову інвестицію та відображено дохід

Д-т 6214 – К-т 7211 50 000 грн.

Дохід списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду

Д-т 7211 – К-т 5511 - 50 000 грн.

Списано балансову вартість проданої фінансової інвестиції:

Д-т 8211 – К-т 2611-2613 - 41 500 грн.

Собівартість проданого активу списана на результати виконання кошторису звітного періоду:

Д-т 5511 – К-т 8211 - 41 500 грн.

Відображено зменшення капіталу у підприємствах у зв'язку з продажем інвестиції

Д-т 5211-5213 – К-т 5512 - 41 500 грн.

### 9.5. Облік фінансових результатів виконання кошторису

Кінцевим результатом діяльності будь-якого суб'єкта бухгалтерського обліку є його фінансовий результат.

Визначення фінансових результатів звітного періоду бюджетної установи є однією із заключних стадій обліку, яка здійснюється з урахуванням принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Фінансовий результат звітного періоду може бути позитивним, негативним чи нульовим. Він є ключовим показником, що характеризує ефективність роботи бюджетної установи, здатність її працювати в умовах обмеженості бюджетного фінансування, раціонально використовувати наявні ресурси тощо.

Для розуміння сутності фінансових результатів необхідно розуміти сутність понять “доходи” та “витрати”.

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

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

Згідно із НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, фінансовий результат необхідно визначати принаймні один раз на квартал та за звітний рік.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати звітного періоду Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі виділено рахунок 55 “Фінансовий результат”, що має субрахунки:

—5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”;

—5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”.

Облік фінансових результатів виконання кошторисів здійснюється шляхом виконання бухгалтерських проведення зі списання доходів і видатків установи на субрахунок 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”. При цьому видатки бюджетної установи списують у дебет, а доходи — у кредит цього субрахунка. Не списуються на результати виконання кошторисів витрати виробничих (навчальних) майстерень, підсобних (навчальних) сільських господарств, на науково-дослідні роботи, на виготовлення експериментальних пристроїв, на заготівлю і переробку матеріалів за незакінченими або закінченими, але не зданими роботами, відповідно за якими, на субрахунках обліку видатків на кінець звітного року відображається дебетове сальдо.

Не закривають на результати виконання кошторису доходи та видатки майбутніх періодів. До доходів майбутніх періодів відносять суми коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги, що надійшли у звітному році і не використані, але які будуть витрачені в наступному році на видатки, передбачені договорами. Суми таких доходів відображають на кінець року кредитовим сальдо за субрахунком 6911 “Доходи майбутніх періодів”. У наступному залишок за цим субрахунком списується на рахунок відповідних доходів у тому звітному періоді, в якому були використані такі кошти. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса, оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо. Такі витрати обліковують на субрахунку 2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів” і списують на відповідні витрати у періоді, до якого вони належать.

Основні бухгалтерські проводки з обліку результатів виконання кошторисів:

Списання на фінансовий результат доходу за бюджетними асигнуваннями: Д-т 7011 – К-т 5511 - 1 500 000 грн.

Списання на фінансові результати доходів від реалізації продукції (робіт, послуг): Д-т 7111 – К-т 5511 - 150 000 грн.

Списання на фінансові результати доходів від реалізації активів: Д-т 7211 – К-т 5511 - 30 000 грн.

Списання на фінансові результати фінансових доходів розпорядників бюджетних коштів: Д-т 7311 – К-т 5511 - 15 000 грн.

Списання на фінансові результати інших доходів за обмінними операціями: Д-т 7411 – К-т 5511 - 40 000 грн.

Списання на фінансові результати доходів за необмінними операціями: Д-т 7511 – К-т 5511 - 25 000 грн.

Списання на фінансові результати витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм: Д-т 5511 – К-т 801 - 1 500 000 грн.

Списання на фінансові результати собівартості реалізованої продукції (наданих послуг, виконаних робіт) та інших активів: Д-т 5511 – К-т 8211 - 140 000 грн.

Списання на фінансові результати фінансових витрат: Д-т 5511 – К-т 8311 - 15 000 грн.

Списано на фінансові результати інші витрати за обмінними операціями: Д-т 5511 – К-т 8411 - 40 000 грн.

Списання на фінансові результати витрат за необмінними операціями: Д-т 5511 – К-т 8511 - 25 000 грн.

Позитивний фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за загальним фондом неможливий, адже прибуток у таке фінансування не закладається. Від’ємний фінансовий результат за загальним фондом може свідчити про недофінансування установи відповідно до кошторису та або про взяття бюджетних зобов’язань на суму, що перевищує бюджетні асигнування, встановлені кошторисом бюджетної установи.

Фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом, як правило, є позитивним, адже це результат діяльності, що здійснюється бюджетною установою самостійно (надання послуг, виконання робіт, реалізація продукції, виробів тощо), яку доцільно здійснювати лише за умови, що такий результат буде позитивний. Тому від’ємний результат виконання кошторису за спеціальним фондом буває дуже рідко і в більшості

випадків пов'язаний з непередбачуваними обставинами (стихійне лихо, фінансова криза тощо).

У будь-якому разі, незалежно від того яким є результат виконання кошторисів, його слід ретельно проаналізувати, що дасть змогу не лише приймати в майбутньому обґрунтовані управлінські рішення, а й буде додатковим засобом контролю за недопущенням порушень у використанні бюджетних коштів.

Слід зазначити, що згідно з Бюджетним кодексом України усі залишки на рахунках розпорядників бюджетних коштів у кінці року підлягають закриттю, при цьому залишок за коштами загального фонду повертається до бюджету відповідного рівня (державного або місцевих бюджетів) та вказує на неповне використання бюджетних асигнувань, що у майбутньому (новому поточному році) може призвести до того, що сума асигнувань за загальним фондом з державного або місцевих бюджетів буде зменшена на суму таких невикористаних асигнувань у попередньому періоді. Кошти ж спеціального фонду, які були закриті на рахунках у кінці звітного періоду, відкриваються в наступному бюджетному періоді із записом про всі невитрачені в попередньому бюджетному періоді кошти.

Залишок за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду ” на кінець року визначається розрахунковим способом і може бути як кредитовим, так і дебетовим. У кінці року залишок за субрахунком 5511 переводиться на субрахунок 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису” та відображається в пасиві балансу у вигляді додатного чи від’ємного сальдо відповідно.

Фінансовий результат минулих звітних періодів (5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”) на початок звітного періоду може бути відкоригований на результат зміни облікової політики та у разі виправлення помилок минулих звітних періодів.

Останнім кроком в обліку результатів виконання кошторисів є відображення таких результатів у фінансовій та спеціальній звітності бюджетних установ.



## ТЕМА 10. ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1. Закриття рахунків, порядок складання та подання річної звітності бюджетних установ.
2. Склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та її регламентація.

### 10.1. Закриття рахунків, порядок складання та подання річної звітності бюджетних установ

При організації складання та подання зовнішньої звітності бюджетних установ необхідно керуватися законодавчими та нормативними документами, які регламентують методологічні засади формування інформації в даних звітах. До основних з них належить Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-IV, ст. 11 якого визначено, що форми фінансової звітності бюджетних установ та фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (Міністерством фінансів України).

Бюджетні установи та організації складають та подають значно більшу кількість форм звітності, ніж звичайні підприємства. Це пояснюється необхідністю контролю держави за витрачанням бюджетних коштів їх розпорядниками та контролю за збереженням державного майна. Класифікують звітність за різними ознаками: за періодом часу; за ступенем узагальнення інформації; за змістом; за джерелом формування тощо.

**За періодом часу** звітність поділяють на місячну, квартальну та річну. Строки подання форм звітності встановлюються відповідними нормативними документами та інструкціями з їх заповнення.

**За ступенем узагальнення** звітність поділяють на індивідуальну (первинна) та зведену. Індивідуальна (первинна) звітність складається окремою бюджетною установою чи організацією. Зведена звітність утворюється шляхом об’єднання даних індивідуальних звітів.

Згідно зі ст. 12 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” крім власних фінансових звітів зведену фінансову звітність складають та подають міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління. Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.

**За змістом і джерелом формування** звітність бюджетних установ можна поділити на фінансову, бюджетну, податкову, до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування, статистичну, управлінську та адміністративну.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності, надходження та використання грошових коштів бюджетної установи чи організації за звітний період. Її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип покладений у структуру звітних форм, у внутрішній ув’язці та ув’язці показників між формами. Склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”.

Форми бюджетної звітності бюджетних установ встановлюються Міністерством фінансів України за участю Держказначейства України. Основне призначення цієї звітності — отримання інформації для контролю за станом виконання кошторису бюджетних установ.

Загальні засади формування податкової звітності визначені Податковим кодексом України, а її конкретні форми та порядок їх заповнення регулюються Міністерством фінансів України разом з Державною фіскальною службою. Податкова звітність подається звичайно до органів Державної фіскальної служби за місцем реєстрації установи. Кількість форм

звітності залежить від кількості податків і зборів, які визначені Податковим кодексом України. Проте, якщо бюджетна установа не є платником певного податку чи збору, то звітність з них не складає.

Звітність до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування регламентується рядом Законів України. Принципи та загальні правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян в Україні визначено Основами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 14.01.98 № 16/98- ВР. Згідно з Основами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в Україні прийняті Закони України: “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.03 № 1058-IV; “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 23.09.99 № 1105-14 у редакції від 28.12.2014 № 77-VIII; “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.00 № 1533-III.

Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.07.10 № 2464-VI визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати, повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку.

Згідно з цим законом адміністрування єдиного внеску здійснює Державна фіскальна служба України.

Відповідно до прийнятих законів створені Пенсійний фонд, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, до яких перераховується частина єдиного внеску для забезпечення виконання їх функцій та виплат за їх рахунок.

Статистична звітність містить інформацію, яка є необхідною для статистичного вивчення діяльності бюджетних установ чи організацій та побудови макроекономічних показників.

Управлінська звітність (внутрішня) — звітність, що подається внутрішнім користувачам, призначена для внутрішнього управління бюджетною установою. Її форми, кількість та періодичність подання встановлюються установою самостійно і закріплюються у внутрішньому нормативному документі.

Адміністративна (оперативна) звітність подається бюджетними установами на вимогу органів державної влади для виконання ними своїх адміністративних функцій.

Загальні засади формування фінансової звітності та їх форми в державному секторі визначені такими НП(с)БОДС:

- НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” від 28.12.09 № 1541;
- НП(с)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність” від 24.12.10 № 1629;
- НП(с)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами” від 24.12.10 № 1629.

Порядок визнання та оцінки статей звітності визначені окремими НП(С)БОДС.

Перелік форм фінансової звітності бюджетних установ наведено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

**Форми фінансової звітності в державному секторі економіки**

№ з/п	Форми фінансової звітності	Нормативний документ	Склад звітності		
			Річна	Квартальна	Місячна
1	Баланс (Форма № 1-дс)	НП(с)БОДС 101	+	+	+
2	Звіт про фінансові результати (Форма № 2-дс)	НП(с)БОДС 101	+	+	+
3	Звіт про рух грошових коштів (Форма № 3-дс)	НП(с)БОДС 101	+	+	+
4	Звіт про власний капітал	НП(с)БОДС 101	+	+	+

	(Форма № 4-дс)				
5	Консолідований баланс (Форма № 1-кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
6	Консолідований звіт про фінансові результати (Форма № 2-кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
7	Консолідований звіт про рух грошових коштів (Форма № 3- кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
8	Консолідований звіт про власний капітал (Форма № 4- кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
9	Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (Форма № 5-дс)	НП(с)БОДС 103	+		

Елементи фінансової звітності додатково розкриваються у таких формах, затверджених наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів” від 24.01.12 № 44:

- “Звіт про рух необоротних активів” (форма № 5);
- “Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування”(форма № 6);
- “Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей” (форма № 15);
- Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;
- Довідка про матеріальні цінності, які передані на відповідальне зберігання.

**Баланс** (форма № 1-дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року). Пояснювальна записка повинна містити інформацію про назву установи та її місцезнаходження; короткий опис основної діяльності установи; назву органу управління, у віданні якого перебуває установа; середню чисельність працівників.

**Звіт про фінансові результати** (форма № 2-дс) відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду. Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів: I. Фінансовий результат діяльності; II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету; III. Виконання бюджету (кошторису).

**Звіт про рух грошових коштів** (форма № 3-дс) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

**Звіт про власний капітал** (форма № 4-дс) містить інформацію про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. У звіті про власний капітал розкривається також інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника.

**Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”** (Форма № 5-дс) складають суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, які

складають консолідовану фінансову звітність та/або мають територіально відокремлені підрозділи. Інформацію у формі 5-дс наводять за звітними та допоміжними сегментами.

**Звітний сегмент** — сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору. Звітні сегменти поділяють на географічні та сегменти діяльності.

**Географічний сегмент** — це відокремлювана частина діяльності суб'єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших: економічними і геополітичними умовами географічного регіону; особливістю діяльності в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

**Сегмент діяльності** — це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших: видом послуг (робіт); способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт); характером діяльності; цілями діяльності; категорією споживачів послуг (робіт).

За звітними сегментами наводиться інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання, капітальні інвестиції, сума амортизаційних відрахувань. За допоміжними сегментами наводять інформацію лише про бюджетні асигнування, доходи від надання послуг, балансову вартість активів звітних сегментів, капітальні інвестиції.

**Консолідована фінансова звітність** — фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи. Контроль — повноваження суб'єкта державного сектору управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта державного сектору з метою одержання вигід від його діяльності. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору до аналогічних показників фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору. При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню сальдо та операції між суб'єктами державного сектору в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи та нереалізовані втрати в результаті операцій в межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

Більш детально питання складання даної звітності висвітлюються в НП(с)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”.

Терміни подання фінансової звітності за призначенням встановлені Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.00 № 419. **Квартальна фінансова звітність подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше ніж 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна — не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним року.** Розпорядники коштів державного і місцевих бюджетів подають квартальну та річну фінансову звітність за встановленими графіками органам Казначейства за місцем обслуговування.

Бюджетні установи — платники податку на прибуток у визначених законом випадках подають фінансову звітність також органів Державної фіскальної служби у порядку, передбаченому Податковим кодексом України для подання податкової декларації.

## **10.2. Склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та її регламентація**

Бюджетна звітність суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі призначена для контролю за виконанням кошторису установ. Її кількість та форми затверджені наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів” від 24.01.12 № 44.

Ці форми звітності розпорядники бюджетних коштів подають до органу Держказначейства України та установі вищого рівня. Міністерства, інші центральні органи

виконавчої влади зведено квартальну та річну бюджетну звітність подають Держказначейству України та Рахунковій палаті. Перелік форм бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів:

- “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду” (форма № 2д, № 2м);
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги” (форма № 4-1д, № 4-1м);
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” (форма № 4-2д, № 4-2м);
- “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (форма № 4-3д, № 4-3м);
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (форма № 4-4д);
- “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1);
- “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (форма № 7д, № 7м);
- «Звіт про заборгованість за окремими програмами» (форма № 7д.1, № 7м.1);
- Довідка про виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій.

Елементи бюджетної звітності додатково розкриваються у формах:

- Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках;
- Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України;
- Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків;
- Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління розпорядників бюджетних коштів вищого рівня;
- Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;
- Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків;
- Довідка про депозитні операції;
- Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами;
- Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;
- Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
- Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);
- Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів;
- Довідка про використання іноземних грантів;
- Довідка про дебіторську заборгованість за видатками;
- Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними;
- Довідка про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я на 20\_\_ рік між адміністративно-територіальними одиницями.

**Бюджетна звітність** розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів подається розпорядникам вищого рівня з відміткою органів Держказначейства про її відповідність даним обліку про виконання бюджетів.

Органам Держказначейства за місцем обслуговування звітність подається за встановленими ним графіками. **Одночасно з річною бюджетною фінансовою звітністю подається аудиторський звіт з висновком щодо її достовірності**, складений органом державної аудиторської служби.

Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття крім вище перелічених форм фінансової звітності, до форм річного звіту додають “Звіт про виконання кошторису Фонду”.

Головні розпорядники коштів державного або місцевих бюджетів можуть установлювати для підвідомчих установ додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію, не передбачену Порядком складання звітності.

Звітним періодом для складання річної бюджетної звітності є бюджетний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня одного року, якщо не буде визначено інший період. Звітним періодом для установ, які створені протягом звітного року, є період від створення установи до кінця року. Звітним періодом установ, що ліквідуються, є період з початку року до часу ліквідації установи.

Форми бюджетної звітності заповнюються за всіма передбаченими позиціями, графами, рядками. За відсутності даних незаповнені статті прокреслюються або заповнюються нулями. Додаткові статті та показники у форми фінансової звітності вводити забороняється. Не допускається також проставлення додаткових кодів економічної класифікації видатків, які не включені до відповідних форм бюджетної звітності.

Форми бюджетної звітності підписуються керівниками установ та організацій і головними бухгалтерами (керівниками фінансових служб). Без таких підписів звіти вважаються недійсними.

Зведена бюджетна звітність обласних державних адміністрацій до подання Держказначейству України має бути перевірена і завізована відповідним Головним управлінням Держказначейства України (з проставленням підпису, печатки або штампа на кожній сторінці всіх форм фінансового звіту). Зведені фінансові звіти бюджетних установ, що мають підвідомчі установи, до подання головному розпоряднику бюджетних коштів повинні бути перевірені і завізовані відповідними Головними управліннями Держказначейства України (за винятком установ, які мають структурні підрозділи в різних областях).

Зведена бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів повинна дорівнювати аналогічним зведеним звітним даним органів Держказначейства України.

**“Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”** (форма № 2д, № 2м) складається установами, що отримують кошти загального фонду державного або місцевих бюджетів про отримані і використані асигнування згідно з кошторисом та планом асигнувань. Звіт складається за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету. Крім того, складається зведений звіт форми № 2д, № 2м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

**“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги”** (форма № 4-1д, № 4-1м) складається установами, що мають право, відповідно до законодавства України, отримувати плату за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетної установи; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна.

**“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”** (форма № 4-2д, № 4-2м) складається установами, що отримують

гранти та дарунки, благодійні внески, а також кошти на виконання окремих доручень. У цьому звіті відображають також інвестиції, що згідно із законодавством України отримують бюджетні установи, у тому числі на будівництво житла. Ці кошти не мають постійного характеру та плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України або за вже укладеними договорами. За надходженнями у вигляді грантів, дарунків, благодійних внесків та інвестицій зміни до кошторисів уносяться у міру їх надходження відповідно до законодавства України.

**“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”** (форма № 4-Зд, № 4-Зм) складається установами, які за розподілами головних розпорядників бюджетних коштів отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

**“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”** (форма № 4-4д) складається установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету і отримують субвенцію з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та економічної класифікації видатків залежно від їх економічної сутності.

**“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)”** (форма № 4-Зд.1, № 4-Зм.1) складається установами, які отримують кошти міжнародних фінансових організацій для підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України. У форму включаються операції, що здійснюються поза казначейським обслуговуванням.

**“Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”** (форма № 7д, № 7м) складається установами, що отримують кошти державного або місцевих бюджетів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла в установі при виконанні кошторису за поточний та минулі роки. Звіт складається в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і кодів економічної класифікації видатків бюджету та містить інформацію про заборгованість бюджетних установ як за видатками, так і за нарахованими доходами.

**“Звіт про заборгованість за окремими програмами”** (форма № 7д.1, № 7м.1) складається за сумами заборгованості установи за звітний період, що виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі роки за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або окремими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (за придбані та відпущені матеріальні цінності, надані пільгові довготермінові кредити тощо). Ця заборгованість не пов'язана з видатками установи на її утримання.

**Довідка про виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій**, складається головними розпорядниками коштів державного бюджету, що виконують програми спеціального фонду державного бюджету за рахунок позик міжнародних фінансових організацій.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Облік в бюджетних установах: навчальний посібник / За ред. проф. В. С. Лень. – К.: Каравелла, 2017. – 548с.
2. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Лєня В.С. — Чернігів: Десна Поліграф, 2016. — 560 с.

### Допоміжна:

1. Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації Лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851
2. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі
3. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку суб'єктами державного сектору Наказ Міністерства фінансів України від 29 червня 2017 року N 604
4. Рекомендації щодо співставлення статей балансу і субрахунків бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів
5. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, Постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. N 98
6. Питання оплати праці працівників державних органів, Постанова КМУ від 18 січня 2017 р. № 15
7. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, Мінфін Наказ від 21.12.2016 № 1127 "Про затвердження Методичних рекомендацій зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків"
8. Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядок їх складання , Наказ МФУ від 13 вересня 2016 року № 818 "Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання"
9. План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 - 2018 роки, Наказ Міністерства фінансів України 28 листопада 2016 року № 1038
10. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Наказ Міністерства Фінансів України 31.12.2013 №1203
11. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219
12. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі Застосовується з 01.01.2017 року, Наказ Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності", Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції", Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 року № 1541
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", Наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 №1202
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 "Нематеріальні активи", Наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 № 1202
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному



секторі 123 "Запаси", Наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 № 1202

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи", Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання", Наказ Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати", Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568

#### **ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ**

1. <https://buhgalter.com.ua/news/>
2. <https://uteka.ua/ua/budget/archive>
3. <https://www.buh24.com.ua/category/%D0%B1%D1%83%D1%85%D0%B3%D0%B0%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%80%D1%83/oblik-u-byudzhetnih-ustanovah/>
4. <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/analytics/84>
5. <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/february/issue-8/1/article-34500.html>
6. <https://www.budgetnyk.com.ua/article/rubric/1>

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

Найменування статті	Код рядка	Алгоритм розрахунку	Субрахунки бухгалтерського обліку	Примітка
<b>АКТИВ</b>				
<b>I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ</b>			Відображають узагальнену інформацію про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, незавершених капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів і т. п.	
Основні засоби:	<b>1000</b>	Різниця ряд. 1001 і ряд. 1002	<b>10 (крім інвестиційної нерухомості) - 1411 + 11 - 1412</b>	Відображається інформація про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за залишковою вартістю, яка включається в підсумок Балансу
первісна вартість	<b>1001</b>		<b>10 (крім інвестиційної нерухомості) + 11</b>	Відображається інформація про первісну (переоцінену) вартість основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. <b>Увага!</b> У Балансі вартість земельних ділянок, будівель і споруд, які розміщені на землі й утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, обліковується окремо у складі інвестиційної нерухомості (рядки 1010 — 1012)
знос	<b>1002</b>		<b>1411 + 1412</b>	Відображається сума нарахованого зносу (амортизації) на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи
Інвестиційна нерухомість	<b>1010</b>	Різниця рядків 1011 і 1012	<b>1010 - 1414</b>	Відображається інформація про залишкову вартість інвестиційної нерухомості, яка включається до підсумку Балансу
первісна вартість	<b>1011</b>		<b>1010</b>	Відображається інформація про первісну (переоцінену) вартість інвестиційної нерухомості
знос	<b>1012</b>		<b>1414</b>	Відображається сума нарахованого зносу (амортизації) на інвестиційну нерухомість
Нематеріальні активи:	<b>1020</b>	Різниця рядків 1021 і 1022	<b>12 - 1413</b>	Відображається інформація про залишкову вартість нематеріальних активів, яка включається в підсумок Балансу
первісна вартість	<b>1021</b>		<b>12</b>	Відображається інформація про первісну (переоцінену) вартість нематеріальних активів
накопичена амортизація	<b>1022</b>		<b>1413</b>	Відображається сума нарахованого зносу (амортизації) на нематеріальні активи
Незавершені капітальні інвестиції	<b>1030</b>		<b>13</b>	Відображається вартість не завершених на дату Балансу капітальних інвестицій у необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, які збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, тобто до моменту введення в експлуатацію вказаних об'єктів
Довгострокові біологічні активи	<b>1040</b>	Різниця рядків 1041 і 1042	<b>1711 + 1712 - 1415</b>	Оскільки на дату складання Балансу ф. № 1-дс <i>Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»</i> не набуло чинності, дані про

<b>первісна вартість</b>	<b>1041</b>		<b>1711 + 1712</b>	біологічні активи розпорядники бюджетних коштів відображають у складі основних засобів (рядки 1000 — 1002 ф. № 1-дс), наприклад, багаторічні насадження тощо. Тому поки що рядки 1040 — 1042 не заповнюються
<b>знос</b>	<b>1042</b>		<b>1415 у рядку 1002</b>	
<b>Запаси</b>	<b>1050</b>		<b>15 + 1811 + 1812 + 1814 + 1815 + 1816</b>	Загальна вартість залишків запасів за даними бухгалтерського обліку на звітну дату
<b>Виробництво</b>	<b>1060</b>		<b>16</b>	Відображається вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції
<b>Поточні біологічні активи</b>	<b>1090</b>		<b>1713 + 1714</b>	Аналогічно порядку відображення інформації за довгостроковими біологічними активами (ряд. 1040). У Балансі ф. № 1-дс розпорядники бюджетних коштів цей рядок не заповнюють
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	Сума рядків 1000, 1010, 1020, 1030, 1040, 1050, 1060, 1090		Підсумовуються показники рядків розділу I

## **II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ**

<b>Довгострокова дебіторська заборгованість</b>	<b>1100</b>		<b>2011 + 2012 + 2013</b>	Відображається заборгованість, яка буде погашена після завершення звітного року (за орендними операціями, довгостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів, та інша довгострокова заборгованість)
<b>Довгострокові фінансові інвестиції</b>	<b>1110</b>		<b>2511 + 2512 + 2513 + 2514</b>	Відображаються довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери і статутні капітали, отримані довгострокові векселі

### **Поточна дебіторська заборгованість:**

<b>за розрахунками з бюджетом</b>	<b>1120</b>		<b>2110</b>	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками і зборами тощо
<b>за розрахунками за товари, роботи, послуги</b>	<b>1125</b>		<b>2111</b>	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи і послуги
<b>за наданими кредитами</b>	<b>1130</b>		<b>2112</b>	Відображається дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів згідно із законодавством
<b>за виданими авансами</b>	<b>1135</b>		<b>2113 + 2116</b>	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з постачальниками і підрядниками у випадку попередньої оплати за товари, роботи і послуги, видані аванси на господарські потреби і відрядження і т. п.
<b>за розрахунками із соціального страхування</b>	<b>1140</b>		<b>2114</b>	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування, зокрема, за нарахованими сумами допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо
<b>за внутрішніми розрахунками</b>	<b>1145</b>		<b>2711</b>	Відображається дебіторська заборгованість за операціями з внутрішньовідомчої передачі активів

Інша поточна дебіторська заборгованість	1150		2115 + 2117 + + 2118 + 6414	Відображається дебіторська заборгованість за іншими операціями, які не відображені в рядках 1120 — 1145 Балансу ф. № 1-дс, розрахунками з відшкодування завданого
Поточні фінансові інвестиції	1155		2611 + 2612	Відображаються поточні фінансові інвестиції в цінні папери і короткострокові векселі отримані, визнання й оцінка яких проводиться на умовах, визначених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затвердженим наказом Мініфіну від 18.05.2012 р. № 568
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів в:				Відображаються дані про залишки готівки, коштів на рахунках розпорядників бюджетних коштів в органах Казначейства, в установах банків на дату складання Балансу ф. № 1-дс
національній валюті, у тому числі в:	1160	Сума рядків 1161, 1162, 1163		Підсумовується інформація про залишки коштів у національній валюті розпорядників бюджетних коштів
касі	1161		2211 + 2213	Відображається інформація про залишки грошових коштів і грошових документів у національній валюті, що знаходяться в касі розпорядника бюджетних коштів
казначействі	1162		2313 + 2314 + + 2315 + 2215	Відображається інформація про залишки коштів, що знаходяться на реєстраційних та інших рахунках в органі Казначейства, грошові кошти в дорозі, а також кошти, які перебувають у тимчасовому розпорядженні розпорядників бюджетних коштів і з настанням певних умов підлягають поверненню або перерахуванню за
установах банків	1163		2215 + 2311 + + 2312 + 2315	За наявності рахунку в установах банків наводиться інформація про залишок коштів на таких рахунках
іноземній валюті	1165		2212 + 2214 + + 2216 + 2311 (в частині іноземної валюті) + 2315 (в частині іноземної валюті)	За наявності іноземної валюті наводиться інформація про залишок готівкової іноземної валюті і грошових документів в іноземній валюті в касі, коштів в іноземній валюті на рахунках у банку
Кошти бюджетів та інших клієнтів єдиному казначейському рахунку	1170			Звичайні розпорядники бюджетних коштів ці рядки Балансу не заповнюють
рахунках в установах банків, у тому числі:	1175			
у національній валюті	1176			
в іноземній валюті	1177			

<b>Інші фінансові активи</b>	<b>1180</b>		<b>2515 + 2613</b>	Відображаються інші фінансові активи, які не відображені в інших рядках розділу II Балансу
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	Сума рядків 1100, 1110, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1150, 1155, 1160, 1165, 1170, 1175, 1180		Підсумовуються показники рядків розділу II
<b>III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>	<b>1200</b>		<b>2911</b>	Відображаються здійснені у звітному періоді витрати, що підлягають віднесенню на витрати майбутніх періодів (сплачені авансом орендні платежі, передплата на газети і журнали, періодичні та довідкові видання тощо)
<b>БАЛАНС</b>	<b>1300</b>	Сума рядків 1095, 1195, 1200		Сума підсумків розділів I, II і III Активу

#### **ПАСИВ**

#### **I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ**

<b>Внесений капітал</b>	<b>1400</b>		<b>5111</b>	Наводиться інформація про внесений капітал розпорядника бюджетних коштів
<b>Капітал в дооцінках</b>	<b>1410</b>		<b>5311 + 5312</b>	Відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, що проводяться у випадках, передбачених законодавством, який склався на кінець звітного періоду
<b>Фінансовий результат</b>	<b>1420</b>		<b>5511 + 5512</b>	Відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядником бюджетних коштів. Цей рядок складатиметься із сальдо субрахунку 5512 «Накопичений фінансовий результат виконання кошторису» на початок 2017 року плюс підсумкові дані Звіту про фінансові результати ф. № 2-дс розділу I рядка 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період»
<b>Капітал у підприємствах</b>	<b>1430</b>		<b>5211 + 5212 + 5213</b>	Відображається сума капіталу у вигляді внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій і цінних паперів
<b>Резерви</b>	<b>1440</b>			Формуються державними цільовими фондами. Розпорядники бюджетних коштів цей рядок не заповнюють
<b>Цільове фінансування</b>	<b>1450</b>		<b>5411</b>	Відображається залишок коштів цільового фінансування, яке було виділене з бюджету на проведення заходів цільового характеру
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>	Сума рядків 1400, 1410, 1420, 1430, 1440, 1450		Підсумовуються показники рядків розділу I

#### **II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ**

**Довгострокові зобов'язання:**

за цінними паперами	1500		6014	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів за розрахунками з постачальниками, підрядниками й іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, надані послуги і за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями і не є поточними зобов'язаннями
за кредитами	1510		6011 + 6012 + 6013	Відображається довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів перед установами банків за отримані відповідно до законодавства кредити, термін оплати яких настане в наступних періодах, відстрочені довгострокові кредити, отримані в установах банків, інші довгострокові позики, отримані відповідно до законодавства
інші довгострокові зобов'язання	1520		6015 + 6016	Відображаються довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів за орендними операціями стосовно необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, випущені облігації та інші позикові кошти, на які нараховуються відсотки, і т. п.
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530		6111 + 6112 + 6113	Відображається поточна заборгованість розпорядників бюджетних коштів за довгостроковими кредитами банків, іншими довгостроковими позиками, за довгостроковими цінними паперами й іншими довгостроковими зобов'язаннями, які підлягають погашенню впродовж 12 місяців з дати Балансу
<b>Поточні зобов'язання:</b>				
за платежами до бюджету	1540		6311 + 6312	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів за платежами до бюджету
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545		6211	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів перед постачальниками і підрядниками за матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги
за кредитами	1550		6114 + 6115 + 6116 + 6117	Відображається сума заборгованості за короткостроковими кредитами, наданими розпорядникам бюджетних коштів згідно із законодавством
за одержаними авансами	1555		6212 + 6213 + 6214	Відображається сума авансів, отриманих розпорядником бюджетних коштів під постачання матеріальних цінностей або виконання робіт, а також суми попередньої оплати, отримані від покупців і замовників рахунків постачальника за продукцію та виконані роботи
за розрахунками з оплати праці	1560		651	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів перед працівниками за заробітною платою, допомогою по тимчасовій непрацездатності, студентами, аспірантами й учнями за стипендіями та іншими подібними виплатами

за розрахунками із соціального страхування	1565		6313 + 6416	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів за ЄСВ, за видами страхування, передбаченими законодавством, зі сплати штрафних санкцій за виявлені при перевірках порушення порядку використання страхових засобів і т. п.
За внутрішніми розрахунками	1570		6611	Відображається сума зобов'язань розпорядника бюджетних коштів за операціями внутрішньовідомчої передачі активів
Інші поточні зобов'язання	1575		6411 + 6412 + + 6413 + 6414 + + 6415 + 6417	Відображається сума поточних зобов'язань розпорядника бюджетних коштів за цінними паперами, розрахунками з депонентами, за депозитними сумами, розрахунками зі страхування, за спеціальними видами платежів, за операціями, пов'язаними зі здійсненням спільної діяльності й іншими кредиторами
Усього за розділом II	1595	Сума рядків 1500, 1510, 1520, 1530, 1540, 1545, 1550, 1555, 1560, 1565, 1570, 1575		Підсумовуються показники рядків розділу II
III. ЗАБЕЗПЕЧЕ ННЯ	1600		6711 + 6712	Відображаються кошти, які за рішенням суб'єкта держсектору резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700		6911	Відображаються доходи звітного періоду, які підлягають включенню в доходи майбутніх звітних періодів за здачу в оренду основних засобів та інших необоротних активів (наприклад, авансові орендні платежі, передплата на газети і журнали, абонентна плата за послуги зв'язку тощо)
БАЛАНС	1800	Сума рядків 1495, 1595, 1600, 1700		Сума підсумків розділів I — IV Пасиву