

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
ТА ЗВІТНІСТЬ
ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ



ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

За загальною редакцією
Т. І. Єфименко

Київ
ДННУ “Академія фінансового управління”
2014

УДК 657.15:[336.14:352](075.8)(0.034.44)

ББК 65.052я73+65.261.8я73

Б94

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТОВУВАННЯ

Автори:

А. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко, С. І. Харченко, С. С. Гасанов, А. Г. Ловінська

Рецензенти:

- А. А. Мазаракі* – доктор економічних наук, професор, академік НАПН України, заслужений діяч науки і техніки України;
С. В. Свірко – доктор економічних наук, професор;
І. Я. Чугунов – доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України

Рекомендовано до друку

Вченою радою Державної навчально-наукової установи

“Академія фінансового управління”

(Протокол № 7 від 15 липня 2014 р.)

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України

як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів

(лист Міністерства освіти і науки України від 11.02.2014 № 1/11-2264)

Бухгалтерський облік та звітність виконання бюджетів : навч. посіб. / А. В. Гізатуліна, Б94 Н. І. Сушко, С. І. Харченко та ін. ; за заг. ред. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. – 742 с.

ISBN 978-966-2380-81-1

У навчальному посібнику розглядаються питання ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та бюджетної звітності про виконання державного і місцевих бюджетів у контексті законодавчих та нормативно-правових актів.

Для студентів, викладачів вищих навчальних закладів, науковців, фахівців фінансових і бюджетних установ, працівників органів державної влади та місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, які перебувають на казначейському обслуговуванні.

УДК 657.15:[336.14:352](075.8)(0.034.44)

ББК 65.052я73+65.261.8я73

ISBN 978-966-2380-81-1

© Автори, 2014

© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2014



ЗМІСТ

Передмова	9
-----------------	---

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

1.1. Значення, функції та особливості бухгалтерського обліку виконання бюджетів	11
1.2. Предмет, метод та об'єкти бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів	20
1.3. Розвиток системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів	26
1.4. Облікова політика	39
1.5. Система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів у Державній казначейській службі України	45
1.6. Модель бухгалтерського обліку в умовах функціонування єдиного казначейського рахунку	53
1.7. Організаційно-методологічне та інформаційно-технологічне забезпечення казначейського обслуговування бюджетних коштів	64

Розділ 2. ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ТА ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

2.1. Порядок та організація бухгалтерського обліку в системі Державної казначейської служби України	73
2.2. Документообіг як складова організації бухгалтерського обліку в системі Державної казначейської служби України	79

2.3. Первинні документи та облікові реєстри бухгалтерського обліку	83
2.4. План рахунків бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів.	90
2.5. Призначення та побудова рахунків	101
2.6. Відкриття (закриття) аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів у системі Казначейства України	108
2.7. Інвентаризація рахунків, активів і зобов'язань та результатів виконання бюджетів	114

Розділ 3. ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ З ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

3.1. Облік операцій за плановими показниками державного бюджету	124
3.2. Реєстрація та облік зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету	136
3.3. Бухгалтерський облік операцій за доходами державного бюджету	143
3.4. Бухгалтерський облік операцій за видатками та з надання кредитів із державного бюджету	159
3.5. Облік операцій із повернення до державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, зокрема залучених державою або під державні гарантії	171
3.6. Відображення операцій з річного закриття рахунків щодо виконання державного бюджету	176

Розділ 4. ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

4.1. Облік операцій за плановими показниками місцевих бюджетів	184
4.2. Реєстрація та облік бюджетних зобов'язань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів місцевого бюджету	194
4.3. Бухгалтерський облік операцій із виконання бюджетів за доходами місцевого бюджету	197
4.4. Бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів за видатками та надання кредитів із місцевого бюджету	211
4.5. Облік операцій із повернення бюджетних кредитів до місцевого бюджету	221
4.6. Облік операцій з фінансування місцевих бюджетів	224
4.7. Відображення операцій з річного закриття рахунків про виконання місцевих бюджетів	232

Розділ 5. ФІНАНСОВА ТА БЮДЖЕТНА ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

- 5.1. Основні засади складання звітності про виконання бюджетів 238
- 5.2. Організація роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя 247
- 5.3. Організація роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання державного бюджету 265
- 5.4. Організація роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання місцевих бюджетів 280

Розділ 6. РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

- 6.1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі . . . 302
- 6.2. Міжнародні тенденції в проведенні реформ у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі 324
- 6.3. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі України 377
- 6.4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі 384
- 6.5. Уніфікований план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі 399
- 6.6. Уніфікована організаційна та інформаційна облікова система 407

Терміни та категорії 418

Список використаних джерел 443

ДОДАТКИ

- Додаток 1. Щоденний оборотно-сальдовий баланс 458
- Додаток 2. Оборотно-сальдова відомість за аналітичними рахунками 460
- Додаток 3. Сальдова відомість за аналітичними рахунками 460
- Додаток 4. Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України 461
- Додаток 5. Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України 464
- Додаток 6. Звіт про рух грошових коштів 466
- Додаток 7. Звіт про виконання Зведеного бюджету України 470
- Додаток 8. Звіт про виконання Державного бюджету України 477
- Додаток 9. Звіт про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя 486
- Додаток 10. Звіт про бюджетну заборгованість 493

Додаток 11 . Інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України	495
Додаток 12. Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України	496
Додаток 13. Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу	497
Додаток 14. Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії	499
Додаток 15. Звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань	500
Додаток 16. Інформація про надані державні гарантії	501
Додаток 17. Інформація про надані місцеві гарантії.	502
Додаток 18. Інформація про здійснені операції з управління державним боргом ...	503
Додаток 19. Інформація про стан місцевих боргів	504
Додаток 20. Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів	506
Додаток 21. Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України.	507
Додаток 22. Звіт про повернення кредитів до Державного бюджету України та розподіл надання кредитів з Державного бюджету України	508
Додаток 23. Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями	509
Додаток 24. Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на здійснення правосуддя в розрізі місцевих та апеляційних судів. .	510
Додаток 25. Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання з державного бюджету і коштів, що передаються до державного бюджету) та інших показників міжбюджетних відносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами.	511
Додаток 26. Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (додаткових дотацій та субвенцій) з Державного бюджету України місцевим бюджетам	512
Додаток 27. Інформація про виконання обсягів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах та нормативи її щорічних відрахувань	513
Додаток 28. Інформація щодо кредитів (позик), що залучаються державою до спеціального фонду Державного бюджету України від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів)	514
Додаток 29. Звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку	515
Додаток 30. Порядок заповнення форми №1дб “Звіту про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України”	516
Додаток 31. Звіт про виконання державного бюджету	518
Додаток 32. Звіт про бюджетну заборгованість	532

Додаток 33. Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету	534
Додаток 34. Структура сальдового балансу рахунків	535
Додаток 35. Рекомендації щодо звірки окремих показників Сальдового балансу рахунків із показниками інших форм бюджетної звітності про виконання державного бюджету	558
Додаток 36. Розшифровка операцій, відображених на рахунках 1511 та 1512	559
Додаток 37. Розшифровка операцій, відображених на рахунках 1513 та 1514	560
Додаток 38. Довідка про перераховані відкриті асигнування державного бюджету Головним транзитним управлінням Державної казначейської служби України на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів	561
Додаток 39. Довідка про кількість рахунків, відкритих розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів	562
Додаток 40. Довідка про суми урегулювання заборгованості за бюджетними позичками, наданими державним та іншим сільськогосподарським підприємствам усіх форм власності і господарювання, відповідно до Закону України від 18.01.2001 № 2237-III та розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2002 № 186-р	563
Додаток 41. Довідка щодо заборгованості перед державним бюджетом за фінансовою допомогою, наданою за рахунок коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України на умовах повернення відповідно до постанов Кабінету Міністрів України від 11.09.1997 № 1003, від 26.02.1998 № 220 та від 10.12.1998 № 1953	565
Додаток 42. Звіт про фінансовий стан (баланс)	566
Додаток 43. Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів	569
Додаток 44. Звіт про рух грошових коштів	572
Додаток 45. Звіт про виконання місцевих бюджетів	576
Додаток 46. Звіт про виконання місцевих бюджетів	582
Додаток 47. Звіт про бюджетну заборгованість	595
Додаток 48. Інформація про стан місцевих боргів	597
Додаток 49. Інформація про надані місцеві гарантії	599
Додаток 50. Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів	600
Додаток 51. Інформація про виконання захищених видатків місцевих бюджетів ...	601
Додаток 52. Звіт про використання коштів з резервного фонду	608
Додаток 53. Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій та субвенцій, отриманих з державного бюджету	609
Додаток 54. Порядок заповнення та звірки показників форми № 1мб “Звіт про фінансовий стан (баланс)”	610
Додаток 55. Розшифровка інформації відображеної на рахунках групи 123 “Інші рахунки за коштами місцевих бюджетів в банках”	612
Додаток 56. Розшифровка операцій відображених на рахунках групи 152 “Кредити, надані з місцевого бюджету”	613

Додаток 57. Розшифровка операцій відображених на рахунках групи 153 “Кредити, що надавались під гарантійні зобов’язання”	614
Додаток 58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”	615
Додаток 59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 “Консолідована фінансова звітність”	635
Додаток 60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 “Фінансова звітність за сегментами”	650
Додаток 61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”	659
Додаток 62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби”	662
Додаток 63. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 “Нематеріальні активи”	670
Додаток 64. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси”	677
Додаток 65. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи”	682
Додаток 66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”	687
Додаток 67. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 “Оренда”	689
Додаток 68. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 “Зменшення корисності активів”	695
Додаток 69. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”	701
Додаток 70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 “Інвестиційна нерухомість”	704
Додаток 71. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 “Вплив змін валютних курсів”	709
Додаток 72. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 “Будівельні контракти”	713
Додаток 73. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 “Виплати працівникам”	718
Додаток 74. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 “Фінансові інвестиції”	720
Додаток 75. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 “Фінансові інструменти”	724
Додаток 76. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”	732
Додаток 77. Анкета про виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень	737



ПЕРЕДМОВА

Процес розвитку та модернізації системи бухгалтерського обліку в Україні є всебічним і охоплює різні сфери діяльності. Активізація євроінтеграційних процесів, розвиток міжнародного співробітництва, залучення іноземних інвестицій у національну економіку зумовили необхідність отримання додаткової інформації про фінансовий стан держави і визначили передумови реформування системи бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

Бюджетний облік як складова бухгалтерського обліку та елемент інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетного процесу за період з набуття незалежності нашою державою до сьогодні зазнав істотних змін. Насамперед це стосується обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Перегляд системи обліку виконання бюджетів здійснювався як у методологічній, так і в організаційно-структурній площині. Зокрема, у 1996 р. функції касового виконання державного бюджету були передані новоутвореним органам Казначейства, у 2001 р. введено в дію якісно новий план рахунків виконання державного та місцевих бюджетів, а з 2003 р. почався перехід до казначейського обслуговування місцевих бюджетів. Із запровадженням такого обслуговування функції ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання місцевих бюджетів були передані від фінансових органів та органів місцевого самоврядування до органів Казначейства.

Проведена значна методологічна робота не є сталим кінцевим результатом. Діяльність з удосконалення вітчизняної системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів триває відповідно до програмних рішень уряду. Черговим кроком у цьому напрямі стане запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблених з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Впровадження нових та еволюція чинних норм законодавства зумовлює перехід обліку виконання бюджетів на новий якісний рівень і значно розширює коло споживачів інформації щодо обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Метою навчального посібника є ознайомлення широкого кола науковців, викладачів, студентів та фахівців фінансово-економічної сфери з чинною системою бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів, а також новаціями, які відбуваються у цій царині. На конкретних прикладах розкриті повноваження Казначейства України щодо дотримання бюджетного законодавства при здійсненні контролю за веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат бюджетів, складанням фінансової та бюджетної звітності.

У навчальному посібнику на основі законодавчих та нормативно-правових актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів в Україні, а також процедур казначейського обслуговування бюджетних коштів станом на 31 грудня 2013 р. у логічній послідовності викладено методику організації ведення обліку об'єктів бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Представлено підходи до узагальнення інформації в межах системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів – складання бюджетної та фінансової звітності. Розглянуто міжнародний досвід проведення реформ у сфері бухгалтерського обліку державного сектору та досвід України. Описано підходи та напрями реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, а також охарактеризовано національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі та план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, які будуть запроваджені з 2015 р.

Навчальний посібник дає можливість опанувати курс з вивчення бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів.



ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

1.1. ЗНАЧЕННЯ, ФУНКЦІЇ ТА ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

Невід’ємною складовою господарської діяльності суспільства протягом тривалого історичного розвитку є бухгалтерський облік, раціональна організація якого – передумова ефективного управління майновими і фінансовими ресурсами суб’єктів господарювання. Для прийняття ефективних управлінських рішень щодо господарської діяльності суб’єкта обліку важливе значення має формування сукупності інформаційних показників, які характеризують діяльність суб’єкта обліку. Удосконалення та розмаїття господарської діяльності сприяли розвитку бухгалтерського обліку, розширенню його функцій і завдань.

Сферою бухгалтерського обліку є середовище, сукупність умов (користувачів), в яких ведеться бухгалтерський облік, а саме:

- принципи (політика) обліку;
- ведення облікових реєстрів, які охоплюють записи фактів господарського життя у хронологічному, синтетичному та аналітичному порядку;
- оцінка складових активів і пасивів, визначення фінансового результату;
- періодичне встановлення стану активів і зобов’язань шляхом проведення їх інвентаризації;
- складання звітності;
- накопичення та упорядкування звітних даних, а також іншої документації, передбаченої законодавством;
- надання для аудиторської перевірки та оприлюднення фінансової звітності (у випадках, передбачених законодавством).

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, **метою** ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб’єктів господарювання.

Призначення бухгалтерського обліку полягає у впорядкуванні вхідних даних про факти господарського життя і формуванні облікової інформації відповідно до потреб управління і визначається інформаційними запитами користувачів облікової інформації. Бухгалтерський облік надає найбільшу частку економічної інформації для управлінців, фінансистів, економістів, юристів, власників, інвесторів, банкірів та інших учасників ділових відносин.

За умов ринкових відносин бухгалтерський облік набуває нових форм та диференціюється за сферою діяльності. **За сферою діяльності** бухгалтерський облік в Україні поділяється на виробничо-господарський, *бюджетний* і *банківський*. Ці види обліку істотно відрізняються один від одного за об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення.

Перелік планів рахунків бухгалтерського обліку, які застосовуються в Україні, наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Плани рахунків бухгалтерського обліку, що застосовуються в Україні

Назва	Ким і коли затверджений	Сфера застосування	Дата введення в дію
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291	Підприємства, організації та інші юридичні особи (крім банків і бюджетних установ), а також виділені на окремий баланс філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб	У 2000 р. з дати, визначеної розпорядчим документом керівника підприємства (організації)
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611	Установи та організації, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів	6 серпня 2013 р.
План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів	Наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119	Органи Державного казначейства України	1 січня 2001 р.
План рахунків бухгалтерського обліку банків України	Постанова Правління Національного банку України від 17.06.2004 № 280	Банки України	1 січня 2005 р.

Як зазначалося, одним із видів бухгалтерського обліку є бюджетний облік, який має важливе значення у процесі виконання державного і місцевих бюджетів. Він є однією зі складових єдиного економічного обліку в нашій країні.

Бюджетний облік застосовують для відображення процесу виконання бюджету, зокрема для обліку доходів і видатків, кредитування та фінансування бюджету, руху фінансових ресурсів держави (бюджетних коштів); фондів, резервів і розрахунків, які створюються і виникають у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і виконання кошторисів бюджетних установ. Тобто бюджет-

ний облік охоплює операції, пов'язані з процесом складання, затвердження, виконання бюджету в Україні, що дає повну картину виконання бюджетів усіх рівнів.

Бюджетний облік є інформаційною системою управління, яка постійно пристосовується до зростаючих потреб бюджетного процесу. Бюджетний процес відбувається у складному та різноманітному середовищі, у зв'язку з чим до бюджетного обліку постійно висуваються нові вимоги.

Бюджетний облік як один із видів бухгалтерського обліку є науково обґрунтованою системою нагляду, відображення, групування й узагальнення та контролю за кількісними та якісними показниками виконання бюджету.

Облік дає інформацію для прийняття управлінських рішень. Більшість важливих рішень, незалежно від їх суті, базуються на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною базисною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків наявних альтернатив. За допомогою обліку також розкриваються економічні наслідки раніше прийнятих рішень, які можуть помітно вплинути на перебіг бюджетного процесу. Цей вплив може мати вирішальне значення, тому наслідки прийнятих рішень мають бути вчасно доведені до відповідальних осіб, аби останні завжди володіли інформацією щодо проблем, які існують та виникають у процесі виконання бюджету.

Отже, облік дає змогу здійснювати зворотний зв'язок: звітність про виконання бюджету містить відомості про економічні наслідки раніше прийнятих управлінських рішень.

Крім того, бюджетний облік необхідний кожному учаснику бюджетного процесу як запобіжний засіб контролю, оскільки надає інформацію щодо кількості фінансових ресурсів і зобов'язань бюджету.

Суть і функції бюджетного обліку визначаються відповідно до ролі Державного бюджету України в соціальному та економічному розвитку держави та інших потреб країни.

На всіх етапах розвитку суспільства бюджетний облік спрямований на забезпечення своєчасного і повного надходження доходів до бюджету, здійснення видатків на виконання заходів, передбачених бюджетом, цільового спрямування й ефективного використання бюджетних коштів у галузях господарства.

Значення бюджетного обліку зростає в умовах становлення і розвитку в Україні ринкових відносин. Головним завданням бюджетного обліку в цей період є забезпечення чіткої організації бухгалтерського обліку при використанні бюджетних коштів, державної дисципліни у всіх органах управління, які виконують бюджет, жорсткого режиму економії при здійсненні витрат бюджету.

З огляду на це значну роль відіграють облік і контроль щодо забезпечення бюджетними ресурсами і раціонального, економного їх використання.

Суть бюджетного обліку найбільше виявляється в його функціях, до яких належать:

– спостереження, відображення та узагальнення процесу виконання бюджету;

- управління бюджетним процесом;
- бюджетний контроль;
- забезпечення збереження фінансових ресурсів та власності держави.

Усі ці функції взаємопов'язані й доповнюють одна одну.

Функція спостереження, відображення та узагальнення процесу виконання бюджету полягає в тому, що з допомогою бюджетного обліку здійснюється спостереження за планомірним створенням і використанням фінансових ресурсів держави. Завдяки цій функції забезпечується безперервне спостереження за процесом виконання бюджету. Усі фінансові операції, які відбуваються в ході виконання бюджету, відображаються в первинних бухгалтерських документах, облікових реєстрах або інших носіях облікової інформації та узагальнюються у відомостях, бухгалтерському балансі й звітності.

Таким чином, за допомогою бюджетного обліку забезпечується спостереження за кількісними і якісними показниками процесу виконання бюджету, їх відображення та узагальнення.

Функція управління бюджетним процесом полягає в тому, що для забезпечення виконання бюджету необхідно мати інформацію про надходження і витрати, передбачені бюджетом, наявність фінансових ресурсів, розрахунки, фонди, резерви тощо.

Інформація про доходи і витрати бюджету дає змогу визначити відхилення від плану і за допомогою цього керівними органами прийняти необхідні рішення щодо виконання бюджету. Надання інформації про виконання бюджету забезпечується системою бюджетного обліку.

Отже, з допомогою функції бюджетного обліку як знаряддя управління облік активно впливає на процес виконання бюджету. Водночас бюджетний облік є засобом бюджетного планування. Бюджетне планування здійснюється на основі макропоказників економічного і соціального розвитку держави. Крім цього, для бюджетного планування необхідні облікові дані, які характеризують ступінь виконання бюджету за минулі роки, а також показники очікуваного виконання бюджету поточного року. Таку інформацію забезпечує бюджетний облік.

Наведені функції забезпечують і кількісний, і якісний облік виконання бюджетів усіх рівнів, який дає можливість виявити відхилення від затверджених у бюджеті асигнувань і внести відповідні зміни до бюджету або кошторису; тобто через виконання згаданих функцій органи державної влади забезпечують управління бюджетами всіх рівнів відповідно до своїх повноважень.

Функція бюджетного контролю дає змогу отримати інформацію про доходи, витрати, кредитування та фінансування бюджету, рух грошових засобів і матеріальних цінностей.

Бюджетний контроль — це сукупність заходів, які проводять органи державної влади, пов'язані з перевіркою законності, доцільності й ефективності утворення, розподілу і використання фінансових ресурсів держави та органів місцевого самоврядування.

Головними завданнями бюджетного контролю є:

- дотримання процедури складання, розгляду і затвердження бюджету, а також його виконання;
- дотримання бюджетного і податкового законодавств;
- контроль за правильністю формування дохідної частини бюджету;
- перевірка ефективності й цільового використання бюджетних коштів і коштів державних цільових фондів;
- контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку і звітності;
- виявлення резервів збільшення дохідної бази бюджету держави;
- контроль за реалізацією механізму міжбюджетних відносин.

Об'єктами бюджетного контролю є грошові, розподільчі процеси під час формування і використання грошових фондів держави та місцевих органів самоврядування. Формально об'єктом бюджетного контролю є конкретні облікові показники.

Залежно від суб'єкта (хто здійснює) бюджетний контроль поділяють на:

- державний бюджетний контроль, який здійснюють органи державної влади;
- відомчий контроль, котрий проводять контрольно-ревізійні управління міністерств і відомств;
- внутрішньогосподарський контроль, що здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій і установ;
- незалежний контроль, який проводять спеціалізовані аудиторські фірми і служби.

Бюджетний контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний і наступний.

Попередній бюджетний контроль здійснюється під час складання, розгляду і затвердження бюджетів різних рівнів, кошторисів бюджетних установ, розрахунків для одержання бюджетних трансфертів, розроблення і прийняття бюджетного і податкового законодавств. Він носить попереджувальний характер.

Поточний бюджетний контроль проводиться в ході виконання бюджету, кошторисів бюджетних установ протягом бюджетного року. Поточний бюджетний контроль здійснюється на основі первинних документів оперативного, бюджетного обліку і звітності.

Наступний контроль проводиться після закінчення бюджетного року або певного звітного періоду. Під час цього контролю на основі звітних бухгалтерських документів виявляють причини відхилень даних від планових, повноту і своєчасність надходження передбачених бюджетом коштів, цільове їх використання тощо. Наступний бюджетний контроль тісно пов'язаний із попереднім.

Основне завдання бюджетного контролю – досягти цільового, раціонального і ефективного використання бюджетних коштів.

Функція забезпечення збереження засобів бюджету полягає в дотриманні державної фінансової дисципліни, режиму економії у витрачанні бюджетних

коштів. Для збереження засобів бюджету велике значення має правильна організація бюджетного обліку.

За сферою діяльності бюджетний облік в Україні поділяється на бухгалтерський облік виконання бюджетів та бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ. Схему поділу бюджетного обліку за сферою діяльності унаочнено на рис. 1.1.

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ ведуть розпорядники бюджетних коштів, а бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів – органи Державної казначейської служби України (далі – органи Казначейства України).

Бухгалтерський облік усіх операцій щодо виконання Державного бюджету України здійснюють органи Казначейства України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України. Цей облік має відображати всі активи та зобов'язання держави.

Органи Казначейства України ведуть бухгалтерський облік операцій з касового виконання державного і місцевих бюджетів за доходами в розрізі видів надходжень, а за видатками – у розрізі напрямів і економічної суті видатків та розпорядників коштів бюджетів.

Надходження та витрати бюджету обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємозарахування цих показників. Вони мають відображатися на рахунках у хронологічному порядку відповідно до встановленої законодавством процедури. Бухгалтерські записи підтверджуються документально.

Згідно зі ст. 56 Бюджетного кодексу України, бюджетні установи повинні вести бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

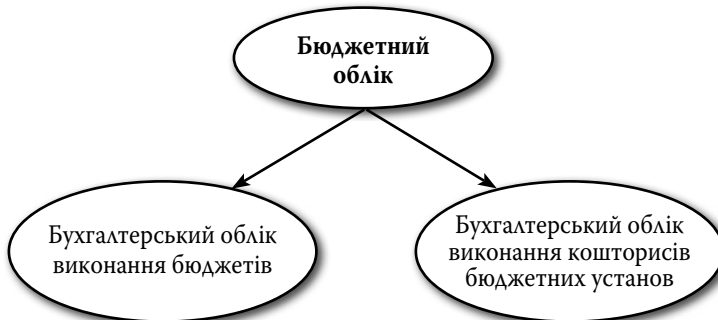


Рис. 1.1. Поділ бюджетного обліку за сферою діяльності

Запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено з 2015 р.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, відповідно до законодавства здійснюють постійний контроль за правильністю та своєчасністю надходження до державного та місцевих бюджетів податків і зборів (обов'язкових платежів), інших доходів, а також ведуть облік таких платежів у розрізі платників з метою забезпечення повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів.

Залежно від *природи облікової інформації* облік виконання бюджетів поділяють на три взаємопов'язані види: оперативний, статистичний, бухгалтерський. Кожний із них має свою специфіку, коло явищ, які вивчаються, завдань і методів спостереження. Вони доповнюють один одного і складають єдину систему обліку в Україні.

Оперативний облік використовується для реєстрації, спостереження і контролю за окремими явищами бюджетного процесу з метою повсякденного управління ним. Дані оперативного обліку збираються на певну дату телефоном, телеграфом, телефаксом або відсилаються засобами електронного зв'язку у вигляді термінових повідомлень керівництву і державним органам, якщо це передбачено законодавством України. Така інформація необхідна для відповідних оперативних висновків та розроблення конкретних рекомендацій для зняття негативних явищ і виявлення додаткових резервів бюджету з подальшим їх використанням.

Статистичний облік вивчає й узагальнює масові явища та їх закономірності в бюджетному процесі. Він тісно пов'язаний з іншими видами обліку, використовує дані оперативного і бухгалтерського обліку, має особливі прийоми збору даних (листування, анкети, опитування) і способи їх обробки (групування, зведення, вирахування різних показників: середніх, індексів, коефіцієнтів). Дані статистичного обліку використовуються для економічного аналізу і прогнозування на поточний і перспективний періоди.

Бухгалтерський облік являє собою упорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення у грошовому виразі інформації про активи і зобов'язання бюджетів та їх рух шляхом суцільної, безперервної і документальної реєстрації всіх бюджетних операцій.

Особливості бухгалтерського обліку відрізняють його від інших видів обліку. Бухгалтерський облік є документально обґрунтованим обліком; безперервний (з дня в день) у часі і суцільний за охопленням; застосовує особливі, тільки йому властиві елементи обробки даних (бухгалтерські рахунки, подвійний запис, баланс тощо).

Бухгалтерський облік дає інформацію, яка допомагає приймати рішення. Більшість важливих рішень, незалежно від їх суті, базується на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною базисною інформацією, розкриває економічні наслідки раніше прийнятих рішень. Навіть якщо рішення

нешодавно прийняте і тільки починає втілюватися в життя, воно вже може помітно вплинути на перебіг бюджетного процесу. Цей вплив може мати вирішальний характер, тому наслідки прийнятих рішень повинні бути вчасно доведені до зацікавлених осіб, аби вони завжди мали інформацію про проблеми, які виникають. Отже, облік дає змогу здійснювати зворотний зв'язок (звіти про виконання бюджету, які періодично складаються для зацікавлених осіб, містять відомості про економічні наслідки раніше прийнятих рішень). Бухгалтерський облік відображає виконання бюджетів через облік активів і пасивів бюджетів, доходів, видатків, зобов'язань, розрахунків і результатів виконання бюджетів.

Відповідно до ст. 6 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється в Україні з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання й гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Ведення органами Казначейства України бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів базується на законодавчих і нормативно-правових актах, які регулюють бюджетні відносини і питання ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в Україні.

Істотність бухгалтерського обліку виконання бюджетів найповніше проявляється в його функціях (рис. 1.2).

- *Інформаційна функція* полягає у тому, що всі операції з виконання державного і місцевих бюджетів відображаються у відповідних бухгалтерських документах на рахунках бухгалтерського обліку. Облік ведеться за кодами бюджетної класифікації доходів, видатків (програмної (функціональної), відомчої, економічної), кредитування, фінансування бюджетів і боргу.



Рис. 1.2. Функції бухгалтерського обліку виконання бюджетів

- *Управлінська функція* полягає у забезпеченні суб'єктів управління різних рівнів інформацією, необхідною для планування, регулювання, оцінки. Це дає змогу виявити відхилення від затверджених у бюджеті показників і внести, у разі необхідності, відповідні зміни до бюджету. Тобто через виконання наведених функцій органи влади забезпечують управління бюджетами усіх рівнів відповідно до своїх повноважень.
- *Функція контролю* пов'язана з суцільним контролем, що здійснюється при зарахуванні доходів до бюджетів за їх видами та проведенні видатків бюджетів за відповідними відомствами, установами й організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджету, тобто за цільовим спрямуванням коштів згідно з розписом, кошторисом у межах наявних коштів на відповідну мету і зареєстрованих зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.
- *Функція фінансового аналізу* полягає у здійсненні на підставі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів бюджетів, результатів виконання бюджетів із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання. Дані бухгалтерського обліку та звітності є головним джерелом інформації для економічного аналізу виконання бюджетів, яке забезпечує документальне обґрунтування аналітичних висновків. Використовуючи дані обліку та звітності, фінансовий аналіз водночас висуває вимоги щодо їх удосконалення та розвитку, сприяє раціональній організації облікової роботи з метою отримання повноцінної достовірної економічної інформації.

Система бухгалтерського обліку в бюджетній сфері має певні особливості. Якщо основною метою підприємницької діяльності суб'єктів господарювання є отримання прибутку, то фінансова діяльність держави спрямована на справедливий розподіл національного багатства, надання державних послуг. Підсумовуючи, можна зробити такі висновки:

- сума отримуваних бюджетними установами доходів важлива лише тією мірою, якою вона є джерелом покриття видатків;
- видатки здійснюються у загальнодержавних інтересах і не оцінюються здебільшого з точки зору фінансової рентабельності.

Результати виконання бюджетів відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до вимог:

- Закону України про Державний бюджет України на відповідний бюджетний рік – за державним бюджетом;
- рішення ради про місцевий бюджет – за місцевими бюджетами.

Бухгалтерському обліку виконання бюджетів також властива певна складність, що пояснюється великою кількістю учасників бюджетного процесу, різноманітністю операцій і зв'язків. Він охоплює макроекономічні процеси, які відбуваються у суспільстві, забезпечуючи реалізацію принципу єдності каси і бухгалтерського обліку, консолідації бюджетних коштів на єдиному казначейському рахунку.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів в органах Казначейства України містить облік операцій на рахунках бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та інших клієнтів. Взаємозв'язок обліку всіх бюджетних коштів реалізується через застосування єдиної бюджетної класифікації та аналітичних рахунків обліку бюджетних коштів.

У Казначействі України система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів побудована таким чином, щоб детально описати операції з бюджетними коштами в аналітичному обліку та узагальнити їх у синтетичному обліку.

При цьому бухгалтерський облік повинен відповідати загальним вимогам до його організації:

- облік має бути документований на паперових або електронних носіях;
- проведені операції відображаються в обліку у певній послідовності на підставі документів;
- здійснені операції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку;
- облік повинен бути суцільним за охопленням операцій і безперервним у часі.

Таким чином, бюджетний облік є інформаційною базою для ефективного управління процесом виконання державного та місцевих бюджетів, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і цільовому використанню бюджетних коштів. Це, у свою чергу, забезпечує виконання бюджетом його основної функції – раціонального розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту та дотримання необхідних пропорцій у розвитку суспільства.

Значення бюджетного обліку набуває особливої актуальності в періоди посилення інфляційних процесів в економіці держави, зростання бюджетного дефіциту.

1.2. ПРЕДМЕТ, МЕТОД ТА ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

- Значення бухгалтерського обліку виконання бюджетів полягає в тому, що він є:
- інструментом, який дає змогу здійснювати управління процесом виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і цільового використання бюджетних коштів;
 - базою для бюджетного планування. Дані про виконання бюджету за поточний рік і попередні періоди становлять інформаційну основу для складання проекту бюджету на плановий рік. Їх достовірність визначає якість бюджету як основного фінансового плану держави.

Метою ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про фінансовий стан, результати виконання та рух грошових коштів бюджетів.

Бюджетний облік дає можливість отримувати повну і достовірну інформацію про виконання бюджету. Фіксуючи на рахунках інформацію про надходження і

витрати державного та місцевих бюджетів, які формуються в процесі касового виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ, бюджетний облік забезпечує повну картину виконання бюджетів усіх рівнів.

Основне завдання бухгалтерського обліку виконання бюджетів – повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання державного та місцевих бюджетів. Облік і звітність є ключовими елементами управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному і глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить насамперед від повноти і достовірності вихідної інформації, яка формується в обліковій системі. Прийняті рішення будуть дієвими й ефективними лише за умови їх своєчасності, що потребує оперативності виконання завдань в отриманні облікової інформації. Доцільно мати щоденну повну інформацію про виконання бюджету.

Предметом бюджетного обліку є порядок відображення в ньому руху бюджетних коштів в процесі виконання бюджету, який віддзеркалює один із аспектів розширеного відтворення, а саме розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту. Розподільчі відносини, що здійснюються через бюджет, є одним із найяскравіших етапів суспільного відтворення. Тією чи іншою мірою вони стосуються всіх членів суспільства. Тому всебічний, повний і детальний облік таких відносин має надзвичайно велике значення.

Процес виконання бюджету пов'язаний із мобілізацією доходів і здійсненням видатків. Предмет бухгалтерського обліку утворюється з окремих складових, тобто об'єктів.

Об'єктами бюджетного обліку є:

- активи і пасиви бюджету;
- надходження і витрати бюджету;
- планові показники, відповідно до яких виконується бюджет;
- зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- інші операції з виконання бюджету.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка наука, має свій метод, котрий є інструментом вирішення головного завдання науки – пізнання об'єктивних законів з метою застосування їх у практичній діяльності.

Для розкриття сутності бухгалтерського обліку широко використовують **загальнонаукові методи**: діалектичний, історичний та системний, метод індукції і дедукції.

Діалектичний метод дає змогу вивчати облік у сукупності процесів, що видозмінюються та є взаємозалежними; історичний метод розглядає облік як продукт історичного становлення і розвитку потреб людини та суспільства; системний – визначає облік як внутрішньоструктурний і організований об'єкт. У процесі відображення бюджетної діяльності економічного суб'єкта використовують методи індукції (від часткового до загального, від окремих фактів до узагальнення) та дедукції (від загального до часткового, від загальних суджень до окремих або інших висновків). У практиці бухгалтерського обліку більше використовується метод

індукції, оскільки господарські операції спочатку розкривають зміст мікропроцесів і лише потім відбуваються їх групування й узагальнення у звітності. Методи індукції і дедукції тісно пов'язані з методичними прийомами – синтезом та аналізом, які безпосередньо виявляються в синтетичному й аналітичному обліках.

Теоретичною основою бухгалтерського обліку є економічна теорія з її політичною економією, мікро- та макроекономікою, історією економічної думки. Бюджетні факти (явища та процеси) вивчаються у бухгалтерському обліку за економічними законами і категоріями.

Поряд із загальнонауковими методами та теоретичною основою бухгалтерський облік є самостійною економічною прикладною наукою і має специфічні методи (прийоми), обумовлені сутністю предмета, технологією обліку, завданнями та вимогами.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет. Бухгалтерський облік досліджують за допомогою таких методів:

- хронологічного і систематичного спостереження;
- вимірювання бюджетних засобів і процесів;
- реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації;
- узагальнення інформації з метою складання звітності.

Ці методи дають змогу формувати бухгалтерську інформацію для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Методу спостереження відповідають прийоми документування та інвентаризації; вимірювання здійснюють шляхом оцінки; реєстрація та класифікація (поточне групування) проводяться на рахунках за допомогою подвійного запису; узагальнення інформації з метою складання звітності відбувається у бухгалтерському балансі та фінансовій звітності.

Ланку сукупності спеціальних прийомів, взятую окремо, називають елементом методу бухгалтерського обліку. До елементів методу бухгалтерського обліку належать:

- наскрізне документування первинної інформації про предмет обліку;
- періодичне проведення інвентаризацій;
- виявлення вартісної сутності економічних явищ, що змінюють стан фінансових ресурсів;
- використання бухгалтерських рахунків – специфічного інструментарію систематизації первинних відомостей, наявних у документах;
- застосування подвійного запису на бухгалтерських рахунках;
- подання інформаційної моделі стану фінансових ресурсів у вигляді балансу;
- узагальнення інформації у звітності.

Облікові дані про виконання бюджетів формуються за допомогою таких інструментів – елементів методу, як документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс, бухгалтерська звітність (табл. 1.2).

Такі інструменти забезпечують технологію облікового процесу – трансформацію даних про окремі бюджетні операції у всебічну інформацію для управління.

Таблиця 1.2

Характеристика інструментів (елементів) методу бухгалтерського обліку виконання державного бюджету в органах Казначейства України

№ з/п	Елемент	Характеристика елементів методу
1	Документування	Письмове свідоцтво про здійснену бюджетну операцію, яка надає юридичну силу даним бухгалтерського обліку виконання бюджету. Кожна бюджетна операція, яка підлягає відображенню в бухгалтерському обліку, повинна бути оформлена документами. В них дається повне описання здійснених операцій та їх грошова оцінка. Правильність відомостей, які проводяться в документах, підтверджується підписами осіб, відповідальних за здійснені операції. Всі записи в регістрах бухгалтерського обліку здійснюються на підставі документів, які пройшли перевірку правильності й об'єктивності їх оформлення, а також законності здійснених операцій
2	Інвентаризація	Уточнення фактичної наявності грошових коштів, розрахунків і фінансових зобов'язань шляхом зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку на певну дату. Внаслідок інвентаризації виявляється відповідність фактичних даних показникам обліку. Тому за її допомогою контролюється збереження грошових коштів, перевіряється повнота і достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності
3	Рахунки бухгалтерського обліку	Спосіб групування і поточного відображення бюджетних операцій за якісними, однорідними ознаками, які обумовлені прийомом подвійного запису
4	Подвійний запис	Спосіб взаємопов'язаного відображення бюджетних операцій на рахунках бухгалтерського обліку, коли кожна операція записується за дебетом одного рахунку і кредитом другого рахунку на однакову суму
6	Бухгалтерська звітність	Сукупність показників обліку у формі таблиць, які характеризують рух фінансових ресурсів, зобов'язань і фінансовий стан бюджету за звітний період
7	Оцінка	Спосіб грошового виразу руху коштів, зобов'язань і бюджетних операцій для отримання узагальнених даних за поточний і звітний періоди по бюджету в цілому

У процесі виконання бюджету здійснюється велика кількість операцій. Для їх відображення необхідно організувати спостереження за рухом кожного виду активів і зобов'язань. У бухгалтерському обліку таке спостереження проводиться за допомогою документації.

Документація – це спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку за кожною господарською операцією. Зміст проведеної операції фіксується в конкретному документі, який надає бухгалтерським даним доказову юридичну силу.

Усі бюджетні засоби обліковуються за видами, розміщенням, використанням і джерелами створення. Для відображення руху засобів необхідна система рахунків і подвійний запис, баланс доходів і видатків при цьому відповідним чином оцінюється і перевіряється.

Бухгалтерський облік виконання бюджетів з часів створення органів Казначейства України розвивався досить швидко, випереджаючи теорію. Він базувався на об'єктивних закономірностях розвитку бюджетного процесу, узагальненні досвіду та суспільної практики.

У розвинутих західних країнах вже кілька десятиріч існує поділ бухгалтерського обліку у державному секторі. Однак в Україні поділу бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів залежно від облікових функцій не було. Відповідно, у 2000 р. бухгалтерський облік виконання бюджетів поділено на теорію бухгалтерського обліку, фінансовий і управлінський облік.

Теорія бухгалтерського обліку виконання бюджетів – це теоретичні, методологічні і практичні основи організації системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік виконання бюджетів забезпечує відображення всіх змін, які відбуваються у бюджетному процесі та платіжній системі України і стосується органів Казначейства, має достатню оперативність і значну деталізацію інформації. Забезпечити такий рівень функціонування системи бухгалтерського обліку неможливо без чіткої теоретичної та методологічної основи.

Фінансовий облік виконання бюджетів – це система збору звітної інформації, яка забезпечує бухгалтерське оформлення і реєстрацію здійснених операцій, а також складання фінансової звітності. Фінансовий облік є правонаступником традиційного бухгалтерського обліку, застосовує його предмет і метод. Зберігаючи повну обґрунтованість і достовірність даних, фінансовий облік призначений здебільшого для складання звітності, спрямованої для зовнішніх користувачів.

Управлінський облік виконання бюджетів – це система збору облікової інформації, яка використовується лише керівниками різних рівнів органу, що здійснює обслуговування бюджетів, тобто Казначейства. Управлінський облік являє собою внутрішньосистемний облік Казначейства і за своєю суттю є конфіденційним, оскільки ведеться з метою забезпечення керівництва органів Казначейства оперативною, фінансовою та нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю за їх цільовим спрямуванням.

Існує два підходи до організації управлінського обліку: паралельний та інтегрований.

Паралельний підхід передбачає наявність двох автономних систем обліку, які характеризуються:

- а) різноманітною спрямованістю (орієнтацією) обліку;
- б) різними принципами відображення доходів і видатків підприємства і можливими суттєвими відмінностями в результатах;
- в) спеціалізацією облікових працівників.

Інтегрований підхід характеризується відображенням операцій на основі одних і тих же документів (подій) в єдиній базі даних бухгалтерського обліку. Різнити між фінансовим і управлінським обліком полягає в глибині його деталіза-

ції, різному групуванні статей, періодичності вибірки із бази даних інформації, формах подання інформації. Перевагою такого підходу є:

- уникнення дублювання облікових операцій;
- відсутність необхідності координації дій різних облікових підрозділів;
- зв'язок управлінського і фінансового обліку через баланс.

На сучасному етапі в Україні відбувається становлення системи управлінського обліку виконання бюджетів.

Враховуючи те, що одним із відомих шляхів вирішення проблеми побудови системи управлінського обліку і звітності є створення єдиної інформаційно-аналітичної системи, його використання стало можливим за умови запровадження автоматизованої системи ведення бухгалтерського обліку і казначейських операцій. В автоматизованій системі бухгалтерського обліку основні його процеси автоматизовані, і дані, згруповані відповідно до аналітичних параметрів балансових рахунків плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, вносяться до системи лише один раз в момент здійснення операції. Сформована таким чином база даних бухгалтерського обліку дає можливість надавати користувачам досить детальну управлінську звітність.

Отже, бухгалтерський облік виконання бюджетів є інформаційною базою для ефективного управління бюджетним процесом, що уможливує здійснення контролю за дотриманням фінансової дисципліни учасниками бюджетного процесу та цільовим використанням бюджетних коштів. Це, у свою чергу, дає змогу виконати основну функцію бюджету – раціональний розподіл і перерозподіл валового внутрішнього продукту та дотримання необхідних пропорцій у розвитку суспільства.

У бюджетному плануванні бухгалтерський облік виконання бюджетів також відіграє важливу роль. Дані про виконання бюджету за поточний рік і попередні періоди є базою для складання проекту бюджету на плановий рік. Від їх достовірності значною мірою залежить якість бюджету як основного фінансового плану держави.

Значення бухгалтерського обліку виконання бюджетів особливої актуальності набуває в періоди кризових явищ в економіці країни, розвитку інфляційних процесів та зростання бюджетного дефіциту. За таких умов повна та достовірна інформація про виконання бюджету становить основу для прийняття важливих і ефективних управлінських рішень, спрямованих на подолання кризових явищ.

Бюджетний процес є складним і динамічним, постійно змінюється і удосконалюється, що висуває нові й нові вимоги до бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік виконання бюджетів як інформаційна база його виконання повинен постійно пристосовуватись до зростаючих потреб бюджетного процесу. Система бухгалтерського обліку виконання бюджетів має бути зорієнтована на модель ринкової економіки і відповідати міжнародним стандартам.

1.3. РОЗВИТОК СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

Облікові операції, в тому числі з обліку виконання бюджету, є трудомісткими і потребують значних витрат часу та особливої ретельності від працівників, які їх здійснюють. Облік лише тоді може виконувати певні завдання, коли ведеться на високому якісному рівні. Вимоги, які висувуються до бюджетного обліку, потребують його постійного вдосконалення.

Система бухгалтерського обліку виконання бюджетів склалася не відразу. У своєму розвитку бухгалтерський облік пройшов тривалий шлях, котрий можна поділити на кілька етапів.

I етап – період створення та становлення єдиної системи бухгалтерського обліку (1917–1938 рр.).

II етап – удосконалення системи обліку (1939–1955 рр.).

III етап – період централізації і механізації обліку (1956 р. – початок 1970-х років).

IV етап – автоматизація обліку (з початку 1970-х років – квітень 1995 р.).

V етап – період створення системи бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (квітень 1995 р. – 2005 р.).

VI етап – модернізація системи бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, перехід на нові стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (з 2006 р. до теперішнього часу).

I етап. 1917–1938 рр. – період створення та становлення єдиної системи бухгалтерського обліку. З перших днів радянської влади почалося налагодження обліку виконання державного бюджету. Проведення роботи з обліку і звітності державного бюджету було покладено на Центральне бюджетно-розрахункове управління Народного комісаріату фінансів.

Фінансова робота на місцях здійснювалася через фінансові відділи губернських виконавчих комітетів Рад робітників, селян і червоноармійських депутатів.

Облік вели за подвійною системою і складали баланс за відповідними рахунками. Причому облік операцій як за державним, так і за місцевими бюджетами вели на одному балансі в одних книгах.

Бухгалтерські книги поділялися на головні, основні та спеціальні. До головних книг, що були реєстрами синтетичного обліку, належали: загальний журнал, книга каси, Головна книга, денна оборотна відомість з відомістю про стан рахунків, загальна книга комори і книга розмінного капіталу; до основних – журнали з операцій, які велися за кожним рахунком; до спеціальних – книги, призначені для аналітичного обліку, в яких відкривались окремі рахунки. Облік відкритих кредитів за кошторисами загальнодержавних видатків і спеціальних коштів вівся за простою системою в окремих книгах. Недоліком була досить складна техніка обліку. Наявність великої кількості облікових реєстрів робила облік громіздким і в багатьох випадках дублюючим. Форми реєстрів були недосконалими.

Реформа касового устрою виконання державного бюджету 1927–1928 рр. ліквідувала прибутково-видаткові каси Наркомфіну СРСР. Були внесені зміни до плану рахунків бухгалтерського обліку. Загальна кількість рахунків зменшена з 52 до 13. Касове виконання та аналітичний облік доходів союзного бюджету переданий установам Держбанку, з 1935 р. – також і видатків бюджету. З 1938 р. Наркомфін СРСР почав відкривати кредити наркоматам та відомствам із союзного бюджету.

Основою обліку доходів і видатків була бюджетна класифікація, яка відображала структуру бюджету і мала важливе значення для правильної організації його обліку і контролю.

У цілому системі бухгалтерського обліку виконання бюджету цього періоду властиві недоліки: відсутність єдиних правил обліку та єдиного плану рахунків, складність ведення обліку.

II етап. 1939–1955 рр. – удосконалення чинної системи обліку. Виконання Державного бюджету СРСР здійснювалося через Наркомфін СРСР, у подальшому – через Міністерство фінансів СРСР. Головним органом, на який покладено касове виконання державного бюджету, була система Державного банку. Для зарахування надходжень державного бюджету у Державному банку відкривалися рахунки за кодами бюджетної класифікації. Бухгалтерський облік виконання державного бюджету здійснювало Міністерство фінансів СРСР.

З 1 січня 1939 р. запроваджено Єдиний план рахунків для всіх фінансових органів. Для плану рахунків з обліку виконання бюджетів було розроблено децимальний (десятковий) спосіб шифрування рахунків з двозначним числом. За цим способом всі рахунки поділені на 10 розділів, яким присвоєні номери від 0 до 9 (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**План рахунків з обліку виконання бюджетів (на рівні розділу)
станом на 1 січня 1939 р.**

Шифр розділу	Назва розділів
0	Грошові кошти
1	Відкриті кредити
2	Видатки
3	Позички видані
4	Розрахунки
5	Доходи
6	Позички отримані
7	Бюджетне фінансування
8	Фонди і резерви
9	Результати Позабалансові рахунки

Кожен розділ поділявся не більш ніж на 10 рахунків, які теж мали нумерацію від 0 до 9. Кожен рахунок позначений двозначним числом, першим знаком – розділ плану рахунків, обидва знаки – номер рахунку. Наприклад, шифр 01 означає: 0 – розділ “Грошові кошти”; 01 – рахунок “Кошти держбюджету в спецбанках”.

Бухгалтерський облік виконання державного бюджету здійснювався в книгах:

- “Журнал операцій” – ф. № 1;
- “Контрольна книга” – ф. № 2;
- “Книга грошових коштів” – ф. № 7;
- “Книга доходів бюджету” – ф. № 3;
- “Книга кредитів по держбюджету” – ф. № 4;
- “Книга видатків держбюджету” – ф. № 6;
- “Книга позичок, фондів і резервів” – ф. № 8.

У 1952 р. Міністерство фінансів СРСР видало окремі інструкції з обліку виконання союзного бюджету і республіканських бюджетів союзних республік. Зміни в нормативній базі здебільшого стосувалися кількості бухгалтерських книг, плану рахунків, обліку взаємних розрахунків.

До книг *синтетичного обліку* належали:

- 1) “Реєстраційний журнал операцій” – ф. № 1-ф;
- 2) “Головна книга” – ф. № 2-ф.

До книг *аналітичного обліку* входили:

- 1) “Книга поточних рахунків” – ф. № 3-ф;
- 2) “Книга доходів” – ф. № 4-ф;
- 3) “Книга кредитів і поточних рахунків розпорядників коштів” – ф. № 5-ф;
- 4) “Книга видатків бюджету” – ф. № 6-ф;
- 5) “Книга обліку коштів, переданих і отриманих з інших бюджетів” – ф. № 7-ф;
- 6) “Книга взаємних розрахунків” – ф. № 8-ф;
- 7) “Книга позичок, фондів і резервів” – ф. № 9-ф;
- 8) “Книга повернень доходів бюджету” – ф. № 10-ф;
- 9) “Книга обліку відрахувань від державних податків і доходів” – ф. № 11-ф.

Щоденно на підставі бухгалтерських проведення, складених і поданих у документах або на окремому аркуші, всі операції в тій послідовності, в якій вони були проведені, записувалися до реєстраційного журналу операцій, а потім – до Головної книги.

Незважаючи на позитивні зміни, що відбулися у нормативній базі цього періоду, технічно облік операцій з виконання державного бюджету залишився громіздким. Так, застосовувалися дві книги синтетичного обліку (ф. № 1-ф та ф. № 2-ф). Для аналітичного обліку доходів використовували також дві книги (ф. № 3-ф та ф. № 10-ф). Ведення автономного аналітичного обліку доходів, які надійшли до бюджету, та повернень доходів бюджету ускладнювало звірку із відповідними даними “Головної книги” та прийняттям управлінських рішень. Для аналітичного обліку видатків бюджету також використовувалося кілька книг, що ускладню-

вало процес контролю за прозорістю виконання бюджету та здійснення контрольних функцій обліку.

III етап. 1956 р. – початок 1970-х років – період централізації і механізації обліку. Бухгалтерський облік виконання державного бюджету здійснювали відповідно до характеру своєї діяльності фінансові органи, установи Держбанку, Будбанку, бюджетні установи, сільські, селищні та міські Ради депутатів трудящих.

Роль бухгалтерського обліку виконання державного бюджету постійно зростала. Відповідно до рішень Ради Міністрів СРСР визначались основні шляхи удосконалення обліку та підвищення його контрольних функцій. З початку 1960-х років подальший розвиток обліку окреслювався двома шляхами – здійсненням централізації обліку і механізацією обліково-обчислювальних робіт.

Централізація обліку означала його зосередження в централізованих бухгалтеріях, які створювалися при виконкомів Рад депутатів трудящих. Завдяки централізації обліку підсилювався контроль за дотриманням кошторисно-фінансової дисципліни, цільовим використанням коштів.

Механізація покращувала і здешевлювала облік, і найголовніше, сприяла посиленню його контрольних функцій, отриманню оперативних даних і детальнішої інформації. Це особливо важливо для поточного оперативного керівництва і контролю за станом виконання бюджету, перебігом виконання кошторисів, дотриманням фінансової дисципліни. Механізація давала змогу повніше використовувати облік для економічних розрахунків і підвищувати науковий рівень планування. За допомогою обчислювальних машин складалися зведення державного бюджету. Засоби механізації широко застосовувались установами Держбанку. Всі операції, пов'язані з касовим виконанням державного бюджету, обліковувалися на обчислювальних машинах. Більшість контор Держбанку мали машинообчислювальні станції, які забезпечували щоденний облік доходів і видатків бюджету.

На установи Державного банку СРСР та Будбанку СРСР було покладено функцію касового виконання державного бюджету, а також виконання частини завдань щодо обліку виконання Державного бюджету СРСР, а саме: облік доходів, які зараховуються до державного бюджету, і видатків, що оплачені банком за рахунок коштів відповідного бюджету (установи Будбанку СРСР вели облік капітальних вкладень усіх галузей народного господарства).

Бухгалтерський облік виконання союзного бюджету здійснювався Відділом виконання Державного бюджету СРСР Бюджетного управління Міністерства фінансів СРСР. Виконання державного бюджету обліковувалося методом подвійного запису відповідно до Єдиного плану рахунків для всіх бюджетів. План рахунків відповідно до наказу Міністерства фінансів СРСР від 19.12.1967 № 397 складався із дев'яти розділів за кількістю балансових рахунків першого порядку (головних рахунків). Кожному рахунку був присвоєний шифр від № 01 до 09 (табл. 1.4).

Кожен рахунок першого порядку містив групу однорідних рахунків другого порядку (субрахунків), які мали тризначний шифр з послідовною нумерацією всередині розділу.

Таблиця 1.4

Шифр рахунків Плану рахунків (з 1967 р.)

№ розділу	Назва	Шифр рахунку
1	Грошові кошти	01
2	Видатки	02
3	Позички видані	03
4	Доходи	04
5	Позички отримані	05
6	Розрахунки	06
7	Кошти передані та отримані	07
8	Фонди і кошти цільового призначення	08
9	Результати	09

Для обліку виконання бюджету у фінансових органах застосовувалася форма бухгалтерського обліку “Журнал-Головна”, а обліковими регістрами були бухгалтерські книги.

У той час діяли дві бюджетні класифікації. Одна – для союзного бюджету і республіканських бюджетів союзних республік, друга – для бюджетів автономних республік і місцевих бюджетів.

Основним недоліком бухгалтерського обліку виконання бюджетів цього періоду була відсутність автоматизації облікових процесів з виконання бюджетів. Це суттєво впливало на своєчасність формування інформації, що є основою для прийняття управлінських рішень щодо використання коштів бюджету та покриття тимчасових касових розривів.

IV етап. Початок 1970-х років – квітень 1995 р. – це період автоматизації обліку. Початок впровадження автоматизованого способу ведення бухгалтерського обліку з виконання державного бюджету пов’язано зі створенням автоматизованої системи фінансових розрахунків (АСФР), яка почала впроваджуватися у Міністерстві фінансів СРСР з початку 1970-х років. Серед завдань АСФР провідне місце відводилося обліку виконання бюджету, складання та зведення звітності. Було автоматизовано надання відкритих кредитів, здійснення взаємних розрахунків, складання та зведення статистичної звітності про виконання бюджету.

Бухгалтерський облік операцій виконання державного бюджету здійснювався за Єдиним планом рахунків обліку виконання Державного бюджету СРСР. Синтетичний облік вівся в книзі “Журнал-Головна” (ф. № 1-ф). Записи операцій в книзі “Журнал-Головна” здійснювалися на підставі меморіального ордера і доданих до нього документів. Після запису операцій у книзі “Журнал-Головна” проводилися записи у відповідні регістри аналітичного обліку.

Аналітичний облік операцій з виконання державного бюджету вівся у таких регістрах бухгалтерського обліку:

- 1) картка обліку грошових коштів бюджету (ф. № 2-мех);
- 2) картка обліку взаємних розрахунків з бюджетом (ф. № 4-мех);
- 3) картка обліку асигнувань відкритих кредитів (ф. № 6-мех);
- 4) картка обліку резервного фонду (ф. № 7-мех).

Зауважимо, що на початковому етапі розвитку АСФР реалізація згаданих завдань здійснювалася не повною мірою, що пов'язано з типом технічних засобів, які використовувались, і технологією обробки на них облікової інформації. Як основні технічні засоби обробки інформації великі ЕОМ типу ЕС ЕОМ більше пристосовані до вирішення технічних, а не економічних завдань. Здебільшого їх експлуатація здійснювалась у пакетному режимі. Це стримувало розвиток АСФР, оскільки така технологія недостатньо повно реалізувала переваги автоматизованого засобу ведення обліку – практично не підвищувалась його якість і не прискорювалась обробка облікової інформації, часто не було безпосереднього контакту облікового працівника з ЕОМ, проводилося паралельне виконання завдань. Крім того, впровадження АСФР фактично зупинилося на середньому і низових рівнях фінансової системи, оскільки великі ЕОМ не могли використовуватись як через їх об'ємність, так і через високу вартість.

Починається новий етап в автоматизації обліку – впровадження персональних комп'ютерів, які найповніше відповідали умовам праці фінансових органів. Під час роботи в діалоговому режимі чітко визначається відповідальність облікових працівників. З'являється можливість подальшого удосконалення бюджетного обліку – практично після кожної операції є можливість виведення залишків за рахунками обліку, кожний день можна складати бухгалтерський баланс, усувається необхідність ведення бухгалтерських книг та інших документів, уся інформація зберігається у пам'яті ЕОМ.

Остаточне вирішення завдань удосконалення бюджетного обліку і звітності у частині забезпечення своєчасного отримання облікової інформації та складання звітності пов'язано зі створенням інформаційно-обчислювальної мережі (ІОМ). Головною проблемою є забезпечення своєчасності передачі інформації. Водночас традиційні засоби (поштовий, телеграфний) затримують цей процес, потребують перетворення інформації. Прискорення обробки інформації на ЕОМ здебільшого не має сенсу, якщо відбувається істотна затримка її передачі. Навіть найоптимальніші ЕОМ не в змозі відшкодувати такі затрати часу. Ключовим завданням розвитку автоматизованого обліку і насамперед звітності є створення каналів зв'язку між ЕОМ різних рівнів управління. Взаємоув'язка їх на всіх рівнях фінансової системи в єдину ІОМ дає змогу прискорити обробку облікової інформації і складання звітності не тільки в окремих фінансових органах, але й загалом у державі.

Автоматизація ведення бухгалтерського обліку має певні переваги. По-перше, значно скорочує витрати часу на облікові операції, що сприяє підвищенню про-

дуктивності праці. По-друге, у зв'язку з автоматизацією облікових операцій у працівників вивільняється час на проведення контрольної й аналітичної роботи, спрямованої на раціональне використання бюджетних асигнувань. По-третє, підвищується якість обліку, оскільки із використанням обчислювальної техніки зменшується ймовірність помилок порівняно з ручною обробкою інформації. Автоматизація обліку має сприяти повному, своєчасному і достовірному відображенню процесу виконання бюджетів.

V етап. *Квітень 1995 р. – 2005 р.* Цей період характеризується реформуванням політики бухгалтерського обліку виконання державного бюджету, одним із чинників якого було створення і становлення Казначейства України.

Казначейство України є системою органів державної виконавчої влади, діяльність якого керується Міністром фінансів України. Воно складається з центрального апарату та його територіальних органів – головних управлінь Казначейства України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі з управліннями (відділеннями) у районах, містах і районах у містах.

На органи Казначейства України була покладена функція ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів.

У 1996 р. на базі Плану рахунків, прийнятого “Інструкцією з бухгалтерського обліку виконання республіканських бюджетів автономних республік і місцевих бюджетів у фінансових органах”, затвердженої наказом Міністерства фінансів СРСР від 16.05.1975 № 49, був створений робочий План рахунків бухгалтерського обліку касового виконання Державного бюджету в органах Державного казначейства, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України.

Структура зазначеного Плану рахунків складалася із рахунків та субрахунків (табл. 1.5).

Кожен із рахунків поділявся на субрахунки, яких налічувалося лише 17. Операції в бухгалтерському обліку реєструвалися за допомогою субрахунків.

Таблиця 1.5

**План рахунків бухгалтерського обліку (на рівні рахунків)
станом на 1 січня 1997 р.**

№ з/п	Номер	Назва
1	01	Грошові кошти
2	02	Видатки
3	03	Доходи, що розподіляються
4	04	Доходи
5	05	Позички видані та одержані
6	06	Розрахунки
7	07	Кошти передані та одержані
8	09	Результати

Що стосується місцевих бюджетів, то в системі бухгалтерського обліку на той час змін не відбулося. План рахунків забезпечував відображення територіальними органами Державного казначейства операцій з виконання державного бюджету. Водночас на центральному рівні для обліку операцій з виконання державного бюджету використовувався План рахунків, прийнятий ще у 1978 р.

Синтетичний та аналітичний облік операцій з виконання бюджетів цього періоду вівся у таких бухгалтерських регістрах:

- Книга “Журнал–Головна” (ф. № 1-ф);
- Книга поточних рахунків розпорядників кредитів і касових видатків (ф. № 3-ф);
- Книга розрахунків з іншими бюджетами (ф. № 4-ф);
- Книга доходів (ф. № 5-ф).

Останнім числом кожного місяця в облікових реєстрах відображалися касові видатки бюджетних установ на підставі звітів головних розпорядників кредитів. Записи операцій проводилися в книзі “Журнал-головна” та книзі аналітичного обліку на підставі меморіальних ордерів та доданих до них документів.

У книзі “Журнал-Головна” об’єднано хронологічний та систематичний записи за рахунками другого порядку. По закінченні місяця для контролю за правильністю бухгалтерських записів за рахунками синтетичного та аналітичного обліку складалися оборотні відомості у кожній групі аналітичних рахунків, об’єднаних відповідним синтетичним рахунком. Підсумок оборотів за дебетом і кредитом та залишки, відображені в оборотних відомостях за аналітичними рахунками, звірялися з підсумками оборотів і залишками синтетичних рахунків книги “Журнал-Головна”. Підставою для складання бухгалтерського балансу були суми залишків, виведені у книзі “Журнал-Головна”, картках аналітичного обліку та оборотних відомостях.

По закінченні звітнього року та перед складанням підсумкового балансу в книгах (відомостях та картках) бухгалтерського обліку підраховувалися підсумки оборотів за кожним синтетичним і аналітичним рахунком та виводилися залишки за цими рахунками. У новому бюджетному році у бухгалтерських регістрах за синтетичними та аналітичними рахунками записуються суми залишків на початок року у повній відповідності з підсумковим балансом та записами в облікових регістрах за минулий рік.

З переходом України до ринкових відносин з’явилися нові реалії, які не могли не вплинути як на бюджетний процес, бюджетну політику, так і на бухгалтерський облік зокрема, потребуючи його змін та перебудови. Наприклад, відповідно до потреб інтеграції економіки України у світову спільноту і досягнення співмірності основних параметрів її розвитку з показниками розвитку інших країн було розроблено та затверджено нову структуру бюджетної класифікації. Але для того, щоб така класифікація справді стала дієвим інструментом фінансового аналізу, потрібно було суттєво переглянути та уточнити методологію бухгалтерського обліку і звітності.

Необхідність негайного створення нової системи бухгалтерського обліку і звітності зумовлювалася ситуацією, що склалася відповідно до планів бухгалтерських рахунків з виконання державного та місцевих бюджетів.

До 1 січня 1998 р. в Україні використовувалися плани бухгалтерських рахунків за операціями з виконання державного та місцевих бюджетів, прийняті ще за часів Радянського Союзу (Інструкція з бухгалтерського обліку виконання республіканських бюджетів союзних республік у Міністерствах фінансів союзних республік, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 01.03.1978 № 18; Інструкція з бухгалтерського обліку виконання республіканських бюджетів автономних республік і місцевих бюджетів у фінансових органах, затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 16.05.1975 № 49), структура яких не відображала притаманні бюджетному процесу нові операції та фінансові інструменти. Оформлення та обслуговування боргових зобов'язань, взаємозалік, бартер, випуск цінних паперів важко узгоджувалися з цими планами.

У 1997 р. Головним управлінням Державного казначейства України було розроблено та затверджено План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів і Структуру кодів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Це був єдиний план рахунків бухгалтерського обліку з виконання державного і місцевих бюджетів, тобто до складу плану рахунків входили рахунки, призначені для відображення у бухгалтерському обліку операцій як з виконання державного, так і місцевих бюджетів. Цей План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів був запроваджений з 1 січня 1998 р. і діяв до 1 січня 2001 р.

Слід зазначити, що чинна на той час бухгалтерська модель казначейського обслуговування бюджету передбачала функціонування органів Казначейства як клієнта банківської системи, на ім'я якого фізично та юридично було відкрито рахунки в установах уповноважених банків. У свою чергу, органи Казначейства обслуговують клієнтів – розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Це передбачало ведення внутрішнього обліку в органах казначейства за реєстраційними рахунками розпорядників коштів після отримання банківської виписки.

Зазначений план рахунків було побудовано відповідно до чинних на той час вимог казначейського виконання державного бюджету. Він складався із семи класів рахунків, наведених у табл. 1.6.

Кожен клас рахунків поділявся на рахунки другого та третього порядків. Одночасно із планом рахунків Державним казначейством було розроблено та запроваджено Структуру кодів плану рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Цим документом було регламентовано повну структуру кодів рахунків усіх класів. Структура кодів рахунків різних класів відрізнялася за кількістю знаків.

Чим більше чинників задіяно для вивчення та відображення тієї чи іншої операції, тим більшою мірою деталізується кожний клас рахунків. Повний код рахунку міг містити від 15 знаків, наприклад за ресурсами бюджету (табл. 1.7), до 28 знаків – за доходами та видатками (табл. 1.8, 1.9).

Таблиця 1.6

План рахунків (на рівні класів) станом на 1 січня 1998 р.

Номер класів рахунків	Назва класу рахунків
1	Ресурси бюджету
2	Розрахунки за борговими зобов'язаннями
3	Кошти в розрахунках
4	Результат (дефіцит/надлишок)
5	Доходи
6	Видатки
7	Допоміжні рахунки

Таблиця 1.7

Структура аналітичного рахунку I класу

Символ	1	X	X	XX	XX	X	X	XXXXXX
Номер частини коду рахунку	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Клас рахунку (1 знак)							
2	Код рахунку II порядку (1 знак)							
3	Код рахунку II порядку (2 знаки)							
4	Деталізація рахунку III порядку (2 знаки)							
5	Установа банку (2 знаки)							
6	Вид бюджету (1 знак)							
7	Тип операції (1 знак)							
8	Код території (6 знаків)							

Таблиця 1.8

Структура аналітичного рахунку V класу

Символ	5	X	X	XXXXXXX	XXX	X	X	X	X	X	X	XXXXXX
Номер частини коду рахунку	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Клас рахунку (1 знак)											
2	Код рахунку II порядку (1 знак)											
3	Код рахунку III порядку (1 знак)											
4	Код бюджетної класифікації (економічна структура) (7 знаків)											
5	Код бюджетної класифікації (відомча структура) (3 знаки)											
6	Вид бюджету (1 знак)											
7	Тип операції (1 знак)											
8	Вид валюти (1 знак)											
9	Вид іноземної валюти (1 знак)											
10	Орган, який збирає податки (1 знак)											
11	Номер установи, яка збирає податки на відповідній території (1 знак)											
12	Код території (6 знаків)											

Таблиця 1.9

Структура аналітичного рахунку VI класу

Символ	6	X	X	XXX	XXXXXX	XXX	XXX	X	X	X	X	XXXXXX
Номер частини коду рахунку	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Клас рахунку (1 знак)											
2	Клас рахунку II порядку (1 знак)											
3	Клас рахунку III порядку (1знак)											
4	Код бюджетної класифікації (економічна структура) (3 знаки)											
5	Код бюджетної класифікації (функціональна структура) (6 знаків)											
6	Код бюджетної класифікації (відомча структура) (3 знаки)											
7	Код установи (3 знаки)											
8	Код бюджету (1 знак)											
9	Тип операції (1 знак)											
10	Вид валюти (1 знак)											
11	Вид іноземної валюти (1 знак)											
12	Код території (6 знаків)											

Наведена у таблицях структура аналітичних рахунків була досить прозорою за змістом, але трудомісткою в частині формування. З огляду на те, що шифри кодів наявної бюджетної класифікації за кількістю знаків були більші, ніж відводилася кількість знаків у структурі аналітичних рахунків, необхідно було створювати перехідні таблиці. Такі таблиці за тогочасної інформаційної системи не можна було використовувати.

Зазначена система передбачала забезпечення можливості автоматизації бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів. Оскільки коди рахунків були багатозначними, для повної автоматизації бухгалтерського обліку при складанні бухгалтерських проведення органи Державного казначейства застосовували неповні коди рахунків. Числові значення кодів складали від двох до шести знаків. Крапкою розділяли послідовну частину повного коду відповідно до структури кодів плану рахунків, а після крапки наводили числовий знак, що відповідав типу операції (наприклад, 1 – грошові операції; 2 – взаємозалік; 3 – векселі).

Методологія відображення в обліку операцій з виконання бюджетів здійснювалася у ручному режимі з використанням незначних програмних модулів з обліку операцій на підставі попередньо оброблених первинних документів, отриманих із установ банків.

Основним синтетичним регістром цього періоду є книга “Журнал-Головна” (ф. № 1-ф). Аналітичний облік виконання державного бюджету вівся у таких регістрах:

- 1) відомість обліку доходів державного бюджету (ф. № 3);
- 2) відомість розмежувань доходів між бюджетами;

- 3) картка обліку асигнувань та касових видатків;
- 4) оборотна відомість.

Одним із недоліків охарактеризованої системи бухгалтерського обліку виконання державного бюджету є те, що вона так і не була автоматизована повною мірою. Існувала напівручна система обробки даних про виконання бюджету та реєстрація операцій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Напівручний спосіб облікового процесу затримував формування звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень у режимі реального часу. Однак позитивним у системі бухгалтерського обліку цього періоду було запровадження обліку товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів, депозитів, зобов'язань держави за внутрішнім та зовнішнім боргом. Крім того, було запроваджено облік асигнувань на видатки, який здійснювався на допоміжних рахунках, тобто на рахунках позабалансового обліку.

Формування органів Казначейства України супроводжувалося стрімким розвитком казначейських інформаційних технологій. Казначейство України має розвинуту регіональну мережу підвідомчих структур, взаємодіє зі значною кількістю учасників бюджетного процесу. Прагнення до єдиної системи інформації потребує сучасного розвитку телекомунікацій з метою входження органів Казначейства в електронний документообіг з Національним банком України, кредитними організаціями, податковими органами, розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів. Цей процес передбачає системний підхід до вибору апаратних і програмних рішень з реалізації казначейських технологій як на територіальному, так і на центральному рівні.

Крім того, на казначейську систему виконання видаткової частини бюджету, принциповою ознакою якої є здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів шляхом оплати рахунків органами Казначейства, було переведено велику кількість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету на відкриті рахунки. Кількість операцій, яка проводилася із рахунків розпорядників коштів, також поступово зростала, що негативно впливало на своєчасність обробки і реєстрацію в обліку операцій та складання звітності з виконання державного і місцевих бюджетів.

Завдяки переходу від відомчого фінансування до оплати рахунків інформація про виконання державного бюджету сконцентрована в системі Державного казначейства в принципово ширшому та прозорішому вигляді, доступ до неї став набагато простіший.

Казначейське обслуговування бюджетів шляхом здійснення оплати рахунків розпорядників коштів за надані їм товари та послуги на підставі поданих підтвердних документів дало змогу запровадити процедури контролю органами Казначейства на стадії здійснення платежу. Проведення попереднього та поточного контролю на стадії платежу у візуальному режимі також сповільнює обробку документів, проходження платежів, що негативно впливає на казначейське обслуговування бюджетів органами казначейства.

Необхідність реформування облікової політики, одним із основних напрямів якої є План рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів, пов'язана із наданням Казначейству України відповідно до постанови Кабінету Міністрів України, статусу учасника СЕП НБУ та створення Внутрішньої платіжної системи Казначейства України.

VI етап. 2006 рік – теперішній час.

Протягом 2005–2006 рр. на базі органів Казначейства України проведено експеримент із запровадження нового механізму обслуговування розпорядників коштів державного бюджету. Експеримент передбачав відпрацювання механізму переходу від виділення асигнувань до запровадження погашення зобов'язань розпорядників коштів державного бюджету.

Протягом другої половини 2006 р. за результатами проведеного експерименту було розроблено та поширено на всій території України Порядок відображення в бухгалтерському обліку з виконання державного бюджету операцій щодо обліку зобов'язань розпорядників коштів в органах Казначейства, відкриття асигнувань та здійснення видатків.

У 2007 р. розпочалося реформування системи бухгалтерського обліку у секторі державного управління. У січні 2007 р. прийнято постанову Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки”, основними напрямками якої є:

- модернізація системи бухгалтерського обліку в секторі державного управління;
- удосконалення системи фінансової та бюджетної звітності;
- створення уніфікованої організаційно-інформаційної облікової системи.

Вагоме політичне підґрунтя та роль уряду щодо витрачання державних коштів, а також забезпечення прозорості звітних даних на всіх рівнях державного управління передбачають необхідність удосконалення бухгалтерського обліку виконання державного бюджету. При цьому мають бути враховані норми фінансового законодавства Європейського Союзу щодо ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів за методом нарахування.

Протягом 2009–2012 рр. розроблено та затверджено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізовані з відповідними міжнародними стандартами (IPSAS). На сьогодні в Україні наказами Міністерства фінансів України затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Удосконалення бухгалтерського обліку у державному секторі дасть можливість:

- отримати реальну інформацію про грошові ресурси, що дасть змогу оптимізувати їх на принципах наочності та об'єктивності;
- ефективно управляти наявними ресурсами та оперативно задовольняти першочергові та інші потреби розпорядників бюджетних коштів;

– забезпечити прозорість та контроль за цільовим призначенням бюджетних коштів.

Покращання системи бухгалтерського обліку та звітності уможливить на якісно новій основі отримати повну інформацію про державний сектор країни та зіставити бюджетні показники з аналогічними показниками інших країн. Для внутрішніх користувачів така інформація може бути предметом серйозного аналізу, на якому базуватиметься планування і розроблення податково-бюджетної політики, оцінка впливу діяльності державного сектору на економіку країни.

Процес реформування системи бухгалтерського обліку повинен супроводжуватися подальшим розвитком інформаційних технологій шляхом об'єднання комп'ютерних систем міністерств, відомств, регіонів країни, задіяних у процесі виконання бюджетів, в єдину інформаційну систему бюджетного процесу. Переваги такої інформаційної системи:

- надання суб'єктами державного сектору інформації однакового змісту та форми;
- можливість запровадження єдиних підходів до формування фінансової звітності з виконання державного і місцевих бюджетів;
- прозорість діяльності та можливість контролю фінансових потоків на всіх рівнях управління;
- підвищення рівня захищеності інформації.

Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі дасть змогу адаптувати законодавство України з питань бухгалтерського обліку і звітності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, удосконалити систему управління державними фінансами та забезпечити транспарентність даних фінансової звітності в державному секторі й можливість їх порівняння з аналогічними даними інших країн.

1.4. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

Облікова політика бухгалтерського обліку – це принципи, методи, договори, правила та процедури, до яких вдаються учасники бюджетного процесу під час підготовки та представлення фінансових звітів (згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”). Вибір облікової політики залежить від специфіки організації бюджетного процесу.

На облікову політику бухгалтерського обліку виконання бюджету впливає бюджетна політика держави.

Наприклад, поділ бюджету на загальний та спеціальний фонди став чинним введеною до Плану рахунків бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів рахунків, призначених для обліку ресурсів, доходів і видатків відповідно загального та спеціального фондів бюджету. Запровадження з 1 січня 1998 р. нової бюджетної класифікації зумовило зміну параметрів аналі-

тичного обліку, оскільки бюджетна класифікація є основною складовою деталь-ного обліку доходів і видатків бюджету.

На систему бухгалтерського обліку впливають також функції, повноваження та статус органу, який здійснює облік, у платіжній системі України. З 1996 по 2000 р. органи Казначейства України функціонували як клієнти банківської системи, на ім'я яких фізично та юридично були відкриті рахунки в установах банків. У свою чергу, органи Казначейства України обслуговували клієнтів – розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та інших клієнтів. Це зумовило необхідність ведення внутрішнього (управлінського) обліку в органах Казначейства України.

Кардинальні зміни політики у сфері державних фінансів супроводжувалися, як правило, змінами облікової політики. Реалізація змін у сфері державних фінансів має базуватися:

- *по-перше*, на єдиних вимогах з боку держави щодо витрачання бюджетних коштів;
- *по-друге*, на єдиній системі бухгалтерського обліку та звітності для всіх бюджетів;
- *по-третє*, на ефективному управлінні коштами під час виникнення касових розривів між доходами та видатками відповідного бюджету за рахунок тимчасово вільних коштів;
- *по-четверте*, на єдиному програмному забезпеченні всіх бюджетів.

Згідно з вимогами Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” Казначейство України уповноважене самостійно визначати політику бухгалтерського обліку про право виконання державного та місцевих бюджетів, обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему його реєстрів, порядок і способи реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей бюджетного процесу, розробляти систему і форми управлінського обліку та затверджувати технологію обробки облікової інформації.

Облікова політика Казначейства України – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються Казначейством України для складання та подання фінансової звітності про виконання бюджетів.

Облікова політика органів Казначейства України базується на ключових принципах бухгалтерського обліку, визначених у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, яких повинні дотримуватися органи Казначейства при веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності.

Головними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначеними Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, є такі:

- *обачність* – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- *повне висвітлення* – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *автономність* – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв’язку з чим особисте майно та зобов’язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- *послідовність* – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
- *безперервність* – оцінка активів і зобов’язань підприємства здійснюється з огляду на подальший розвиток діяльності;
- *нарахування та відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами задля отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- *превалювання сутності над формою* – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише з огляду на юридичну форму;
- *історична (фактична) собівартість* – пріоритетною є оцінка активів підприємства, враховуючи витрати на їх виробництво та придбання;
- *єдиний грошовий вимірник* – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;
- *періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Облікова політика щодо методів оцінки, обліку і контролю активних операцій, мобілізованих Казначейством України ресурсів та інших пасивних операцій ґрунтується на відповідних нормативних документах.

Облікова політика органів Казначейства України має забезпечувати:

- повноту відображення у бухгалтерському обліку всіх операцій, які здійснюють органи Казначейства України за звітний період;
- відображення в бухгалтерському обліку фактів бюджетних операцій з огляду на правову форму та економічний зміст;
- тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку, а також відповідність показників звітності записам на рахунках бухгалтерського обліку;

– раціональне ведення бухгалтерського обліку із урахуванням особливостей бюджетного процесу.

Облікова політика повинна активно сприяти поліпшенню структури активів, якнайшвидшому стягненню сумнівної, безнадійної заборгованості. Активи і зобов'язання мають бути оцінені та відображені в обліку таким чином, щоб не переносити наявні фінансові ризики, які потенційно загрожують фінансовому стану бюджету, на наступні звітні періоди. Процедури бухгалтерського обліку повинні виключати можливість здійснення взаємозаліку (крім випадків, передбачених чинним законодавством) активів та зобов'язань, або доходів та видатків як у бухгалтерських записах, так і у фінансовій звітності, а саме:

- позик, депозитів та іншої кредиторської і дебіторської заборгованості юридичних та фізичних осіб;
- позик, депозитів та іншої кредиторської і дебіторської заборгованості одних і тих же юридичних та фізичних осіб;
- депозитів та позик, наданих під заставу депозиту, якщо інше не визначене відповідними законодавчими актами.

На підставі принципу послідовності облікова політика має передбачати постійне застосування прийнятої стабільної облікової політики. Облікова політика може змінюватися відповідно до:

- нормативно-правових актів, прийнятих згідно з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- надання у звітах достовірнішої та доцільнішої інформації про вплив операцій, інших подій або умов на стан та результати виконання бюджетів або рух бюджетних грошових потоків.

Будь-які зміни в обліковій політиці, що мають суттєвий вплив на показники звітного або майбутніх періодів, повинні бути описані із зазначенням їх причин і наслідків.

При цьому зміною в обліковій політиці не вважається нова облікова політика щодо операцій, які:

- не є визначальними;
- відрізняються по суті від попередніх і не здійснювалися раніше.

Нова облікова політика застосовується до подій та операцій з часу їх виникнення.

Облікова політика повинна найкращим чином забезпечувати відображення результатів, фінансових операцій, які обліковуються з огляду на об'єктивність оцінки, виходячи з обачності її оцінки і впливу на рішення, що прийнято. На облікову політику Казначейства України щодо бухгалтерського обліку виконання бюджету (рис. 1.3) впливають законодавчі та нормативно-правові акти з питань: бюджетних відносин, методології бухгалтерського обліку виконання бюджетів, функціонування Системи електронних платежів Національного банку України.

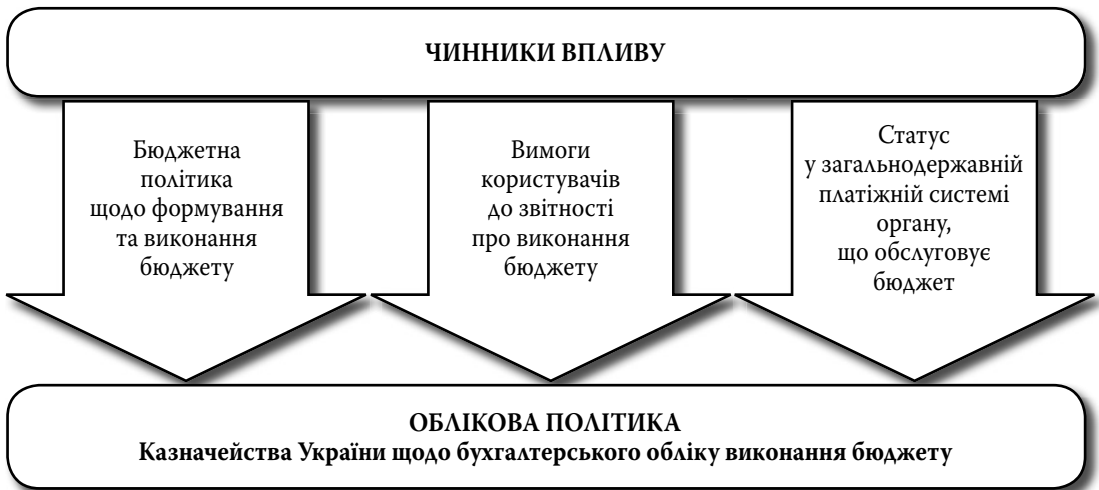


Рис. 1.3. Чинники впливу на облікову політику Казначейства України щодо бухгалтерського обліку виконання державного бюджету

Облікова політика Казначейства України щодо бухгалтерського обліку виконання бюджетів формується на основі нормативно-правових актів, які регламентують питання:

- методології бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів;
- бюджетних відносин в Україні;
- статусу Казначейства України в Системі електронних платежів Національного банку України.

Основні напрями облікової політики виконання бюджетів:

- а) робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- б) форми первинних документів, за якими не передбачені типові форми, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності (тобто управлінської звітності);
- в) порядок проведення інвентаризації і методи оцінки зобов'язань;
- г) правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;
- г) порядок здійснення контролю за бюджетними операціями.

Будь-які зміни в обліковій політиці, що мають суттєвий вплив на показники звітного або майбутніх періодів, повинні бути описані із зазначенням їх причин і наслідків.

Якість фінансової інформації про виконання бюджетів залежить від правильності оцінки економічних подій з точки зору їх безперервності, постійності і послідовності. При цьому важливо знати, як вона формується в процесі бухгалтерського обліку і впливає на прийняття управлінських рішень, а також чи відповідає вимогам своєчасності, значущості, корисності, надійності, повноти та достовірності.

Облікова політика повинна забезпечувати якнайширше відображення результатів, фінансових операцій, які обліковуються, з огляду на об'єктивність її оцінки і впливу на прийняте рішення.

Стосовно доцільності надання інформації щодо політики бухгалтерського обліку керівництво визначає, чи сприятиме ця інформація кращому розумінню користувачами способу віддзеркалення операцій та подій у звіті. Доступність фінансових звітів знижується, якщо положення, на яких ґрунтується їх підготовка, не зрозумілі користувачам.

З огляду на це досить важливою для користувачів є інформація про метод бухгалтерського обліку, який застосовується під час підготовки фінансових звітів.

В Україні бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами й видатками відображаються в бухгалтерському обліку під час проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – під час зарахування коштів з одночасним відображенням боргу. Усі доходи і витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони були здійснені. Це означає, що доходи реєструються в бухгалтерському обліку при зарахуванні податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету на єдиний казначейський рахунок, тобто на рахунки, відкриті для обліку коштів бюджету в органах Казначейства України. Видатки бюджету відображаються при здійсненні оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з рахунків, відкритих на їхнє ім'я в органах Казначейства України.

Казначейство України складає звітність про виконання державного та місцевих бюджетів на підставі інформації за касовими операціями, які відображені в його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування (за окремими напрямками видатків Міністерства закордонних справ України, таємними видатками та видатками, пов'язаними з виконанням спільних проектів з міжнародними фінансовими організаціями).

Повнота та достовірність операцій в обліку можливі лише за умови, що облікова політика та процедури органів Казначейства України забезпечать виконання всіх правил бухгалтерського обліку без будь-яких відхилень із урахуванням реальної оцінки операцій і подій. Система бухгалтерського обліку повинна надавати можливість прогнозування і визначення стратегії виконання бюджетів. Застосовувані підходи до відображення в обліку органами Казначейства надходжень і витрат бюджетів в розрізі загального та спеціального фондів і кодів бюджетної класифікації дають змогу:

- забезпечити прозорість виконання державного і місцевих бюджетів;
- сформувати детальну базу даних, на підставі якої можна складати звіти про виконання бюджетів у форматі бюджету.

1.5. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У ДЕРЖАВНІЙ КАЗНАЧЕЙСЬКІЙ СЛУЖБІ УКРАЇНИ

Бухгалтерський облік як складова системи управління є впорядкованою системою збору, класифікації, накопичення, реєстрації й узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання суб'єктів обліку та їх рух шляхом цілісного, безперервного й документального відображення всіх господарських операцій.

Бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле. Як ланка між господарською діяльністю та особами, котрі приймають рішення, бухгалтерський облік:

- по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;
- по-друге, обробляє дані та інтерпретує їх з метою набуття ними практичної корисності;
- по-третє, трансформує у вигляді звітів інформацію користувачам для прийняття управлінських рішень.

Оскільки записи в бухгалтерському обліку здійснюються на підставі документів, система бухгалтерського обліку є документальною. Носіями інформаційних даних про господарські операції є первинні документи, які в подальшому використовуються для групування даних на рахунках бухгалтерського обліку, відображення в облікових реєстрах і складання бухгалтерської звітності.

Якщо фінансові операції суб'єктів господарювання спрямовані на отримання прибутку, то у фінансових операціях, що здійснює держава, домінуючим є надання державних послуг. Відповідно до своєї природної сутності фінансові операції держави не залежать від отримання прибутку: сума доходів важлива лише настільки, наскільки вона є джерелом покриття видатків, а видатки здійснюються в загальнодержавних інтересах і не оцінюються за фінансовою рентабельністю. З огляду на це в бухгалтерському обліку виконання бюджетів немає таких економічних категорій, як отриманий прибуток, рентабельність, капітал. Важливе значення для його організації мають поняття: суб'єкти бюджетного процесу, бюджетна класифікація, бюджетні призначення. Превалювання цих понять пояснюється тим, що бюджетні операції мають політичний та адміністративний характер.

Інформація про майновий стан держави відображається на рахунках Плану рахунків, за винятком основних засобів та товарно-матеріальних цінностей, які обліковуються в бухгалтерських реєстрах розпорядників бюджетних коштів.

Стан основних засобів і товарно-матеріальних цінностей обліковується окремо – у бухгалтерських реєстрах бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів.

Операції з виконання державного та місцевих бюджетів здійснюються в межах бюджетних призначень, установлених законодавством України.

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

Бухгалтерський облік виконання бюджетів характеризується складністю, що пояснюється значною кількістю учасників бюджетного процесу, різноманітністю операцій, великою чисельністю зв'язків. Він дає змогу обробити великі масиви даних (отримання податків та здійснення платежів), забезпечуючи принцип єдності та консолідацію бюджетних даних.

При цьому бухгалтерський облік операцій з виконання бюджетів передбачає їх зв'язок через єдину бюджетну класифікацію з аналогічними операціями, які реєструють розпорядники бюджетних коштів.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку виконання бюджетів та фінансової звітності в органах Казначейства України здійснюється на основі Бюджетного кодексу України, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державного казначейства України, затвердженого наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 (далі – Положення), та інших нормативно-правових актів, які регулюють питання бухгалтерського обліку в Україні.

Положення визначає і регулює в межах повноважень, наданих Казначейству України, єдиний методологічний та організаційний порядок в органах Казначейства України ведення бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів.

Відповідно до Положення система обліку в органах Казначейства України містить: бухгалтерський, бюджетний та управлінський облік, які ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняючись формою та періодичністю розрахунку даних (рис. 1.4).

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій виконання державного та місцевих бюджетів і надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін. На підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність.

Бюджетний облік ведеться з метою накопичення даних про надходження, видатки, кредитування за вирахуванням погашення та фінансування бюджетів, а також визначення результатів їх виконання.

Управлінський облік ведеться з метою накопичення інформації про отримані та передані кошти органами Казначейства, планові показники бюджетів і розпорядників бюджетних коштів, бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, нараховані доходи і витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій. Управлінський облік забезпечує керівництво органів Казначейства оперативною інформацією у визначеній ними формі для планування, управління ліквідністю



Рис. 1.4. Система бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів

субрахунків єдиного казначейського рахунку, оцінки та контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Управлінський облік ведеться органами Казначейства України для забезпечення внутрішніх потреб в інформації з урахуванням специфіки виконання державного та місцевих бюджетів і особливостей діяльності казначейської системи.

Усі складові системи обліку виконання державного та місцевих бюджетів взаємопов'язані і доповнюють одна одну.

Як показано на рис. 1.4, бухгалтерський облік відображає операції з бюджетними коштами на рахунках 1–4 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (далі – План рахунків), бюджетний облік – на рахунках 5–7 класів Плану рахунків, управлінський облік – на рахунках 8–9 класів Плану рахунків. На підставі даних усіх складових системи обліку про виконання державного та місцевих бюджетів органами Казначейства формується сальдовий баланс рахунків, в якому відображається інформація про активи, зобов'язання, кошти бюджетів і розпорядників бюджетних коштів, розрахунки, результат виконання бюджету, доходи бюджету, видатки бюджету, дані управлінського та позабалансового обліку (1–9 класи Плану рахунків).

Бухгалтерський облік в органах Казначейства України є складовою системи обліку, що охоплює сукупність правил, методик і процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну

інформацією про операції в органах Казначейства України та передачі її зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік повинен забезпечувати:

- дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- взаємозв'язок даних синтетичного й аналітичного обліку;
- хронологічне та систематичне відображення всіх операцій виконання бюджетів у реєстрах бухгалтерського обліку на підставі первинних документів і можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу та управління;
- відображення детальної інформації про кожну операцію та параметри операцій для складання звітності з метою аналізу і контролю;
- накопичення і систематизацію даних обліку в розрізі показників, необхідних для складання звітності.

Система бухгалтерського обліку в органах Казначейства України організована з метою опису бюджетних операцій в узагальненому вигляді – у синтетичному обліку і деталізовано на розвиток синтетичного обліку – в аналітичному обліку. При цьому бухгалтерський облік повинен відповідати загальним вимогам до його організації:

- чітка документованість обліку;
- здійснення обліку операцій у певній послідовності на підставі документів;
- відображення записів здійснених операцій за обліковими рахунками бухгалтерського обліку;
- цілісність обліку за охопленням операцій і безперервність його у часі.

Нині в Україні застосовується кілька форм бухгалтерського обліку:

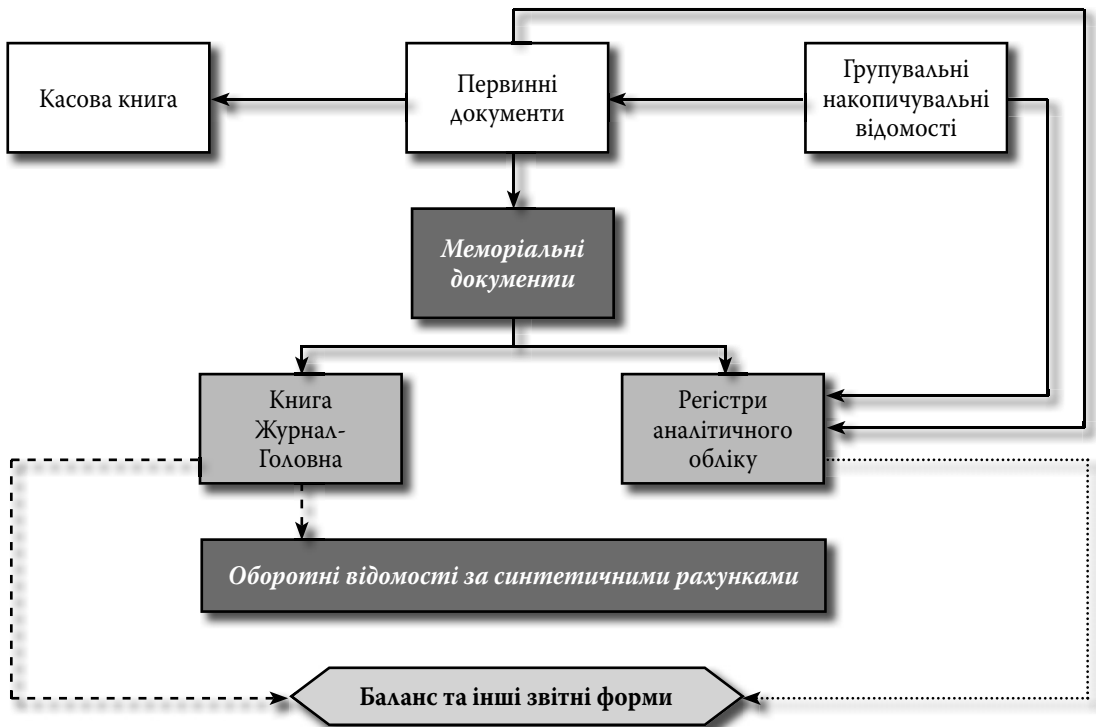
- меморіально-ордерна;
- журнально-ордерна;
- спрощена форма обліку;
- Журнал-Головна;
- автоматизована (комп'ютерна).

Форма бухгалтерського обліку – це система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) з методикою відображення у них операцій у певній послідовності.

Ознаки, які відрізняють форми бухгалтерського обліку:

- кількість реєстрів, що застосовується, їх призначення, зміст та зовнішній вигляд;
- послідовність і способи запису в облікових реєстрах;
- взаємозв'язок між реєстрами синтетичного та аналітичного обліку;
- рівень використання засобів механізації та автоматизації у бухгалтерському обліку.

До 1 січня 2001 р. органи Казначейства України, на які було покладено функції ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету, використовували форму ведення бухгалтерського обліку Журнал-Головна (рис. 1.5).



Умовні позначення:

—————> Реєстрація господарських операцій

- - - - -> Звірка записів

.....> Складання звітності

Рис. 1.5. Форма бухгалтерського обліку Журнал-Головна

Операції в Журнал-Головну записують безпосередньо з первинних або зведених документів чи на підставі складених меморіальних ордерів. При реєстрації кожної бухгалтерської проводки присвоюють порядковий номер і відводять один рядок для запису. На початку місяця в Журнал-Головну переносять сальдо за синтетичними рахунками. Потім записують операції, підраховують обороти за дебетом та кредитом рахунків і виводять сальдо на кінець місяця. Таким чином, рахунки закривають після запису сальдо на перше число наступного місяця. Аналітичний облік при цьому ведеться в книгах або картках. За аналітичними рахунками складають оборотні відомості, які звіряють з даними синтетичного обліку.

Форма бухгалтерського обліку Журнал-Головна має такі переваги:

- замість двох синтетичних реєстрів – Реєстраційного журналу і Головної книги, які заповнюються при меморіально-ордерній формі обліку, ведеться один комбінований реєстр – Журнал-Головна;

- баланс складається безпосередньо на підставі записів у книзі Журнал-Головна, тож немає необхідності складання оборотної відомості за синтетичними рахунками;
- спрощеність облікової роботи дає змогу задіяти працівників з обліку нижчої кваліфікації, ніж в інших формах обліку.

Однак ця форма має певні недоліки:

- вона може використовуватися тільки установами з невеликою кількістю синтетичних рахунків, де ведеться великий обсяг облікової роботи;
- у ній операції відображаються тільки на синтетичних рахунках, необхідних для складання балансу, внаслідок чого ускладнюється контроль за правильністю записів в аналітичному обліку.

Розвиток інформаційних технологій, впровадження у практику ведення бухгалтерського обліку електронно-обчислювальної і комп'ютерної техніки привели до створення нової, комп'ютерної, форми бухгалтерського обліку.

За паперового способу обробки облікової інформації обирається форма обліку, що найбільше відповідає потребам суб'єкта господарювання (журнально-ордерна, меморіально-ордерна тощо), і подальша механізація ведення окремих облікових реєстрів. За умов комп'ютеризації відбувається встановлення порядку накопичення, обробки, узагальнення, контролю інформації та формування звітних показників відповідно до алгоритмів обробки первинної інформації. Комп'ютерні форми обліку реалізуються за допомогою програмних алгоритмів, які створюють як форму реєстрів, так і послідовність облікових записів. Отже, особливістю автоматизованих форм бухгалтерського обліку є обов'язкова наявність конкретної комп'ютерної програми.

Форми обліку, що передбачають застосування комп'ютерів, забезпечують ефективно задоволення вимог розподілу облікової роботи, аналітичності та оперативності виконання.

При застосуванні *автоматизованої (комп'ютерної) форми* обліку збирання, передавання, систематизація та обробка бухгалтерської інформації здійснюються автоматизовано з використанням спеціально розробленого програмного забезпечення. Система автоматизованого обліку повинна відображати основні етапи, пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують бюджетний процес. За такої системи інформація надходить єдиним каналом і використовується для оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку (рис. 1.6).

Суть автоматизованої форми обліку полягає у тому, що на підставі автоматично введених даних про здійснені операції щодо виконання бюджету робиться групування дебетових і кредитових оборотів за синтетичними й аналітичними рахунками, визначається сальдо, формуються обігові відомості і звітність, роздруковуються різні первинні документи. Вихідна інформація подається у вигляді друкованих реєстрів за окремими рахунками бухгалтерського обліку.

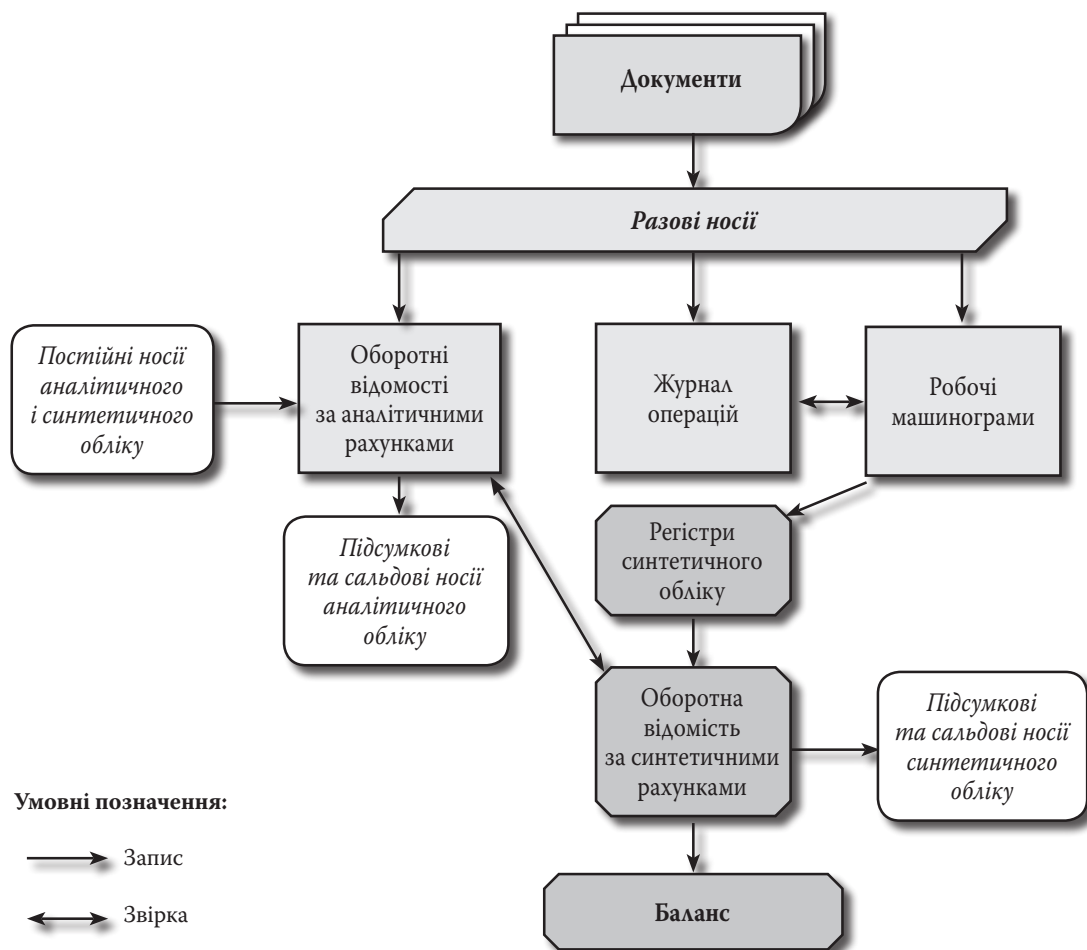


Рис. 1.6. Автоматизована (комп'ютерна) форма обліку

Застосування інформаційних технологій дає змогу ефективно вирішити проблему аналітичного обліку. Якщо під час застосування паперових форм обліку підвищення рівнів деталізації аналітичного обліку та переліку об'єктів аналітики потребує збільшення кількості облікових працівників, то при використанні обчислювальної техніки є можливість вести аналітичний облік із будь-яким рівнем деталізації та широкою номенклатурою аналітичних об'єктів.

Проблема оперативності даних вирішується в процесі застосування інформаційних технологій автоматично. Якщо за паперових форм обліку операції накопичення даних в облікових регістрах, обчислення підсумків та перенесення даних через регістри потребують великих затрат людської праці та завжди пов'язані з помилками, то при застосуванні комп'ютерів ці операції виконуються без участі людини.

Основними перевагами комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку порівняно з паперовою є:

- комп'ютеризація складових системи бухгалтерського обліку (склад і обробка первинної документації, формування реєстрів, їх аналітична обробка, складання звітності);
- програмування правил формування тих чи інших бухгалтерських проводок за господарськими операціями;
- паралельне введення бухгалтерського обліку за вимогами кількох стандартів (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати кілька систем оцінок і показників, які розраховуються за різними методиками);
- забезпечення отримання необхідної внутрішньої і зовнішньої звітності на вимогу управлінського персоналу (використання комп'ютерної техніки дає змогу отримувати інформацію з бажаним ступенем деталізації у будь-який час за рахунок скорочення масиву вихідної інформації і тривалості облікового процесу).

Автоматизоване виконання функцій бухгалтерського обліку наведено на рис. 1.7.

Набуття Казначейством України у 2000 р. статусу учасника системи електронних платежів Національного банку України (СЕР НБУ) та створення внутрішньої платіжної системи Казначейства України передбачали зміни форми ведення бухгалтерського обліку і перехід до автоматизованої форми його ведення.

Бухгалтерський облік виконання державного та місцевих бюджетів в органах Казначейства України ведеться із застосуванням програмного забезпечення, за

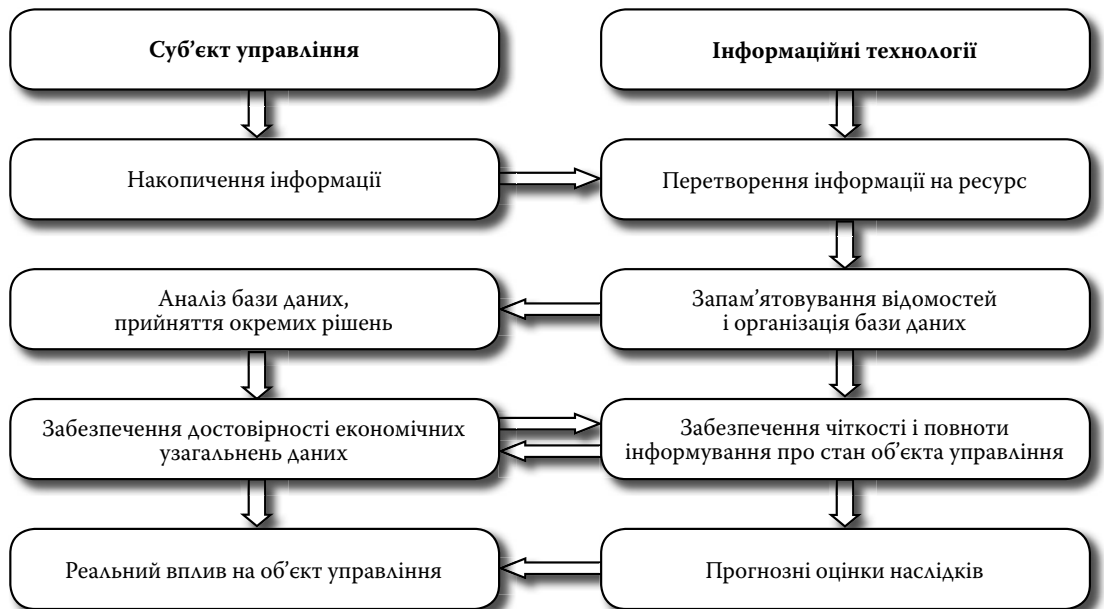


Рис. 1.7. Ведення бухгалтерського обліку в автоматизованому режимі

допомогою якого в автоматизованому режимі здійснюються накопичення, обробка, систематизація та передача інформації користувачам.

Детальна інформація про кожного контрагента, кожний з рахунків, відкритий в системі Казначейства України, та кожну операцію забезпечується за допомогою аналітичного обліку. Такий рівень деталізації забезпечує прозорість бухгалтерського обліку і звітності, що сприяє прозорості бюджетного процесу.

Аналітичні рахунки містять обов'язкові параметри, визначені Казначейством України. Перевірка тотожності даних аналітичних рахунків відповідним рахункам синтетичного обліку обов'язково здійснюється щонайменше раз на місяць. Звірка аналітичного і синтетичного обліку проводиться відповідальними виконавцями органу Казначейства України за рахунками перевіркою відомості з даними відповідних рахунків щоденного оборотно-сальдового балансу.

1.6. МОДЕЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЄДИНОГО КАЗНАЧЕЙСЬКОГО РАХУНКУ

Вітчизняна практика та світовий досвід переконливо доводять, що найефективнішим є управління державними фінансами з використанням казначейської системи касового виконання бюджетів.

Починаючи з 1992 р., в Україні проводилося поетапне переведення касового виконання бюджетів з банківської на казначейську систему, яке супроводжувалося перерозподілом функцій між банківською і фінансовою системами з подальшим їх зосередженням у системі Казначейства України.

Створення у 1995 р. такої структури, як Казначейство України, по-перше, сконцентрувало в єдиній системі Казначейства та в його обліку бюджетні ресурси та ресурси державних цільових фондів, які до того перебували в установах Національного та комерційних банків і не повною мірою відображалися у звітності; по-друге, забезпечило прозорість руху коштів бюджетного процесу на стадії його виконання шляхом створення дієвих механізмів; по-третє, впровадило ефективний попередній і поточний контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Необхідними умовами казначейського обслуговування бюджетів є:

- а) відкриття рахунків щодо виконання бюджетів в єдиній системі органів Державної казначейської служби України на єдиному казначейському рахунку;
- б) проведення процедур попереднього і поточного контролю під час здійснення витрат;
- в) здійснення витрат у межах реальних надходжень і в терміни, що дають можливість виконати відповідну бюджетну програму.

Запровадження казначейської системи обслуговування бюджетів дало змогу значно підвищити прозорість бюджетного процесу та ефективність використання бюджетних коштів.

Відповідно до Бюджетного кодексу України Казначейство України є одним з учасників бюджетного процесу і наділене широкими бюджетними повноваженнями. Основне призначення казначейства як фінансового інституту – забезпечення обслуговування бюджетів та оперативне управління бюджетними коштами. Це завдання охоплює широкий спектр функцій органів Казначейства України, виконання яких відповідає їх ролі у бюджетно-податковій політиці, що проводиться в державі.

Розвиток ринкових відносин передбачає постійне вдосконалення економічної та фінансової сфери життя країни, зокрема системи управління державними фінансами, що порушує перед Казначейством України як повноважним учасником бюджетного процесу ключові питання, які потребують негайного вирішення, а саме вдосконалення системи управління бюджетними коштами та процедур попереднього контролю за їх витрачанням.

Виконання цих завдань потребує:

- наявності вискоєфективної моделі управління державними активами і зобов'язаннями, зокрема розміщення тимчасово вільних бюджетних коштів в установах комерційних банків, що дасть змогу отримати додатковий дохід для державного та місцевих бюджетів;
- розроблення нової облікової політики бухгалтерського обліку і звітності, впровадження якої забезпечить прозорість виконання бюджетів на всіх рівнях бюджетного процесу і його учасників, а також сприятиме підвищенню оперативності й точності фінансової та статистичної інформації;
- чіткого визначення та розподілу функцій між учасниками бюджетного процесу, зокрема між Казначейством України та Міністерством фінансів України з управління зовнішнім та внутрішнім боргом;
- організації вискоєфективного контролю за дотриманням вимог законодавчо-нормативних актів у процесі проведення торгів у сфері державних закупівель, пов'язаних із витрачанням бюджетних коштів;
- створення єдиного комплексу технічних та програмних засобів інформаційної системи забезпечення Казначейства України.

До 1999 р. ефективному управлінню бюджетними ресурсами заважала наявність великої кількості рахунків казначейства, розпорощених по уповноважених банках, а також те, що розподіл бюджетних коштів здійснювався без урахування зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.

У Казначействі України були автоматизовані не всі процедури виконання Державного бюджету України, у деяких випадках здійснювалася ручна обробка банківських виписок, інших первинних бухгалтерських документів для отримання фінансової та бюджетної звітності. Це унеможлиблювало оперативне складання звітності про виконання державного бюджету, яка б забезпечувала прозорість бюджетного процесу та відповідала міжнародним стандартам.

Також існувала проблема ідентифікації власних коштів бюджетних установ як частини спеціального фонду державного бюджету з метою їх правильного від-

несення на відповідні рахунки розпорядників бюджетних коштів та врахування в дохідній частині державного бюджету.

У 2000 р. прийнято рішення консолідувати бюджетні кошти в установах Національного банку України. Першим кроком Казначейства України у досягненні цієї мети стало переведення рахунків для здійснення видатків державного бюджету з установ комерційних банків до Національного банку.

Консолідація всіх коштів державного бюджету на рахунках Казначейства у Національному банку України дала змогу розпочати виконання однієї з основних функцій Казначейства України – ефективнішого управління загальним залишком грошових ресурсів і створення передумов для розміщення тимчасово вільних коштів на фінансовому ринку. При цьому органи Казначейства України зберегли статус клієнта Національного банку України, хоча невирішеними залишалися проблеми отримання в оперативному режимі інформації про наявні залишки бюджетних коштів і складання фінансової звітності. Діяльність системи органів Казначейства України була непрозорою та закритою як для центрального рівня Казначейства України, так і суспільства загалом.

Наступним етапом стало входження Казначейства України до системи електронних платежів Національного банку України.

Базовими рішеннями у створенні системи *електронних міжбанківських розрахунків* були:

- цілковита відмова від паперових носіїв інформації;
- використання персональних комп'ютерів;
- ієрархічно-мережева побудова системи.

На 1 січня 1994 р. практично всі філії комерційних банків були підключені до системи електронних міжбанківських платежів. Це дало змогу відмовитися від використання поштових і телеграфних авізо та значно підвищити швидкість, якість і надійність проведення платежів, рівень безпеки і конфіденційність банківської інформації.

Сьогодні в Україні діє система електронних платежів Національного банку України, тобто платіжна система, яка забезпечує розрахунки в електронній формі між банками і за дорученням клієнтів, і за зобов'язаннями банків.

Серед принципів організації СЕП НБУ можна виокремити такі:

- 1) забезпечення розрахунків між банківськими установами в національній валюті України і у вільно конвертованих іноземних валютах;
- 2) закритість системи, тобто грошові кошти:
 - циркулюють у закритому фінансовому просторі;
 - перебувають під суворим емісійним контролем Національного банку;
- 3) застосування безпаперової технології. Основним режимом роботи є обмін електронними платіжними документами та службовими повідомленнями;
- 4) відображення трансакцій у режимі реального часу на технічних рахунках банківських установ, унаслідок чого учасники розрахунків володіють необхідною інформацією для прогнозування ліквідності.

Отже, з метою створення умов для ефективнішого управління коштами державного бюджету шляхом консолідації рахунків органів Казначейства України в Національному банку України Кабінетом Міністрів України і Національним банком України затверджено постанову від 15.09.1999 № 1721 “Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства”, яка передбачала надання Казначейству України статусу учасника СЕП НБУ та створення внутрішньої платіжної системи Державної казначейської служби України (ВПС ДКСУ).

Входження Казначейства України в СЕП НБУ забезпечило зосередження коштів державного бюджету на єдиному рахунку, що дало змогу оптимальніше використовувати ці кошти і управляти ними.

Платіжна система виконання державного бюджету є частиною національної платіжної системи, у якій держава виконує функції отримувача і відправника платежів державного бюджету. Платежі державного бюджету – це переказ коштів від держави до зовнішнього отримувача і навпаки – від зовнішнього отримувача до держави.

Необхідними елементами ефективних платіжних систем є:

- нормативно-правова база, що регулює платіжні відносини;
- бухгалтерська й технологічна модель, що є основним операційним механізмом здійснення платежів;
- технологічна інфраструктура, яка включає програмні й технічні засоби обробки та передачі даних, засоби аварійного резервування та відтворення даних, обслуговуючий персонал;
- захист інформації як сукупність програмно-технічних, нормативно-правових, адміністративно-організаційних засобів.

Усі елементи платіжної системи тісно пов'язані й не можуть розглядатися відокремлено один від одного. Система електронних платежів складається з трьох рівнів:

- нижній рівень: банки та інші фінансові установи – учасники електронних розрахунків;
- середній рівень: регіональні розрахункові палати (РРП), які обслуговують учасників СЕП відповідного регіону;
- верхній рівень: Центральна розрахункова палата НБУ.

Регіональні розрахункові палати безпосередньо не виконують платіжних послуг. Вони лише є механізмом для переміщення коштів та супровідної інформації.

Уся платіжна і технологічна інформація, якою обмінюється учасник міжбанківських розрахунків із СЕП, має оброблятися системою автоматизації банку (САБ учасника) і надходити до / бути отриманою від СЕП виключно через АРМ-НБУ, який виконує функції шлюзу до СЕП.

Здійснення платіжних трансакцій між органами Казначейства, банківськими установами й іншими учасниками бюджетного процесу забезпечується системою електронних платежів, яка функціонує в двох режимах:

- офлайнний режим (файловий), за якого інформація (списання/зарахування коштів) від відправника до одержувача надсилається у вигляді файла за певний проміжок часу;

– онлайнний режим, інформація (пакет-запит/пакет-відповідь) проводиться в режимі реального часу. При цьому інформація про списання коштів з рахунку платника і зарахування на рахунок отримувача виконується миттєво. Будь-яка інформація в онлайнному режимі надається учаснику тільки у відповідь на його запит.

Система електронних платежів складається з:

- прикладного програмного забезпечення – набору комп'ютерних програм, що дають змогу вирішувати конкретні завдання;
- телекомунікаційного середовища, що включає апаратуру зв'язку та системне програмне забезпечення, які слугують для обміну інформацією;
- засобів захисту інформації.

Комплексне використання всіх складових СЕП забезпечує ефективне функціонування внутрішньої платіжної системи Казначейства України.

Набуття Казначейством України статусу учасника СЕП НБУ дало змогу:

- значно скоротити терміни проходження платежів (наприклад, здійснювати міжбанківські розрахунки за 10–15 хв);
- прискорити обіг бюджетних коштів;
- автоматично відображати у бухгалтерському обліку здійснені операції, використовуючи інформацію з єдиної бази даних Казначейства;
- складати щоденну оперативну звітність щодо обліку доходів державного бюджету, яка до цього часу надавалася винятково НБУ через 2–3 дні після здійснення операції;
- забезпечити єдність підходу та достовірність відображення операцій з виконання бюджету.

Відповідно до необхідності оптимізації процесу управління грошовими коштами державного бюджету в Україні було розроблено принципово нову модель функціонування Казначейства України, основу на принципах, ухвалених для банківської системи. Вона дала змогу консолідувати бюджетні рахунки на єдиному казначейському рахунку (ЄКР), відкритому в НБУ, і позбутися ризиків при зберіганні бюджетних коштів.

У червні 2001 р. завершено входження всієї системи органів Казначейства України до СЕП НБУ з виконання державного бюджету за доходами. Цей процес неможливо здійснити без впровадження розвинутої автоматизованої системи Казначейства України, тому було прийнято рішення про використання єдиного програмного продукту АС “Казна”, який найповніше забезпечував би ефективне функціонування системи.

У 2002 р. закінчився процес переходу до СЕП НБУ за видатками шляхом впровадження в експлуатацію нового програмного продукту АС “Казна”.

В основу АС “Казна” покладені такі концептуальні засади:

- один казначейський банк на регіон;
- максимальна інформативність банківських рахунків, як за доходами, так і за видатками;

- централізована обробка інформації в режимі реального часу, завдяки чому багаторазово знижуються витрати на супровід, адміністрування і модифікацію прикладного програмного забезпечення (прикладний програмний продукт можна модифікувати протягом 30 хв на всій території України з одного місця);
- відсутність клієнтського програмного забезпечення, що робить практично непотрібними етапи інсталяції, супроводу, адміністрування і модифікації клієнтського програмного забезпечення, а також вирішує кадрові проблеми з фахівцями з комп'ютерних технологій в органах Казначейства;
- повна незалежність від апаратних і програмних платформ, використовуваних клієнтами;
- низькі вимоги до телекомунікаційних каналів зв'язку;
- незалежність від фізичних типів каналів зв'язку;
- можливість використання загальнодоступної мережі Інтернет;
- стандартні протоколи обміну інформацією.

Практика фінансового управління та організація ефективного контролю за бюджетними коштами та бюджетним процесом сформулювали як найважливішу норму бюджетного права принцип єдності каси. Згідно з цим принципом усі державні кошти акумулюються в одній касі та регулюються єдиним бухгалтерським обліком, що значно посилює контроль органів Казначейства України за рухом готівки. При цьому в Казначействі з'являється можливість планувати оптимальну величину використання грошових коштів через їх розподіл за термінами здійснення операцій позик та зведення до мінімуму їх невикористаних залишків.

Принцип єдності каси і єдиного бухгалтерського обліку логічно впливає з визначальної норми бюджетного права про єдність (цілісність) бюджетної системи. Ця норма забезпечується існуванням єдиного рахунку надходжень і платежів до бюджету та єдиної бюджетної класифікації доходів і видатків, єдністю регулювання бюджетних правовідносин, єдиною структурою бюджетної документації, вимогами надання необхідної статистичної та бюджетної інформації від одного бюджету до іншого, спільною грошовою системою та єдиною соціально-економічною політикою держави. При цьому всі державні кошти акумулюються в одній касі та регулюються єдиним бухгалтерським обліком. Єдність каси і бухгалтерського обліку виконання бюджетів досягається через застосування Єдиного казначейського рахунку.

Принцип єдності каси за умов повсюдного його запровадження дає змогу забезпечити як повну незалежність держави від банківської системи щодо контролю та обліку доходів і платежів, так і ефективно вирішення завдань, пов'язаних з управлінням державними доходами і витратами.

Функціонування Єдиного казначейського рахунку як основного рахунку держави для проведення фінансових операцій та ефективного управління коштами державного і місцевих бюджетів через СЕП НБУ регламентується Положенням

про Єдиний казначейський рахунок, затвердженим наказом Державного казначейства України від 26.06.2002 № 122.

Єдиний казначейський рахунок – це рахунок, відкритий Казначейству України в Національному банку України для обліку коштів та здійснення розрахунків у Системі електронних платежів Національного банку України.

ЄКР об'єднує систему рахунків, що діють в єдиному режимі та через які органи Казначейства України проводять операції за доходами та видатками бюджетів усіх рівнів відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік. На ці рахунки зараховуються податки, збори, обов'язкові платежі державного та місцевих бюджетів і надходження з інших джерел, встановлених законодавством України. Водночас із тих самих рахунків органами Казначейства України здійснюються платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів. Ці рахунки діють у єдиному режимі, створюючи, таким чином, загальнодержавну систему Єдиного казначейського рахунку і забезпечуючи підґрунтя для обліку всіх здійснених на ньому операцій.

Це дає можливість Казначейству України в режимі реального часу отримувати інформацію про рух та наявність коштів на ЄКР як результат здійснення операцій на всіх його бюджетних та небюджетних рахунках.

Чинний у системі Казначейства порядок відкриття та функціонування рахунків для обслуговування бюджетів, а також розпорядників та одержувачів бюджетних коштів дає змогу сконцентрувати бюджетні кошти держави на централізованому єдиному рахунку, проводити електронні міжбанківські розрахунки у децентралізованому режимі та відображати їх в обліковій системі казначейства на обласному рівні.

Нині всі бюджетні грошові надходження автоматично спрямовуються на центральний рахунок за доходами, а платежі за видатками здійснюються через 28 кореспондентських рахунків у Національному банку України: один – відкритий для центрального апарату Казначейства України і 27 – для кожного з Головних управлінь Казначейства України. Ці рахунки розміщені в єдиній системі електронних платежів, а отже, Казначейство України має до них прямий доступ. При цьому Казначейство прийняло виважене рішення щодо скорочення функцій районних управлінь (відділень) (тобто переведення їх у статус безбалансових філій Головних управлінь), що дало змогу зосередити виконання складних процесів на обласному рівні. Управління (відділення) Казначейства України відкривають рахунки в Головному управлінні Казначейства України.

Ведення Єдиного казначейського рахунку, на який зараховуються згідно з бюджетною класифікацією усі доходи і з якого здійснюються всі подальші видатки бюджетів, дає змогу зосередити державні кошти в руках одного господаря. Уряд має вичерпну інформацію про стан державних фінансів у режимі реального часу, що уможлиблює здійснення контролю за дотриманням встановленого роз-

міру дефіциту Державного бюджету України, тобто дає змогу володіти фінансовими важелями регулювання економічної ситуації.

Значно скорочуються терміни надходження коштів до їх отримувачів. Видатки в межах лімітів, установлених на відповідний період кожному розпоряднику бюджетних коштів, здійснюватимуться залежно від сум прогнозованих надходжень відповідно до затвердженого бюджету на певній території. У такий спосіб реалізується механізм попереднього контролю за витрачанням державних коштів, при якому оплата видатків здійснюється безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності на підставі первинних документів розпорядників бюджетних коштів, що підтверджують необхідність і доцільність витрат.

При функціонуванні ЄКР контроль за рухом бюджетних коштів органи Казначейства України можуть здійснювати безперервно в режимі реального часу кожного дня, а за необхідності – кілька разів на день. Основні вимоги до щоденного управління коштами передбачають не просто визначення залишків бюджетних коштів на ЄКР, а й зіставлення виявлених тенденцій з прогнозами динаміки грошових ресурсів та відстеження причин значних відхилень для проведення своєчасного коригування у планах позичання грошових коштів.

Запровадження ЄКР дало змогу сконцентрувати усі державні кошти на єдиному рахунку і забезпечити:

- досконалу базу даних за бюджетними показниками;
- щоденне перерахування за призначенням коштів, що надходять до державного та місцевих бюджетів;
- розподіл загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів між державним бюджетом та місцевими бюджетами;
- перерахування місцевим бюджетам належних їм коштів відповідно до нормативів та результатів взаєморозрахунків;
- дотримання принципу цільового спрямування бюджетних коштів через здійснення попереднього контролю;
- надання інформації органам законодавчої влади щодо здійснених на ЄКР операцій;
- оптимальні можливості для прийняття представниками законодавчої та виконавчої влади оперативних рішень щодо використання залишків коштів на ЄКР;
- повну незалежність держави від банківської системи у справі контролю та обліку доходів і платежів.

Як зазначалося, Казначейство України організовує, контролює і забезпечує роботу ЄКР через єдину інформаційно-обчислювальну систему (рис. 1.8). Територіальні органи Казначейства України здійснюють попередній контроль за використанням наявних ресурсів ЄКР у межах лімітів, що встановлюються Казначейством України для кожного розпорядника бюджетних коштів на підставі розподілу, затвердженого відповідним головним розпорядником бюджетних коштів.

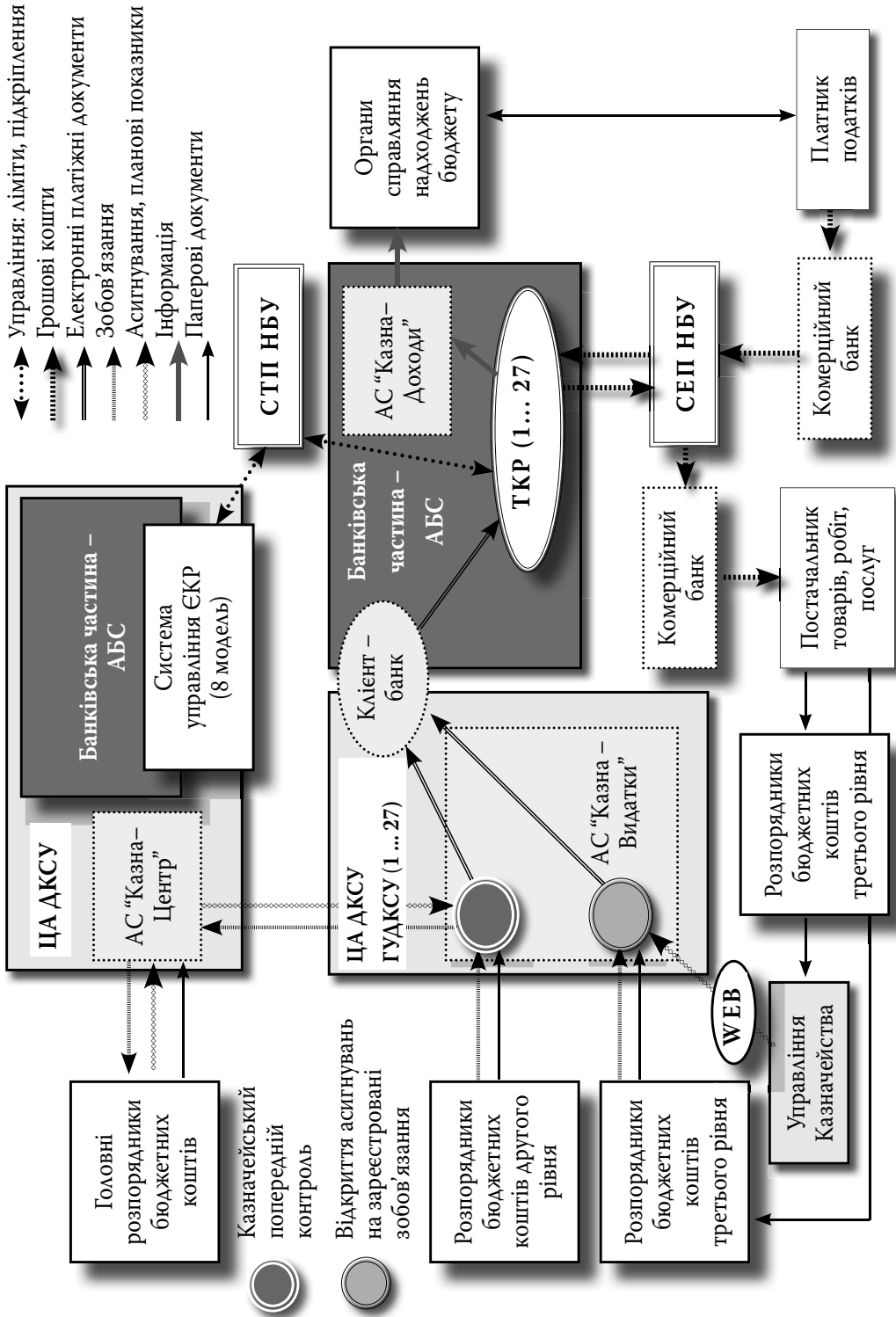


Рис. 1.8. Схема функціонування ЄКР через єдину інформаційно-обчислювальну систему

Казначейство України через систему органів перераховує з ЄКР у межах кошторисів бюджетних установ кошти в обсягах, визначених головними розпорядниками бюджетних коштів або розпорядниками бюджетних коштів другого рівня. Під час надходження коштів до органу Казначейства України за місцезнаходженням розпорядника бюджетних коштів зарахування здійснюється на відповідні рахунки, які є складовою ЄКР, що відкриваються відповідно до Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758.

Безпосереднє використання Казначейством України можливостей роботи платіжної системи стало неодмінною умовою ефективного регулювання та управління коштами державного бюджету.

Казначейство України необхідно розглядати як специфічну установу, оскільки поряд з технічними банківськими функціями (здійснення платежів, обслуговування клієнтів тощо) воно залишається відповідальним за обслуговування державного та місцевих бюджетів згідно з його функціональними повноваженнями.

Запровадження ЄКР, на який зараховуються державні доходи і з якого здійснюються видатки, дає змогу органам Казначейства мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів, а отже, володіти фінансовими важелями макроекономічного регулювання.

Від того, яким чином буде організовано роботу Казначейства України, насамперед виконання такої його функції, як управління ресурсами, залежатимуть і виконання бюджету, і макроекономічні процеси в державі.

Відкриття єдиного казначейського рахунку в Національному банку України – це не просто акція, яка позбавила банки можливості користуватися вільними бюджетними ресурсами. Це виважений крок, який дає можливість використати переваги статусу учасника СЕП і поліпшити процес управління державними коштами. За наявності своєчасної і достовірної інформації про надходження до бюджету здійснені видатки та взяті зобов'язання можна оперативно ухвалювати рішення щодо розміщення тимчасово вільних залишків або здійснення записів.

Органами Казначейства України обслуговуються понад 12 тис. місцевих бюджетів та 70 тис. розпорядників бюджетних коштів. Казначейство України як орган оперативного управління бюджетними коштами акумулює надходження доходів та здійснює платежі за видатками державного та місцевих бюджетів через систему рахунків, відкритих в органах Казначейства, шляхом безготівкового перерахування коштів.

З метою задоволення технічного процесу безперебійного та безпроблемного обслуговування бюджетів, державних цільових фондів та інших клієнтів Національним банком за участю Казначейства України була розроблена окрема модель обслуговування консолідованого кореспондентського рахунку в СЕП НБУ, яка остаточно сформулась у 2004 р.

Казначейство України використовує на сьогодні восьму (“4К”) модель обслуговування кореспондентського рахунку, яка поєднала можливості СЕП і системи термінових переказів (СТП) коштів для управління ЄКР.

Відправлення та прийом платежів органами Казначейства України відображаються одночасно на ЄКР і на технічному рахунку його конкретного територіального органу. Таким чином, відстежується реальна сума залишку на ЄКР та реальна участь кожного органу Казначейства України у змінах ЄКР протягом банківського дня.

Казначейство України має можливість керувати роботою Головних управлінь Казначейства України в СЕП шляхом встановлення ліміту технічного рахунку – це мінімально допустима величина, якої може досягти технічний рахунок в результаті відправки в СЕП початкових платежів з такого рахунку. Для цього використовується автоматизоване робоче місце (АРМ) керування лімітами. Пакет-запит, сформований АРМ керування лімітами, обробляється в ЦОСЕП. У момент його надходження відбувається коригування значення лімітів.

Оскільки безпосередній вихід у СЕП мають тільки Центральний апарат і Головні управління Казначейства України, для забезпечення проплати початкових платіжних документів і отримання інформації про надходження на рахунки управлінь Казначейства України використовується система “Клієнт – Банк”, яка є транспортним засобом для передачі захищених платіжних документів і отримання виписок на ділянці “Територіальне Головне управління – управління Казначейства України”.

Наприкінці банківського дня центральний апарат Казначейства України отримує від ЦОСЕП підсумкову інформацію про обороти органів Казначейства України в СЕП. На її підставі в системі автоматизації Казначейством України відображається значення ЄКР та технічних рахунків органів Казначейства України. Робота органів Казначейства України в його платіжній системі дозволена тільки впродовж операційного дня. Відкриття наступного операційного дня без закриття попереднього не допускається.

Виконання державного бюджету здійснюється шляхом відображення Казначейством України усіх операцій у системі відкритих на ім’я органів Казначейства рахунків з надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання.

При здійсненні повернень надмірно та/або помилково сплачених платниками платежів кошти з внутрішньої платіжної системи Казначейства України надходять через субкореспондентський рахунок управління Казначейства України до СЕП НБУ, а звідти – через кореспондентський рахунок відповідного банку – у його внутрішньобанківську платіжну систему, де зараховуються на рахунок платника.

Завдяки коштам ЄКР здійснюється покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, пов’язаних з їх недостатньою платоспроможністю погашати на конкретну дату бюджетні фінансові зобов’язання за визначеними статтями видатків за рахунок наявних та очікуваних грошових активів загального фонду місцевого бюджету та коштів резервного фонду.

Запровадження ЄКР, на який зараховуються усі доходи і з якого здійснюються всі подальші видатки бюджетів, дає змогу зосередити державні кошти на кореспондентському рахунку Казначейства України. Наявність на центральному рівні інформації про стан і рух бюджетних коштів надає Міністерству фінансів України та головним розпорядникам коштів широкі можливості для гнучкого маневрування фінансовими ресурсами держави та оперативного контролю за спрямуванням коштів, а відтак, володіння фінансовими важелями регулювання економічної ситуації в державі.

1.7. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Однією з основних вимог переходу Казначейства України в статус учасника СЕП НБУ була необхідність розроблення нової системи бухгалтерського обліку та звітності, особливістю якої є, з одного боку, відповідність вимогам Національного банку України щодо побудови структури рахунків, а з другого – відповідність функціональності Казначейства і цілям бюджетного процесу.

На підставі визначених основних принципів подальшого розвитку Казначейства України була сформована нова методологічно-інструктивна база казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів.

Так, наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119 було затверджено чотири нормативних документа, які визначали основні вимоги до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності щодо виконання бюджетів в органах Казначейства України:

- 1) Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності щодо виконання державного та місцевих бюджетів в органах Казначейства;
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (далі – План рахунків);
- 3) Інструкцію про застосування Плану рахунків;
- 4) Інструкцію про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій щодо виконання бюджетів у системі Казначейства України.

Наведені документи набрали чинності з 1 січня 2001 р.

Крім того, Казначейством України були розроблені та затверджені порядок відображення операцій виконання бюджетів у бухгалтерському обліку, інструкції щодо казначейського обслуговування бюджетів за доходами і видатками, порядок відкриття рахунків у системі Казначейства та інші методологічно-інструктивні документи, які забезпечують виконання Казначейством та його територіальними органами функціональних повноважень.

Новий План рахунків було впроваджено в усій системі органів Казначейства України та фінансових органів країни з 2001 р.

Суть переходу до СЕП НБУ полягала в тому, що будь-яка операція (платіж чи зіставлення планових показників) у автоматичному режимі відображається бухгалтерськими проведеннями в системі в розгорнутому вигляді. Цьому передують попередня методологічна робота з відображення у визначеній послідовності операцій чи їхніх складників з обов'язковим здійсненням необхідного контролю, що в майбутньому виключає втручання в роботу системи її користувачів і гарантує єдність підходу і достовірність відображення операцій з виконання бюджету. Особливістю роботи з СЕП є автоматичне формування інформації про виконання бюджету в розрахункових палатах Казначейства України, яка за певними алгоритмами трансформується у необхідну звітність.

Концепція розвитку Казначейства України визначає методологічну базу казначейського обслуговування бюджетів, яка є основою створення автоматизованої транзакційної системи Казначейства. Об'єднання цієї системи з інформаційними банківськими технологіями в інтегровану автоматизовану систему Казначейства дала змогу забезпечити повну автоматизацію бухгалтерського обліку в органах Казначейства, зокрема процедури контролю за дотриманням бюджетних показників і складанням зовнішньої та внутрішньої (управлінської) звітності за встановленими формами.

Розвиток казначейської системи, її зростаючі вимоги та фінансові можливості породжують як кількісні зміни інформаційного середовища – збільшення обсягу оброблюваної інформації, виконуваних функцій, так і якісні – розширення функціонального спектра розв'язуваних завдань, зміни їх характеру тощо.

Різноманітність та складність виконуваних органами Казначейства України завдань визначили його орієнтацію на використання сучасних автоматизованих інформаційних технологій.

Використання автоматизованих систем забезпечує створення єдиного інформаційного простору, що охоплює всі ділянки та всіх учасників бюджетного процесу. Ядром побудови єдиного інформаційного простору бюджетної сфери є повна автоматизація процесу касового виконання бюджету, що забезпечує оптимізацію комплексного бюджетного обліку, фінансового контролю, і ефективне управління державними фінансовими ресурсами.

З урахуванням вимог Бюджетного кодексу України та принципів ведення бухгалтерського обліку розроблене і функціонує програмне забезпечення (АС “Казна”), яке дає змогу оперувати фінансовими ресурсами та формувати звітну інформацію. Архітектура АС “Казна” побудована на бухгалтерській моделі і функціонує в режимі реального часу. Використання єдиної системи автоматизованої обробки даних про виконання державного і місцевих бюджетів у режимі реального часу формує єдину базу даних на досить детальному рівні, а відтак – звітність у форматі бюджету.

Основним призначенням автоматизованої інформаційної системи (АІС) Казначейства України є узгодження та забезпечення взаємодії казначейських органів усіх рівнів між собою та з іншими учасниками бюджетного процесу, їх опера-

тивне інформаційне забезпечення, автоматизація основних процесів, організація систем зв'язку та передачі даних.

Структура інформаційно-обчислювальної системи органів Казначейства України залежить від низки факторів:

- характеру виконуваних функцій та завдань, що вирішуються;
- нормативно-інструктивної бази;
- внутрішньої організаційної структури тощо.

Кожен з цих факторів суттєвим чином впливає на організацію інформаційно-обчислювальної мережі казначейської системи.

Певною мірою на організацію АІС Казначейства України та його територіальних органів, а також на технологію обробки даних справляє вплив структура казначейської системи, яка охоплює три ієрархічні рівні:

- 1) центральний апарат Казначейства України;
- 2) Головні управління Казначейства України в АРК, областях, містах Києві та Севастополі;
- 3) управління (відділення) Казначейства України у містах та районах.

Відповідно, АІС Казначейства України має ієрархічну організацію, за якої централізована обробка інформації та єдине управління ресурсами системи на верхньому рівні поєднуються з обробкою даних на нижніх ланках. Таку організацію АІС називають централізованою мережею.

Організація та робота інформаційних систем Казначейства України суттєво залежить від завдань і функцій, які виконують органи Казначейства України. Основна діяльність органів Казначейства України пов'язана із забезпеченням касового виконання державного та місцевих бюджетів, обслуговування державних цільових фондів і боргу, ефективним управлінням фінансовими ресурсами держави. А тому об'єкт управління, або "основне виробництво" органів Казначейства, пов'язане з формуванням та обробкою інформації про рух грошових потоків.

Якщо на промислових підприємствах автоматизація основного виробництва являє собою автоматизацію матеріальних потоків, то створення АІС в органах Казначейства України означає автоматизацію інформаційних потоків. Це пояснюється тим, що основою діяльності органів Казначейства є робота з інформацією про наявність і рух фінансових ресурсів держави. До того ж понад 90 % загальної суми грошового обігу операцій з бюджетними коштами і коштами позабюджетних цільових фондів здійснюється у безготівковій формі. Таким чином, наявні лише записи про грошові кошти і операції з ними на відповідних носіях, тобто інформація, яка за певних умов може матеріалізуватися. Отже, в органах Казначейства України автоматизація "основного виробництва" зводиться до автоматизації обробки інформації, яка по суті є предметом і продуктом праці не лише відповідних інформаційних систем, а й органу в цілому.

У процесі касового виконання бюджетів усіх рівнів в АІС органів Казначейства України відображаються реальні грошові потоки про надходження доходів і здійснення видатків. Інформація про рух грошових коштів подаєть-

ся до відповідних органів Казначейства, а також інших учасників бюджетного процесу.

Водночас формується інформація про так звані негрошові потоки, як от: доведення планових показників, взяття зобов'язань, формування та подання звітів про стан виконання бюджетів у вигляді лише звітних даних і нормативно-довідкової інформації.

Усі інформаційні потоки Казначейства України поділяються на дві великі групи:

1) грошові;

2) негрошові (інформаційні).

1. Грошові інформаційні потоки мають такі підгрупи:

- за доходами бюджетів усіх рівнів;
- за видатками бюджетів усіх рівнів.

2. Негрошові інформаційні потоки поділяються на такі підгрупи:

- нормативно-довідкова інформація;
- планові показники;
- бюджетні зобов'язання;
- звіти про виконання бюджетів усіх рівнів.

Тому в автоматизованих інформаційних системах Казначейства України окремо формується інформація, пов'язана з рухом грошових і негрошових потоків. Відображення в інформаційній системі Казначейства зазначених інформаційних потоків, їх автоматизована обробка є вирішальним фактором підвищення оперативності, аналітичності та достовірності інформації про стан і рух бюджетних коштів.

Рух цих потоків реалізовано в автоматизованій системі “Казна”. Основні функції автоматизованої системи “Казна” наведені на рис. 1.9.

Автоматизована система казначейського виконання бюджету (АС “Казна”) складається з двох автоматизованих підсистем:

1) операційного дня банку (розрахункової палати – РП) з автоматизованим модулем обліку та виконання бюджетів усіх рівнів за доходами (АС “Казна-Доходи”);

2) виконання бюджету за видатками бюджетів усіх рівнів (АС “Казна-Видатки”).

АС “Казна-Доходи” за допомогою спеціальної функції “Розмежування та акумуляція” і проведення трансакцій, які містять прості і складні типи бухгалтерських операцій, дала можливість:

- розподілити всі надходження від платників на два потоки: доходи державного бюджету та доходи місцевих бюджетів у розрізі фондів – загального та спеціального, тобто реалізувати всі вимоги Плану рахунків бухгалтерського обліку Казначейства до структури рахунків, їх побудови, характеристики та призначення;
- розподілити кошти згідно з чинним законодавством між різними бюджетами, фондами бюджетів, рівнями бюджетів та одержувачами коштів за допомогою специфічних модулів системи, тобто у виконанні державного та міс-

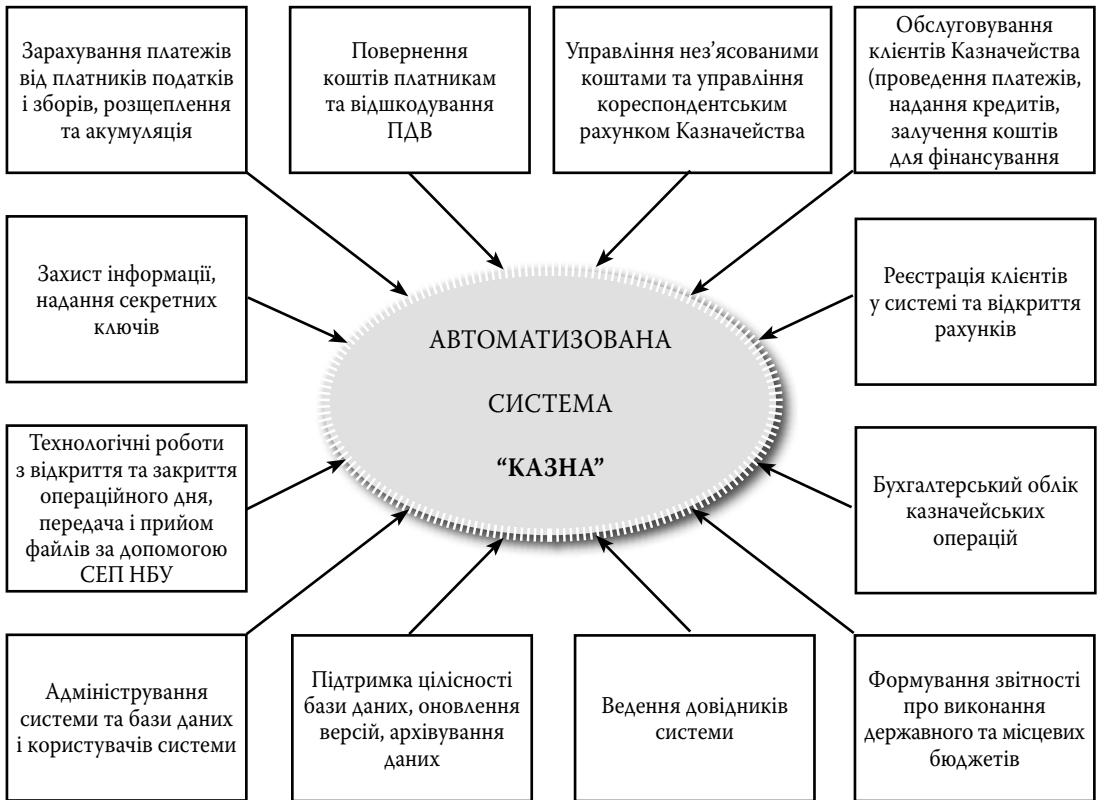


Рис. 1.9. Основні функції автоматизованої системи "Казна"

цевих бюджетів за доходами дотримуватися вимог Бюджетного кодексу України, Закону про Державний бюджет України (рішень місцевих рад);
 – своєчасно, день у день, перераховувати всі надходження за призначенням;
 – одержувати своєчасну, оперативну та достовірну звітність про виконання бюджетів усіх рівнів, яка базується на веденні бухгалтерського, бюджетного, управлінського та позабалансового обліку.

Механізм реалізації виконання бюджетів усіх рівнів за видатками реалізовано з допомогою АС "Казна-Видатки". Таке виконання потребує постійного вдосконалення в сенсі підвищення оперативності управління коштами та прозорості бюджетів. У зв'язку з цим у 2013 р. у Казначействі України було розроблено та впроваджено підсистему АС "Є-Казна".

АС "Є-Казна" створено шляхом модернізації системи АС "Казна-Доходи" для забезпечення обліку видатків державного та місцевих бюджетів і можливості віддаленого обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Використання у АС "Є-Казна" головної книги АС "Казна-Доходи" забезпечує єдине середовище бухгалтерського обліку і дає змогу вести єдину облікову політику виконання як дохідної, так і видаткової частини бюджетів усіх рівнів.

Архітектурно облік видатків бюджетів оснований на веденні системи карто-тек первинних документів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів (розписів, планів асигнувань, кошторисів, реєстрів бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань, платіжних доручень тощо) з подальшим відображенням в головній книзі згідно з методологією бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

На основі інтегрованого облікового середовища з'являється можливість формування достовірних і оперативних звітів для прийняття якісних управлінських рішень про виконання державного та місцевих бюджетів (табл. 1.10).

Нинішній стан охоплення казначейськими функціями, враховуючи інформаційну насиченість системи, її багаторівневу ієрархічну структуру, функціональну складність та необхідність роботи практично в реальному режимі часу синхронно з банківською системою, став можливим завдяки автоматизації обчислювальних процесів. Практика переконує, що від надійної роботи інформаційної системи великою мірою залежить успішність виконання органами Казначейства України функціональних повноважень.

Автоматизовані інформаційні системи Казначейства України постійно модернізуються, що пов'язано з появою досконаліших апаратних і програмних засобів. Це дає змогу адекватно реагувати на вплив мінливих внутрішнього і зовніш-

Таблиця 1.10

Загальні переваги функціонування АС "Є-Казна"

№ з/п	Зміст	Результат
1	Поєднання облікової та платіжної системи в єдиній платформі	Спрощення обліку казначейських операцій
2	Відсутність дублювання облікової інформації (рахунки, платіжні документи та ін.)	Підвищення рівня актуальності інформації
3	Відсутність горизонтальних файлових потоків інформації при оплаті рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	Зменшення (до можливого мінімуму) часу на виконання казначейських транзакцій. Відсутність проміжних технологічних АРМів
4	Формування балансу в режимі реального часу (online) за всіма класами рахунків протягом операційного дня	Оперативний баланс
5	Використання ЕЦП для облікових операцій	Підвищення рівня відповідальності та достовірності інформації
6	Спрощення ведення операційної діяльності в органах Казначейства України, удосконалення технологічних карт процесів	Зменшення навантаження на працівників підрозділів обслуговування клієнтів
7	Ведення мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів нормативно-довідкової інформації в єдиній базі даних	Спрощення механізму ведення мережі. Підвищення достовірності нормативно-довідкової інформації

нього середовищ, забезпечувати ефективне управління фінансовими ресурсами держави.

Перспективами подальшого розвитку інформаційної системи Казначейства України є:

- нормалізація первинних облікових даних (транзакцій) в єдиній платформі з обслуговування бюджетів АС “Є-Казна” створює передумови для розроблення окремого модуля збору та формування звітності в автоматизованому режимі на всіх рівнях;
- запровадження повнофункціональної системи дистанційного обслуговування клієнтів Казначейства через систему “Клієнт Казначейства – Казначейство” з використанням надійних засобів електронного цифрового підпису;
- зосередження ресурсів АС “Є-Казна” на центральному рівні Казначейства в частині обслуговування розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за видатками.

Облік і звітність є ключовими елементами управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному і глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить насамперед від повноти і достовірності вхідної інформації, яка формується на базі даних обліку та звітності. Прийняті рішення будуть дієвими лише у разі їх своєчасності. Це, у свою чергу, висуває вимоги оперативності в отриманні інформації про виконання бюджетів.

На сьогодні налагоджено порядок обміну інформацією між органами Казначейства України та Міністерством фінансів України та його органами як на центральному, так і на обласних рівнях, згідно з яким органи Казначейства надають відповідну інформацію фінансовим органам, яка може використовуватися Міністерством і його органами для вирахування необхідних порівняльних показників та аналізу виконання бюджетів. Тобто можна констатувати, що на теперішній час оперативна звітність про виконання бюджетів є повною, деталізованою, розгорнутою і має всі дані, потрібні для аналізу стану виконання бюджету та прийняття відповідних рішень.

Використання інформаційних технологій у процесі обслуговування бюджетів та здійснення операцій в системі міжбанківських електронних переказів НБУ органами Казначейства України потребує надійної системи забезпечення безпеки та захисту фінансової інформації.

З удосконаленням програмно-технічних засобів автоматизованої обробки інформаційних потоків у системі Казначейства, розширенням систем телекомунікації проблема захисту інформації постає дедалі гостріше. Це зумовлено передусім переходом від традиційної паперової технології зберігання і передачі даних до електронної, а також об'єднання обчислювальних систем, створення корпоративних та глобальних мереж і розширення доступу до інформаційних ресурсів широкого кола користувачів при недостатньо розвинутих технологіях захисту інформації.

Казначейство України та його органи функціонують нині на достатньо високому рівні автоматизації, що є підґрунтям для створення єдиної державної сис-

теми передачі даних з високим ступенем надійності та власною системою захисту інформації.

Українським законодавством визначено, що інформаційні ресурси підлягають обов'язковому обліку і захисту, як і будь-яке матеріальне майно. Власникові надається право самостійно, у межах своєї компетенції, встановлювати режим захисту інформаційних ресурсів і доступу до них.

При створенні системи захисту інформації необхідно детально проаналізувати типи загроз, найуразливіші місця у системі та збитки, які можуть виникати під час порушення системи захисту. Найпоширенішою загрозою для безпеки інформації є несанкціонований доступ. У системі Казначейства України, де при обслуговуванні бюджетів обробляється конфіденційна інформація, цей вид загроз є особливо небезпечним. Також суттєвою загрозою є вірусні атаки, які можуть призводити до повної зупинки системи, повної або часткової модифікації програмного її забезпечення, викрадення інформації.

Сучасні персональні комп'ютери і сервери щороку дають змогу накопичувати й опрацьовувати дедалі більші обсяги даних, завдяки чому потужність і продуктивність інформаційних технологій зростають, підвищуючи ефективність управління.

Технічний захист інформації (ТЗІ) – це діяльність, спрямована на забезпечення інженерно-технічними заходами конфіденційності, цілісності та доступності інформації, об'єктом захисту є важлива для держави, суспільства та особи інформація, зокрема відкрита, охорона якої гарантується відповідно до законодавства.

Конфіденційність інформації – це властивість інформації бути недоступною для несанкціонованого ознайомлення. Конфіденційність притаманна лише інформації з обмеженим доступом.

Конфіденційність інформації, крім ТЗІ, забезпечується ще режимними та, за потреби, криптографічними засобами.

В Україні в обов'язковому порядку забезпечується конфіденційність лише інформації з обмеженим доступом, що належить державі. Власники конфіденційної інформації, що не належить державі, самостійно встановлюють способи її захисту.

Надзвичайна важливість вирішення проблеми доступності інформації зумовлюється тим, що останніми роками в Україні інтенсивно впроваджуються сучасні інформаційні технології, комп'ютерні мережі та телекомунікаційні системи, які базуються здебільшого на обладнанні іноземного виробництва. Можливість дистанційного управління їх технічними та програмними ресурсами, зокрема з-за кордону, створює умови, за яких ефективність функціонування систем інформаційного обміну та управління в державі певною мірою залежать від виробників та постачальників такого обладнання.

Завданнями технічного захисту інформації є:

- захист інформації з обмеженим доступом від витоку технічними каналами або протидія технічним розвідкам;

- захист інформації від спеціальних впливів;
- захист інформації від несанкціонованих дій щодо неї, зокрема від несанкціонованого доступу до інформації з обмеженим доступом під час її оброблення технічними засобами.

Для захисту інформації в АС створюється *Комплексна система захисту інформації (КСЗІ)* – сукупність організаційних та інженерних заходів, програмно-апаратних засобів, що забезпечує в АС захист інформації від несанкціонованих дій щодо неї, зокрема, від несанкціонованого доступу.

Якщо в АС обробляється відкрита інформація, то КСЗІ має забезпечити захист інформації в АС від усіх загроз її цілісності й доступності. Якщо в АС обробляється інформація з обмеженим доступом, то до цього додається ще завдання забезпечити захист саме цієї інформації від загроз її конфіденційності.

Вимоги до забезпечення захисту інформації, яка є власністю держави, або інформації з обмеженим доступом, встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Захист інформації повинен забезпечуватися протягом усього періоду її існування. З моменту створення об'єкта комп'ютерної системи або його імпорту до системи і аж до його знищення або експорту з системи всі запити на доступ до об'єкта і об'єкта на доступ до інших об'єктів мають контролюватися комплексами засобів захисту.

Запитання для самоконтролю

1. Що таке бюджетний облік?
2. Назвіть основні функції бухгалтерського обліку про виконання бюджетів.
3. Які переваги казначейської системи виконання бюджетів?
4. Охарактеризуйте об'єкти бюджетного обліку.
5. Назвіть інструменти бухгалтерського обліку та охарактеризуйте їх.
6. Окресліть основні етапи становлення та розвитку бухгалтерського обліку в Україні.
7. Назвіть принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.
8. Які чинники впливають на облікову політику?
9. Які форми бухгалтерського обліку застосовуються в Україні?
10. У чому полягає сутність платіжної системи?
11. З яких необхідних елементів складається платіжна система? Охарактеризуйте їх.
12. Як на практиці реалізується принцип єдності каси та єдиного бухгалтерського обліку?
13. Охарактеризуйте структуру і складові СЕП.
14. Назвіть функції АС “Казна”.
15. Назвіть складові АС “Казна” та охарактеризуйте їх.



ЗАГАЛЬНІ ЗАСАДИ ТА ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

2.1. ПОРЯДОК ТА ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Облік і звітність є ключовими елементами управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному і глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить насамперед від повноти і достовірності вихідної інформації, яка формується на базі даних обліку та звітності. Ухвалені рішення можуть бути дієвими лише за умови їх своєчасності, що передбачає оперативність в отриманні інформації про виконання бюджету. Тому нагальним питанням у діяльності органів Казначейства України стала організація ефективної системи ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного і місцевих бюджетів.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV і Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2013 № 885, Казначейство України має самостійно визначати облікову політику бухгалтерського обліку про виконання бюджетів; обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей бюджетного процесу і технології обробки облікових даних; розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій; затверджувати правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Організація бухгалтерського обліку складається з двох частин: організації технології бухгалтерського обліку та організації управління бухгалтерським обліком і включає три взаємопов’язані етапи:

- методичний (вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку);

- технічний (вибір оптимальної форми бухгалтерського обліку);
- організаційний (організація роботи облікового апарату).

На першому, методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, основу яких становлять документування, інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінювання майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс і звітність.

Другий етап організації бухгалтерського обліку – технічний. Це вибір форми обліку, що найбільше відповідає галузі та розміру підприємства. Він полягає у:

- 1) виборі способу оброблення облікових даних – безкомп'ютерного або комп'ютеризованого;
- 2) розробленні переліку і форм облікових регістрів;
- 3) встановленні порядку здійснення записів у регістрах і перенесення даних у реєстри.

Третій етап полягає в організації роботи облікового апарату, або інакше кажучи, – це організація управління бухгалтерії. Він включає: встановлення найекономічнішої та найзручнішої загальної системи обліку (централізованої або децентралізованої); визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку); встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт, і оптимальної чисельності бухгалтерів; організація робочих місць бухгалтерів тощо.

В органах Казначейства України ведуться бухгалтерський та управлінський облік, що ґрунтуються на єдиній теоретичній та інформаційній базі, відрізняючись формою та періодичністю розрахунку даних.

Бухгалтерський облік забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій стосовно виконання бюджетів, а також інших операцій, які здійснюються через рахунки, відкриті в органах Казначейства України, і не належать до операцій щодо виконання бюджетів, та надання користувачам інформації про стан активів і зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх зміни. На основі даних бухгалтерського обліку складається фінансова та бюджетна звітність.

Управлінський облік забезпечує керівництво органів Казначейства України оперативною інформацією для планування, управління ліквідністю субрахунків єдиного казначейського рахунку, оцінювання та контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Бухгалтерський облік в органах Казначейства України – це складова системи обліку, що включає сукупність правил, методик та процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та обміну інформацією про операції в органах Казначейства України й передачі її користувачам для прийняття управлінських рішень.

Користувачами економічної інформації бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів є:

- **внутрішні** (Казначейство України та його органи, їхні структурні підрозділи) – з метою планування, оцінювання та контролю за щоденними операціями органів Казначейства, а також для управління ліквідністю єдиного казначейського рахунку, оцінювання та контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів;
- **зовнішні** (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Рахункова палата України, Міністерство фінансів України та його органи, інші органи державної влади) – з метою здійснення аналізу й оцінки минулих і майбутніх результатів виконання державного та місцевих бюджетів і прийняття відповідних управлінських рішень.

На підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова та бюджетна звітність про виконання бюджетів.

Бухгалтерський облік має забезпечувати:

- дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- взаємозв'язок даних синтетичного і аналітичного обліку;
- хронологічне та систематичне відображення всіх операцій про виконання бюджетів у реєстрах бухгалтерського обліку на підставі первинних документів і можливість відображення їх в агрегованому вигляді у звітності з метою аналізу та управління;
- відображення детальної інформації про кожну операцію та параметри операцій для складання внутрішніх звітів з метою аналізу і контролю;
- накопичення та систематизацію даних обліку в розрізі показників, необхідних для складання звітності.

Основними завданнями бухгалтерського обліку в системі Казначейства України є:

- дотримання принципів обліку і звітності, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- своєчасне, повне й достовірне відображення в обліку на відповідних рахунках операцій щодо виконання бюджетів, які здійснюються на підставі первинних документів клієнтів, електронних документів та внутрішніх документів Казначейства України, складених згідно з чинним законодавством і підписаних уповноваженими особами;
- щоденне завершення та звірка всіх облікових процесів, реєстрів і документів, у тому числі пов'язаних із надходженням та перерахуванням коштів системою міжбанківських електронних платежів і внутрішньою платіжною системою Казначейства України; складання щоденного балансу та автоматизовану перевірку відповідності даних аналітичного обліку даним балансу;
- достовірне відображення в обліку і звітності руху використання фінансових та інших ресурсів бюджетів, надання об'єктивної та порівняльної інформації про стан зобов'язань, активів, результатів виконання бюджетів, у тому числі в розрізі окремих органів Казначейства України.

Система бухгалтерського обліку має прогнозувати і визначати стратегії виконання бюджету шляхом порівняння показників балансу з показниками, затвердженими в бюджетах, та аналізу їх динаміки.

Бухгалтерський облік про виконання державного та місцевих бюджетів у органах Казначейства ведеться безперервно із застосуванням програмного забезпечення, за допомогою якого в автоматизованому режимі здійснюються накопичення, оброблення, систематизація та передача інформації користувачам.

Організація автоматизованої реєстрації та оброблення даних забезпечують відображення всіх операцій, достовірність інформації, збереження її в електронному вигляді, а також можливість здійснення подальшого контролю.

Детальна інформація про операцію фіксується на рівні аналітичного обліку на аналітичних рахунках, які містять обов'язкові параметри, визначені Казначейством України.

Перевірка тотожності даних аналітичних рахунків відповідним рахункам синтетичного обліку здійснюється не рідше одного разу на місяць.

Звірка аналітичного обліку із синтетичним проводиться відповідальними виконавцями за рахунками перевіркою відомості з даними відповідних рахунків щоденного оборотно-сальдового балансу.

Свідченням проведеної звірки аналітичного обліку із синтетичним (даних перевіркою відомості зі щоденним оборотно-сальдовим балансом) є підписи посадових осіб органу Казначейства – головного бухгалтера (заступника головного бухгалтера) та інших відповідальних працівників структурних підрозділів з питань ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

З метою забезпечення включення всіх операцій до місячної та квартальної звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за відповідний звітний період органи Казначейства до настання терміну подання звітності відображають у бухгалтерському обліку коригуючі та інші операції (планові показники, бюджетні зобов'язання, бюджетні фінансові зобов'язання, операції з виконання бюджетів, здійснені поза казначейським обслуговуванням тощо).

Після завершення бюджетного періоду в термін, визначений Міністерством фінансів України, органи Казначейства України здійснюють відображення у бухгалтерському обліку коригуючих та інших операцій (планові показники, бюджетні зобов'язання, бюджетні фінансові зобов'язання, операції з виконання бюджетів, здійснені поза казначейським обслуговуванням, тощо), операцій із закриття рахунків та визначення результату виконання Державного бюджету України за звітний період.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх казначейських операцій у первинних документах, збереження протягом установленого строку оброблених документів, реєстрів бухгалтерського обліку та звітності несе керівник органу Казначейства, який здійснює керівництво органом згідно із законодавством та установчими документами.

Керівники органів Казначейства зобов'язані створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами правомірних вимог служби бухгалтерського обліку щодо дотримання порядку оформлення та обліку первинних документів.

В органах Казначейства для ведення бухгалтерського обліку про виконання бюджетів створюється самостійний структурний підрозділ з цих питань. Його керівник є головним бухгалтером.

Організація роботи структурного підрозділу з питань ведення бухгалтерського обліку про виконання бюджетів ґрунтується на принципі створення єдиного структурного підрозділу з наданням працівникам прав відповідальних виконавців, яким доручається особисто підписувати документи за визначеною групою операцій, за винятком операцій, які потребують додаткового контролю.

Порядок організації роботи, функції та завдання структурних підрозділів із питань ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів затверджуються наказом Казначейства України.

Бухгалтерські операції можуть виконувати працівники будь-якого структурного підрозділу Казначейства, якщо це передбачено їхніми функціональними (посадовими) обов'язками. Усі працівники, які виконують операції з бухгалтерського обліку, з питань ведення бухгалтерського обліку, підпорядковуються головному бухгалтеру органу Казначейства.

На структурні підрозділи з питань ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів покладається виконання таких функцій:

- дотримання єдиних правил бухгалтерського обліку для казначейських операцій;
- ведення реєстрів бухгалтерського обліку відповідно до правил, встановлених Казначейством України;
- ведення та підтримка переліку аналітичних рахунків, складеного на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку, встановленого для органів Казначейства України;
- своєчасна підготовка, перевірка і надання внутрішньої та зовнішньої фінансової звітності;
- забезпечення бухгалтерського контролю за дотриманням правил облікової політики в різних підрозділах органу Казначейства України та достовірністю фінансової звітності.

Головний бухгалтер (заступник головного бухгалтера) повинен забезпечити:

- дотримання єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку;
- організацію контролю за відображенням у бухгалтерському обліку всіх операцій з виконання бюджетів, які здійснюються органами Казначейства;
- складання і подання користувачам у встановлені строки інформації відповідно до законодавства.

Головний бухгалтер (його заступник) здійснює організаційні заходи щодо впровадження у підвідомчих органах Казначейства та структурних підрозділах визначеної облікової політики.

На головного бухгалтера, який виконує організаційні, контрольні функції, не можуть покладатися обов'язки керівника органу Казначейства за тимчасової його відсутності, а також обов'язки щодо безпосереднього виконання бухгалтерських операцій.

Контрольні повноваження органів Казначейства України з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів регулюються Технологічним регламентом Казначейства України за функцією № 3 "Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності", затвердженим наказом Державного казначейства України від 09.07.2009 № 276, який визначає взаємодію структурних підрозділів Казначейства України та його органів.

Технологічні регламенти – затверджені у встановленому порядку правила виконання функцій Казначейства України, які містять:

- опис процесів та операцій, що здійснюються у рамках виконання відповідної функції, із зазначенням їх учасників та ступенем ризику;
- схеми документообігу за відповідною функцією, процесом;
- перелік нормативно-правових актів і програмно-технічних комплексів, які використовуються при здійсненні процесів та операцій;
- опис ризиків за кожним процесом та відповідний перелік контрольних заходів.

Функції – напрями діяльності Казначейства України, визначені законами України, розпорядчими документами Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, іншими нормативно-правовими актами, які являють собою сукупність процесів, що виконуються на постійній основі.

Процеси – сукупність взаємопов'язаних операцій, яка забезпечує виконання Казначейством України відповідної функції.

Операції – окремі складові процесу, які здійснюються у визначеній послідовності під час виконання функцій структурного підрозділу.

Метою розроблення та затвердження технологічних регламентів є уніфікація виконання процесів і операцій, здійснюваних органами Казначейства України в межах реалізації функціональних повноважень. Крім того, технологічні регламенти є основою для розроблення програмного забезпечення в рамках реалізації спільного з Міжнародним банком реконструкції та розвитку проекту модернізації державних фінансів.

Функція – спеціалізована діяльність Казначейства України, притаманна лише йому. У зв'язку з цим така діяльність органів Казначейства України, як відкриття, ведення та закриття рахунків у органах Казначейства України, безспірне списання коштів з рахунків, на яких обліковуються кошти державного та місцевих бюджетів, бюджетних установ, розподіл показників кошторисів і планів асигну-

вань у розрізі розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, не можуть визначатися як функції Казначейства України.

Технологічні регламенти розроблено за такими функціями Казначейства України:

- обслуговування бюджетів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів;
- управління наявними фінансовими ресурсами;
- ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- здійснення повноважень розпорядника коштів.

За функцією “Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності” визначено такі процеси:

1. Відкриття, закриття та зведення документів операційного дня казначейства.
2. Облік боргових та активних операцій бюджету.
3. Інвентаризація рахунків, активів і зобов'язань та результатів виконання бюджетів.
4. Закриття рахунків та визначення (коригування) фінансових результатів виконання бюджетів.
5. Складання звітів (зведених звітів) про виконання державного бюджету, зведеного бюджету та зведених звітів головних розпорядників бюджетних коштів.
6. Складання звітів про виконання місцевих бюджетів.

З уведенням у дію технологічних регламентів підрозділом Казначейства України, відповідальним за здійснення внутрішнього контролю й аудиту, проводяться перевірка та оцінка діяльності органів Казначейства України. У разі виявлення порушень або невідповідності вимогам законодавчих і нормативних актів зазначений структурний підрозділ має повідомляти про необхідність доопрацювання та внесення змін до технологічних регламентів із метою приведення їх у відповідність із вимогами законодавчих і нормативно-правових актів України.

2.2. ДОКУМЕНТООБІГ ЯК СКЛАДОВА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Документ як носій інформації є неодмінним елементом внутрішньої організації будь-якої установи, підприємства, фірми і забезпечує взаємодію їхніх частин. Інформація є підставою для прийняття управлінських рішень, доказом їх виконання і джерелом для узагальнень, а також матеріалом для довідково-пошукової роботи.

Відповідно до Закону України “Про інформацію” від 02.10.1992 № 2657-ХІІ документом є матеріальний носій, що містить інформацію, основні функції якого – збереження та передавання інформації у часі і просторі.

Організація роботи з документами – важлива складова у процесі підготовки прийняття управлінських рішень.

Документ – це сукупність трьох компонентів:

- 1) фізична реєстрація інформації;
- 2) форма подання інформації;
- 3) активізація певної діяльності.

Важливим аспектом ведення справочинства у бухгалтерії є систематизація і збереження всіх документів, що утворюються, необхідних надалі не тільки для аналізу фінансово-господарської діяльності, а й для пред'явлення їх при перевірці, а також для передачі на збереження у встановленому порядку до архіву.

Уся документація бухгалтерії поділяється на три сектори:

- вхідні документи (які надходять);
- вихідні документи (які відправляються);
- внутрішні документи.

Розроблення механізму управління документообігом – необхідна складова організації бухгалтерського обліку, що забезпечує:

- стабільність роботи бухгалтерської служби;
- чіткість руху та оперативність обробки документів;
- своєчасність прийняття управлінських рішень.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV підприємство, установа, організація самостійно затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації.

Розглянемо порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності. Основні правила складання графіка документообігу, а також загальні норми і правила оформлення документів підприємствами, їхніми об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності (далі – підприємства), установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету (далі – установи), визначені Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.

З метою упорядкування руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дати створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообігу на підприємстві, в установі повинен забезпечувати оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його перебування в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Такий графік оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом під-

приємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їхньої діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка, де наведено перелік документів, що входять до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, установи, до яких передаються ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Його вимоги щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

Казначейство України самостійно встановлює порядок формування та зберігання первинних документів, облікових реєстрів і звітів для територіальних органів, що забезпечують їх надійну схоронність.

У разі зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку в електронному вигляді органи Казначейства зобов'язані надавати їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників операцій, а також контролюючих та правоохоронних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами України.

Копії первинних документів, облікових реєстрів та звітів можуть вилучатися тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їхніх повноважень, відповідно до вимог законодавства України. Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінально-процесуальним законом. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та звітів здійснюється тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їхніх повноважень, передбачених законами. У випадку вилучення первинних документів за оригіналом постанови уповноважених державних органів, пред'явленим лише для ознайомлення та вчинення відповідних дій, уповноважений працівник органу Казначейства має зняти копію постанови, засвідчити її підписом та взяти до виконання у разі відповідності цього документа вимогам законодавства України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розписку відповідальній службовій особі органу Казначейства.

У присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні службові особи органу Казначейства мають право зняти копії документів та зобов'язані скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення. Копії вилучених документів із відміткою про вилучення зберігаються в справах, з яких були вилучені їх оригінали. Копії протоколів (актів) зберігаються в окремій справі.

При вилученні первинного документа складається акт або протокол вилучення у двох примірниках за підписами керівника органу Казначейства (заступника керівника органу Казначейства), головного бухгалтера (заступника головного

бухгалтера) та представника установи, для якої вилучається документ. В акті або протоколі повинно бути точно вказано, на чий вимогу та за чийм дозволом здійснюється вилучення і який документ вилучається. Перший примірник акта чи протоколу видається уповноваженому представникові. Якщо вилучені документи відправляються поштою, акт складається без підпису представника установи, яка надіслала вимогу, а до акта додається поштова квитанція про відправлення.

Якщо вилучаються томи документів, що не оформлені належним чином (не переплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу і в присутності представників органів, за зверненням яких проводиться вилучення, відповідні службові особи органу Казначейства можуть дооформити ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчивши підписом та печаткою).

У разі повернення представниками уповноважених органів раніше вилучених документів ці документи приймаються під розписку відповідною службовою особою – керівником органу Казначейства (заступником керівника органу Казначейства) або головним бухгалтером (заступником головного бухгалтера) та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих самих томів, з яких були вилучені.

У разі втрати або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник органу Казначейства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх зникнення або знищення.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником органу Казначейства. Копія акта подається до вищого органу в 10-денний термін із дати підписання цього акта.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. До цього часу вони повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і належать до відповідного облікового реєстру, комплектуються у хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву.

Термін зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві визначається згідно з нормативно-правовим актом із питань визначення строків зберігання документів, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і справочинства.

Зберігання первинних документів та облікових реєстрів, які пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер органу Казначейства.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії та архіву працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

2.3. ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ ТА ОБЛІКОВІ РЕГІСТРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Підставою для бухгалтерського обліку операцій щодо виконання державного та місцевих бюджетів в органах Казначейства України є первинні документи, які фіксують факти здійснення операцій. Первинні документи мають складатися під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Усі операції органів Казначейства України повинні оформлятися відповідними документами, що є підставою для відображення їх в обліку, і вмещувати конкретну інформацію про характер операції.

Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових реєстрах провадяться на підставі первинних документів.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (керівника) на їх проведення.

Господарські операції – це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Первинні бухгалтерські документи з касового виконання державного та місцевих бюджетів класифікують за відповідними ознаками (рис. 2.1).

За місцем складання бухгалтерські документи бувають:

- *внутрішні* – оформлені в органах Державної казначейської служби України;
- *зовнішні* – отримані від розпорядників коштів, Міністерства фінансів України, вищих або нижчих органів Казначейства України.

За призначенням бухгалтерські документи поділяють на:

- *розпорядчі*, які вмещують розпорядження на право здійснення операції (наприклад, розпорядження на перерахування коштів з єдиного казначейського рахунку);
- *виконавчі (виправдальні)*, що підтверджують факт здійснення господарської операції (платіжне доручення, чек, вексель, виписка з рахунку, меморіальний ордер тощо);
- *бухгалтерського оформлення*, що їх складають працівники бухгалтерії на підставі даних розпорядчих і виконавчих документів;
- *комбіновані*, в яких поєднані ознаки розпорядчих, виконавчих документів та документів бухгалтерського оформлення (до таких документів належать,

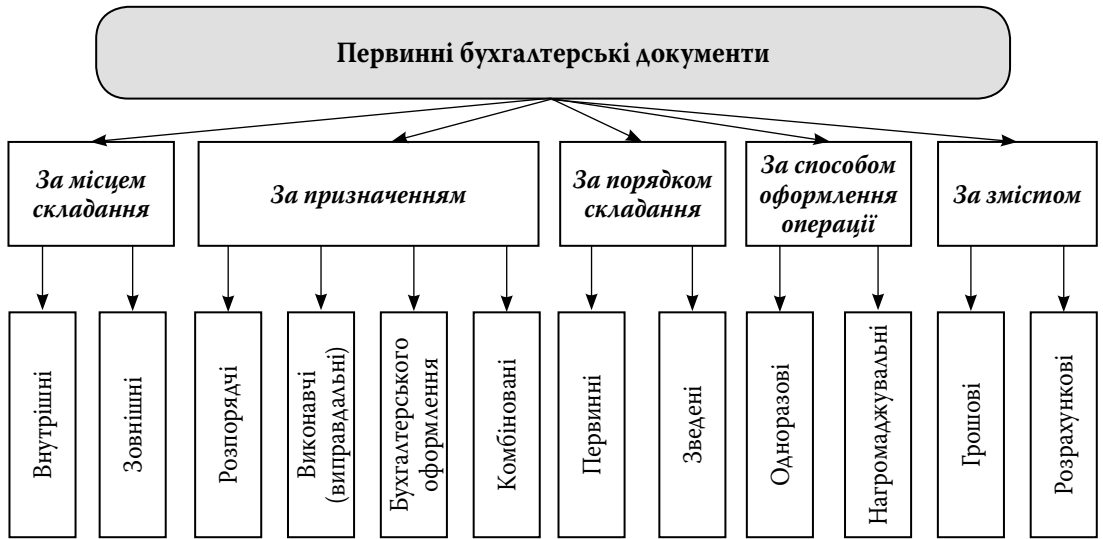


Рис. 2.1. Ознаки первинних бухгалтерських документів

наприклад, меморіальний ордер, виписка банку про зарахування платежів тощо).

За порядком складання розрізняють такі бухгалтерські документи:

- *первинні*, які складають у момент здійснення операції або безпосередньо після її закінчення;
- *зведені*, які складають на підставі даних згрупованих однорідних первинних документів.

За способом оформлення операцій бухгалтерські документи поділяють на:

- *одноразові*, які заповнюють на одну операцію (до них належать, наприклад, чеки);
- *нагромаджувальні*, в яких записують однорідні бюджетні операції за певний період.

За змістом бухгалтерські документи поділяють на:

- грошові;
- розрахункові.

До оформлення первинних документів висуваються певні вимоги. Так, первинні та зведені облікові документи можуть складатися на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву підприємства, установи, від імені яких складений документ;
- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- зміст та обсяг господарської операції;
- одиницю виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);

- посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи як у паперовій формі, так і в електронному вигляді можуть мати й інші додаткові реквізити. Первинні документи, які не містять обов'язкових реквізитів, є недійсними і не можуть бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку.

Документи мають підписуватися особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Використання при оформленні первинних документів факсиміле допускається тільки у порядку, встановленому законодавством.

Керівник підприємства, установи повинен забезпечити фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Керівником підприємства, установи затверджується 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. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству, логічний зв'язок окремих показників.

Первинні документи, що пройшли оброблення, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручному обробленні – дату запису в обліковий реєстр, а при комп'ютерному – відтиск штампа оператора, відповідального за їх оброблення, або відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами.

Розрахункові документи, на підставі яких в органах Казначейства здійснюється перерахування коштів з одних рахунків на інші, повинні мати дату проведення та підписи посадових осіб органу Казначейства, які оформили та перевірили документи; документи, що підлягають додатковому контролю – підпис виконавця, на якого покладено обов'язок здійснювати первинний контроль операцій.

Списання коштів із рахунку клієнта за розпорядженням його власника здійснюється органами Казначейства згідно з платіжним дорученням клієнта протягом 30 календарних днів із дня його виписки. День заповнення не враховується.

Розрахунковий документ, не прийнятий до виконання, не пізніше наступного робочого дня повертається без виконання органами Казначейства. На зворотному боці документа робиться напис про причину повернення без виконання, зазначається дата його повернення за підписами керівника структурного підрозділу (його заступника) та виконавця.

Для безготівкових перерахувань за рахунками використовуються меморіальні документи. До них належать меморіальні ордери, платіжні доручення, векселі, інкасові доручення (розпорядження), чеки тощо.

Меморіальні ордери повинні містити всі необхідні реквізити: номер меморіального ордера, дату і місце складання, номер рахунку по дебету та кредиту, назву банку, органу Казначейства, що обслуговує платника та одержувача коштів, суму цифрами та прописом, ідентифікаційний код, короткий зміст проведеної операції.

В автоматизованій системі бухгалтерського обліку використовують електронні документи, що є розрахунковими документами, повідомленнями визначеного формату, які містять встановлені реквізити і надають інформацію про перерахування коштів у вигляді файла при передачі засобами електронного зв'язку.

Прийом та оплата документів здійснюються за схемою, наведеною на рис. 2.2.

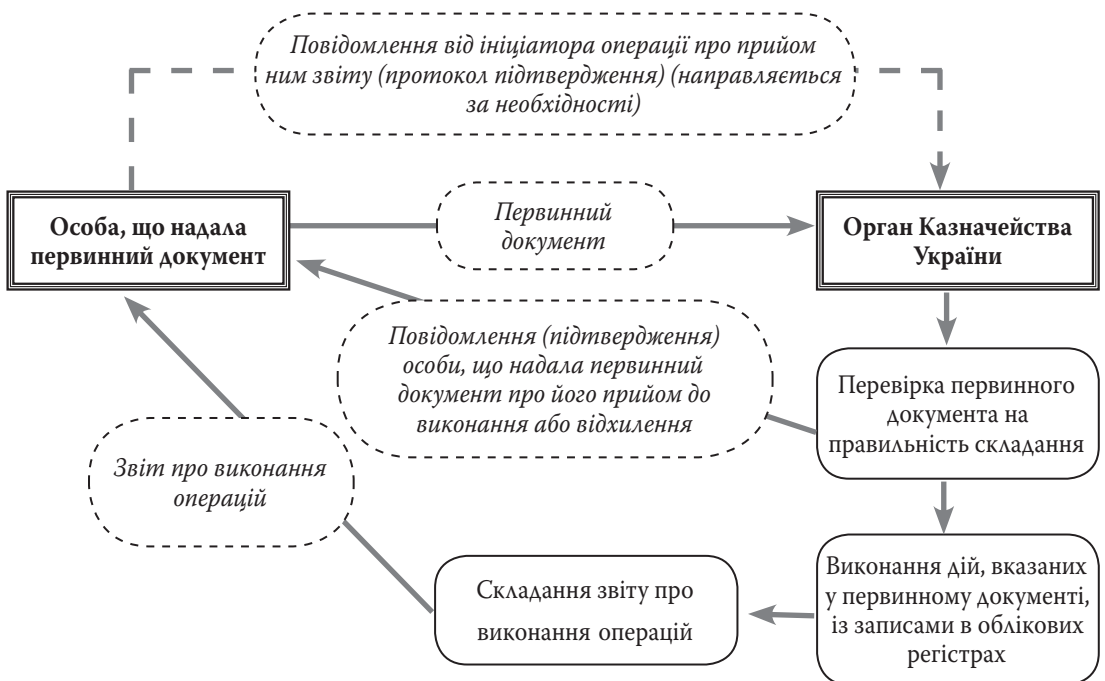


Рис. 2.2. Схема прийому та оплати первинних документів органами Казначейства України

Органи Казначейства України приймають документи від клієнтів протягом операційного дня, тривалість якого регламентується режимом його роботи, узгодженим сторонами в договорі на розрахунково-касове обслуговування. Кошти списуються з рахунку платника тільки на підставі першого примірника розрахункового документа, крім гарантованих доручень. При застосуванні електронного документообігу оригіналом розрахункового документа є електронний документ, створений за допомогою засобів криптографічного захисту інформації, із накладеними цифровими підписами та печаткою.

Якщо підписи, відбиток печатки на документі викликають сумнів, орган Казначейства не приймає до виконання такий розрахунковий документ та не несе за нього відповідальності.

Безспірне списання коштів бюджету з рахунків клієнтів здійснюється у випадках, передбачених законодавством України, та за рішенням суду. У разі накладення арешту на кошти юридичної особи, органом Казначейства припиняється списання коштів за розпорядженням власника рахунку.

Усі первинні розрахункові документи за поточний день підлягають підрахунку з отриманням підсумків, які звіряються з даними щоденного оборотно-сальдового балансу.

За своєчасне складання первинних документів і достовірність інформації, яка міститься в них, а також за їх передачу в обумовлені терміни за призначенням несуть відповідальність особи, які склали та підписали ці документи.

Бухгалтерський облік про виконання державного та місцевих бюджетів повинен забезпечувати виконання основних функцій:

- запис інформації про операції щодо виконання бюджетів, які здійснюються органами Казначейства України, та можливість відображення їх у звітності з метою аналізу та управління;
- відображення детальної інформації про кожну операцію і параметрів самих операцій для складання звітів з метою аналізу та контролю.

Порядок бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів регламентовано таким чином, щоб описувати бюджетні операції в узагальненому вигляді (синтетичний облік) і деталізовано, на розвиток синтетичного обліку (аналітичний облік).

Ведення синтетичного обліку забезпечується шляхом використання балансових рахунків Плану рахунків. У синтетичному обліку всі операції відображаються у грошовій одиниці України.

Детальна інформація про кожного контрагента та кожну операцію фіксується на рівні аналітичного обліку на аналітичних рахунках. Вони містять обов'язкові параметри, визначені окремими розпорядчими документами Казначейства України.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожними відповідним рахункам синтетичного обліку.

Інформація, що міститься у прийнятих органами Казначейства України до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів за кожною іноземною валютою окремо.

Для узагальнення інформації, яка міститься у первинних документах, використовуються облікові реєстри.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Реєстри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Записи до реєстрів бухгалтерського обліку вносяться на підставі первинних облікових документів у момент здійснення операції. Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Відповідальність за правильність відображення операцій в облікових реєстрах несуть особи, які їх склали і підписали. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Відповідальність за несвоєчасне складання облікових реєстрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці облікові реєстри.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів необхідно здійснювати в міру їх надходження до місця обробки (бухгалтерія – якщо первинні документи на паперових носіях, автоматизована система – якщо первинні документи в електронній формі), проте не пізніше встановленого терміну, що забезпечує своєчасне здійснення відповідних операцій: виплату заробітної плати, проведення розрахунків, складання звітності тощо.

Інформація про господарські операції за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до звітів.

Форми облікових реєстрів розробляються та затверджуються розпорядчими документами Казначейства України.

Органи Казначейства ведуть такі обов'язкові облікові реєстри: книги, оборотно-сальдові та сальдові відомості за аналітичними рахунками, щоденний оборотно-сальдовий та сальдовий баланси рахунків та ін. Форми обов'язкових облікових реєстрів, які ведуться органами Казначейства, наведено у додатках 1–3.

Усі рахунки, що відкриваються в органі Казначейства, підлягають реєстрації в **книзі відкритих рахунків**, яка ведеться в розрізі балансових рахунків четвертого порядку з включенням таких позицій щодо рахунку:

- номер балансового рахунку;
- номер аналітичного рахунку;
- код контрагента;
- найменування контрагента;
- дата відкриття рахунку;
- дата закриття рахунку.

Головний бухгалтер може надавати право ведення книги відкритих рахунків відповідним структурним підрозділам органу Казначейства, при цьому контроль за правильністю ведення книги може здійснюватися ним безпосередньо чи уповноваженою на це особою.

Ведення книг відкритих рахунків (з дозволу головного бухгалтера), для зручності при значній кількості відкритих рахунків, може здійснюватися відповідними структурними підрозділами органу Казначейства, або у розрізі окремих балансових рахунків (рахунки клієнтів, кредити, депозити, цінні папери, доходи та видатки бюджету тощо). Книги відкритих рахунків повинні бути пронумеровані, прошнуровані, засвідчені підписами відповідальної особи і головного бухгалтера органу Казначейства та скріплені відбитком печатки органу Казначейства. Книги відкритих рахунків мають зберігатись у відповідальній особи.

Ведення книги відкритих рахунків можливе в автоматизованому режимі на машинному (електронному) носії інформації зі збереженням архіву та обов'язковим роздрукуванням станом на перше число звітного місяця змін, що відбулися протягом наступного місяця, та на 1 січня наступного року в повному обсязі.

Для відкриття рахунків клієнт подає до органу Казначейства документи, визначені у порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики. Після перевірки та опрацювання уповноваженими особами органу Казначейства документів, наданих клієнтом на відкриття рахунку, та з дозволу керівника (заступника керівника) і головного бухгалтера (заступника головного бухгалтера) уповноважена особа органу Казначейства відкриває клієнту відповідні рахунки.

Документи на відкриття рахунків формуються у справі з юридичного оформлення рахунків та зберігаються в уповноваженій особи органу Казначейства. За запитом клієнта орган Казначейства видає письмові довідки про наявність рахунку в органі Казначейства за підписом керівника (заступника керівника) та головного бухгалтера (заступника головного бухгалтера).

В **оборотно-сальдових відомостях** відображається інформація в розрізі усіх аналітичних рахунків про вхідні залишки на початок дня, дебетові та кредитові обороти за день та вихідні залишки на кінець операційного дня. Інформація, відображена в оборотно-сальдових відомостях, використовується для звірки відповідності підсумкових даних особових рахунків клієнтів.

У сальдових відомостях відображають тільки вхідні залишки на кінець дня. У сальдовій відомості наводиться розгорнута інформація в розрізі залишків ана-

літичних рахунків, підсумки за якими мають відповідати даним щоденного оборотно-сальдового балансу.

Регістрами синтетичного обліку операцій із бюджетними коштами є оборотно-сальдовий та сальдовий баланси рахунків. У **щоденному оборотно-сальдовому балансі** відображаються обороти за дебетом і кредитом за день, вихідні залишки за активом і пасивом за кожним рахунком із проміжним підсумком за рахунками другого та третього порядків. У оборотно-сальдовому балансі наводяться підсумки за кожним класом рахунків і загальний підсумок за всіма рахунками. Правильність складання щоденного балансу оборотів та залишків контролюється рівністю дебетових і кредитових оборотів та залишків за активом і пасивом. Наявність такої рівності є обов'язковою умовою початку нового операційного дня в органі Казначейства.

Щоденний оборотно-сальдовий баланс перевіряється і підписується керівником і головним бухгалтером або особами, які ним уповноважені.

Перевірка тотожності даних аналітичних рахунків відповідним рахункам синтетичного обліку обов'язково здійснюється не рідше одного разу на місяць.

Звірка аналітичного обліку із синтетичним проводиться відповідальними виконавцями за балансовими та позабалансовими рахунками перевіркою відомості з даними відповідних рахунків щоденного оборотно-сальдового балансу.

Свідченням проведеної звірки аналітичного обліку із синтетичним (даних перевіркою відомості зі щоденним оборотно-сальдовим балансом) є підписи посадових осіб органу Казначейства – головного бухгалтера, його заступника.

За операціями в іноземній валюті облік здійснюється у грошовій одиниці України за офіційним курсом НБУ на цей день. Водночас вказані записи здійснюються у валюті розрахунків і платежів (за кожною валютою окремо).

В аналітичному обліку операції в іноземній валюті ведуться в подвійній оцінці: в іноземній валюті за її номіналом та в гривневому еквіваленті за чинним курсом Національного банку України.

2.4. ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРО ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО ТА МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

У зв'язку з наданням Казначейству України відповідно до спільної постанови Кабінету Міністрів України та Національного банку України "Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства" від 15.09.1999 № 1721 статусу учасника Системи електронних платежів Національного банку України (СЕП НБУ) та створення Внутрішньої платіжної системи Казначейства України виникла необхідність реформувати бухгалтерський облік виконання бюджетів, одним із основних напрямів якої є план рахунків.

Необхідність розроблення нового плану рахунків зумовлена кількома чинниками.

По-перше, за умов функціонування Казначейства України як безпосереднього учасника СЕП НБУ структура рахунків бухгалтерського обліку має відповідати вимогам Національного банку України. При цьому, за вимогами Національного банку, аналітичні рахунки в банківській системі побудовані таким чином, що перші чотири знаки відповідають номеру балансового рахунку за планом рахунків банківської установи, де відкрито рахунок клієнта, і є підставою для автоматичного формування балансу. Наявний план рахунків із виконання бюджету не відповідав таким вимогам, а отже, не міг функціонувати в СЕП НБУ разом із планом рахунків Національного банку України та комерційних банків.

По-друге, робота Казначейства України через кореспондентський рахунок у Національному банку України в Системі електронних платежів потребує зміни форми ведення бухгалтерського обліку – переходу до автоматизованого (комп'ютерного) режиму. Система бухгалтерського обліку банків передбачає автоматичне щоденне формування балансу рахунків за грошовими операціями на підставі даних (файлів відповідної структури з відповідними реквізитами), отриманих із СЕП НБУ. В органах Казначейства система бухгалтерського обліку не була автоматизована повною мірою, крім того, вона була розрахована на подальше оброблення облікової інформації. Наявна методологія бухгалтерського обліку не забезпечувала відображення операцій та складання звітності про виконання державного бюджету в режимі реального часу.

Кількість рахунків, які використовувалися органами Казначейства для обліку операцій із виконання державного бюджету за доходами та видатками, постійно зростала. Крім того, збільшувалася і кількість операцій, яка проводилася органами Казначейства України.

У 2000 р. Казначейством України для забезпечення потреб ведення бухгалтерського обліку операцій із виконання державного і місцевих бюджетів за касовим методом та складання фінансової звітності; дотримання вимог Національного банку України до бухгалтерської моделі учасників СЕП НБУ (у частині структури рахунків); функціонування Внутрішньої платіжної системи Казначейства України; запровадження автоматизованої (комп'ютерної) форми ведення бухгалтерського обліку та обслуговування інших клієнтів органів Казначейства було розроблено План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затверджений наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119, який введено в дію з 1 січня 2001 р.

При побудові Плану рахунків враховано особливості виконання державного та місцевих бюджетів, функціонування єдиного казначейського рахунку, виконання місцевих бюджетів через органи Казначейства України з дотриманням загальних принципів і вимог до здійснення бухгалтерського обліку та звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовується для детальної та повної реєстрації всіх фінансових опера-

цій і забезпечення потреб складання звітності згідно з вимогами бюджетного законодавства. Він забезпечує відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із виконанням функцій, які покладаються на органи Казначейства України.

План рахунків розроблено для забезпечення потреб ведення бухгалтерського обліку операцій виконання державного та місцевих бюджетів за касовим методом з елементами методу нарахувань і складання фінансової та бюджетної звітності. Невід'ємною частиною Плану рахунків є система аналітичного обліку.

Такий план дає можливість здійснювати детальний і повний облік усіх банківських та інших операцій, пов'язаних із виконанням бюджетів, а також своєчасно надавати детальну, достовірну і змістовну інформацію керівництву органів Казначейства та фінансових органів, Міністерству фінансів України, органам, що контролюють справляння надходжень до бюджету, та іншим користувачам інформації.

План рахунків поділено на три логічні частини (аналогічні три складових властиві планам рахунків банківської системи, але вони різняться за суттю):

- балансові рахунки;
- бюджетні рахунки;
- меморандні і позабалансові рахунки.

До *першої* логічної частини віднесено рахунки з 1 по 4 клас ("Активи", "Зобов'язання", "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів", "Розрахунки").

До *другої* – відповідно рахунки 5–7 класів ("Результат виконання бюджету", "Доходи бюджету", "Видатки бюджету").

До *третьої* логічної частини включено рахунки 8 та 9 класів ("Управлінський облік", "Позабалансовий облік").

Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів відображена на рис. 2.3.

1 клас рахунків "Активи" використовується для обліку активів. До його складу входять рахунки, призначені для обліку операцій: на єдиному казначейському рахунку; на інших рахунках Казначейства України в Національному банку та банках України; на інших рахунках в банках за коштами державного і місцевих бюджетів; за розміщеними в Національному банку України депозитами державного і місцевих бюджетів; за цінними паперами в активі державного і місцевих бюджетів; за наданими бюджетними кредитами з державного і місцевих бюджетів; за іншими активами державного і місцевих бюджетів, які включають активи за коштами в дорозі, взаємними розрахунками, товарно-матеріальними цінностями; за дебіторською заборгованістю органів казначейства; на субрахунках єдиного казначейського рахунку.

Рахунки 1 класу активні, кореспондують із відповідними рахунками 1, 3 та 4 класів (табл. 2.1).

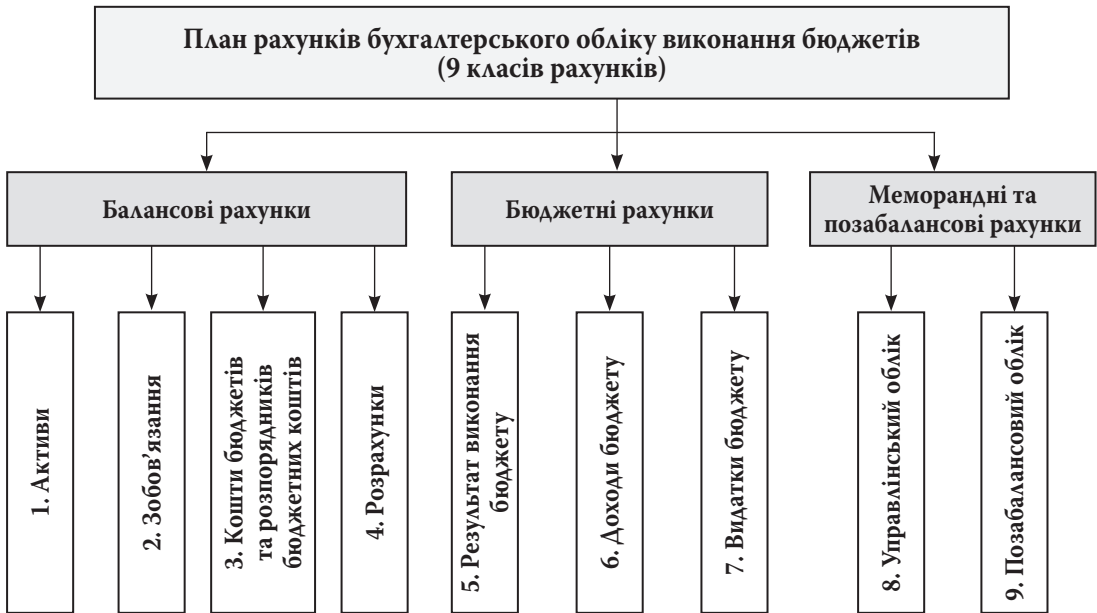


Рис. 2.3. Структура Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів

Таблиця 2.1

Перелік та характеристика розділів 1 класу рахунків “Активи”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	11	A	Кошти бюджетів у Національному банку України
2	12	A	Кошти бюджетів у інших банках
3	13	A	Розміщені депозити
4	14	A	Цінні папери
5	15	A	Надані бюджетні кредити та позички
6	16	A	Інші активи
7	17	A	Субрахунки єдиного казначейського рахунку

2 клас рахунків “Зобов’язання” призначений для забезпечення обліку зобов’язань бюджетів. До складу рахунків 2 класу включено рахунки для обліку: зобов’язань за цінними паперами, випущеними в обіг державним та місцевими бюджетами (векселі, облігації, інші цінні папери); зобов’язань за кредитами та депозитами, отриманими державним і місцевими бюджетами; за кредиторською заборгованістю органів Казначейства; за іншими зобов’язаннями державного й місцевих бюджетів, які включають зобов’язання за взаємними розрахунками.

Рахунки 2 класу пасивні, кореспондують із відповідними рахунками 1, 2, 3 та 4 класів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Перелік та характеристика розділів 2 класу рахунків “Зобов’язання”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	21	П	Цінні папери, випущені в обіг
2	22	П	Кредити отримані
3	23	П	Депозити отримані
4	24	П	Інші зобов’язання

3 клас рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів” призначений для забезпечення обліку коштів бюджетів та клієнтів Казначейства України. До складу 3 класу рахунків включено рахунки для обліку операцій: за коштами державного і місцевих бюджетів; за коштами, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами відповідних бюджетів; за коштами, які підлягають розподілу між рівнями бюджетів; за коштами, тимчасово віднесеними на доходи державного або місцевих бюджетів; на рахунках розпорядників та одержувачів коштів державного і місцевих бюджетів; на рахунках інших клієнтів Казначейства України (державні позабюджетні фонди; підприємства, установи, госпрозрахункові організації, що не мають статусу бюджетних); на рахунках за нез’ясованими та несквитованими дебетовими сумами; на технічних рахунках єдиного казначейського рахунку.

Рахунки 3 класу пасивні, кореспондують із відповідними рахунками 1, 2, 3 та 4 класів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Перелік та характеристика розділів 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	31	П	Кошти бюджетів
2	32	П	Кошти, залучені до бюджетів
3	33	П	Кошти, які підлягають розподілу
4	34	П	Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджету
5	35	П	Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у Казначействі України
6	36	П	Рахунки розпорядників бюджетних коштів, відкриті в установах банків
7	37	П	Рахунки інших клієнтів та банків
8	38	П	Рахунки за нез’ясованими сумами, несквитованими дебетовими сумами та інші транзитні рахунки
9	39	П	Рахунки органів Казначейства

4 клас рахунків “Розрахунки” призначений для обліку розрахунків, що виникають у процесі виконання бюджетів. До 4 класу рахунків належать рахун-

ки, призначені для обліку операцій: за взаємними розрахунками з виконання державного і місцевих бюджетів; за іншими розрахунками державного і місцевих бюджетів, пов'язаними із наданням бюджетних кредитів, децентралізованими платежами; в іноземній валюті (для відображення позиції державного бюджету щодо іноземної валюти); інші балансуєчі та технічні рахунки.

Рахунки 4 класу активно-пасивні, кореспондують із відповідними рахунками 1, 2 та 3 класів (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Перелік та характеристика розділів 4 класу рахунків “Розрахунки”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	41	АП	Взаємні розрахунки з виконання державного бюджету
2	42	АП	Розрахунки з виконання місцевих бюджетів
3	43	АП	Розрахунки за цінними паперами бюджетів
4	46	АП	Позиція Казначейства щодо іноземної валюти та балансуєчі рахунки
5	49	АП	Інші технічні розрахунки

5 клас рахунків “Результат виконання бюджету” призначено для обліку результатів виконання державного і місцевих бюджетів. До 5 класу рахунків включено рахунки для обліку операцій за результатом виконання державного й місцевих бюджетів відповідно у розрізі загального і спеціального фондів бюджетів.

Для відображення у бухгалтерському обліку операцій за результатом виконання бюджету методом подвійного запису до 5 класу рахунків введено один контрахунок (контрактивний або контрпасивний). Рахунки 5 класу активно-пасивні та кореспондують протягом бюджетного року лише з контррахунком, а наприкінці бюджетного року, при річному закритті рахунків та визначенні результату виконання бюджету, – із відповідними рахунками 6 та 7 класів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Перелік та характеристика розділів 5 класу рахунків “Результат виконання бюджету”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	51	АП	Результат виконання бюджету
2	59	АП	Контррахунок за результатом виконання бюджету

6 клас рахунків “Доходи бюджету” призначений для обліку доходів державного і місцевих бюджетів. До складу 6 класу рахунків включено рахунки для обліку операцій: за доходами державного та місцевих бюджетів; за доходами, які підлягають розподілу між бюджетами та рівнями місцевих бюджетів; за коштами, тимчасово віднесеними на доходи державного і місцевих бюджетів.

Рахунки за доходами бюджетів; доходами, які підлягають розподілу між бюджетами і рівнями бюджету, передбачені у розрізі бюджетів та фондів відповідних бюджетів, а рахунки за коштами, тимчасово віднесеними на доходи бюджету, – у розрізі відповідних бюджетів. Крім того, до 6 класу рахунків введено один контрпасивний (технічний) рахунок для збалансування операцій на рахунках 6 класу. Рахунки цього класу всі, за винятком технічного рахунку, пасивні, а контрпасивний рахунок – активний.

Протягом бюджетного року рахунки 6 класу кореспондують лише з контррахунком, а наприкінці бюджетного року, при річному закритті рахунків, – із відповідними рахунками 5 класу (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Перелік та характеристика розділів 6 класу рахунків “Доходи бюджету”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	61	П	Доходи бюджету
2	62	П	Доходи, які підлягають розподілу між бюджетами
3	64	П	Кошти, тимчасово віднесені на доходи бюджетів
4	69	КП	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

7 клас рахунків “Видатки бюджету” призначено для обліку операцій за видатками та кредитуванням, за вирахуванням погашення державного й місцевих бюджетів. До складу 7 класу рахунків уведено рахунки для обліку операцій: за видатками державного та місцевих бюджетів; за кредитуванням із вирахуванням погашення державного і місцевих бюджетів.

Для забезпечення реєстрації у бухгалтерському обліку операцій на рахунках 7 класу методом подвійного запису введено два контррахунки: один – для збалансування видаткових операцій, другий – для операцій за кредитуванням за вирахуванням погашення.

Рахунки, передбачені для обліку видатків бюджету активні, а для обліку кредитування, за вирахуванням погашення, – активно-пасивні.

Протягом бюджетного року рахунки 7 класу кореспондують лише з відповідними контррахунками, а наприкінці бюджетного року, при річному закритті рахунків, – із відповідними рахунками 5 класу (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Перелік та характеристика розділів 7 класу рахунків “Видатки бюджету”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	71	А, АП	Видатки державного бюджету
2	72	А, АП	Видатки місцевого бюджету
3	79	КА, АП	Контррахунки за операціями за видатками та кредитуванням бюджету

8 клас рахунків “Управлінський облік” призначений для обліку операцій за асигнуваннями та коштами одержаними і переданими. До складу рахунків 8 класу рахунків включено рахунки для обліку операцій: за асигнуваннями та коштами державного та місцевих бюджетів отриманими; за асигнуваннями та коштами переданими; за коштами, переданими іншим бюджетам.

Для забезпечення реєстрації у бухгалтерському обліку операцій на рахунках 8 класу рахунків методом подвійного запису введено два контррахунки. Контр-активний рахунок призначений для збалансування операцій за активними рахунками, а контрпасивний рахунок – відповідно за пасивними рахунками.

Рахунки 8 класу кореспондують винятково із контррахунками свого класу (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Перелік та характеристика розділів 8 класу рахунків
“Управлінський облік”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансних рахунків	Найменування розділу
1	81	А	Кошти бюджету, отримані
2	82	А	Асигнування та кошти, передані
3	83	А	Кошти, передані іншим бюджетам
4	84	П	Розрахунки, отримані
5	85	А	Розрахунки, передані
6	86	А і П	Кошти державних цільових (позабюджетних) фондів, які обслуговуються органами Казначейства
7	87	А і П	Операції з фінансування
8	89	КА і КП	Контррахунок за операціями управлінського обліку

9 клас рахунків “Позабалансовий облік” призначений для обліку позабалансових показників. До складу рахунків 9 класу рахунків віднесено рахунки для обліку показників: за тимчасовими плановими показниками, пропозиціями; за кошторисними призначеннями розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів; за асигнуваннями державного та місцевих бюджетів; за плановими показниками для обліку доходів державного та місцевих бюджетів; за зобов’язаннями розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів; за розрахунковими документами державного та місцевих бюджетів, що підлягають оплаті; за кредитами, наданими під гарантії уряду.

Оскільки до 9 класу рахунків входять активні та пасивні рахунки, введено два контррахунки для збалансування операцій на рахунках 9 класу. Контр-активний рахунок для збалансування операцій на активних рахунках, а контрпасивний – відповідно на пасивних рахунках. Рахунки 9 класу кореспондують винятково із відповідними рахунками свого класу (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Перелік та характеристика розділів 9 класу рахунків
“Позабалансовий облік”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	90	П	Пропозиції та інші планові показники
2	91	П	Кошторисні призначення
3	92	П	Асигнування
4	93	А	Планові показники за доходами бюджету
5	94	П	Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
6	95	А	Розрахункові документи, не оплачені в строк
7	96	П	Нараховані доходи, резерви і витрати
8	97	П	Фінансування бюджетів
9	98	А	Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, усіма видами гарантій та цінними паперами
10	99	КА, КП	Контррахунки до рахунків 90–98 розділів

Економічний зміст рахунків і порядок їх застосування визначено Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затвердженою наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119. Інструкція спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом операцій на відповідних синтетичних рахунках. В Інструкції наведено характеристику і стисло розкрито призначення синтетичних рахунків.

При побудові Плану рахунків було застосовано десятковий спосіб шифрування балансових рахунків із чотиризначним числом. За цього способу всі класи поділені на 10 розділів, яким присвоєні номери від 0 до 9. Усі розділи, у свою чергу, поділені не більше ніж на 10 груп, яким присвоєні також номери від 0 до 9. Кожна група поділяється не більше ніж на 10 рахунків. Такий підхід забезпечує виконання вимог Національного банку України щодо структури рахунків, стосовно кількості знаків, зокрема: кожний клас рахунків розподіляється на рахунки II порядку, III порядку та рахунки IV порядку, тобто на розділи, групи і балансові рахунки. Шифр кодів розділу відповідно двозначний, груп – тризначний, а балансових рахунків – чотиризначний.

Кожен балансовий рахунок (рис. 2.4) позначений чотиризначним числом, із яких перший знак використовується для позначення класу рахунків, два знаки вказують на розділ, три знаки – групу.

План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів містить обов'язкову в усьому бюджетному процесі номенклатуру синтетичних рахунків, які забезпечують:

- взаємопов'язану систематизацію, групування і узагальнення інформації про виконання бюджетів;

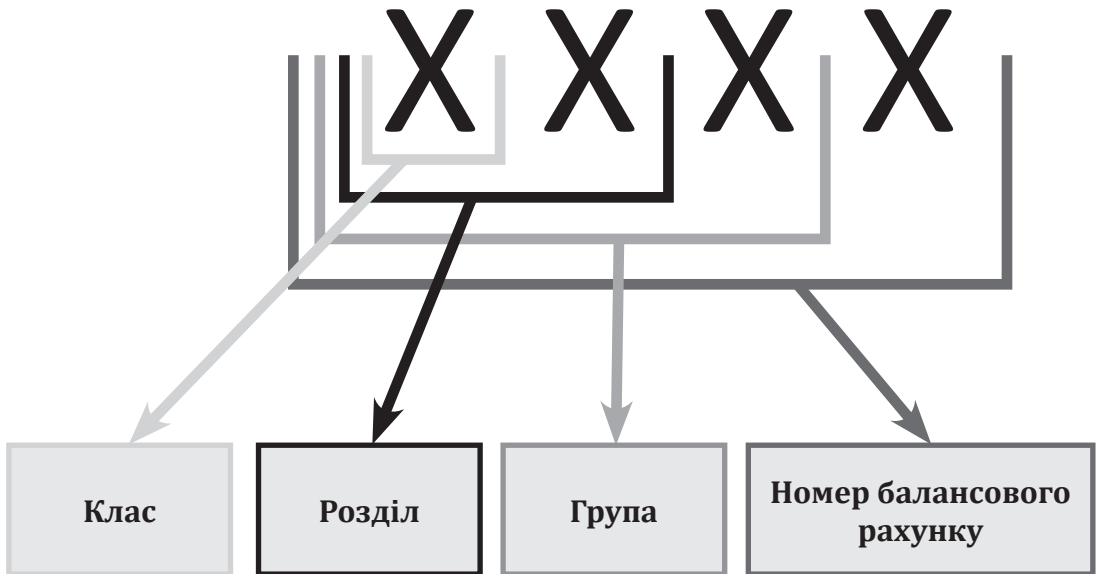


Рис. 2.4. Структура балансового рахунку

- єдину методологію обліку виконання бюджетів;
- узагальнення і контроль показників в умовах раціональної організації бухгалтерського обліку, що базується на застосуванні прогресивних форм і методів обліку.

Кожен балансовий рахунок поділяється на десять розділів. Наприклад:

- шифр 1111 означає: 1 – клас “Активи”, 11 – розділ “Кошти бюджетів в Національному банку України”, 111 – група “Кошти в НБУ до запитання”, 1111 – балансовий рахунок “Єдиний казначейський рахунок”;
- шифр 3522 означає: 3 – клас “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 35 – розділ “Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в Казначействі України”, 351 – група “Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами державного бюджету”, 3522 – балансовий рахунок “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету”;
- шифр 8111 означає: 8 – клас рахунків “Управлінський облік”, 81 – розділ “Асигнування та кошти державного бюджету отримані”, 811 – група “Асигнування державного бюджету, отримані розпорядниками коштів”, 8111 – балансовий рахунок “Асигнування державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету”.

План рахунків бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів, розроблений фахівцями Казначейства України, має такі переваги:

1. Відповідає вимогам Національного банку України до бухгалтерської моделі учасників міжбанківських розрахунків: щодо структури балансових рахунків, тобто поділ рахунку на клас, розділ, групу; стосовно структури Плану рахунків, тобто включає три логічних частини: балансові рахунки, рахунки бюджетного обліку та меморандні й позабалансові рахунки. Дотримання зазначених вимог забезпечує функціонування запропонованого Плану рахунків у СЕП НБУ паралельно з планами рахунків бухгалтерського обліку банків.

2. Може використовуватися за цілком автоматизованої (комп'ютерної) системи бухгалтерського обліку, яка функціонує в режимі реального часу та передбачає, що основні процеси обліку автоматизовані й дані вносяться до системи лише один раз, під час здійснення операцій.

3. Є мультивалютним, тобто операції в іноземній валюті здійснюються за тими самими рахунками, що й операції в гривнях. Зв'язок між операціями в іноземній та національній валютах забезпечують технічні рахунки валютних позицій та гривневого еквівалента валютних позицій, які включені до складу 4 класу рахунків (відповідно балансові рахунки 4611 "Позиція Казначейства України щодо іноземної валюти державного бюджету", 4621 "Позиція Казначейства України щодо іноземної валюти місцевого бюджету" та контррахунки 4612 "Еквівалент позиції Казначейства України щодо іноземної позиції державного бюджету", 4622 "Еквівалент позиції Казначейства України щодо іноземної позиції місцевого бюджету").

4. У Плані рахунків логічно розділені балансові рахунки, призначені для обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів. Це дає змогу оперативно на підставі даних балансу оцінити поточний стан виконання бюджетів, їх дефіцит і, відповідно, потребу в запозиченнях або прийняття рішення про розміщення тимчасово вільних коштів.

5. Рахунки 2, 3 класів Плану рахунків функціонують у СЕП НБУ паралельно з рахунками планів рахунків бухгалтерського обліку Національного банку та банківських установ. Запропонований підхід дає можливість за допомогою спеціального програмного комплексу відображати у бухгалтерському обліку виконання бюджетів проведені операції в режимі реального часу.

6. Рахунки, призначені для обліку доходів та видатків бюджетів, групуються за належністю до фондів бюджету (загальний та спеціальний), а не за структурою бюджетної класифікації за доходами та видатками (економічною класифікацією видатків), що було властиво попередньому плану рахунків. Крім того, у Плані рахунків чітко розділено рахунки для обліку операцій за загальним та спеціальним фондами відповідних бюджетів, призначені для обліку коштів клієнтів органів Казначейства, коштів бюджетів та результату виконання бюджетів.

7. До складу 5, 6, 7, 8 та 9 класів Плану рахунків введено відповідно контраktivні та контрпасивні рахунки, тобто технічні рахунки. Ці рахунки забезпечують реєстрацію в бюджетному, управлінському та позабалансовому обліку операцій методом подвійного запису. При цьому протягом бюджетного року рахунки цих

класів кореспондують лише з рахунками в межах свого класу рахунків. Зазначений підхід дає змогу забезпечити моделювання у бухгалтерському обліку бюджетних процесів, які отримали поширення у зв'язку з розвитком інформаційних систем. Моделювання забезпечує процес осмислення й аналізу як операцій та процесів, що відбулися, так і процесів, що мають бути здійснені в майбутньому.

8. До плану рахунків включено рахунки, призначені для обліку планових показників за доходами і видатками бюджетів, зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів бюджету, документів, що підлягають оплаті. Всі ці рахунки належать до 9 класу рахунків "Позабалансовий облік". Запровадження обліку планових показників бюджету за доходами і видатками, обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів уможливають забезпечення органами Казначейства України контрольних функцій у процесі обслуговування бюджетів, побудови на базі плану рахунків автоматизованої (комп'ютерної) форми ведення бухгалтерського обліку.

9. Дає змогу запровадити нові вимоги до аналітичних рахунків щодо кількості знаків (максимальна кількість знаків в аналітичних рахунках, за вимогами Національного банку України, не може перевищувати 14) та змінювати наповнюваність аналітичних параметрів відповідно до вимог бюджетного законодавства.

2.5. ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПОБУДОВА РАХУНКІВ

Групування та поточне відображення інформації про стан і рух активів та зобов'язань, результат виконання бюджетів у бухгалтерському обліку відбуваються за допомогою рахунків.

Рахунки бухгалтерського обліку – один з елементів методу бухгалтерського обліку, спосіб групування і поточного відображення в бухгалтерському обліку фінансово-економічної інформації за певними ознаками наявності та руху грошових коштів та господарських процесів для здійснення контролю за рухом і станом коштів: за їх надходженням, зарахуванням і перерахуванням за призначенням.

Рахунок є стандартизованим форматом, який використовується для збирання інформації про кожний елемент з метою:

- 1) полегшення підготовки періодичної фінансової звітності;
- 2) забезпечення невинної перевірки точності запису операцій.

Для кожного активу, зобов'язання і пасиву відкривається окремий рахунок (включаючи окремі рахунки для кожного виду доходів та видатків). Зазначений підхід до використання рахунків застосовується при побудові автоматизованої бухгалтерської моделі виконання бюджетів.

Рахунки мають фіксовану властивість – **подвійний запис**, який характеризує зв'язки між рахунками в одній площині, вказуючи напрям руху інформації між ними. Відображаючи горизонтальні зв'язки між рахунками, подвійний запис

породжує загальну структуру рахунків бухгалтерського обліку. Принцип подвійного запису повинен бути дотриманий насамперед при побудові автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку як контрольна функція, оскільки бухгалтерський облік про виконання державного та місцевих бюджетів має ґрунтуватися на достовірних даних.

Кожна операція, що здійснюється органами Казначейства, документально фіксується і відображається на рахунках. Будь-яка бюджетна операція відображається за дебетом одного і кредитом іншого рахунку в однаковій сумі. Операції можуть також відображатися за дебетом кількох рахунків і за кредитом одного рахунку або, навпаки, за дебетом одного і за кредитом кількох рахунків. При цьому сума, відображена за кредитом, обов'язково дорівнює сумі, яка відображається за дебетом, незалежно від числа дебетованих і кредитованих рахунків.

Отже, рахунки бухгалтерського обліку є класифікаційними ознаками для відображення й узагальнення даних про бюджетні операції.

Кожен рахунок призначений для реєстрації відповідних операцій з відображення показників руху (надходження та використання) бюджетних коштів. На рахунках на підставі первинних документів накопичуються та систематизуються поточні дані лише за однорідними операціями. Наприклад, для обліку доходів загального фонду державного бюджету відкриваються аналітичні рахунки в розрізі кодів бюджетної класифікації доходів за балансовим рахунком 6111 "Доходи загального фонду державного бюджету", для обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету відкриваються аналітичні рахунки за рахунками позабалансового обліку 9411 "Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету" в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету.

Як зазначалося, залежно від того, які типи операцій відображаються в обліку, а також завдань бухгалтерського обліку про виконання бюджетів рахунки поділяються на балансові, бюджетні, позабалансові та рахунки для ведення управлінського обліку.

Балансові рахунки призначені для забезпечення відображення у синтетичному обліку та фінансовій і бюджетній звітності щодо виконання державного та місцевих бюджетів інформації про активи та зобов'язання бюджетів, а також рух бюджетних коштів.

Бюджетні рахунки – це рахунки, які відкриваються в органах Казначейства для обліку надходжень, видатків, кредитування та фінансування державного та місцевих бюджетів.

Бюджетні рахунки класифіковані таким чином:

1) **бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями)** – рахунки для зарахування податкових, неподаткових та інших надходжень, справляння яких передбачено законодавством України, включаючи трансферти,

дарунки, гранти та кошти, залучені до бюджетів від розміщення цінних паперів, отриманих кредитів тощо;

2) *бюджетні рахунки для операцій клієнтів за 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 коштів і поділяються на:

- реєстраційні рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій із виконання загального фонду кошторисів;
- спеціальні реєстраційні рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій із виконання спеціального фонду кошторисів;
- рахунки одержувачів коштів, які відкриваються одержувачам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків загального та/або спеціального фондів для обліку операцій із виконання плану використання бюджетних коштів;

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 здійснення загальнодержавних видатків, передбачених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік;

4) *рахунки для обліку операцій із фінансування бюджетів* – рахунки, які відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Позабалансові рахунки використовуються для обліку бухгалтерських операцій, які не належать ні до активів, ні до пасивів, зокрема: планових показників бюджетів, гарантованого державою та місцевими бюджетами боргу тощо.

Для ведення управлінського обліку як однієї зі складових бухгалтерського обліку, що забезпечує складання звітності та прийняття управлінських рішень, відкриваються **рахунки управлінського обліку**.

У бухгалтерському обліку про виконання бюджетів залежно від обсягів інформації для потреб управління та рівня узагальнення розрізняють синтетичні та аналітичні рахунки.

Синтетичні рахунки надають узагальнені дані за економічно однорідними операціями щодо активів та джерел формування бюджетних коштів у грошовій одиниці. Синтетичні рахунки визначаються планом рахунків і відкриваються на підставі статей балансу для обліку активів бюджету та джерел їх формування.

Облік, який здійснюється за допомогою таких рахунків, називається синтетичним (зведеним). Його дані використовуються при складанні балансу та інших форм звітності, є інформаційною базою для аналізу виконання дохідної та видаткової частин бюджетів.

Для деталізації інформації, що обліковується на синтетичних рахунках, оперативного управління та контролю за надходженням і використанням бюджетних коштів використовують *аналітичні рахунки*.

Органи Казначейства України відкривають аналітичні рахунки в розвиток відповідного синтетичного рахунку, виходячи з потреби деталізації обліку. Відкриття будь-якого аналітичного рахунку передбачає обов'язкові параметри, визначені відповідним розпорядчим документом Казначейства України.

Синтетичні й аналітичні рахунки взаємопов'язані, оскільки в них на підставі одних і тих самих документів відображаються однакові операції, але з різним ступенем деталізації. Наприклад, за кредитом синтетичного рахунку 6111 “Доходи загального фонду державного бюджету” відображається загальна сума зарахованих доходів. На кожному аналітичному рахунку, відкритому за синтетичним рахунком 6111, – конкретні суми надходження доходів у розрізі видів доходів і територій, які в підсумку дають загальну суму доходів за синтетичним рахунком.

Унаслідок фінансової діяльності активи та джерела їх утворення можуть збільшуватися або зменшуватися. Таке коливання рахунку відображається окремо. Тому рахунки бухгалтерського обліку прийнято зображати у вигляді двосторонньої таблиці, лівий бік якої позначають умовним терміном *дебет*, а правий – *кредит*. Назву рахунку наводять посередині таблиці.

Термін “дебет” походить від лат. *debit*, що означає “він винен”, а “кредит” – від лат. *credit*, що означає “він вірить”. Тепер дебет і кредит – це умовні технічні позначення сторін рахунку. Таку форму застосовують і розуміють однаково бухгалтери у всьому світі. Кожен бік призначається для роздільного відображення збільшення або зменшення сум. Схематично рахунок має таку форму (рис. 2.5).

Рахунок (назва рахунку)	
Дебет	Кредит

Рис. 2.5. Схема рахунку бухгалтерського обліку

Оскільки об'єкт бухгалтерського обліку характеризується певним станом, тобто наявністю на певний момент часу засобів, коштів і джерел, то насамперед на рахунку фіксують цей стан, що називається початковим *залишком*, або початковим *сальдо*. Слово “сальдо” походить від італ. *saldo*, що означає “розрахунок, залишок”. Після цього на рахунках відображають здійснені операції, тобто зміни засобів та їх джерел. При цьому збільшення об'єкта обліку записують на одному боці рахунку, а зменшення – на протилежному. Маючи інформацію про початкове сальдо об'єкта обліку та зміни протягом звітного періоду, визначають сальдо на кінець звітного періоду. Накопичена інформація про рух об'єкта обліку, відображена за дебетом і кредитом, називається *оборотом*.

Підсумки записів за дебетом рахунку називають дебетовим оборотом, підсумки записів за кредитом рахунку – кредитовим оборотом.

У бухгалтерському обліку виконання бюджетів донедавна розрізняли три види рахунків: активні, пасивні й активно-пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку активів бюджету за їх складом і розміщенням. Активними рахунками є всі рахунки 1 класу і частково 7, 8 та 9 класів Плану рахунків.

Пасивні рахунки призначені для обліку джерел бюджетних коштів за їхнім цільовим призначенням. Пасивними є всі рахунки 2, 3, 6 класів і частково 8 та 9 класів Плану рахунків.

Активно-пасивні рахунки призначені для обліку коштів у розрахунках та результату виконання бюджетів. Активно-пасивними рахунками є рахунки 4, 5 і частково 7 класів Плану рахунків.

При відкритті рахунків у них записують початкові сальдо. Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу – активні, то і сальдо активних рахунків записують зліва в дебеті рахунку. Оскільки джерела господарських засобів відображають у балансі з правого боку, сальдо пасивних рахунків записують справа у кредиті рахунку. Отже, активні рахунки завжди мають дебетове сальдо, а пасивні – кредитове, що засвідчує тісний взаємозв'язок між балансом і рахунками. Можна сказати, що баланс складають за даними рахунків. Причому сума всіх дебетових залишків (сальдо) активних рахунків відображає загальну вартість господарських засобів і дорівнює підсумку активу балансу, а, відповідно, сума всіх кредитових залишків (сальдо) пасивних рахунків – загальний обсяг джерел засобів і дорівнює підсумку балансу.

На тому боці рахунку, де міститься залишок, відображається його збільшення, а на протилежному – зменшення. В активних рахунках, де залишок завжди дебетовий, збільшення коштів відображається за дебетом, а зменшення – за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення – за дебетом. Стосовно активно-пасивних рахунків, то вони можуть мати залишки як за дебетом, так і за кредитом, залежно від проведених операцій.

Підсумки дебетових залишків за активними і активно-пасивними рахунками повинні дорівнювати підсумкам кредитових залишків за пасивними і активно-пасивними рахунками. Така рівність дебетових і кредитових залишків забезпечує складання балансу на підставі даних рахунків.

На сьогодні класифікація рахунків бухгалтерського обліку про виконання бюджетів доповнена контрактивними та контрпасивними рахунками. Зазначені рахунки (контррахунки) використані для забезпечення подвійного запису на рахунках бюджетного, управлінського та позабалансового обліку.

Контрактивний рахунок має пасивне сальдо (кредитове) і використовується в кореспонденції з відповідними активними рахунками.

Контрпасивний рахунок має активне сальдо (дебетове) і застосовується в кореспонденції з відповідними пасивними рахунками.

Тобто це технічні рахунки для відображення операцій на відповідних рахунках за методом подвійного запису. Застосування введених контррахунків при відображенні операцій у бухгалтерському обліку дає можливість забезпечити перевірку точності запису операцій та їх баланс. Крім того, ці технічні рахунки забезпечують автоматизацію всіх облікових операцій бюджетного процесу.

Як зазначалося, усі види рахунків мають однакову структуру – це таблиця двосторонньої форми, лівий бік якої називається “дебет”, а правий – “кредит”. Незважаючи на однакову структуру рахунків, призначення сторін (дебету і кредиту) в активних і пасивних рахунках різне (табл. 2.10–2.13).

Таблиця 2.10

Схема активного рахунку

Дебет	Кредит
<u>Вхідний залишок</u> (сальдо)	
Збільшення об'єкта, що обліковується (+)	Зменшення об'єкта, що обліковується (-)
Оборот за дебетом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)	Оборот за кредитом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)
<u>Вихідний залишок</u> (сальдо). Обчислюється: вхідний залишок + оборот за дебетом – оборот за кредитом	

Таблиця 2.11

Схема пасивного рахунку

Дебет	Кредит
	<u>Вхідний залишок</u> (сальдо)
Зменшення об'єкта, що обліковується (-)	Збільшення об'єкта, що обліковується (+)
Оборот за дебетом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)	Оборот за кредитом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)
	<u>Вихідний залишок</u> (сальдо) – кредитовий. Обчислюється: вхідний залишок + оборот за кредитом – оборот за дебетом

Таблиця 2.12

Схема контрактивного рахунку

Дебет	Кредит
	<u>Вхідний залишок</u> (сальдо)
Зменшення об'єкта, що обліковується (-)	Збільшення об'єкта, що обліковується (+)
Оборот за дебетом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)	Оборот за кредитом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)
	<u>Вихідний залишок</u> (сальдо) – кредитовий. Обчислюється: вхідний залишок + оборот за кредитом – оборот за дебетом

Таблиця 2.13

Схема контрпасивного рахунку

Дебет	Кредит
Вхідний залишок (сальдо)	
Збільшення об'єкта, що обліковується (+)	Зменшення об'єкта, що обліковується (-)
Оборот за дебетом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)	Оборот за кредитом рахунку (сума підсумок) операцій за певний період)
Вихідний залишок (сальдо) – дебетовий. Обчислюється: вхідний залишок + оборот за дебетом – оборот за кредитом	

За своєю економічною суттю будь-яка бюджетна операція зумовлює подвійні і рівнозначні зміни активів і пасивів бюджетів та характеризується взаємопов'язаністю операцій із бюджетними коштами. Для збереження цих властивостей і контролю за здійсненням операцій на рахунках у бухгалтерському обліку про виконання бюджетів використовується *спосіб подвійного запису*.

Подвійний запис на рахунках має контрольне значення: підсумок оборотів за дебетом усіх рахунків повинен дорівнювати підсумку оборотів за кредитом. Якщо рівність відсутня, це означає, що допущена помилка в записах.

Подвійний запис характеризує рух засобів, вказує вектор цього руху. Він породжує інформацію, яка має потрійний зміст:

- 1) відображає зміни об'єктів, врахованих у двох пов'язаних з ним рахунках;
- 2) вказує напрям руху об'єктів обліку;
- 3) містить дані про бюджетний процес, який зумовлює зміни, що відбулися.

Кожна операція з виконання бюджету – це мікропроцес. Узагальнені дані про деякі однозначні бюджетні операції несуть інформацію про бюджетний процес. Узагальнені дані про подвійний запис на конкретних кореспондуючих рахунках дають змогу отримувати інформацію про процеси, які відбуваються, з'ясувати економічний зміст операцій та правомірність її здійснення. Він також сприяє контролю за рухом активів і пасивів бюджету, показує наявність ресурсів бюджету та джерела їх формування.

Подвійний запис відображає зв'язок; кореспонденція рахунків вказує адреси цих зв'язків. Будь-яка бюджетна операція, відображена як кореспонденція рахунків, – це обов'язково зв'язок між двома елементами інформаційної системи. Інформація про зв'язок, закладена в повідомленні про кожну бюджетну операцію, дає об'єктивну можливість користуватися тільки половиною первинної інформації про бюджетні операції, оскільки другу половину можна отримати шляхом відповідного опрацювання першої без будь-якого скорочення інформаційної місткості системи або зниження якості отриманої інформації.

Кожна операція про виконання бюджету відображається бухгалтерським проведенням. У процесі відображення операцій із бюджетними коштами на ра-

хунках бухгалтерського обліку між ними виникає кореспонденція (взаємозв'язок) і такі рахунки називаються *кореспондуючими*.

Кореспонденція рахунків – форма вираження взаємозв'язку між двома і більше рахунками, що виникає при відображенні на них операцій із виконання бюджетів способом подвійного запису.

Більшість операцій мають стандартний характер і кореспонденція рахунків може бути представлена у вигляді бухгалтерських проведень (записів).

Бухгалтерським проведенням (записом) є кореспонденція рахунків на підставі даних конкретної операції та плану рахунків із зазначенням суми, на яку проведена ця операція.

Бухгалтерське проведення містить номер і найменування рахунку, а також позицію за дебетом та кредитом кореспондуючих рахунків на суму запису в них.

За кожним бухгалтерським записом криється певний економічний зміст проведеної операції.

Відображення операцій із бюджетними коштами на рахунках бухгалтерського обліку в органах Казначейства України має певні особливості. Це пов'язано з тим, що методологія ведення бухгалтерського обліку про виконання бюджетів в органах Казначейства України при відображенні окремої бухгалтерської операції на двох кореспондуючих рахунках передбачає проведення водночас запису взаємопов'язаних із нею операцій також на інших рахунках. Використання програмного забезпечення для обслуговування внутрішньої платіжної системи Казначейства України дає змогу при введенні інформації в базу даних відображати в автоматичному режимі весь комплекс взаємопов'язаних бухгалтерських проведень.

Слід зазначити, що при одночасному відображенні операцій із бюджетними коштами на декількох рахунках принцип подвійного запису не порушується, оскільки операції взаємопов'язано відображаються за дебетом і кредитом різних рахунків на одну й ту саму суму. Використання у казначейській практиці способу одночасного відображення у бухгалтерському обліку кількох взаємопов'язаних операцій робить їх наочнішими та сприяє виконанню контрольної функції обліку в автоматизованому режимі.

Відображення операцій із бюджетними коштами на аналітичних рахунках за допомогою подвійного запису дає можливість отримувати повну і достовірну інформацію про виконання дохідної та видаткової частин державного та місцевих бюджетів.

2.6. ВІДКРИТТЯ (ЗАКРИТТЯ) АНАЛІТИЧНИХ РАХУНКІВ ДЛЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ У СИСТЕМІ КАЗНАЧЕЙСТВА УКРАЇНИ

Порядок відкриття аналітичних рахунків у системі органів Казначейства України, призначених для обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів, регулюється *Інструкцією про відкриття аналітичних рахунків для*

обліку операцій по виконанню бюджетів в системі Казначейства, затвердженою наказом Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119. Ця Інструкція розроблена в зв'язку із входженням Казначейства України в СЕП НБУ та запровадженням з 1 січня 2001 р. нової моделі бухгалтерського обліку виконання бюджетів.

Інструкція регламентує правила відкриття рахунків на балансі органів Казначейства за Планом рахунків бухгалтерського обліку про виконання бюджетів, а також встановлює правила кодування аналітичних рахунків за балансовими рахунками, рахунками бюджетного, управлінського та позабалансового обліку. Вона є обов'язковою до застосування всіма органами Казначейства України.

Правила відкриття аналітичних рахунків з виконання бюджетів ґрунтуються на Законі України "Про Державний бюджет України" на відповідний рік, Плані рахунків, нормативно-правових актах, що регулюють бюджетні відносини в Україні. Кодування аналітичних параметрів здійснюється на підставі Довідника адміністративно-територіальних одиниць, Єдиного Державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ), бюджетної класифікації, довідників Національного банку України та довідників Казначейства України.

Довжина аналітичного рахунку, що функціонує в Системі електронних платежів Національного банку України, становить від 6 до 14 знаків, а для рахунків, що застосовуються тільки у внутрішній платіжній системі, – може бути збільшена.

До аналітичних параметрів, які використовуються з метою кодування бюджетних рахунків для зарахування надходжень та їх акумулювання, для операцій клієнтів за бюджетними коштами, а також для обліку операцій із фінансування бюджетів, належать:

1. **BBBB** (4 знаки) – номер балансового рахунку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів.

2. **K** (1 знак) – ключ або контрольний розряд, що вираховується автоматично, відповідно до стандарту СЕП НБУ.

3. **SSS** (3 знаки) – символ звітності, що відповідає коду класифікації доходів бюджету. Цей параметр кодується згідно з Довідником відповідності символу звітності коду класифікації доходів бюджету, який затверджується наказом Казначейства України.

4. **H** (1 знак) – ознака зведеного рахунку для зарахування податків окремої території, яка проставляється після символу звітності. Має значення "7".

При відкритті рахунків для зарахування до державного (місцевого) бюджету надходжень від повернення кредитів (позик), наданих за рахунок коштів, залучених державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста) або під державні (місцеві) гарантії, ознака H може мати інше значення.

5. **RR** (2 знаки) – ознака, яка використовується у разі необхідності ведення деталізованого обліку надходжень бюджету і відповідає коду відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету (типової відомчої класифікації).

ції видатків та кредитування місцевих бюджетів), або інша ознака у разі необхідності ведення деталізованого обліку надходжень.

Якщо деталізація обліку за відомчою ознакою не потрібна, параметр **RR** має значення "00".

Для деталізованого обліку надходжень за відповідними нормативно-правовими актами параметр **RR** має значення "02".

6. **ТТТ** (3 знаки) – порядковий номер бюджету в межах області відповідно до Довідника адміністративно-територіальних одиниць (поле "id_key"), структура якого затверджується наказом Міністерства фінансів України.

Зазначений порядковий номер відповідає таким аналітичним параметрам:

- коду області;
- коду міста або району в цій області;
- коду району в місті обласного підпорядкування або селищної ради в районі області;
- коду села або селища, підпорядкованого району міста обласного підпорядкування;
- коду типу населеного пункту;
- номеру відповідного органу Казначейства, який обслуговує територію (кодується згідно з довідником номерів органів Казначейства, що застосовується в програмному забезпеченні Казначейства України);
- номеру відповідного органу доходів і зборів, який обслуговує територію (кодується відповідно до довідника номерів органів доходів і зборів, що застосовується в програмному забезпеченні Казначейства України);
- назві бюджетної території українською мовою;
- назві бюджетної території російською мовою;
- назві відповідного органу Казначейства, який обслуговує бюджетну територію;
- назві відповідного органу доходів і зборів, який обслуговує бюджетну територію.

7. **DDD** (3 знаки) – додаткова ознака для забезпечення акумулювання надходжень загального фонду державного бюджету на відповідних рахунках, яка може набувати таких значень:

991 – для рахунків з акумулювання надходжень, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів;

992 (993...) – для рахунків з акумулювання надходжень, які не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

8. **KVK** (3 знаки) – код відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету (типової відомчої класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів), затвердженої центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

9. **GG** (2 знаки) – код типу рахунку, який присвоюється набору аналітичних параметрів. Зазначений вибір аналітичних параметрів містить всю необхідну інформацію про рахунок.

При цьому залежно від коду типу рахунку можуть використовуватися такі параметри:

- код відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету (типової відомчої класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів);
- код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету (типової програмної класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів або код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів);
- код функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету;
- ступінь підпорядкованості розпорядника коштів;
- код території;
- код символу звітності, що відповідає коду класифікації доходів бюджету (при кодуванні рахунків 3125 для обліку власних надходжень бюджетних установ).

10. **NNNNNN** (6 знаків) – номер, що забезпечує унікальність рахунку з відповідним набором аналітичних параметрів. Цей номер присвоюється засобами програмного забезпечення при відкритті аналітичного рахунку його власнику з урахуванням коду розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

11. **ZZZZZZ** (6 знаків) – код відповідно до класифікації фінансування бюджету або класифікації боргу, затвердженої центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики.

12. **PP** (2 знаки) – код області, з якої надходять кошти або інше значення у разі надходження коштів на центральному рівні.

13. **MMMMMM** (6 знаків) – код органів Казначейства згідно з Переліком кодів органів Казначейства, затвердженого постановою правління Національного банку України.

14. **F** (1 знак) – ознака, яка відповідає видам коштів і може набувати значень, наведених у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Значення ознаки кодування аналітичних рахунків F

Код	Назва виду коштів
0	Загальний фонд бюджету
1	Інші надходження спеціального фонду
2	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами
3	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
9	Субвенції

15. **LLL** (3 знаки) – технічний символ, що відповідає порядку номеру коду класифікації доходів бюджету (з урахуванням узагальнених кодів). Цей параметр кодується в автоматизованому режимі, згідно з Довідником технічних

символів, який створюється засобами програмного забезпечення при обробленні кодів класифікації доходів бюджету. При цьому сума показників, що відображаються за відповідними кодами доходів, яким присвоєні технічні символи, повинна відповідати показникам доходів, що відображаються за узагальнюючими кодами. Довідник технічних символів затверджується наказом Казначейства України.

16. **ССС** (3 знаки) – технічний символ, що відповідає категорії платників та класам професійного ризику виробництва, визначених Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”. Цей параметр кодується згідно з Довідником технічних символів, які використовуються з метою кодування рахунків для зарахування коштів, що підлягають розподілу за видами загальнообов’язкового державного соціального страхування, який затверджується наказом Казначейства України.

17. **QQ** (2 знаки) – ознака, яка використовується у разі необхідності ведення деталізованого обліку надходжень єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. Якщо така деталізація не потрібна, параметр QQ має значення “00”.

18. **VVVV** (4 знаки) – номер відповідного органу, на ім’я якого відкритий рахунок для зарахування та розподілу коштів єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування.

19. **W** (1 знак) – ознака, яка має значення “0” або інше значення.

Аналітичні рахунки за надходженнями до загального та спеціального фондів бюджетів 3, 6 та 9 класів Плану рахунків (крім рахунків для обліку власних надходжень бюджетних установ) відкриваються засобами програмного забезпечення за такою схемою:

BBBB K SSS H RR TTT.

Аналітичні рахунки за власними надходженнями бюджетних установ 3 класу (балансовий рахунок 3125), 6 класу та рахунки позабалансового обліку 9312 та 9314 Плану рахунків, які використовуються для зарахування власних надходжень бюджетних установ (доходів і планових показників за ними), відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

Аналітичні рахунки для обліку планових показників за надходженнями (рахунки позабалансового обліку 9 класу Плану рахунків) відкриваються Казначейством України за схемою:

BBBB K LLL H RR TTT.

Винятком є рахунки для обліку планових показників за власними надходженнями, що відкриваються за рахунками позабалансового обліку, які кодуються за аналітичними параметрами, наведеними вище.

Для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету відкриваються аналітичні рахунки:

– у Головних управліннях Казначейства України за такою схемою:

BBBB K DDD;

– у Казначействі України в розрізі територій за схемою:

BBBB K DDD MMMMMM.

Для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету відкриваються аналітичні рахунки:

– у Казначействі України та Головних управліннях Казначейства України окремо за кожним видом надходжень за такою схемою:

BBBB K SSS;

– у Казначействі України у розрізі територій за кожним видом надходжень для зарахування коштів, які перераховуються з обласного рівня на центральний, за схемою:

BBBB K SSS MMMMMM.

У Казначействі України для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету для безспірного списання сплачених до спеціального фонду державного бюджету митних платежів та перерахування таких коштів на рахунок стягувача параметр SSS має значення 000.

Для акумулювання коштів загального фонду місцевого бюджету в Головних управліннях Казначейства України відкриваються аналітичні рахунки у розрізі усіх бюджетів за схемою:

BBBB K DDD H RR TTT.

При акумулюванні субвенцій загального фонду місцевого бюджету додаткова ознака DDD може приймати значення SSS.

Для акумулювання коштів спеціального фонду місцевого бюджету в Головних управліннях Казначейства України відкриваються аналітичні рахунки у розрізі всіх бюджетів за такою схемою:

BBBB K SSS H RR TTT.

Аналітичні рахунки для операцій клієнтів за бюджетними коштами (рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів) та аналітичні рахунки позабалансового обліку за розділами 90–92 Плану рахунків мають довжину 14 знаків і відкриваються за схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

Аналітичні рахунки для обліку коштів, залучених до бюджетів, мають довжину 14 знаків і відкриваються за такою схемою:

BBBB K ZZZZZZ W PP.

Для зарахування коштів, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, в органах Казначейства України відкриваються небюджетні рахунки на ім'я органів Міністерства доходів і зборів України за схемою:

BBBB K CCC QQ VVVV.

Після дозволу на відкриття рахунку керівника органу Казначейства України на заяві встановленого зразка головний бухгалтер здійснює присвоєння клієнту номера рахунку, реєстрацію в книзі відкритих рахунків, а також оформлення і

реєстрацію справи з юридичного оформлення рахунку та договорів на розрахунково-касове обслуговування.

Уведення параметрів відкритого рахунку в електронну мережу здійснює відповідний працівник згідно з розподіленими обов'язками та наказом органу Казначейства України.

Документи на відкриття рахунків формуються в справі з юридичного оформлення рахунків та зберігаються в уповноваженої особи органу Казначейства.

Органом Казначейства за запитом клієнта видаються письмові довідки про наявність рахунку в органі Казначейства за підписом керівника (заступника керівника) та головного бухгалтера (заступника головного бухгалтера).

Контроль за правильністю відкриття (закриття) рахунків здійснюється головним бухгалтером (заступником головного бухгалтера) органу Казначейства України, на балансі якого відкрито (закрито) ці рахунки.

У Казначействі України та його органах рахунки відкриваються та закриваються з дозволу керівника (заступника керівника) і головного бухгалтера (заступника головного бухгалтера).

2.7. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ РАХУНКІВ, АКТИВІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єкти господарювання зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Інвентаризація – перевірка та оцінка фактичної наявності об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації з подальшим порівнянням отриманих даних з обліковими показниками.

Інвентаризації притаманні такі господарсько-правові ознаки (рис. 2.6):

- здійснення на підставі розпорядчого документа колегіальним органом (комісією);
- виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта;
- реєстрація та оцінка фактів;
- нормативно-правове регулювання;
- бухгалтерська обробка документів;
- узагальнення та реалізація результатів;
- прийняття рішень.

Визначення сутності та змісту інвентаризації дає можливість провести чітку межу між господарськими діями, які за природою схожі з інвентаризацією. До таких дій можна віднести переоблік, самоперевірку, самоконтроль, перепис тощо.

Тільки інвентаризація активів (грошових коштів, дебіторської заборгованості та інших статей активу балансу) і зобов'язань (пасив балансу) може підтвердити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.



Рис. 2.6. Комплекс господарсько-правових ознак, притаманний інвентаризації

Принципи інвентаризації поділяються на загальні та організаційно-правові (рис. 2.7).

Під раптовістю інвентаризації слід розуміти неочікувану для матеріально відповідальних осіб перевірку їхніх дій з обліку і зберігання цінностей, що перебувають у їх підзвіті. **Принцип раптовості** є обов'язковим як при проведенні інвентаризації з метою бухгалтерського контролю, так і при здійсненні господарського контролю. Дотримання цього принципу дасть змогу встановити наявність цінностей, стан їх зберігання, а також перевірити правильність і своєчасність оформлення операції з їх оприбуткування та витрачання.

Принцип зіставності. Одиниці виміру, зазначені в інвентаризаційних документах, як за способом обчислення, так і за системою розрахунків повинні бути адекватними одиницям виміру, які застосовуються в обліку. Тільки за умови дотримання цього принципу можна зіставити кількісні та якісні характеристики, відображені в бухгалтерських регістрах й інвентарних документах, що дає можливість достовірно виявити результати інвентаризації.

Принцип плановості та своєчасності. Планування – важливий елемент інвентаризаційної роботи, адже від нього залежить якість інвентаризації та її ефективність. Планування забезпечує досягнення єдності мети і суворої узго-

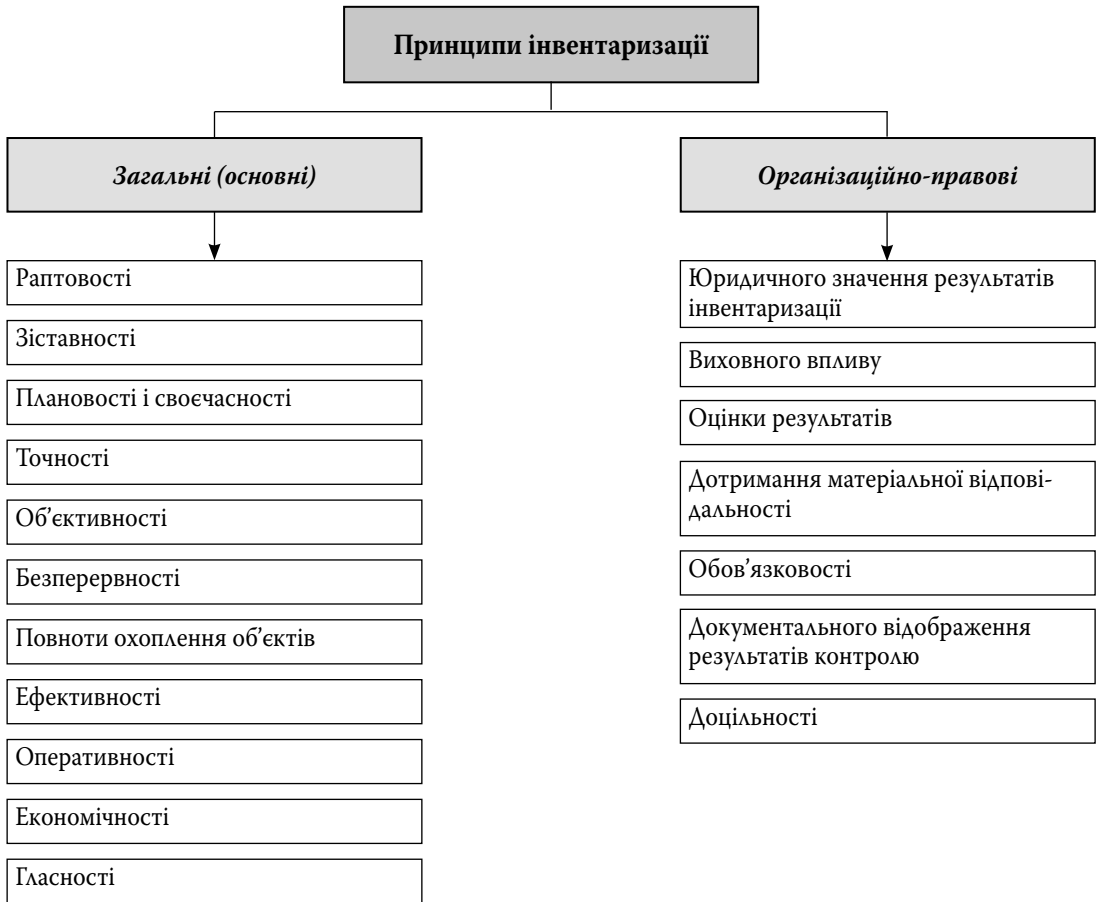


Рис. 2.7. Принципи інвентаризації

дженості, дає можливість найбільш раціонально використовувати інвентаризаційну роботу з метою збереження власності.

Своечасність інвентаризації має важливе значення для здійснення поточного контролю за роботою всіх матеріально відповідальних осіб.

Принцип точності інвентаризації передбачає виконання вимог достовірного відображення фактичної наявності господарських засобів, їхніх кількісної та якісної характеристик.

Принцип об'єктивності забезпечує законність інвентаризації. Об'єктивність інвентаризації полягає у з'ясуванні всіх причин, що підтверджують або заперечують факт недостач або надлишків. На дотримання принципу об'єктивності суттєво впливає компетентність складу комісії.

Принцип юридичного значення результатів інвентаризації та можливості їх в обліку передбачає суворе дотримання його основних положень:

1. Проведення інвентаризації всіма членами комісії. Неприпустимість включення до складу комісії матеріально відповідальних осіб.
2. Здійснення перевірки інвентаризаційною комісією у повному складі за обов'язковою участю матеріально відповідальних осіб.
3. Отримання розписки від матеріально відповідальних осіб до початку і після проведення інвентаризації.
4. Визначення наявності цінностей шляхом обов'язкового їх перерахування і виміру.
5. Відсутність зовнішнього впливу на порядок проведення інвентаризаційної роботи та її результати.

Принцип безперервності полягає в тому, що інвентаризаційний процес повинен здійснюватися активно і безперервно до остаточного виведення результатів інвентаризації та прийняття відповідних рішень.

Принцип повноти охоплення об'єктів. Дотримання цього принципу дає можливість підтвердити або спростувати дані фінансової звітності та правильно оцінити фінансовий стан.

Принцип виховного впливу. Інвентаризація має не тільки економічне, а й певне виховне значення. Недостатньо виявити порушення і недоліки, їх необхідно усунути. Цього можна досягти лише тоді, коли враховується виховний ефект інвентаризації.

Принцип оцінки результатів передбачає обов'язкове прийняття рішення по виявлених інвентаризаційних різницях та інших порушеннях. Результати інвентаризацій повинні бути відображені в реєстрах бухгалтерського обліку, винуватці недостач притягнені до відповідальності у встановленому законом порядку.

Принципи дотримання матеріальної відповідальності передбачає укладання між керівником підприємства і матеріально відповідальними особами договору, яким передбачається матеріальна відповідальність за цінності, що перебувають на його зберіганні.

Принцип оперативності передбачає таку організацію інвентаризаційного процесу, за якої витрати на його проведення є мінімальними, при цьому усуваються ускладнення в здійсненні господарської діяльності. Перевірку фактичної наявності майна потрібно проводити при незначних залишках цінностей, що перевіряються.

Принцип економічності інвентаризаційної роботи набуває ваги при застосуванні у процесі інвентаризації комп'ютерної техніки, а саме при складанні інвентаризаційних описів, порівняльних зв'язків та виведенні результатів.

Принцип ефективності передбачає, що кожна інвентаризація повинна завершуватися прийняттям рішень і рекомендацій, узагальненням виявлених недоліків та впровадженням прогресивного досвіду. Ефективність інвентаризаційної роботи значно зростає, якщо її завданням буде не тільки виявлення, а й попередження порушень. Вона багато в чому залежить від дієвості інвентариза-

ційної роботи, тобто від спільного, узгодженого розроблення заходів з боку керівників, спеціалістів і бухгалтерської служби з метою усунення виявлених недоліків і запобігання їх виникненню в подальшому.

Принцип гласності полягає в тому, що результати проведених інвентаризацій слід обов'язково обговорювати на нарадах та засіданнях колегій. Гласність підпорядковує діяльність інвентаризаційної комісії безпосередньому контролю з боку колективу установи, підвищує відповідальність членів комісії за достовірність його здійснення.

Принцип обов'язковості інвентаризації полягає в тому, що її проведення регламентується законодавством. Результати інвентаризації повинні мати доказову силу для юридичного підтвердження її підсумків.

Принцип доцільності полягає в тому, що інформація, яка отримується після проведення інвентаризації, повинна мати конкретний економічний зміст, бути потрібною і корисною для прийняття управлінських рішень.

Розглянуті принципи відображають основні тези, найважливіші ідеї, що формують підґрунтя інвентаризаційної роботи. Роль і значення цих принципів слід розглядати комплексно, враховуючи щільний взаємозв'язок та взаємозумовленість охоплених ними фактів. Лише за умови дотримання всієї сукупності принципів гарантуються якість та результативність інвентаризаційної роботи.

Інвентаризація як один з елементів методу бухгалтерського обліку тісно взаємодіє з оцінкою, калькуляцією, подвійним записом, балансом. Оцінка і калькуляція базуються на документації, яка не завжди враховує всі явища й окремі факти в діяльності суб'єктів господарювання. Лише результати проведеної інвентаризації дають змогу виявити помилки при здійсненні подвійного відображення на бухгалтерських рахунках операцій, окремих фактів діяльності суб'єкта господарювання.

Інвентаризація забезпечує дотримання таких вимог до балансу та звітності, як достовірність і реальність. Проведення інвентаризації дає можливість отримати інформацію, без якої такі елементи методу бухгалтерського обліку, як баланс і звітність, втрачають функцію способу пізнання дійсності.

Усунути всі можливі недоліки можна завдяки проведень інвентаризації, яка дає змогу перевірити достовірність документального оформлення і відображення в бухгалтерському обліку операцій, а також здійснити необхідні виправлення й уточнення в облікових регістрах.

Важливо те, що завдяки інвентаризації можна одержати інформацію про загальний стан активів і зобов'язань.

Основними **цілями** інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності активів;
- перевірка повноти відображення в обліку зобов'язань;
- зіставлення фактичної наявності активів з даними бухгалтерського обліку.

Серед **завдань** інвентаризації слід виокремити:

- забезпечення контролю за наявністю і станом активів, рухом грошових коштів, використанням матеріальних і фінансових ресурсів;

- виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження розмірів дебіторської та кредиторської заборгованості;
- визначення розмірів витрат;
- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- перевірку дотримання чинних положень про матеріальну відповідальність.

Для розв'язання основних завдань у процесі інвентаризації необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково-аналітичне забезпечення.

Під об'єктом інвентаризації слід розуміти те, що протистоїть суб'єкту в його предметно-практичній і пізнавальній діяльності.

Об'єктами інвентаризації є об'єкти бухгалтерського обліку, що мають кількісний вимір і вартісну оцінку, а також фінансові та інші зобов'язання.

Суб'єктами інвентаризації є носії прав і обов'язків – державні інститути, структури та підрозділи, які відповідно до вимог законодавства мають право контролювати фінансово-господарську діяльність (податкові і контрольні органи, силові структури), а також керівники установ. Суб'єкт інвентаризаційного процесу делегує свої повноваження інвентаризаційній комісії, яка стосовно нього є виконавчим органом.

Інвентаризаційна комісія виконує такі **функції**: виявлення кількісних та якісних характеристик об'єкта інвентаризації, причин відхилень від заданих нормативних, планових, облікових даних, відповідно до яких може функціонувати об'єкт інвентаризації, та їх нормативно-правове регулювання.

Коллективний характер виконавчого органу – інвентаризаційної комісії, що призначається суб'єктом інвентаризації, зумовлений такими обставинами:

- 1) необхідністю самоконтролю при визначенні фактичної наявності активів і встановленні їхньої якісної характеристики;
- 2) вимогами одночасного виконання операцій – здійснення контролю і запису наявних активів;
- 3) потребою в періодичному контролі за діями матеріально відповідальних осіб;
- 4) необхідністю забезпечення достовірності й об'єктивності результатів інвентаризації;
- 5) використанням результатів інвентаризації для доказів господарських порушень.

Інвентаризації класифікуються за частотою проведення, характером проведення та обсягом охоплення об'єктів, способом проведення.

За частотою проведення інвентаризації поділяються на періодичні та разові (річні).

Періодичні інвентаризації проводяться зазвичай за ініціативою керівника або іншої уповноваженої особи, яка відповідає за здійснення інвентаризаційної роботи.

Плановані інвентаризації здійснюються в чітко встановлені строки відповідно до розробленого плану, затвердженого керівником органу Казначейства.

Відповідальність за організацію інвентаризації покладається на керівника органу Казначейства, а контроль за її проведенням – на структурний підрозділ відомчого контролю.

Об'єкти і строки проведення інвентаризації визначаються керівником органу Казначейства, крім тих випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, а також не раніше 1 жовтня звітного року перед складанням річної бухгалтерської звітності.

Для проведення інвентаризаційної роботи, згідно з розпорядчим документом керівника Казначейства України (керівника органу Казначейства), створюються інвентаризаційні комісії.

За результатами інвентаризації вживають заходи з урегулювання виявлених розбіжностей. У бухгалтерському обліку відображення інвентаризаційних різниць здійснюється після затвердження керівником Казначейства України пропозицій інвентаризаційної комісії в тому місяці, в якому вона була закінчена, але не пізніше звіту за грудень.

Підготовчими заходами з інвентаризації в органах Казначейства є підготовка розпорядчого документа про проведення інвентаризації рахунків, активів та зобов'язань. Цим документом затверджується склад інвентаризаційної комісії, визначаються об'єкти інвентаризації, включаючи облік на позабалансових рахунках, порядок і терміни її проведення, які не можуть встановлюватися раніше 1 жовтня поточного року. Наказ надсилається до органів Казначейства та доводиться до відома відповідних структурних підрозділів Казначейства України, які повинні відповідно до нього провести інвентаризацію визначених об'єктів.

Органи Казначейства на виконання наказу Казначейства України готують відповідні накази по органу на проведення інвентаризації рахунків, активів та зобов'язань. Наказом затверджується склад комісії, за потреби доповнюється перелік об'єктів інвентаризації.

За умови визначення рахунків об'єктом інвентаризації відповідальні працівники органів Казначейства отримують інформацію про розміщення переліку рахунків у електронному форматі і терміни (графік), в які необхідно провести звірку рахунків і перевірку справ з їх юридичного оформлення, скласти відомості інвентаризації й таблиці результатів інвентаризації та надіслати їх для узагальнення.

Спеціалісти (члени інвентаризаційної комісії) Казначейства України формують та виводять на друк в АС "Казна" інформацію щодо кількості відкритих аналітичних рахунків та сальдову відомість за балансовими рахунками станом на задану дату (за рахунками позабалансового обліку, на яких відображаються планові показники про виконання державного бюджету). Після цього здійснюється аналіз отриманої інформації в частині її відповідності:

- Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання державного бюджету;

- Інструкції про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів у системі Казначейства України;
- сумам, відображеним на рахунках позабалансового обліку.

Відповідальні виконавці друкують з АС “Казна” повідомлення про рахунки 3 класу Плану рахунків, відкриті за кожним клієнтом, розпорядником (одержувачем) коштів державного та місцевих бюджетів. Дані повідомлень звіряються з даними витягу з переліку рахунків. Після цього звіряється перелік рахунків, зазначених у додатку до зразків підписів, з даними повідомлення та витягу з переліку рахунків. Також для звірки та підтвердження залишків на рахунках 3 класу і 907 групи Плану рахунків друкуються виписки з рахунків у розрізі КЕКВ та надаються розпорядникам (одержувачам) коштів державного і місцевих бюджетів.

Наявність рахунків у Журналі реєстрації відкритих рахунків та відповідних документів у справах з їх юридичного оформлення працівники органів Казначейства перевіряють спільно з членами інвентаризаційної комісії. На підставі проведеного аналізу члени інвентаризаційної комісії роблять відповідні висновки та вносять пропозиції щодо усунення виявлених порушень.

Члени інвентаризаційної комісії, спираючись на інформацію переліку відкритих рахунків та сальдової відомості за аналітичними рахунками і залишками за ними, формують таблиці результатів інвентаризації рахунків. На підставі отриманих результатів аналізу відкритих рахунків балансового, бюджетного, управлінського та позабалансового обліку, на яких відображаються залишки коштів, планові показники, спеціалісти органів Казначейства формують висновки про відповідність (невідповідність) відкритих рахунків, котрі вони обслуговують, нормативним документам у системі Казначейства України, показникам розпису і даним розпорядників (одержувачів) коштів бюджетів та інших клієнтів.

У разі виявлення невідповідностей, які не можуть бути усунені під час інвентаризації, надаються пропозиції щодо їх усунення.

Таблиці інвентаризації рахунків, активів та зобов'язань разом із висновками та пропозиціями оформлюються відповідно до встановлених законодавством вимог, затверджуються керівниками структурних підрозділів відповідного органу Казначейства України та передаються бухгалтерській службі для зведення результатів інвентаризації.

На підставі матеріалів інвентаризації, висновків та пропозицій, отриманих від спеціалістів структурних підрозділів органів Казначейства, члени інвентаризаційної комісії складають зведені відомості інвентаризації, таблиці результатів інвентаризації та протоколи інвентаризації з відповідними висновками і пропозиціями, які друкуються в одному примірнику та підписуються головою і членами інвентаризаційної комісії.

Після розгляду та усунення помилок матеріали і протокол інвентаризації рахунків, активів та зобов'язань із висновками й пропозиціями подаються на затвердження керівнику відповідного органу Казначейства.

У процесі інвентаризації здійснюється перевірка відображення у бухгалтерському обліку активів та їх відповідності даним обліку відповідального виконавця програми (позичальника). Проводиться звірка заборгованості за іноземними кредитами, залученими державою або під державні гарантії, позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі, виданими з бюджету, а також вексями, прийнятими від позичальників у рахунок погашення позичок (кредитів) та фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, і заборгованості бюджетів за взаємними розрахунками. Здійснюється перевірка повноти відображення у бухгалтерському обліку боргу, його класифікації та переоцінки. Така звірка проводиться за внутрішніми і зовнішніми запозиченнями до державного та місцевих бюджетів.

Проводиться звірка дебіторської і кредиторської заборгованості бюджетів за взаємними розрахунками, за результатами якої підписується тристоронній акт про її підтвердження, де дві сторони – це бюджети, а третя – відповідний орган Казначейства України.

За даними розрахункових документів, нормативних та розпорядчих актів Міністерства фінансів України (фінансових органів), інформації Національного банку України відповідальні працівники органів Казначейства здійснюють аналіз та звірку інформації щодо боргу, його класифікації та переоцінки, даних, відображених на рахунках за допомогою відповідного програмного забезпечення та карток аналітичного обліку заборгованості за запозиченнями і нарахованими процентами.

Також здійснюється перевірка відображення у бухгалтерському обліку операцій, що впливають на зміну результату при інвентаризації рахунків, активів та зобов'язань. Перевірці підлягають суми:

- залишків невикористаних власних надходжень бюджетних установ, які перераховані при передачі протягом бюджетного року бюджетною установою з одного бюджету до іншого, або залишків, котрі перераховані до загального фонду як такі, що втратили своє цільове призначення;
- перерахованого залишку невикористаної субвенції, що надавалась у попередньому бюджетному періоді й обліковувалась на рахунках 3142, 3144 та 3152, 3154;
- погашеної заборгованості за взаємними розрахунками попередніх бюджетних періодів;
- курсової різниці, що виникла на звітну дату (у тому числі у зв'язку з переоцінкою місцевого боргу та активів) по залишках коштів місцевих бюджетів, які обліковуються на рахунках їх попередніх бюджетних періодів у іноземній валюті;
- залишків коштів спеціального фонду, які втратили цільове призначення і перераховані до загального фонду тощо.

За результатами інвентаризації (звірки) та аналізу спеціалісти складають таблиці, роблять відповідні висновки та вносять пропозиції.

Розбіжності, виявлені у процесі інвентаризації рахунків, активів і зобов'язань, включаються до інвентаризаційних таблиць та усуваються на підставі протоколу інвентаризації, затвердженого керівником відповідного органу Казначейства.

Згідно з наказом Казначейства України усуваються недоліки, встановлені інвентаризацією, які потребують доопрацювання програмного забезпечення, внесення змін до нормативних актів тощо.

Після завершення інвентаризації відповідальні працівники Казначейства України та його органів на своєму рівні оформляють справу з інвентаризації рахунків, активів та зобов'язань згідно з номенклатурою справ, перевіряють наявність усіх підписів та передають її до архіву.

Узагальнені матеріали інвентаризації формують в окремі справи. До них додаються доповідна та наказ Казначейства України щодо усунення розбіжностей, виявлених інвентаризацією.

Після того як матеріали інвентаризації узагальнені й підписані членами інвентаризаційної комісії, бухгалтерська служба Казначейства України готує доповідну записку та проект наказу щодо усунення розбіжностей, виявлених інвентаризацією. Разом із доповідною запискою проект наказу стосовно усунення розбіжностей, виявлених інвентаризацією, надається на затвердження голові Казначейства України.

Затверджені матеріали інвентаризації (довідна записка) та наказ Казначейства України доводяться до відома органів Казначейства України.

Бухгалтерська служба Казначейства України та його органів контролює виконання висновків та пропозицій інвентаризаційної комісії на своєму рівні.

Запитання для самоконтролю

1. Яким чином здійснюється організація бухгалтерського обліку в органах Державної казначейської служби України?
2. Назвіть види облікових реєстрів бухгалтерського обліку, які використовуються органами Державної казначейської служби України.
3. Що являє собою План рахунків бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів, на яких принципах він побудований?
4. Охарактеризуйте структуру та внутрішню побудову Плану рахунків.
5. Дайте характеристику активних та пасивних рахунків.
6. У чому полягає економічна сутність подвійного запису?
7. Назвіть аналітичні параметри, які використовуються органами Казначейства під час побудови аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання державного та місцевих бюджетів.
8. Що таке інвентаризація?
9. Назвіть основні функції та принципи інвентаризації.
10. Які види бюджетних рахунків відкриваються в органах Казначейства України?



ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ З ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

3.1. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ПЛАНОВИМИ ПОКАЗНИКАМИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Державний бюджет України виконується за розписом, який затверджується Міністром фінансів України (або особою, яка виконує його обов'язки) відповідно до бюджетних призначень у місячний строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України на відповідний рік (ст. 44 Бюджетного кодексу України).

Розпис Державного бюджету України на відповідний рік має бути збалансованим та включати:

- *розпис доходів державного бюджету*, що поділяється на річний розпис доходів загального і спеціального фондів державного бюджету та помісячний розпис доходів загального фонду державного бюджету;
- *розпис фінансування державного бюджету*, що поділяється на річний розпис фінансування загального і спеціального фондів державного бюджету за типом боргового зобов'язання та помісячний розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання;
- *розпис асигнувань державного бюджету* (за винятком надання кредитів з державного бюджету), що поділяється на річний розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету);
- *розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету*, що поділяється на річний розпис повернення кредитів до державного бюджету та надання кредитів з державного бюджету, помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду державного бюджету та надання кредитів із загального фонду державного бюджету;
- *розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень*, що поділяється на річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень та помісяч-

ний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків).

Річний розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) – це розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету на рік у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів (далі – головних розпорядників) за програмною класифікацією видатків та кредитування бюджету й повною економічною класифікацією видатків бюджету без розподілу за періодами року.

Помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) – це розпис асигнувань загального фонду державного бюджету на рік за місяцями в розрізі головних розпорядників за програмною класифікацією видатків та кредитування бюджету й скороченою економічною класифікацією видатків бюджету.

Річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень – це річний розпис витрат спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання) в розрізі доходів (за кодами класифікації доходів бюджету), фінансування (за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання), повернення кредитів до спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації кредитування бюджету).

Помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) – це помісячний розпис витрат спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, кодами скороченої економічної класифікації видатків бюджету, кодами класифікації кредитування бюджету та кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання) в розрізі доходів (за кодами класифікації доходів бюджету), фінансування (за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання), повернення кредитів до спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації кредитування бюджету). Розпис складається без помісячного розподілу власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків.

Розпис складається відповідно до бюджетних призначень, установлених у законі про Державний бюджет України, та затверджується Міністром фінансів України в місячний термін з дня прийняття цього закону. До затвердження розпису затверджується тимчасовий розпис на відповідний період.

Органи Казначейства України реєструють в обліку планові показники річних та помісячних розписів в автоматизованому режимі. При цьому окремо використовуються рахунки для обліку планових показників за загальним або спеціальним фондом державного бюджету. Рахунки 9 класу “Позабалансовий облік”

Плану рахунків, які використовуються для обліку планових показників, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди бюджетної класифікації, реєстраційний номер розпорядника (одержувача бюджетних коштів), код бюджету, код органу Казначейства.

Облік планових показників за доходами державного бюджету

Облік планових показників за доходами державного бюджету ведеться на підставі розпису та помісячного розпису доходів державного бюджету в розрізі кодів бюджетної класифікації доходів бюджету.

Для відображення в обліку планових показників за доходами державного бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 3.1).

Казначейство України реєструє в обліку планові показники річних та помісячних розписів доходів державного бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку планових показників, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди бюджетної класифікації доходів та коди бюджету.

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку показників розпису доходів державного бюджету	<p>9311 “Поточні планові показники за доходами загального фонду державного бюджету”</p> <p>9313 “Затверджені планові показники за доходами загального фонду державного бюджету”</p>	<p>9312 “Поточні планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету”</p> <p>9314 “Затверджені планові показники за доходами спеціального фонду державного бюджету”</p>
Для обліку показників помісячного розпису доходів державного бюджету	<p>9331 “Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду державного бюджету”</p> <p>9333 “Затверджені планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду державного бюджету”</p>	<p>9332 “Поточні планові показники за помісячним розписом доходів спеціального фонду державного бюджету”</p> <p>9334 “Затверджені планові показники за помісячним розписом доходів спеціального фонду державного бюджету”</p>

Рис. 3.1. Перелік рахунків для обліку планових показників за доходами державного бюджету

Аналітичні рахунки для обліку планових показників за надходженнями відкриваються Казначейством України за такою схемою:

BBBB K LLL H RR TTT.

Винятком є рахунки для обліку планових показників за власними надходженнями, що відкриваються за рахунками позабалансового обліку, які кодуються з використанням інших аналітичних параметрів.

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників за доходами державного бюджету наведена на рис. 3.2.

Дебетовий залишок за рахунками 9313 та 9314 містить інформацію про суми затверджених планових показників за розписом доходів державного бюджету, затверджених з початку бюджетного року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників за доходами державного бюджету).

Дебетовий залишок за рахунками 9311 та 9312 містить інформацію про суму надходжень, яка має надійти до кінця бюджетного періоду відповідно до плану з урахуванням внесених упродовж року змін.

Дебетовий залишок за рахунками 9333 та 9334 містить інформацію про суми затверджених планових показників за помісячним розписом доходів державного бюджету, затверджених з початку бюджетного року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників за помісячним розписом доходів загального фонду державного бюджету).

Дебетовий залишок за рахунками 9331 та 9332 містить інформацію про суму надходжень, яка має надійти до кінця бюджетного періоду відповідно до помісячного розпису доходів з урахуванням внесених упродовж року змін.

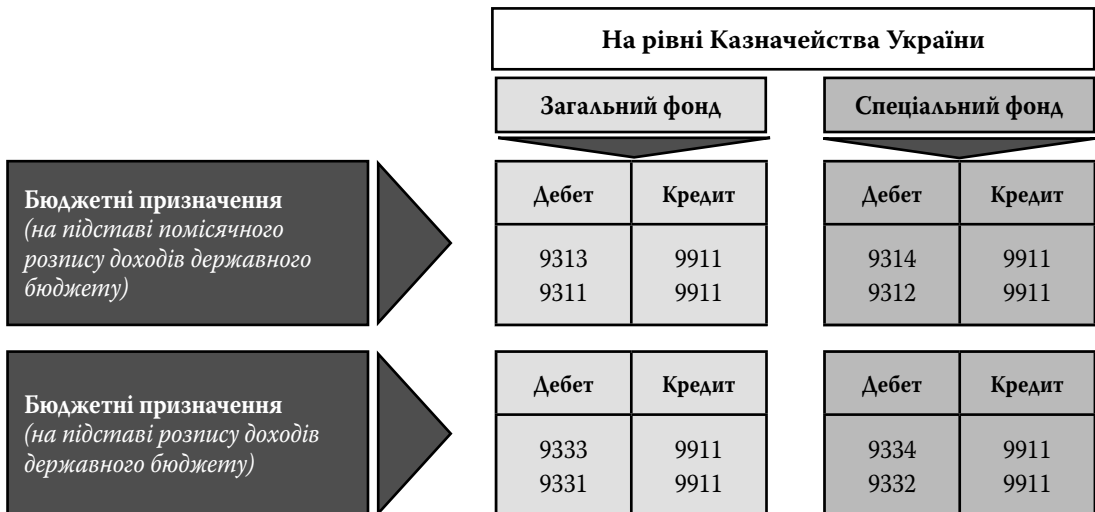


Рис. 3.2. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників за доходами державного бюджету

Облік планових показників за витратами державного бюджету

Облік планових показників за видатками та кредитуванням державного бюджету здійснюється на підставі розпису й помісячного розпису асигнувань державного бюджету в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, а також зведених та індивідуальних кошторисів і планів асигнувань.

Для відображення в обліку планових показників за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування державного бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 3.3).

Для відображення в обліку узагальнених бюджетних призначень головних розпорядників бюджетних коштів державного бюджету за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування державного бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 3.4).

Для відображення в обліку показників кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, планів асигнувань і планів надання кредитів із державного бюджету, а також асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 3.5).

Органи Казначейства України реєструють в обліку планові показники за видатками та кредитуванням державного бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку планових показників за видатками та кредитуванням державного бюджету, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди відомчої класифікації видатків і кредитування бюджету, програмної класифікації видатків і кредитування державного бюджету та номер клієнта, який присвоюється програмним забезпеченням з урахуванням коду розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Аналітичні рахунки для обліку планових показників за витратами відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації зведених планових показників розпису та помісячного розпису видатків і кредитування державного бюджету наведена на рис. 3.6.

Кредитні залишки за рахунками, наведеними на рис. 3.6, містять інформацію про суми зведених показників річного та помісячного розпису видатків і кредитування державного бюджету, затверджених з початку бюджетного року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку показників розпису видатків та кредитування державного бюджету	9211 “Поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету”	9212 “Поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету”
	9213 “Зведені поточні бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету”	9214 “Зведені поточні бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету”
	9215 “Затверджені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету, з урахуванням змін”	9216 “Затверджені бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету, з урахуванням змін”
	9217 “Затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету, з урахуванням змін”	9218 “Затверджені зведені бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету, з урахуванням змін”
	9281 “Затверджені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету”	9282 “Затверджені бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету”
	9283 “Затверджені зведені бюджетні призначення по загальному фонду державного бюджету”	9284 “Затверджені зведені бюджетні призначення по спеціальному фонду державного бюджету”
		9011 “Річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень”
Для обліку показників помісячного розпису видатків та кредитування державного бюджету	9261 “Бюджетні призначення із загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”	9265 “Бюджетні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”
	9262 “Затверджені бюджетні призначення із загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін”	9266 “Затверджені бюджетні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін”
	9263 “Зведені бюджетні призначення із загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”	9267 “Зведені бюджетні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”
	9264 “Затверджені зведені бюджетні призначення із загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін”	9268 “Затверджені зведені бюджетні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань, з урахуванням змін”
	9285 “Затверджені бюджетні призначення із загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”	9287 “Затверджені бюджетні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”
	9286 “Затверджені зведені бюджетні призначення із загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”	9288 “Затверджені зведені бюджетні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань”
		9012 “Помісячний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету, за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків”

Рис. 3.3. Перелік рахунків для обліку планових показників за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування державного бюджету

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку узагальнених бюджетних призначень головних розпорядників бюджетних коштів державного бюджету за розписом витрат та кредитування державного бюджету	9081 "Затверджені узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету"	9082 "Затверджені узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету"
	9083 "Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету"	9084 "Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету"
Для обліку узагальнених бюджетних призначень головних розпорядників бюджетних коштів державного бюджету за помісячним розписом витрат та кредитування державного бюджету	9085 "Затверджені узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань"	9086 "Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань"
		9087 "Затверджені узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань"
		9088 "Узагальнені зведені бюджетні призначення головних розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету за помісячним розписом асигнувань"

Рис. 3.4. Перелік рахунків для обліку узагальнених бюджетних призначень головних розпорядників бюджетних коштів державного бюджету за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування державного бюджету

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників зведеного кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і плану асигнувань державного бюджету наведена на рис. 3.7.

Кредитні залишки за рахунками, наведеними на рис. 3.7, містять інформацію про суми бюджетних асигнувань, затверджених з початку бюджетного року зведених показників зведеного кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і плану асигнувань державного бюджету. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку показників індивідуального кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників (одержувачів) державного бюджету та асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань	9111 "Поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету"	9112 "Поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету"
	9113 "Зведені поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету"	9114 "Зведені поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету"
	9115 "Затверджені кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету, з урахуванням змін"	9116 "Затверджені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету, з урахуванням змін"
	9117 "Затверджені зведені кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету, з урахуванням змін"	9118 "Затверджені зведені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету, з урахуванням змін"
	9151 "Затверджені кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету"	9152 "Затверджені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету"
	9153 "Затверджені зведені кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету"	9154 "Затверджені зведені кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету"
	9171 "Асигнування на взяття зобов'язань загального фонду державного бюджету"	9172 "Асигнування на взяття зобов'язань спеціального фонду державного бюджету"
Для обліку показників за планом асигнувань та планом надання кредитів із державного бюджету	9131 "Поточні призначення із загального фонду державного бюджету за планом асигнувань"	9135 "Поточні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань"
	9132 "Зведені поточні призначення із загального фонду державного бюджету за планом асигнувань"	9136 "Зведені поточні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань"
	9133 "Затверджені призначення із загального фонду державного бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін"	9137 "Затверджені призначення зі спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін"
	9134 "Затверджені зведені призначення із загального фонду державного бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін"	9138 "Затверджені зведені призначення зі спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань, з урахуванням змін"
	9155 "Затверджені призначення із загального фонду державного бюджету за планом асигнувань"	9157 "Затверджені призначення зі спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань"
	9156 "Затверджені зведені призначення із загального фонду державного бюджету за планом асигнувань"	9158 "Затверджені зведені призначення зі спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань"

Рис. 3.5. Перелік рахунків для обліку планових показників кошторисів (планів використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, планів асигнувань і планів надання кредитів із державного бюджету, а також асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів

	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
	На рівні Казначейства України			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
<i>Зведені бюджетні призначення (на підставі річного розпису видатків та надання кредитів державного бюджету)</i>	9921	9283	9921	9284
	9921	9217	9921	9218
	9921	9213	9921	9214
	9921	9081	9921	9082
	9921	9084	9921	9084
	9921	9083	9921	9011
	На рівні Головних управлінь Казначейства України			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	9921	9283	9921	9284
	9921	9217	9921	9218
	9921	9213	9921	9214
<i>Зведені бюджетні призначення (на підставі помісячного розпису видатків та надання кредитів державного бюджету)</i>	На рівні Казначейства України			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	9921	9286	9921	9288
	9921	9264	9921	9268
	9921	9263	9921	9267
	9921	9085	9921	9087
9921	9086	9921	9088	
	9921	9012	9921	9012
	На рівні Головних управлінь Казначейства України			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	9921	9286	9921	9288
	9921	9264	9921	9268
	9921	9263	9921	9267

Рис. 3.6. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації зведених бюджетних призначень за розписом та помісячним розписом витрат і кредитування державного бюджету

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації індивідуальних показників бюджетних призначень за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування державного бюджету наведена на рис. 3.8. Кредитові залишки за рахунками містять інформацію про суми індивідуальних показників річного та помісячного

На рівні Казначейства України та його Головних управлінь					
		Загальний фонд		Спеціальний фонд	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
<i>Бюджетні асигнування (на підставі зведеного кошторису (плану використання бюджетних коштів))</i>		9921	9153	9921	9154
		9921	9117	9921	9118
		9921	9113	9921	9114
<i>Бюджетні асигнування (на підставі зведеного плану асигнувань, зведеного плану надання кредитів)</i>		9921	9156	9921	9158
		9921	9134	9921	9138
		9921	9132	9921	9136

Рис. 3.7. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників зведеного кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та плану асигнувань державного бюджету

На рівні Головних управлінь Казначейства					
		Загальний фонд		Спеціальний фонд	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
<i>Індивідуальні бюджетні призначення (на підставі річного розпису видатків та надання кредитів державного бюджету)</i>		9921	9281	9921	9282
		9921	9215	9921	9216
		9921	9211	9921	9212
<i>Індивідуальні бюджетні призначення (на підставі помісячного розпису видатків та надання кредитів державного бюджету)</i>		9921	9285	9921	9287
		9921	9262	9921	9266
		9921	9261	9921	9265

Рис. 3.8. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації індивідуальних показників бюджетних призначень за розписом та помісячним розписом видатків та кредитування державного бюджету

розпису видатків і кредитування державного бюджету, затверджених з початку бюджетного року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників індивідуального кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і плану асигнувань державного бюджету наведена на рис. 3.9.

	На рівні Головних управлінь Казначейства			
	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
<i>Бюджетні асигнування (на підставі індивідуального кошторису (плану використання бюджетних коштів))</i>	9921	9151	9921	9152
	9921	9115	9921	9116
	9921	9111	9921	9112
	9921	9171	9921	9172
<i>Бюджетні асигнування (на підставі індивідуального плану асигнувань, індивідуального плану надання кредитів)</i>	9921	9155	9921	9157
	9921	9133	9921	9137
	9921	9131	9921	9135

Рис. 3.9. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників індивідуального кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і плану асигнувань державного бюджету

Кредитові залишки за рахунками, наведеними на рис. 3.9, містять інформацію про суми бюджетних асигнувань, затверджених з початку бюджетного року в індивідуальному плані асигнувань державного бюджету та індивідуальному кошторисі (плані використання бюджетних коштів) кожного розпорядника та одержувача бюджетних коштів. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

При збільшенні індивідуальних бюджетних призначень помісячного розпису асигнувань, кошторисів і планів асигнувань у бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються за вказаними проведеннями. Відповідно, при зменшенні індивідуальних бюджетних призначень, кошторисів і планів асигнувань у бухгалтерському обліку такі зміни відображаються зворотними проведеннями.

Облік планових показників за фінансуванням державного бюджету

Облік планових показників за фінансуванням державного бюджету здійснюється Казначейством України на підставі розпису фінансування державного бюджету, отриманого від Міністерства фінансів України.

Органи Казначейства ведуть облік планових показників за фінансуванням у розрізі кодів бюджетної класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання та розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на відповідних рахунках 9 класу "Позабалансовий облік" Плану рахунків.

Для відображення в обліку планових показників за розписом фінансування державного бюджету використовуються рахунки 9 класу "Позабалансовий облік" Плану рахунків (рис. 3.10)

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку показників розпису фінансування державного бюджету	9711 "Поточний розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання" 9713 "Затверджений розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання"	9712 "Поточний розпис фінансування спеціального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання" 9714 "Затверджений розпис фінансування спеціального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання"
Для обліку показників помісячного розпису фінансування державного бюджету	9721 "Поточний помісячний розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання" 9722 "Затверджений помісячний розпис фінансування загального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання"	9723 "Поточний помісячний розпис фінансування спеціального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання" 9724 "Затверджений помісячний розпис фінансування спеціального фонду державного бюджету за типом боргового зобов'язання"

Рис. 3.10. Перелік рахунків для обліку планових показників з фінансування державного бюджету

Казначейство України реєструє в обліку планові показники річних та помісячних розписів фінансування державного бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку планових показників, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди бюджетної класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання та коди бюджету.

Аналітичні рахунки для обліку планових показників фінансування відкриваються Казначейством України за такою схемою:

BBBB K W ZZZZZZ PP.

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників фінансування державного бюджету наведена на рис. 3.11.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9713 (9714) містить інформацію про бюджетні призначення державного бюджету розпорядникам коштів відповідно до розпису фінансування державного бюджету з урахуванням внесених протягом бюджетного періоду змін до розпису.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9711 (9712) містить інформацію про бюджетні призначення державного бюджету з урахуванням внесе-

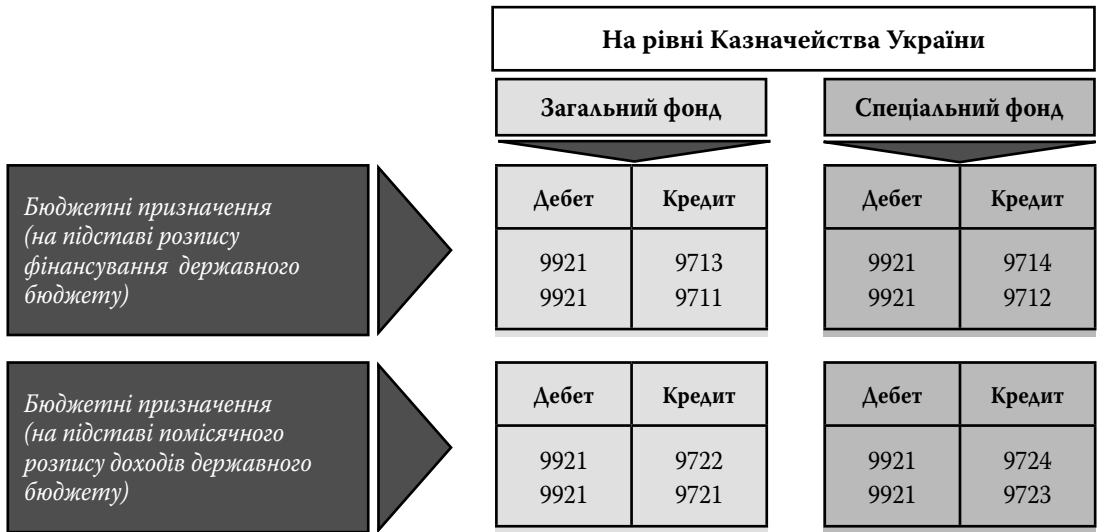


Рис. 3.11. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників фінансування державного бюджету

них протягом бюджетного періоду змін до розпису фінансування державного бюджету та використаних бюджетних призначень.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9722 (9724) містить інформацію про бюджетні призначення державного бюджету за помісячним розписом фінансування з урахуванням внесених протягом бюджетного періоду змін до нього.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9721 (9723) містить інформацію про бюджетні призначення державного бюджету за помісячним розписом фінансування з урахуванням внесених протягом бюджетного періоду змін до нього та невикористаних призначень.

При збільшенні планових показників зазначені операції у бухгалтерському обліку відображаються за вказаними проведеннями. Відповідно, у разі зменшення планових показників у бухгалтерському обліку застосовуються зворотні проведення.

3.2. РЕЄСТРАЦІЯ ТА ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ РОЗПОРЯДНИКІВ І ОДЕРЖУВАЧІВ КОШТІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

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

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України (ст. 48) розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Казначейства України; щодо завдань (проектів) Національної програми інформатизації – після їх погодження з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації – центральним органом виконавчої влади, визначеним Кабінетом Міністрів України.

Бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету розпорядники бюджетних коштів мають право брати виключно в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету.

Бюджетні зобов'язання за бюджетними програмами спеціального фонду державного бюджету, не передбаченими проектом закону про Державний бюджет України на наступний бюджетний період, поданим на розгляд Верховної Ради України, головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані виконати до кінця поточного бюджетного періоду в межах і за рахунок відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, не допускаючи наявності за такими зобов'язаннями кредиторської заборгованості на початок наступного бюджетного періоду.

За бюджетними програмами, які здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків, міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів), термін дії яких завершується у поточному бюджетному періоді, розпорядники бюджетних коштів мають право брати відповідні бюджетні зобов'язання у четвертому кварталі поточного бюджетного періоду понад фактичні надходження таких кредитів (позик) за умови наявності письмової згоди кредитора на оплату цих зобов'язань протягом першого кварталу наступного бюджетного періоду.

Бюджетні зобов'язання щодо виплати субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законами України мають право відповідні категорії громадян, обліковуються Казначейством України незалежно від визначених на цю мету бюджетних призначень.

За наявності простроченої кредиторської заборгованості із заробітної плати (грошового забезпечення), стипендій, а також за спожиті комунальні послуги та енергоносії розпорядники бюджетних коштів у межах бюджетних асигнувань за загальним фондом не беруть бюджетних зобов'язань та не здійснюють платежів за іншими заходами, пов'язаними з функціонуванням бюджетних установ (крім захищених видатків бюджету, визначених ст. 55 Бюджетного кодексу України), до погашення такої заборгованості.

Казначейство України здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і відображає їх у звітності про виконання

бюджету. При реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань проводиться перевірка відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі).

Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 20 березня 2012 р. за № 419/20732.

Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом бюджетного періоду, повинен забезпечити зниження рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

Під час виконання умов одного бюджетного зобов'язання можуть виникати у різні періоди декілька бюджетних фінансових зобов'язань.

Бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства.

Розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, за якими розпорядником бюджетних коштів взято зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), є недійсними. За такими операціями не виникають бюджетні зобов'язання та не утворюється бюджетна заборгованість.

Схема контролю за реєстрацією та обліком бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань, взятих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, в органах Казначейства наведена на рис. 3.12.

Зобов'язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, встановлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет.

Фінансове зобов'язання – будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій, здійснених розпорядником або одержувачем бюджетних коштів протягом бюджетного періоду з порушенням норм, встановлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет.

Зобов'язання, взяті учасником бюджетного процесу без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним

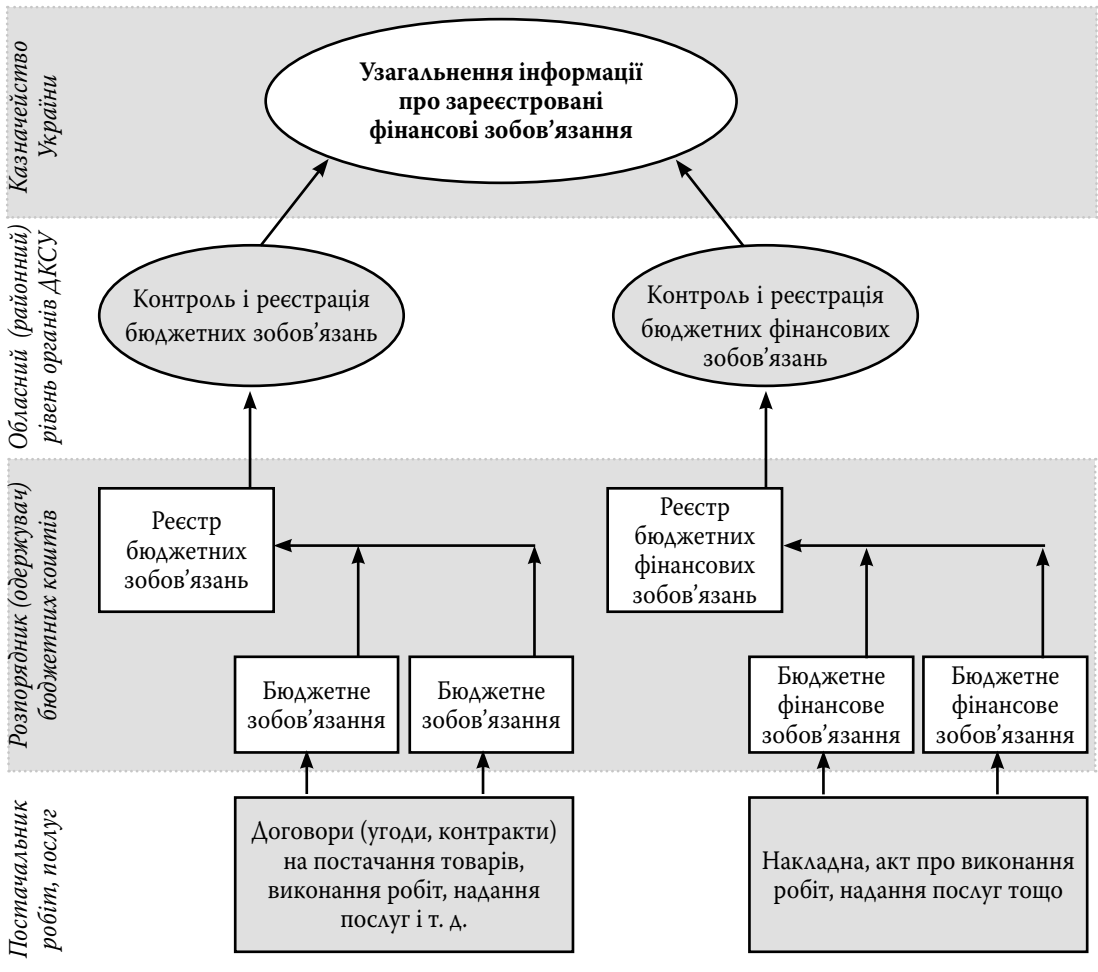


Рис. 3.12. Загальна схема контролю за реєстрацією та обліком бюджетних зобов'язань в органах Казначейства України

кодексом України та законом про Державний бюджет України, не вважаються бюджетними зобов'язаннями (крім зобов'язань щодо виплати 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 законами України мають право відповідні категорії громадян) і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Взяття таких зобов'язань є порушенням бюджетного законодавства. Витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються.

Вимоги фізичних і юридичних осіб щодо відшкодування збитків та/або шкоди за зобов'язаннями, взятими розпорядниками бюджетних коштів без відповід-

них бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України, стягуються з осіб, винних у взятті таких зобов'язань, у судовому порядку.

Органи Казначейства не реєструють *зобов'язання* у разі:

- відсутності у розпорядника бюджетних коштів бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання;
- відсутності затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (крім випадків, у яких законодавством не передбачено його затвердження);
- невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;
- неподання або подання неповного пакета підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;
- недотримання вимог до оформлення поданих документів.

Фінансові зобов'язання не реєструються органами Казначейства у разі:

- відсутності відповідного бюджетного зобов'язання, відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- відсутності у розпорядника бюджетних коштів фактичних надходжень спеціального фонду;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття бюджетного фінансового зобов'язання;
- недотримання вимог щодо оформлення поданих документів;
- невідповідності фінансового зобов'язання корелятивному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими й іншими нормативно-правовими актами.

У таких випадках органи Казначейства зобов'язання та/або фінансові зобов'язання не реєструють, а застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, визначені Бюджетним кодексом України.

Облік бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету здійснюється в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів) на підставі реєстрів бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів і документів, що підтверджують факт їх узяття. Бюджетні зобов'язання та бюджетні

фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів коштів обліковуються органами Казначейства в розрізі кодів програмної класифікації видатків і кредитування державного бюджету та економічної класифікації видатків бюджету й класифікації кредитування бюджету.

Для відображення в обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 3.13).

Органи Казначейства України реєструють в обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету, програмної класифікації видатків і кредитування державного бюджету та номер клієнта, який присвоюється програмним забезпеченням з урахуванням коду розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	9171 “Асигнування на взяття зобов'язань загального фонду державного бюджету” 9411 “Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету”	9172 “Асигнування на взяття зобов'язань спеціального фонду державного бюджету” 9412 “Зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету”
Для обліку бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	9413 “Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету”	9414 “Фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету”

Рис. 3.13. Перелік рахунків для обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету

Аналітичні рахунки для обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

Органи Казначейства здійснюють облік зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за спеціальним фондом державного бюджету в розрізі складових спеціального фонду. Рахунки для обліку зобов'язань відкриваються на рахунках позабалансового обліку окремо для кожної складової спеціального фонду відповідно до зведення показників спеціального фонду.

Схема бухгалтерських проведення щодо обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету наведена на рис. 3.14.

Органи Казначейства України відповідно до Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів в органах Казначейства України приймають від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які в них обслуговуються, реєстри бюджетних зобов'язань разом з первинними документами (або їх копіями) у межах залишків на відповідних рахунках, відкритих за рахунками позабалансового обліку 9171 "Асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду державного бюджету" (9172 "Асигнування на взяття зобов'язань по спеціальному фонду державного бюджету") Плану рахунків. Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9171 (9172) містить інформацію про суми асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань державного бюджету, у межах яких розпорядник бюджетних коштів може зареєструвати бюджетні зобов'язання в органах Казначейства.

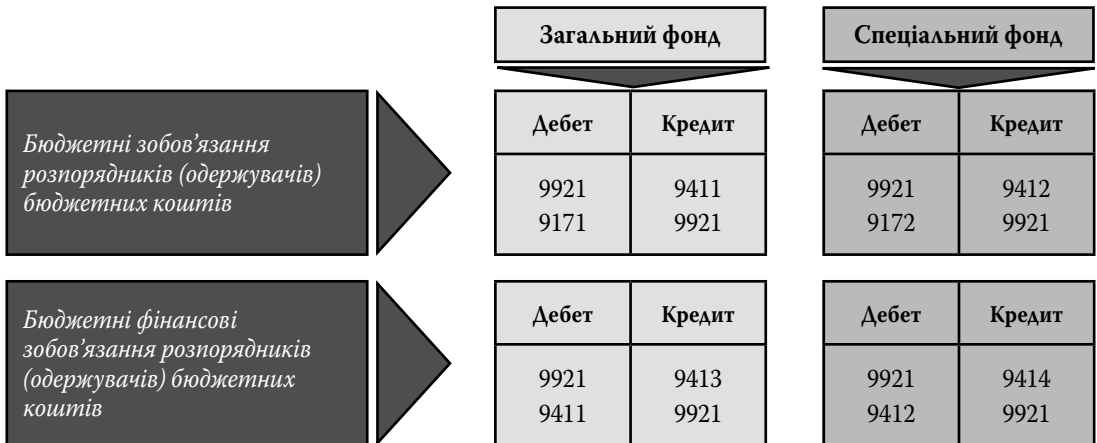


Рис. 3.14. Схема бухгалтерських проведення щодо обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету

Кредитовий залишок за рахунком 9411 (9412) містить інформацію про суму зареєстрованих в органах Казначейства бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів за коштами державного бюджету.

Кредитовий залишок за рахунком 9413 (9414) містить інформацію про суму зареєстрованих в обліку органів Казначейства бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, тобто суму, в межах якої органи Казначейства можуть здійснювати за рахунок коштів державного бюджету оплату рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

3.3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОХОДАМИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Доходи державного бюджету – це фінансові ресурси держави, що використовуються для виконання функцій, закріплених законами за державою. Доходи державного бюджету утворюються за рахунок податкових, неподаткових та інших надходжень державного бюджету на безповоротній основі, справляння яких передбачене законодавством України (враховуючи трансферти та власні надходження бюджетних установ).

Доходи державного бюджету класифікуються за такими розділами:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій з капіталом;
- 4) трансферти.

Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі).

Неподатковими надходженнями визнаються:

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

Трансферти – 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.

Склад доходів Державного бюджету України встановлюється Бюджетним кодексом України (ст. 29) та Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Державний бюджет складається із загального та спеціального фондів (рис. 3.15).

До доходів загального фонду державного бюджету належать всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету.



Рис. 3.15. Склад доходів державного бюджету

До складу *доходів спеціального фонду* державного бюджету входять доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування. Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і входять до спеціального фонду бюджету.

Казначейство України веде бухгалтерський облік усіх надходжень Державного бюджету України та за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету.

Податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном).

Податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок.

Проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, зокрема шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, заборонено, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України.

Рахунки для зарахування платежів до державного бюджету відкриваються на балансі Головних управлінь та центрального апарату Казначейства України. Управління (відділення) Казначейства працюють у режимі віддаленого доступу

до його Головних управлінь. Інформація про проведені операції відображається на рахунках бухгалтерського обліку виконання державного бюджету в режимі реального часу з використанням відповідного програмного забезпечення.

Платежі здійснюються платниками у безготівковій або готівковій формі через банки або підприємства поштового зв'язку. Перерахування на бюджетні рахунки грошових коштів, сплачених платниками до державного бюджету, здійснюється через СЕП НБУ.

Організація бухгалтерського обліку виконання державного бюджету за доходами базується на нормативно-правових актах, що регулюють бюджетні відносини в Україні, та Порядку організації роботи органів Державної казначейської служби України у процесі казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями.

Для забезпечення відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання бюджетів за доходами використовуються відповідні рахунки 1 класу рахунків “Активи”, 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 6 класу рахунків “Доходи бюджету” та 9 класу рахунків “Позабалансовий облік” Плану рахунків.

При цьому окремо використовуються рахунки для обліку доходів загального або спеціального фонду державного бюджету. Рахунки 3, 6, 9 класів рахунків, які використовуються для обліку операцій за доходами, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням однотипних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є код бюджетної класифікації за доходами, код органу адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) та код органу Казначейства.

Аналітичні рахунки за надходженнями до загального та спеціального фондів державного бюджету 3, 6, 9 класів Плану рахунків (крім власних надходжень) відкриваються засобами програмного забезпечення за такою схемою:

BBBB K SSS H RR TTT.

Аналітичні рахунки за власними надходженнями бюджетних установ 3 класу (балансовий рахунок 3125), 6 класу та рахунки позабалансового обліку 9312 та 9314 Плану рахунків, які використовуються для обліку власних надходжень (коштів, доходів та планових показників за ними), відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

Платники перераховують платежі до державного бюджету у готівковій або безготівковій формі на відповідні рахунки за надходженнями, відкриті в органах Казначейства. Платник податків у платіжному документі вказує відповідний аналітичний рахунок, відкритий в органі Казначейства за балансовим рахунком 3 класу рахунків.

Перерахування грошових коштів, сплачених платниками до державного бюджету, здійснюється через СЕП НБУ на рахунки, відкриті в органах Казначейства відповідно до законодавства.

Регламент обробки платежів, терміни перерахування платежів з обласного рівня на центральний, формування та подання щоденної звітності визначаються Казначейством України.

Склад рахунків для зарахування надходжень до державного бюджету та інших платежів наведено на рис. 3.16.

Рахунки з обліку надходжень до загального фонду державного бюджету відкриваються за балансовим рахунком 3111 “Надходження до загального фонду державного бюджету”. Рахунки з обліку надходжень коштів спеціального фонду державного бюджету, які спрямовуються на спеціальні видатки, відкриваються за балансовим рахунком 3121 “Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки”. Рахунки для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ та коштів субвенції, отриманої розпорядниками бюджетних коштів на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, відкриваються за балансовим рахунком 3125 “Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ”.

На підставі файла початкових платежів здійснюються бухгалтерські проведення за відповідними рахунками 1 класу рахунків “Активи” та 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”. З метою забезпечення

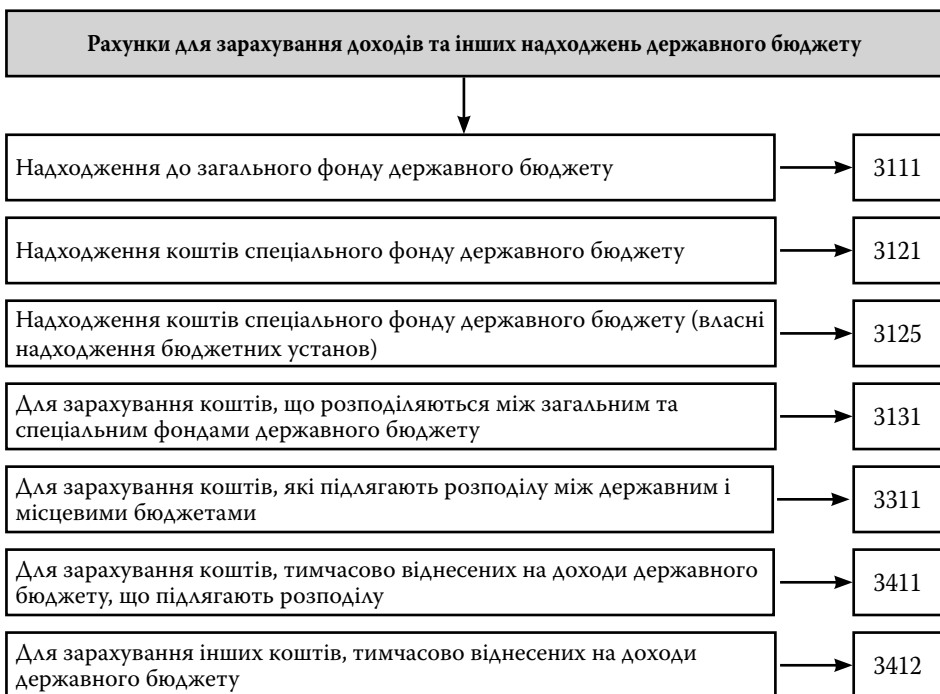


Рис. 3.16. Склад рахунків для зарахування доходів та інших надходжень державного бюджету

формування в автоматизованому режимі звітності про виконання бюджетів інформація щодо надходження та повернення надміру або помилково сплачених платежів до бюджетів одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунками 6 класу “Доходи бюджету” (рис. 3.17), та рахунках, відкритих за рахунками 9 класу “Позабалансовий облік” (див. рис. 3.1).

Рахунки 3 класу рахунків кореспондують із рахунками 1 класу, рахунки 6 класу – із контррахунком 6 класу, а рахунки 9 класу – із відповідним контррахунком 9 класу рахунків Плану рахунків.

При надходженні доходів рахунки балансового обліку (1, 3 клас) збільшуються, одночасно збільшуються й рахунки бюджетного обліку (6 клас).

При поверненні надміру сплачених платежів до бюджетів відповідно зменшуються рахунки балансового обліку (1, 3 клас) та рахунки бюджетного обліку (6 клас).

Бухгалтерський облік операцій за коштами, які підлягають розподілу, здійснюється з використанням відповідних рахунків 1, 3 та 6 класу Плану рахунків.

Кредитовий залишок за рахунками 6 класу рахунків дає інформацію про доходи бюджетів, які надійшли з початку року (з урахуванням повернень).

Дебетовий залишок за певними рахунками 9 класу рахунків дає інформацію про суму надходжень, яка має надійти до кінця бюджетного періоду відповідно



Рис. 3.17. Склад рахунків 6 класу Плану рахунків для обліку доходів та інших надходжень державного бюджету

до плану з урахуванням внесених протягом року змін, та суму плану з урахуванням внесених протягом року змін.

Доходи бюджетів, які відповідно до Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік є доходами державного бюджету, сплачуються платниками на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства за балансовими рахунками 3111 “Надходження до загального фонду державного бюджету” та 3121 “Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки”.

Платежі, які належать до власних надходжень бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету та відповідно до законодавства є джерелом формування спеціального фонду державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в органах Казначейства за балансовим рахунком 3125 “Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ” Плану рахунків на ім'я бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів та/або їх відокремлених структурних підрозділів у розрізі кодів класифікації доходів бюджету.

Для формування в автоматизованому режимі звітності про виконання державного бюджету інформацію про надходження та повернення надміру або помилково сплачених коштів до державного бюджету одночасно відображають на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 6111 “Доходи загального фонду державного бюджету”, 6112 “Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки” та 6114 “Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету” Плану рахунків.

Облік операцій за надходженням доходів державного бюджету, що надійшли на рахунки Головних управлінь Казначейства, наведено на рис. 3.18.

Кредитовий залишок за рахунками 6111 (6112) містить інформацію про доходи державного бюджету, які надійшли з початку року (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів).

Кредитовий залишок за кожним рахунком 6114 відображає інформацію про власні надходження бюджетної установи (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів та/або перерахування коштів вищим та підвідомчим установам бюджетних установ) за відповідним кодом класифікації доходів бюджету нарастаючим підсумком з початку року.

Надходження платежів до загального та спеціального фондів державного бюджету в іноземній валюті зараховуються на валютні рахунки, відкриті на ім'я Казначейства України в уповноважених банках. Зазначені операції відображаються на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 1122 “Інші рахунки Казначейства України в НБУ” та 1222 “Інші рахунки Казначейства України в установах банків” Плану рахунків.

Щодня, на підставі виписок із валютних рахунків Казначейства України, отриманих від уповноважених банків, Казначейство України відображає в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету гривневий еквівалент надхо-

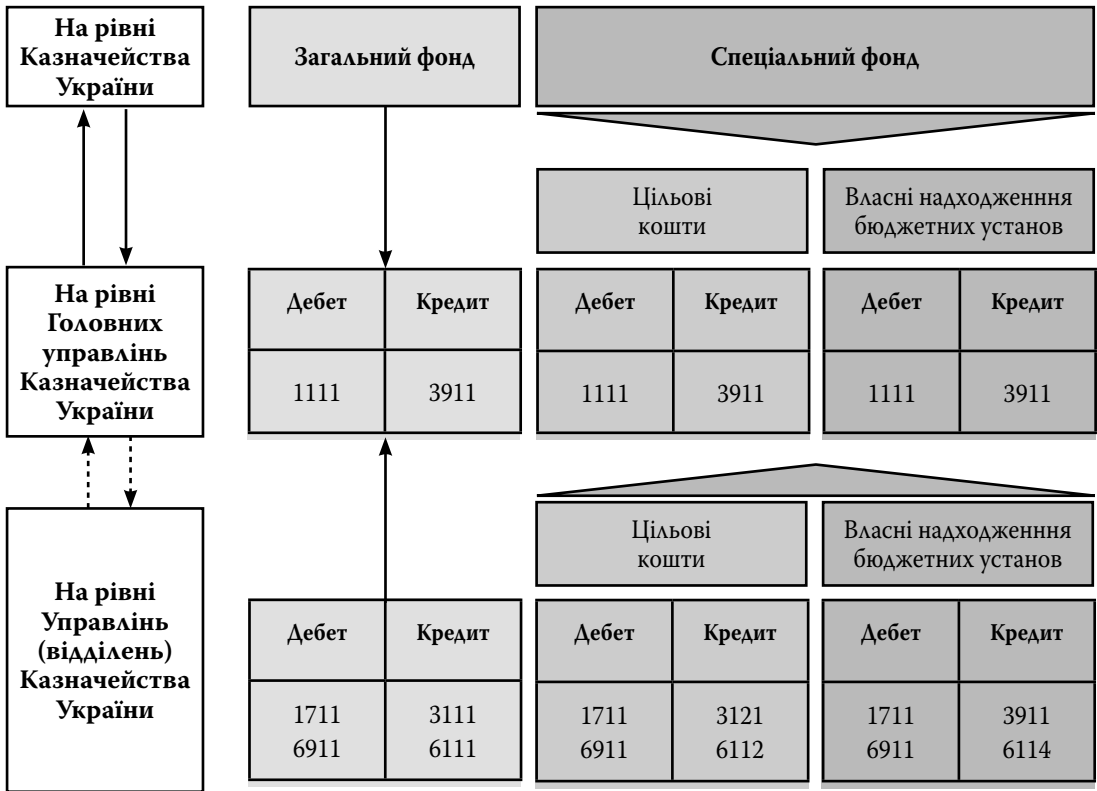


Рис. 3.18. Схема обліку операцій за надходженнями до державного бюджету

дженів іноземної валюти за попередній операційний день на рахунках, відкритих відповідно до законодавства. Гривневий еквівалент надходжень в іноземній валюті розраховується за офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату зарахування коштів на валютний рахунок Казначейства України.

Кошти в іноземній валюті, належні до державного бюджету та зараховані на рахунки дипломатичних установ, які функціонують за кордоном, відображаються Казначейством України в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету як надходження до загального та спеціального фондів за відповідним кодом класифікації доходів бюджету на підставі відповідних документів Міністерства фінансів України та Міністерства закордонних справ України.

За результатами обробки інформації органи Казначейства щодня, у регламентований час формують виписки з відповідних рахунків за надходженнями, відкритих у Головних управліннях Казначейства, у вигляді електронного реєстру розрахункових документів та у разі потреби роздруковують їх.

Зазначені виписки в електронному вигляді надаються відповідно до затверджених порядків взаємодії Казначейства України з органами, що контролюють справляння надходжень бюджету. У разі відсутності зазначених порядків взає-

модії іншим органам, що контролюють справляння надходжень бюджету, виписки надаються за їх зверненням.

Зарахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів здійснюється щодня. На кінець операційного дня залишки коштів на відповідних дохідних рахунках перераховуються на котлові рахунки. Акумуляовані суми коштів, зараховані на котлові рахунки, розподіляються за встановленими нормативами. У цей самий день суми дотацій місцевим бюджетам перераховуються на рахунки місцевих бюджетів; кошти, що підлягають перерахуванню до державного бюджету, зараховуються на відповідні рахунки, відкриті у Казначействі України (центральний рівень). Таким чином, забезпечується консолідація всіх надходжень до бюджету на єдиному казначейському рахунку.

Для щоденного акумулювання коштів загального фонду державного бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3111 та 3113 відповідно до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за доходами та іншими надходженнями в Головних управліннях Казначейства України, відкриваються аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3112:

- для акумулювання коштів, за рахунок яких здійснюється відрахування дотацій місцевим бюджетам;
- для акумулювання коштів, за рахунок яких не здійснюється відрахування дотацій місцевим бюджетам, у тому числі коштів від повернення бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, кредитів та запозичень.

Для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету в Казначействі України (центральний апарат) відкриваються відповідні рахунки за балансовим рахунком 3112, а саме:

- рахунки в розрізі територій для зарахування коштів, що перераховуються з обласного рівня на центральний;
- рахунки для подальшого акумулювання коштів загального фонду державного бюджету.

Кількість рахунків, які відкриваються в органах Казначейства України для акумулювання коштів загального фонду державного бюджету, залежить від необхідності забезпечення виконання Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Для щоденного акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3121 та 3123, відповідно до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за доходами та іншими надходженнями в Головних управліннях Казначейства, відкриваються аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3122 окремо за кожним видом надходжень.

Для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в Казначействі України (центральний апарат), що надійшли від територіальних органів, відкриваються рахунки за балансовим рахунком 3122 у розрізі Головних управ-

ліль Казначейства та видів надходжень. Для подальшого перерахування цих коштів за відомчою ознакою відкриваються аналітичні рахунки за балансовим рахунком 3124.

Кошти, які надійшли за день до спеціального фонду державного бюджету (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів) на рахунки 3125, органи Казначейства згідно з умовами договорів про розрахунково-касове обслуговування, укладених між органами Казначейства та бюджетними установами, у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховують на відповідні спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних установ, відкриті за балансовим рахунком 3522 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету” Плану рахунків.

Усі кошти, які надійшли на рахунки для акумулювання коштів, у встановленому порядку спрямовуються на відповідні рахунки для здійснення видатків державного бюджету.

Облік операцій з акумулювання коштів державного бюджету наведено на рис. 3.19.

Кредитовий залишок за балансовими рахунками 3112 (3122) та 3522 містить інформацію про суму коштів, у межах якої можуть бути здійснені видатки державного бюджету.

Бухгалтерський облік операцій за доходами, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету

Платежі, які відповідно до Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства на ім'я органу Казначейства за балансовим рахунком

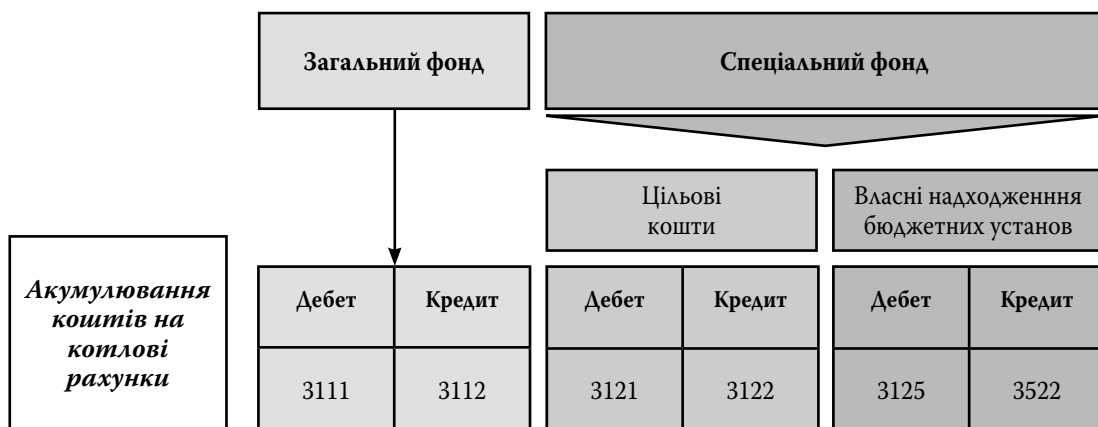


Рис. 3.19. Схема обліку операцій з акумулювання коштів державного бюджету

3131 “Надходження коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету” Плану рахунків у розрізі територій та кодів класифікації доходів бюджету. У бухгалтерському обліку ця операція відображається таким проведенням:

Дебет 1711 Субрахунки єдиного казначейського рахунку
або: 1111 Єдиний казначейський рахунок

Кредит 3131 Надходження коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

Одночасно інформація про надходження відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком бюджетного обліку 6113 “Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами” Плану рахунків:

Дебет 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Кредит 6113 Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами.

При поверненні сум доходів, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, надміру або помилково внесених платниками податків платежів, складаються зворотні проведення.

Кредитовий залишок за кожним рахунком 6113 відображає інформацію про надходження до державного бюджету платежів (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів до бюджету), які розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету наростаючим підсумком з початку року.

За окремими рахунками 6113 допускається від’ємний залишок, який свідчить, що повернень окремих платежів за відповідним видом надходжень у поточному бюджетному періоді відбулося більше, ніж надходжень.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів до спеціального фонду державного бюджету) на рахунки 3131, у регламентований час розподіляються Головними управліннями Казначейства за встановленими нормативами між загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

Після розподілу кошти у відповідних обсягах засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються за призначенням на відповідні рахунки, а саме:

- аналітичні рахунки для зарахування надходжень до загального фонду державного бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3111;
- аналітичні рахунки для зарахування надходжень до спеціального фонду державного бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3121.

Операції з розподілу коштів відображаються в бухгалтерському обліку такими проведеннями:

Дебет 3131 Надходження коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету

Кредит 3111 Надходження до загального фонду державного бюджету

3121 Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які спрямовуються на спеціальні видатки

та одночасно:

Дебет 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Кредит 6111 Доходи загального фонду державного бюджету

6112 Доходи спеціального фонду державного бюджету, які спрямовуються на спеціальні видатки.

Подальша обробка платежів, зарахованих на зазначені рахунки, здійснюється в установленому порядку відповідно до регламентних операцій Казначейства України.

Повернення платежів, помилково або надміру зарахованих на рахунки для зарахування надходжень, які в поточному бюджетному періоді розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету, здійснюється з рахунку 3131 у межах поточних надходжень за день за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, шляхом формування розрахункових документів відповідно до законодавства. У бухгалтерському обліку такі операції відображаються проведеннями:

Дебет 3131 Надходження коштів, що розподіляються між загальним та спеціальним фондами державного бюджету

Кредит 1711 Субрахунки єдиного казначейського рахунку

або: 1111* Єдиний казначейський рахунок

та одночасно:

Дебет 6113 Доходи державного бюджету, що підлягають розподілу між загальним та спеціальним фондами

Кредит 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3131 повернення здійснюється шляхом залучення відповідної суми коштів з відповідних рахунків 3112 та 3122 у межах поточних надходжень за день (у співвідношенні згідно з установленими нормативами розподілу між загальним та спеціальним фондами державного бюджету), а саме:

- відповідна сума коштів перераховується з рахунку 3112 на рахунок 3111 з подальшим перерахуванням на відповідний рахунок 3131 для здійснення повернення;
- відповідна сума коштів перераховується з рахунку 3122 на рахунок 3121 з подальшим перерахуванням на рахунок 3131 для здійснення повернення.

Облік доходів, що розподіляються між державним і місцевими бюджетами

Платежі, які відповідно до Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України розподіляються між державним та місцевими бюджетами, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства на ім'я органу Казначейства за балансовим рахунком 3311 “Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами” Плану рахунків у розрізі територій та кодів класифікації доходів бюджету. У бухгалтерському обліку надходження доходів, що розподіляються між державним та місцевими бюджетами, відображаються такими проведеннями:

Дебет 1711 Субрахунки єдиного казначейського рахунку

Кредит 3311 Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами.

Одночасно інформація про надходження відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком бюджетного обліку 6211 “Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами” Плану рахунків:

Дебет 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Кредит 6211 Доходи, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами.

При поверненні сум доходів, що підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами, надміру або помилково внесених платниками податків платежів, складаються зворотні проведення.

Повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів

Кредитовий залишок за кожним рахунком 6211 відображає інформацію про надходження (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів до бюджетів) кожного виду платежу, який розподіляється між державним та місцевими бюджетами, наростаючим підсумком з початку року.

За окремими рахунками 6211 допускається від'ємний залишок, який свідчить, що повернень окремих платежів у поточному бюджетному періоді відбулося більше, ніж надходжень.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджетів платежів) на рахунки 3311, у регламентований час розподіляються Головними управліннями Казначейства за встановленими нормативами між державним бюджетом та відповідними місцевими бюджетами.

Після розподілу кошти у належних обсягах засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються за призначенням на відповідні рахунки, а саме:

- аналітичні рахунки для зарахування надходжень до загального (спеціального) фонду державного бюджету, відкриті за балансовим рахунком 3111 (3121);
- аналітичні рахунки для зарахування надходжень до загального (спеціального) фонду відповідних місцевих бюджетів, відкриті за балансовим рахунком 3141 (3151).

Проведення розподілу коштів між державним та місцевими бюджетами відображається Головними управліннями Казначейства на суму доходів, що відрахована до загального фонду державного бюджету. Зазначені операції в бухгалтерському обліку відображаються такими проведеннями:

Дебет 3311 Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами

Кредит 3111 Надходження до загального фонду державного бюджету.

Одночасно здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на бюджетні рахунки:

Дебет 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Кредит 6111 Доходи загального фонду державного бюджету.

Проведення розподілу коштів між державним та місцевими бюджетами відображається Головними управліннями Казначейства на суму доходів, що відрахована до загального фонду місцевого бюджету. У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються такими проведеннями:

Дебет 3311 Кошти, які підлягають розподілу між державним і місцевими бюджетами

Кредит 3141 Надходження до загального фонду місцевих бюджетів.

Одночасно здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на бюджетні рахунки:

Дебет 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Кредит 6121 Доходи загального фонду місцевого бюджету.

Подальша обробка платежів, зарахованих на зазначені рахунки, здійснюється в установленому порядку відповідно до регламентних операцій Казначейства України.

За результатами розподілу платежів між державним та місцевими бюджетами Головним управлінням Казначейства складається Відомість розподілу платежів до бюджетів (за формою, затвердженою Міністерством фінансів України), які надійшли на рахунок 3311.

Повернення платежів, помилково або надміру зарахованих на рахунки для зарахування надходжень, які в поточному бюджетному періоді розподіляються між державним та місцевими бюджетами, здійснюється з відповідного рахунку 3311 у межах поточних надходжень за день за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, шляхом оформлення розрахункових документів, відповідно до законодавства.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3311, повернення здійснюється шляхом залучення відповідної суми коштів на цей рахунок з відповідних рахунків 3112 (3122) та 3142 (3152) у межах поточних надходжень за день (у співвідношенні згідно з установленими нормативами розподілу між державним та місцевими бюджетами), а саме:

- відповідна сума коштів перераховується з рахунку 3112 (3122) на рахунок 3111 (3121) з подальшим перерахуванням на відповідний рахунок 3311 для здійснення повернення;

– відповідна сума коштів перераховується з рахунку 3142 (3152) на рахунок 3141 (3151) з подальшим перерахуванням на відповідний рахунок 3311 для здійснення повернення.

Облік за коштами, тимчасово віднесеними на доходи державного бюджету

Платежі, які згідно з Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України тимчасово відносять на доходи державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства на ім'я органу Казначейства за балансовим рахунком 3411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу” Плану рахунків у розрізі територій та кодів класифікації доходів бюджету. У бухгалтерському обліку надходження коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу, відображається такими проведеннями:

Дебет 1711 Субрахунки єдиного казначейського рахунку

Кредит 3411 Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу.

Інформація про надходження коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу, одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком бюджетного обліку 6411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу” Плану рахунків:

Дебет 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Кредит 6411 Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу.

Кредитовий залишок за рахунком 6411 (з урахуванням повернень) відображає інформацію про надходження, які тимчасово відносяться на доходи державного бюджету і підлягають розподілу між бюджетами і фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, наростаючим підсумком з початку року.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів) на рахунки 3411, у відповідних обсягах у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів розподіляються за нормативами, установленними відповідними нормативно-правовими актами.

Розподіл коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету відповідно до призначення, здійснюється шляхом дебетування рахунку 3411 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу” у кореспонденції з відповідним рахунком 3 класу та обов'язковим відображенням на рахунках 6 класу Плану рахунків, за умови, якщо кошти після розподілу зараховуються на рахунки, відкриті в органах Казначейства, або з технічними рахунками органів Казначейства за умови, якщо кошти після розподілу перераховуються на рахунки, відкриті в установах банків.

Повернення платежів, помилково або надміру зарахованих на рахунки для зарахування надходжень, які в поточному бюджетному періоді тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу, здійснюється з відповідного рахунку 3411 у межах поточних надходжень за день за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, шляхом оформлення розрахункових документів, відповідно до законодавства. У бухгалтерському обліку такі операції відображаються проведеннями:

Дебет 3411 Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу

Кредит 1711 Субрахунки єдиного казначейського рахунку

та одночасно:

Дебет 6411 Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу

Кредит 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів.

Облік за іншими коштами, які тимчасово віднесені на доходи державного бюджету

Кошти, які згідно з вимогами нормативно-правових актів підлягають розподілу відповідними уповноваженими органами і тимчасово віднесені до доходів державного бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства на ім'я органу Казначейства та Казначействі України за балансовим рахунком 3412 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету" Плану рахунків у розрізі територій. У бухгалтерському обліку надходження коштів, тимчасово віднесених на доходи державного бюджету, відображаються такими проведеннями:

Дебет 1711 Субрахунки єдиного казначейського рахунку

або: 11111* Єдиний казначейський рахунок

Кредит 3412 Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету.

Одночасно інформація про надходження коштів, які тимчасово віднесені до доходів державного бюджету, відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком бюджетного обліку 6412 "Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету" Плану рахунків:

Дебет 6911 Контррахунок за операціями за доходами бюджетів

Кредит 6412 Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету.

Кредитовий залишок за рахунком 6412 відображає інформацію про надходження коштів (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих коштів), які тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, наростаючим підсумком з початку року.

* У разі проведення зазначених операцій на рівні Казначейства України.

Уповноважені органи на підставі виписки з рахунку 3412, отриманої від Казначейства України та його органів, готують в установленому порядку довідку про розподіл коштів, які надійшли на зазначений рахунок, і передають її до Казначейства України та його відповідних органів для виконання.

Органи Казначейства на підставі даних довідки в установлені терміни розподіляють кошти, що надійшли на рахунок 3412, шляхом оформлення розрахункових документів та перераховують розподілені кошти за призначенням. Зазначені операції відображаються в бухгалтерському обліку такими проведеннями:

Дебет	3412	Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету
Кредит	3111	Надходження до загального фонду державного бюджету
	3113	Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету
або:	3121	Надходження коштів спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки
	3123	Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету повернення бюджетних кредитів
або:	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунку

одночасно:

Дебет	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів
Кредит	6111	Доходи загального фонду державного бюджету
або:	6112	Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки.

Повернення коштів, помилково або надміру зарахованих на рахунки, відкриті за рахунком 3412, здійснюється з цих рахунків до їх розподілу в межах залишку коштів. У бухгалтерському обліку такі операції відображаються проведеннями:

Дебет	3412	Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету
Кредит	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунку
або:	11112*	Єдиний казначейський рахунок

одночасно:

Дебет	6412	Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету
Кредит	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів.

На підставі показників виконання бюджетів за доходами фінансовими органами та органами, що контролюють справляння надходжень до бюджету, складається прогноз надходжень на наступний місяць, квартал, до кінця року. Наявність інформації про очікувані надходження доходів до бюджетів дає змогу прогнозувати обсяг фінансових ресурсів для виконання бюджетних зобов'язань поточного періоду та проводити ефективну податкову політику у наступні періоди.

* У разі проведення зазначених операцій на рівні Казначейства України.

3.4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ВИДАТКАМИ ТА З НАДАННЯ КРЕДИТІВ ІЗ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Оснoву казначейського обслуговування державного бюджету за видатками становить комплекс організаційних процедур із забезпечення обліку видаткових операцій, здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів та формування фінансової звітності про виконання бюджетів за видатками.

Відповідно до Бюджетного кодексу України (ст. 46) стадіями виконання державного бюджету за видатками та кредитуванням є:

- 1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;
- 2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), а також порядків використання бюджетних коштів;
- 3) взяття бюджетних зобов'язань;
- 4) отримання товарів, робіт і послуг;
- 5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- 6) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;
- 7) повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету).

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

Кошторис – 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 згідно з бюджетними призначеннями.

До складу видатків державного бюджету входять видатки загального фонду бюджету та спеціального фонду бюджету, до складу видатків спеціального фонду бюджетів – видатки, здійснені за рахунок надходжень спеціального фонду, які спрямовуються на спеціальні видатки та видатки, здійснені за рахунок власних надходжень розпорядників бюджетних коштів. Структура видатків державного бюджету наведена на рис. 3.20.

Органи Казначейства України здійснюють платежі за дорученням розпорядників бюджетних коштів у разі наявності:

- 1) відповідного бюджетного зобов'язання для платежу у бухгалтерському обліку виконання бюджету;
- 2) затвердженого в установленому порядку паспорта бюджетної програми (за умови застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- 3) у розпорядників бюджетних коштів відповідних бюджетних асигнувань.

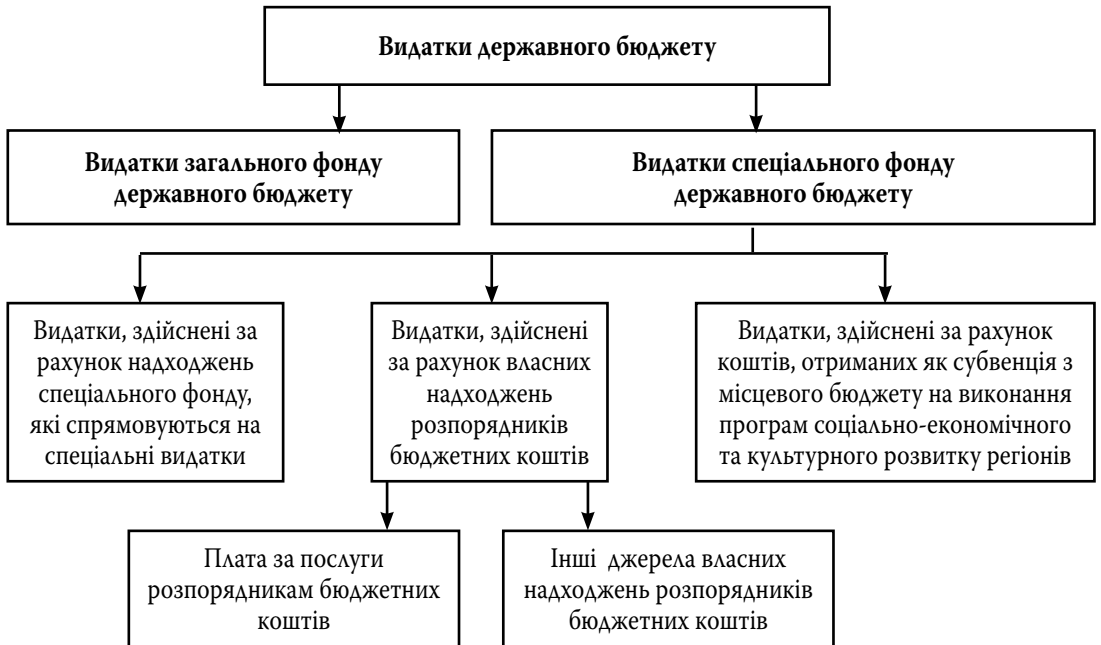


Рис. 3.20. Структура видатків державного бюджету

Організація роботи органів Казначейства з обслуговування видаткової частини державного бюджету здійснюється у такій послідовності:

- формування бази даних мережі розпорядників коштів;
- відображення в системі обліку Казначейства бюджетних розписів;
- доведення розпорядником коштів планових показників бюджетних асигнувань, забезпечення їх обліку та контролю;
- внесення змін до планових показників, що виникають у процесі виконання державного бюджету;
- відображення в обліку затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду, спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів, планів використання бюджетних коштів одержувачів, а також внесених до зазначених документів змін;
- облік та зведення інформації за бюджетними фінансовими зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і погашення зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань;
- проведення операцій щодо відкриття асигнувань за загальним і спеціальним фондами державного бюджету;
- здійснення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Перерахування коштів здійснюється шляхом оплати витрат із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Для забезпечення правильного та своєчасного розподілу асигнувань у розрізі територій, розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів розпорядники бюджетних коштів на кожний бюджетний рік формують мережу установ та організацій, які отримують бюджетні кошти, і подають зазначену інформацію до Казначейства України до початку бюджетного року.

Мережа розпорядника – згрупована розпорядником коштів бюджету згідно з чинним законодавством вичерпна інформація щодо установ (організацій), які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику та діяльність яких координується через нього, а також підприємств, розрахункових організацій, що не мають статусу бюджетних установ, які одержують безпосередньо через цього розпорядника кошти з бюджету як фінансову підтримку, або уповноважені органами державної влади на виконання державних цільових програм і надання послуг.

Казначейство України є користувачем мережі головного розпорядника коштів, на якого покладена відповідальність за достовірність даних, наведених у мережі.

З метою формування переліку всіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відповідно до Бюджетного кодексу України Казначейством України ведеться Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Кредитування державного бюджету – операції з надання коштів з державного бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок яких виникають зобов'язання перед державним бюджетом (надання кредитів з державного бюджету), й операції з повернення таких коштів до державного бюджету (повернення кредитів до державного бюджету). До кредитів з державного бюджету також належать бюджетні позички та фінансова допомога з державного бюджету на поворотній основі.

Кредитор – розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня або одержувач бюджетних коштів, який отримує бюджетні асигнування з державного бюджету для здійснення операцій з надання кредитів з бюджету, бюджетних позичок та фінансової допомоги на поворотній основі позичальнику та забезпечує повернення таких коштів до бюджету.

Позичальник – юридична або фізична особа, яка отримує у тимчасове користування кошти державного бюджету на умовах повернення, платності та строковості на певну визначену мету відповідно до нормативно-правових актів.

Позичальники не входять до мережі головного розпорядника (розпорядника нижчого рівня) і отримують кредитні ресурси на підставі укладених кредитних договорів та підтвердних документів.

Кредитор спрямовує бюджетні кошти за бюджетними програмами з кредитування винятково на визначені в установленому порядку мету, завдання та напрями цих бюджетних програм, а позичальник забезпечує використання таких коштів за їх призначенням.

Кредитор та позичальник несуть відповідальність згідно із законом за нецільове використання коштів, наданих у вигляді кредиту із загального або спеціального фонду державного бюджету, а також за їх своєчасне та повне повернення.

Організація бухгалтерського обліку виконання державного бюджету за видатками базується на нормативно-правових актах, що регулюють бюджетні правовідносини в Україні, процедурах казначейського обслуговування державного бюджету за видатками та обліку зобов'язань розпорядників коштів в органах Казначейства.

На підставі даних розпорядників та одержувачів коштів бюджетів органи Казначейства на відповідних рахунках 9 класу реєструють бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів (див. параграф 3.2). Наявність відкритих асигнувань, зареєстрованих та узятих на облік бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів є обов'язковою умовою для проведення видатків.

Органи Казначейства України проводять платежі з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, відкритих в органах Казначейства України відповідно до кошторисів, планів асигнувань або планів використання бюджетних коштів. Відповідно до встановлених завдань органи Казначейства України контролюють цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу на підставі підтвердних документів, наданих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів. За цільове використання бюджетних коштів відповідають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку операцій за видатками та надання кредитів з державного бюджету використовуються відповідні рахунки 1 класу "Активи", 3 класу "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів", 7 класу "Видатки бюджету", 8 класу "Управлінський облік" та 9 класу "Позабалансовий облік" Плану рахунків. При цьому окремо використовуються рахунки для обліку витрат загального або спеціального фонду бюджету. Рахунки 3, 7, 8 та 9 класів рахунків, які використовуються для обліку операцій за витратами, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням однотипних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є код відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету, код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, ступінь розпорядника бюджетних коштів, код території, номер власника рахунку, який присвоюється програмним забезпеченням з урахуванням коду розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Аналітичні рахунки для операцій клієнтів за бюджетними коштами (рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів) відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

З метою забезпечення ведення бухгалтерського обліку органи Казначейства України відкривають та закривають рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді для виконання державного бюджету.

Видаткові операції розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету здійснюються органами Казначейства шляхом безготівкового перерахування коштів на підставі платіжних доручень власників рахунків (розпорядників та одержувачів бюджетних коштів), відкритих в органах Казначейства за місцем обслуговування, та документів, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо).

Склад видаткових та інших рахунків розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету наведено на рис. 3.21.

З метою забезпечення формування в автоматизованому режимі звітності про виконання державного бюджету інформація щодо оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунками 7 класу “Видатки бюджету” (рис. 3.22), рахунках, відкритих за рахунками 9 класу “Позабалансовий облік” (див. рис. 3.3–3.5 та рис. 3.25), та рахунках 8 класу “Управлінський облік” (рис 3.26).

Одночасно з відкриттям рахунків 3 класу Плану рахунків для обліку операцій з кредитування за загальним та спеціальним фондами державного бюджету, за вирахуванням погашення, відкриваються активно-пасивні рахунки за бюджетними рахунками 7131 “Кредитування загального фонду державного бюджету, за вирахуванням погашення” і 7132 “Кредитування спеціального фонду державного бюджету, за вирахуванням погашення” Плану рахунків (рис. 3.23). Для забезпечення кореспонденції активно-пасивних рахунків 7 класу Плану рахунків відкривається окремий активно-пасивний рахунок за бюджетним рахунком 7921 Плану рахунків.

Заборгованість за наданими з державного бюджету кредитами та позиками відображається на рахунках 1 класу Плану рахунків (рис. 3.24).

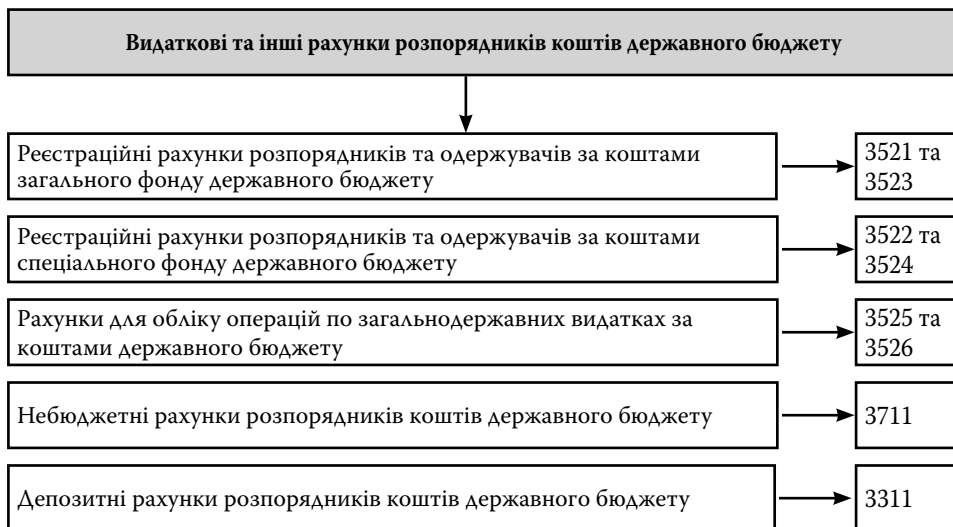


Рис. 3.21. Склад рахунків розпорядників коштів державного бюджету



Рис. 3.22. Склад рахунків 7 класу для обліку витраток державного бюджету

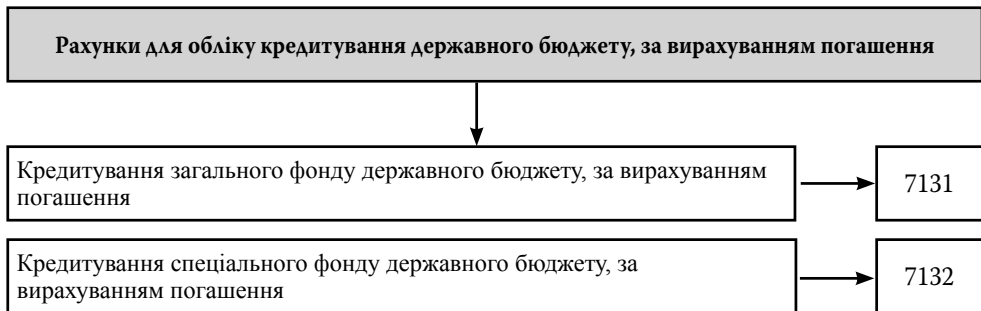


Рис. 3.23. Склад рахунків 7 класу для обліку кредитування державного бюджету, за вирахуванням погашення

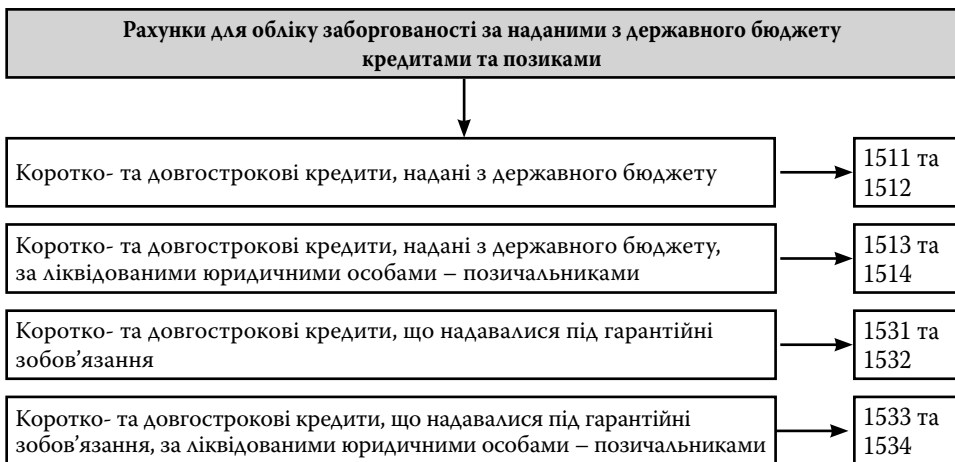


Рис. 3.24. Перелік рахунків 1 класу для обліку заборгованості за наданими з державного бюджету кредитами та позиками

Для обліку відкритих асигнувань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів використовуються рахунки 9 класу Плану рахунків, перелік яких наведено на рис. 3.25.

Для забезпечення узагальнення і накопичення в бухгалтерському обліку інформації щодо коштів, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів для здійснення видатків, органами Казначейства використовуються рахунки 8 класу Плану рахунків (рис. 3.26).

Кредитовий залишок за відповідними рахунками 8 класу містить інформацію про суми коштів державного бюджету, отримані розпорядниками бюджетних коштів, для здійснення видатків та відновлення проведених касових видатків у розрізі фондів державного бюджету та розпорядників коштів.

Для здійснення витрат розпорядників коштів державного бюджету проводиться перерозподіл асигнувань через головного розпорядника коштів. Схему бухгалтерських проведення наведено на рис. 3.27.

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку відкритих асигнувань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	9071 “Відкриті асигнування за узагальненими показниками загального фонду державного бюджету”	9072 “Відкриті асигнування за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету”
	9073 “Відкриті асигнування на виконання програм загального фонду державного бюджету”	9074 “Відкриті асигнування на виконання програм спеціального фонду державного бюджету”
	9075 “Відкриті асигнування загального фонду державного бюджету”	9076 “Відкриті асигнування спеціального фонду державного бюджету”

Рис. 3.25. Перелік рахунків 9 класу для обліку відкритих асигнувань розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

	Загальний фонд	Спеціальний фонд
Для обліку коштів, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів для здійснення видатків	8111 “Кошти загального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків”	8112 “Кошти спеціального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків”
	8113 “Кошти загального фонду державного бюджету, що надійшли на відновлення касових видатків”	8114 “Кошти спеціального фонду державного бюджету, що надійшли на відновлення касових видатків”

Рис. 3.26. Перелік рахунків 8 класу для обліку відкритих асигнувань розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

У платіжному дорученні розпорядника коштів бюджету вказується аналітичний рахунок, відкритий на його ім'я у відповідному органі Казначейства за балансовим рахунком 3 класу.

Проведення оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюється органами Казначейства з відповідних рахунків розпорядників бюджетних коштів, відкритих в органах Казначейства на їх ім'я за балансо-

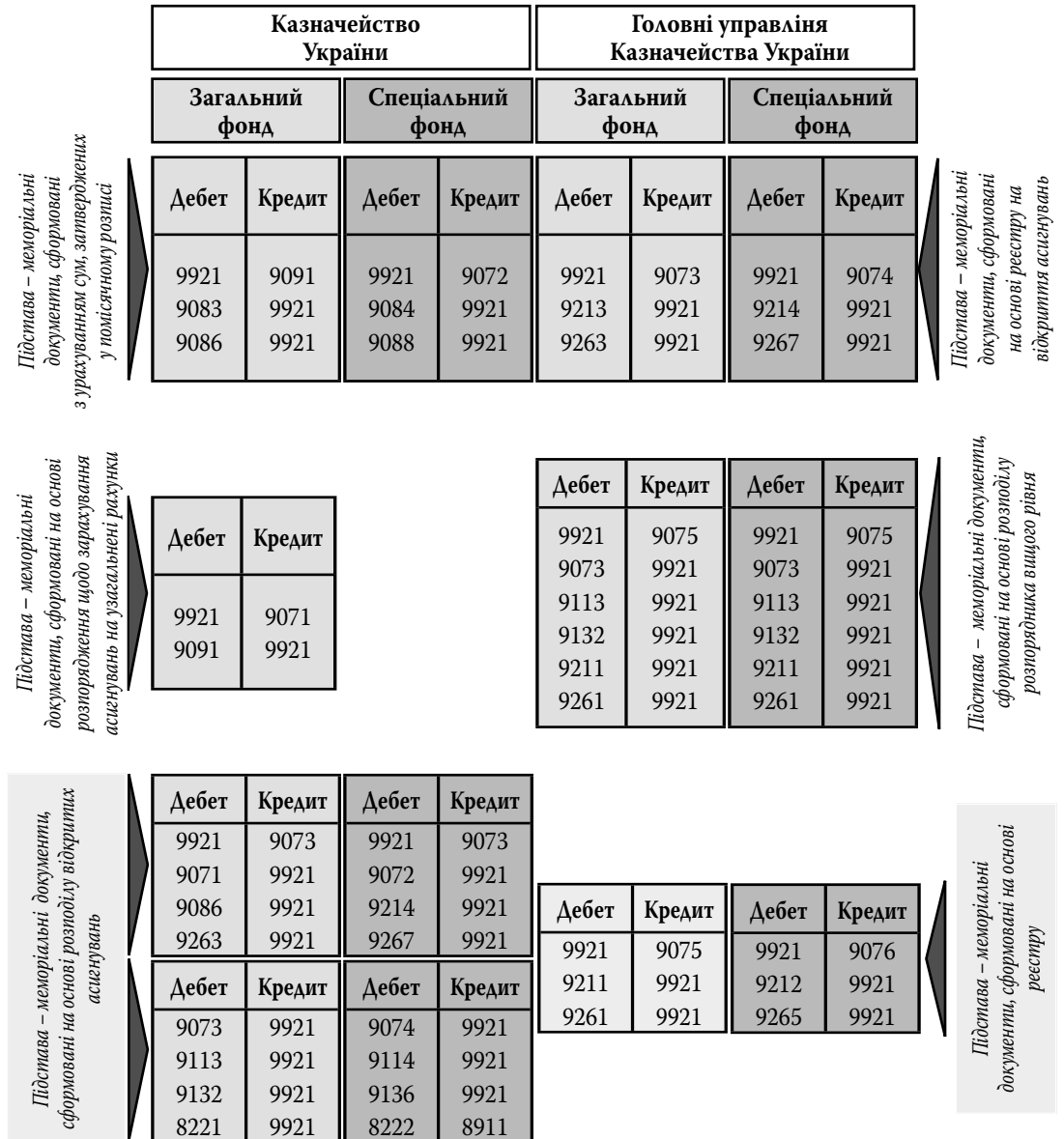


Рис. 3.27. Схема відображення у бухгалтерському обліку операцій за розподілом асигнувань державного бюджету

вими рахунками 3521 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету”, 3522 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду державного бюджету”, 3523 “Рахунки одержувачів коштів за коштами загального фонду державного бюджету” та 3524 “Рахунки одержувачів коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету”. Для проведення видатків на зазначені рахунки розпорядників бюджетних коштів надходять кошти відповідно до відкритих асигнувань.

Рахунки 3 класу рахунків кореспондують із рахунками 1 класу, рахунки 7 класу – із відповідним контррахунком 7 класу, а рахунки 9 класу – із відповідним контррахунком 9 класу рахунків.

При здійсненні витрат бюджетів відповідно зменшуються рахунки балансового обліку (1, 3 клас), збільшуються рахунки бюджетного обліку (7 клас), управлінського обліку (8 клас) та зменшуються рахунки позабалансового обліку (9 клас).

Дебетовий залишок за відповідними рахунками 7 класу дає інформацію про суму проведених з початку року видатків та наданих з державного бюджету кредитів відповідно за загальним і спеціальним фондами державного бюджету.

Кредитовий залишок за відповідними рахунками 9 класу рахунків містить інформацію щодо планових показників за асигнуваннями і кошторисними призначеннями з урахуванням внесених протягом бюджетного року змін та планових показників за асигнуваннями і кошторисними призначеннями з урахуванням внесених протягом бюджетного року змін та виконання.

Загальна схема відображення у бухгалтерському обліку операцій за видатками державного бюджету наведена на рис. 3.28.

Дебетовий залишок за рахунком бюджетного обліку 7111 (7112) містить інформацію про суму проведених з початку року видатків державного бюджету.

Кредитовий залишок за рахунком 8111 (8112) містить інформацію про суму коштів, отриману на здійснення видатків розпорядниками та одержувачами коштів державного бюджету.

Як бачимо зі схеми, наведеній на рис. 3.28, інформація про проведені видатки на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за балансовими рахунками 3521 (3522) та 3523 (3524) одночасно відображається на відповідних рахунках, відкритих за рахунками:

- а) бюджетного обліку 7111 “Видатки загального фонду державного бюджету” (7112 “Видатки спеціального фонду державного бюджету”);
- б) управлінського обліку 8111 “Кошти загального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків” (8112 “Кошти спеціального фонду державного бюджету, отримані розпорядниками коштів державного бюджету на здійснення видатків”);
- в) позабалансового обліку 9111 “Поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду державного бюджету” (9112 “Поточні кошторисні призначення за коштами спеціального фонду державного бюджету”);

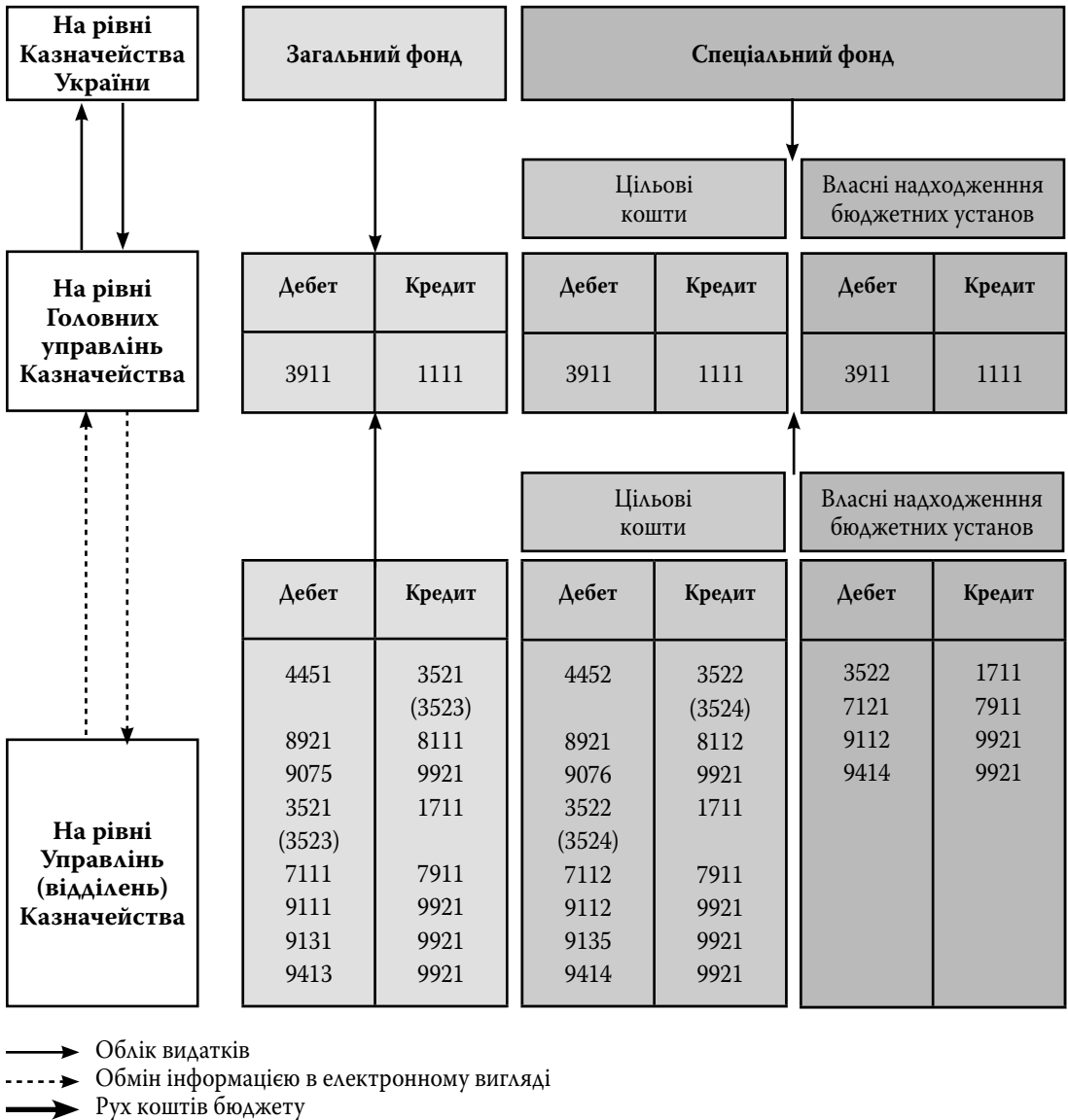


Рис. 3.28. Схема відображення в бухгалтерському обліку операцій за видатками державного бюджету

9131 “Поточні призначення із загального фонду державного бюджету за планом асигнувань” (9135 “Поточні призначення зі спеціального фонду державного бюджету за планом асигнувань”); 9413 “Фінансові зобов’язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду державного бюджету” (9414 “Фінансові зобов’язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду державного бюджету”).

Бухгалтерський облік операцій за власними надходженнями розпорядників бюджетних коштів здійснюється аналогічно виконанню спеціального фонду державного бюджету за видатками. При цьому необхідно враховувати, що оплата рахунків розпорядників бюджетних коштів здійснюється лише за наявності залишків коштів на рахунках розпорядників коштів за відповідними групами власних надходжень та кошторисних призначень за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Кредитовий залишок за балансовим рахунком 3523 (3524) відображає інформацію про залишок коштів розпорядників коштів державного бюджету, у межах якого можуть здійснюватися видатки.

Облік операцій з надання кредитів із державного бюджету

Операції з надання кредитів здійснюються шляхом проведення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків кредиторів, відкритих в органах Казначейства, відповідно до кошторисів та планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) або планів використання бюджетних коштів згідно з умовами кредитних договорів.

Відповідно до встановлених завдань Казначейство України та його органи контролюють цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу на підставі підтвердних документів, наданих кредиторами.

Органи Казначейства здійснюють платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку зареєстрованих бюджетних зобов'язань. Підставою для здійснення операцій з кредитування розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів є укладені кредитні договори, платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків, та інші підтвердні документи, передбачені бюджетним законодавством.

Платіжні документи приймаються органами Казначейства від розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань у частині кредитування (див. рис. 3.27).

Загальна схема відображення у бухгалтерському обліку операцій з надання кредитів із державного бюджету наведена на рис. 3.29.

Дебетовий залишок за рахунком бюджетного обліку 1511 (1512) містить інформацію про суму кредиторської заборгованості суб'єктів господарювання за довго- та короткостроковими кредитами, наданими з державного бюджету.

Дебетовий залишок за рахунком бюджетного обліку 7131 (7132) містить інформацію про суму наданих з початку року кредитів за рахунок коштів державного бюджету.

Оплата видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і здійснення платежів із надання кредитів з відповідних рахунків проводиться як шляхом

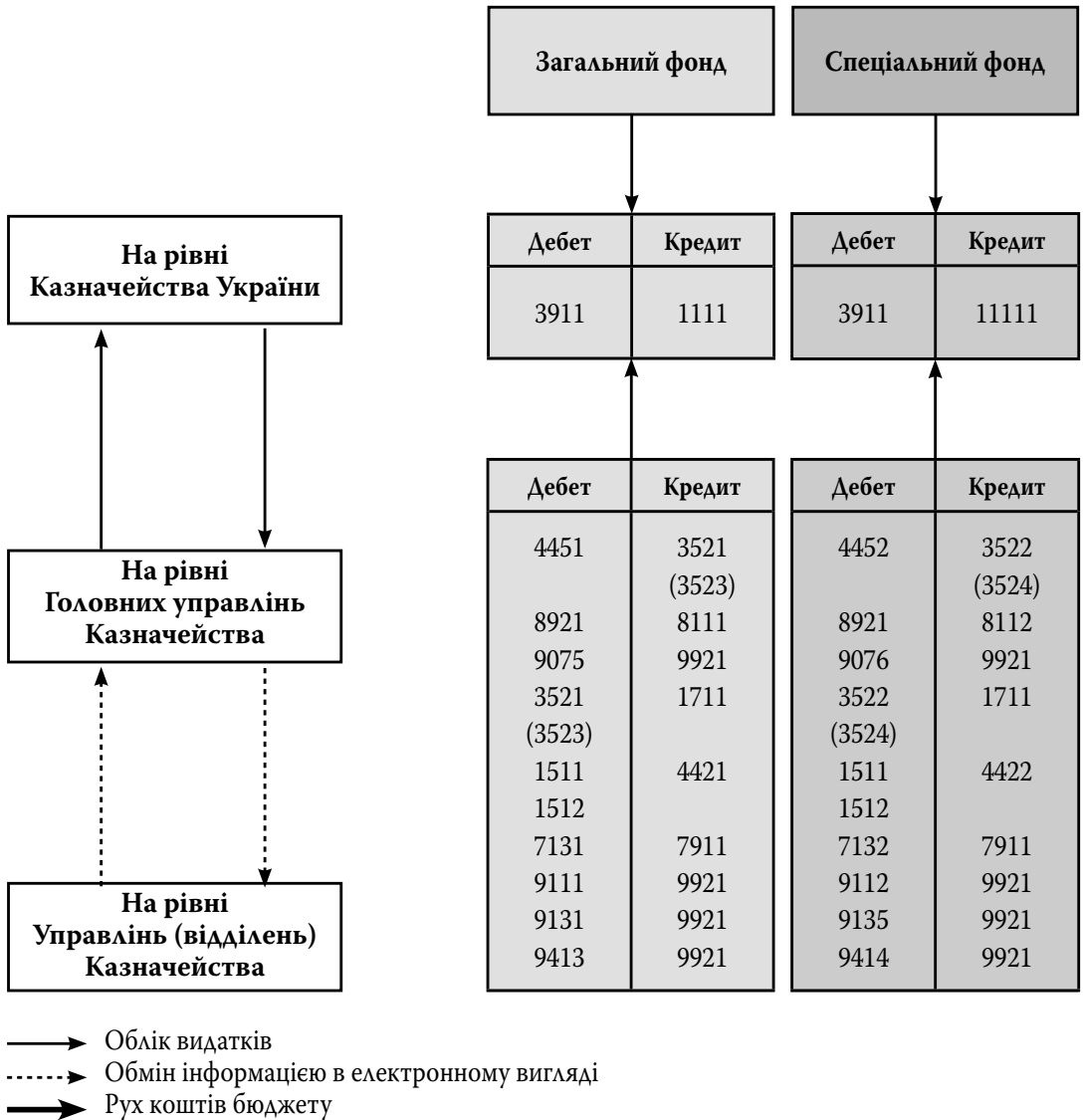


Рис. 3.29. Схема відображення в бухгалтерському обліку операцій з надання кредитів із державного бюджету

безготівкового здійснення платежів безпосередньо на користь суб'єктів діяльності, що виконали роботи чи надали послуги, так і шляхом надання дозволу на отримання готівки в установах банків.

Усі операції, проведені органами Казначейства, оформляються відповідними документами, що містять інформацію про характер операцій та є підставою для відображення їх у бухгалтерському обліку про виконання державного бюджету і складання фінансової й бюджетної звітності.

3.5. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПОВЕРНЕННЯ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ БЮДЖЕТНИХ ПОЗИЧОК, ФІНАНСОВОЇ ДОПОМОГИ, НАДАНОЇ НА ПОВОРОТНІЙ ОСНОВІ, ТА КРЕДИТІВ, ЗОКРЕМА ЗАЛУЧЕНИХ ДЕРЖАВОЮ АБО ПІД ДЕРЖАВНІ ГАРАНТІЇ

Державна гарантія – спосіб забезпечення виконання державою, представленою Кабінетом Міністрів України в особі Міністра фінансів України, зобов'язань позичальника (резидента України) перед кредитором повністю або частково.

Державні гарантії для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України можуть надаватися за рішенням Кабінету Міністрів України або на підставі міжнародних договорів України винятково у межах і за напрямками, що визначені законом про Державний бюджет України. За дорученням Кабінету Міністрів України відповідні правочини щодо його рішень здійснює Міністр фінансів України.

Державні гарантії надаються на умовах платності, строковості, а також забезпечення виконання зобов'язань у спосіб, передбачений законом.

Правочин щодо надання державної гарантії оформляється у письмовому вигляді та має визначати: предмет гарантії; повні найменування та місцезнаходження суб'єкта господарювання і кредитора (у разі гарантування виконання зобов'язань за кредитним договором); обсяг кредиту (позики); обсяг гарантійних зобов'язань та порядок їх виконання; умови настання гарантійного випадку; строк дії гарантії.

Платежі з виконання гарантійних зобов'язань – здійснення платежів з державного бюджету на виконання державою гарантійних зобов'язань у разі вступу в силу державних гарантій за кредитами, наданими під державні гарантії.

Обов'язковою умовою надання державної гарантії є укладення договору між Міністерством фінансів України та суб'єктом господарювання про погашення заборгованості суб'єкта господарювання перед державою за виконання гарантійних зобов'язань. Істотними умовами договору є такі зобов'язання суб'єкта господарювання:

- внесення плати за надання державної гарантії;
- надання майнового або іншого забезпечення виконання зобов'язань за гарантією;
- відшкодування витрат державного бюджету, пов'язаних з виконанням гарантійних зобов'язань;
- сплата пені за прострочення відшкодування зазначених витрат. Пеня нараховується за кожний день прострочення сплати заборгованості у національній валюті з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на день нарахування пені;
- надання гаранту права на договірне списання банком коштів з рахунків суб'єкта господарювання на користь гаранта.

Державні гарантії не надаються для забезпечення боргових зобов'язань суб'єктів господарювання, якщо безпосереднім джерелом повернення кредитів

(позик) передбачаються кошти державного бюджету (крім боргових зобов'язань, що виникають за кредитами (позиками) від міжнародних фінансових організацій).

Платежі, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань держави, здійснюються згідно з відповідними договорами незалежно від обсягу коштів, визначених на цю мету в законі про Державний бюджет України, та відображаються як надання кредитів з бюджету стосовно суб'єктів господарювання, зобов'язання яких гарантовані.

У разі виконання державою гарантійних зобов'язань перед кредиторами шляхом здійснення платежів за рахунок коштів державного бюджету або шляхом укладення з такими кредиторами договорів про реструктурування сум, повернення яких гарантовано, у суб'єктів господарювання, зобов'язання яких гарантовані, з моменту такого виконання виникає прострочена заборгованість перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії, в обсязі фактичних витрат державного бюджету та/або таких реструктурованих сум, а до держави переходять права кредитора та право вимагати від таких суб'єктів господарювання погашення заборгованості в установленому законом порядку, якщо такі права не були передбачені відповідними договорами.

Якщо договором між Кабінетом Міністрів України та суб'єктом господарювання передбачаються зобов'язання такого суб'єкта господарювання з погашення та обслуговування кредитів (позик), залучених державою, невиконання або неналежне виконання таких зобов'язань за договором зумовлює перехід до держави права стягнення простроченої заборгованості у повному обсязі незалежно від стану виконання державою зобов'язань за такими кредитами (позиками).

Прострочена заборгованість суб'єкта господарювання перед державою за кредитом (позикою), залученим державою або під державну гарантію, а також за кредитом з бюджету (включаючи плату за користування такими кредитами (позиками) та пеню), стягується з такого суб'єкта господарювання органами Міністерства доходів і зборів України, що є органами стягнення такої заборгованості у порядку, передбаченому Податковим кодексом України або іншим законом, включаючи погашення такої заборгованості за рахунок майна цього суб'єкта господарювання. При цьому позовна давність на вимоги щодо погашення такої заборгованості суб'єкта господарювання перед державою не поширюється.

Реструктуризація заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими державою або під державні гарантії, та за кредитами з бюджету, заборонена, крім розстрочення її сплати під час санації такого суб'єкта господарювання за участю інвестора, який бере на себе солідарні зобов'язання щодо погашення такої заборгованості, на строк не більше трьох років на підставі договору, укладеного між таким суб'єктом господарювання, інвестором та органом Міністерства доходів і зборів України. При цьому сума пені, нарахована внаслідок невиконання позичальником таких зобов'язань на реструктуризовану суму заборгованості, списується.

Забороняється списання заборгованості суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими державою або під державні гарантії, кредитами з бюджету, крім заборгованості суб'єктів господарювання, визнаних у встановленому порядку банкрутами, вимоги щодо погашення заборгованості яких не були задоволені у зв'язку з недостатністю їхніх активів і стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи у зв'язку з визнанням її банкрутом, а також крім заборгованості, щодо стягнення якої судом прийнято рішення не на користь держави, яке набрало законної сили, та/або стягнення якої в судовому порядку є неможливим або недоцільним. Порядок списання такої заборгованості визначається Кабінетом Міністрів України.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку операцій із повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, використовуються відповідні рахунки 1 класу “Активи”, 3 класу “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 7 класу “Видатки бюджету”, 8 класу “Управлінський облік” та 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (див. рис. 3.23–3.26). При цьому окремо використовуються рахунки для обліку видатків загального або спеціального фонду бюджету.

Рахунки 1, 3, 7, 8 та 9 класів рахунків, які використовуються для обліку операцій із повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням однотипних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є код класифікації доходів бюджету, відомча ознака та код території бюджету.

Аналітичні рахунки за надходженнями до загального та спеціального фондів державного бюджету від повернення бюджетних кредитів відкриваються засобами програмного забезпечення за такою схемою:

BBBB K SSS H RR TTT.

З метою забезпечення формування в автоматизованому режимі звітності про виконання державного бюджету інформація щодо здійснених операцій із повернення бюджетних кредитів одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунками 7 класу “Видатки бюджету”, 8 класу “Управлінський облік”, 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків. Рахунки 3 класу рахунків кореспондують із рахунками 1 класу, рахунки 7 класу – із відповідним контррахунком 7 класу, рахунки 8 класу – із відповідним контррахунком 8 класу, а рахунки 9 класу – із відповідним контррахунком 9 класу рахунків. При здійсненні операцій із повернення бюджетних кредитів до державного бюджету відповідно зменшуються рахунки балансового обліку (1 клас), збільшуються рахунки бюджетного та управлінського обліку (7, 8 класи) та зменшуються рахунки позабалансового обліку (9 клас).

Кошти від повернення до державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, зокрема залучених державою або під державні гарантії, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті

в Головних управліннях Казначейства та Казначействі України на ім'я відповідного органу Казначейства за балансовими рахунками 3113 “Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду державного бюджету” та 3123 “Рахунок для зарахування до спеціального фонду державного бюджету повернення бюджетних кредитів” Плану рахунків у розрізі територій та кодів бюджетної класифікації.

Схема обліку операцій із повернення бюджетних кредитів до державного бюджету наведена на рис. 3.30.

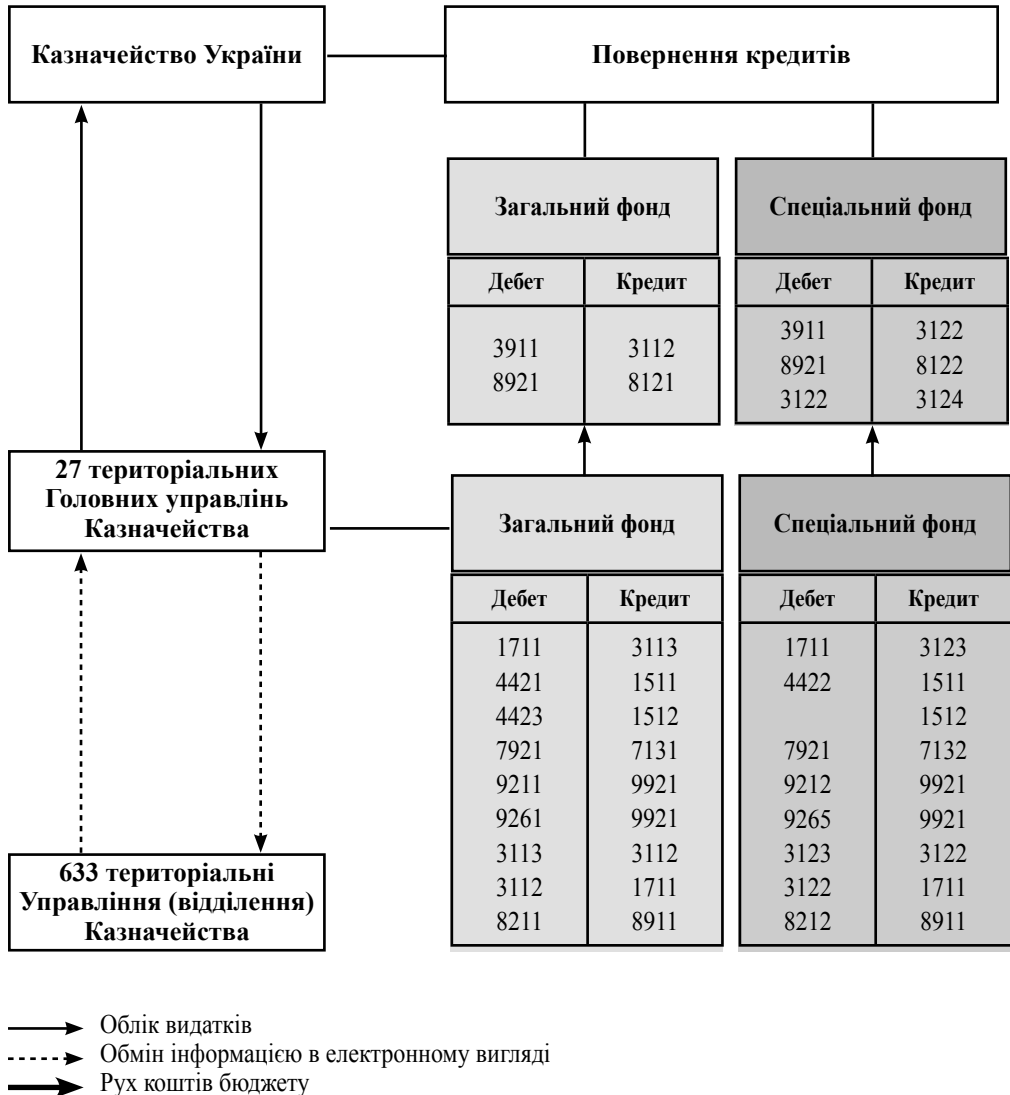


Рис. 3.30. Схема обліку операцій із повернення бюджетних кредитів до державного бюджету

На суму кредитів, повернутих до державного бюджету, зменшується заборгованість, яка обліковується на відповідних рахунках розділу 15 “Надані бюджетні кредити та позички” Плану рахунків.

Інформація про надходження та повернення помилково або надміру зарахованих до державного бюджету платежів одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовими рахунками бюджетного обліку 7131 “Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” та 7132 “Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків.

Кредитовий залишок за кожним із рахунків 7131 та 7132 відображає інформацію про надходження до державного бюджету (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до державного бюджету платежів) за відповідним кодом бюджетної класифікації наростаючим підсумком з початку року.

Разом з наведеними операціями здійснюються проведення, які зменшують залишки за бюджетними призначеннями та поточними бюджетними призначеннями за планом асигнувань.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до загального та спеціального фондів державного бюджету платежів) на рахунки 3113 та 3123, у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються на відповідні рахунки 3112 та 3122.

Для щоденного акумулювання коштів, які надійшли на рахунки 3123, в Головних управліннях Казначейства відкриваються відповідні рахунки 3122 окремо за кожним видом надходжень.

Для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в Казначействі України відкриваються відповідні рахунки 3122, а саме:

- рахунки в розрізі територій за кожним видом надходжень для зарахування коштів, що перераховуються з обласного рівня на центральний;
- рахунки для акумулювання коштів спеціального фонду державного бюджету в розрізі видів надходжень.

Повернення помилково або надміру зарахованих коштів від повернення до бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, зокрема залучених державою або під державні гарантії, здійснюється з відповідних рахунків 3113, 3123 у межах поточних надходжень за день за поданням органів, які здійснюють облік заборгованості в розрізі позичальників, шляхом оформлення розрахункових документів, відповідно до законодавства.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3113 повернення здійснюється шляхом залучення відповідної суми коштів з відповідного рахунку 3112, з якого не здійснюється перерахування дотації вирівнювання і на якому акумулюються кошти від повернення до загального фонду державного бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, зокрема залучених державою або під державні гарантії, у межах поточних

надходжень за день, а саме: відповідна сума коштів перераховується з рахунку 3112 на відповідний рахунок 3113 для здійснення повернення.

За недостатності або відсутності коштів на рахунку 3123 повернення здійснюється шляхом залучення відповідної суми коштів з відповідного рахунку 3122 у межах поточних надходжень за день у цілому по області, а саме: відповідна сума коштів перераховується з відповідного рахунку 3122 на рахунок 3123 для здійснення повернення.

Усі операції, проведені органами Казначейства, оформляються відповідними документами, що містять інформацію про характер операцій та є підставою для відображення їх в бухгалтерському обліку про виконання державного бюджету і складання фінансової й бюджетної звітності.

3.6. ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З РІЧНОГО ЗАКРИТТЯ РАХУНКІВ ЩОДО ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Відповідно до ст. 3 Бюджетного кодексу України бюджетний період для всіх бюджетів становить один календарний рік, який починається 1 січня щороку та закінчується 31 грудня того самого року.

Бюджетні рахунки відкриваються щороку на початок нового бюджетного періоду згідно із Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, оскільки на підставі вимог ст. 57 Бюджетного кодексу України не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду Казначейство України закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді. Закриття рахунків загального фонду державного бюджету означає припинення дії бюджетних призначень.

Порядок закриття рахунків поточного бюджетного періоду та відкриття рахунків наступного бюджетного періоду визначається Міністерством фінансів України.

За виняткових обставин член Кабінету Міністрів України, відповідальний за формування та реалізацію державної бюджетної політики, або особа, яка виконує його обов'язки, може визначити інший термін закриття рахунків, який має настати не пізніше ніж за п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду.

Залишки коштів державного бюджету на кінець бюджетного періоду установ України, які функціонують за кордоном, на рахунках, відкритих у банківських установах країн їх місцезнаходження, зберігаються на таких рахунках для здійснення видатків у наступному бюджетному періоді відповідно до кошторисів.

На кінець бюджетного періоду Казначейство України зберігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду державного бюджету для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. У разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду державного бюджету.

Бюджетні зобов'язання за бюджетними програмами спеціального фонду державного бюджету, не передбаченими проектом закону про Державний бюджет України на наступний бюджетний період, поданим на розгляд до Верховної Ради України, головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані виконати до кінця поточного бюджетного періоду в межах і за рахунок відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, не допускаючи наявності за такими зобов'язаннями кредиторської заборгованості на початок наступного 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 не витрачених у попередньому періоді залишків коштів, які були одержані на виконання відповідних завдань. Казначейство України зберігає залишки коштів на рахунках спеціального фонду на кінець бюджетного періоду для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. Рахунки спеціального фонду відкриваються в наступному бюджетному періоді із записом про всі не витрачені в попередньому бюджетному періоді кошти, які були одержані на виконання відповідних завдань. Усі надходження і витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони були здійснені.

Результат виконання державного бюджету відображає загальну суму доходів та видатків державного бюджету, проведених за поточний бюджетний період. Завершивши бюджетний рік, органи Казначейства розпочинають складання річної фінансової та бюджетної звітності про виконання державного бюджету. Але, перш ніж перейти до складання звітності, органи Казначейства проводять інвентаризацію всіх рахунків і визначають результат виконання державного бюджету.

Результатом виконання бюджету може бути профіцит бюджету або його дефіцит.

Профіцит бюджету – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету).

Дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету).

Визначення результату виконання державного бюджету здійснюється у **чотири етапи**.

На першому етапі проводиться значна підготовча робота, тобто перевіряються всі первинні документи і записи за ними в облікових реєстрах на предмет повноти та правильності відображення в них операцій з виконання державного бюджету.

На другому етапі перевіряються обороти і залишки за рахунками синтетичного обліку.

На третьому етапі проводиться річне закриття рахунків на територіальному рівні, а для підбиття підсумку виконання державного бюджету здійснюється бухгалтерська консолідація на центральний рівень інформації про виконання державного бюджету.

На четвертому етапі Казначейством України на центральному рівні визначається результат виконання державного бюджету за поточний рік. Ця операція здійснюється шляхом списання доходів і видатків на результат виконання державного бюджету.

Перші два етапи проводяться органами Казначейства як на територіальному, так і на центральному рівнях.

На третьому етапі не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду Казначейство України закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді. Тобто насамперед в останній робочий день року списуються залишки на рахунках розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, відкритих в органах Казначейства за балансовими рахунками 3521 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду державного бюджету” та 3523 “Рахунки одержувачів коштів за коштами загального фонду державного бюджету”.

Перед закриттям рахунків органи Казначейства, відповідно до регламенту роботи щодо завершення бюджетного року, здійснюють перевірку підпорядкування рахунків за видатками та завершення розрахунків, зокрема:

- підпорядкування рахунків за видатками в АС “Казна” та правильність доведення показників розписів до органів Казначейства України;
- повноти перерахувань дотацій вирівнювання (вилучення) за державним бюджетом, завершення взаємних та клірингових розрахунків і відображення цих операцій в бухгалтерському обліку, а також вживають заходи щодо їх перерахування (завершення), уточнюють правильність сум перерахованих (отриманих) асигнувань, визначають залишки очікуваних сум залишків невикористаних асигнувань за видатками і субвенціями, що підлягатимуть поверненню;
- сум залишків відкритих асигнувань, а також визначають очікувані суми залишків невикористаних відкритих асигнувань за видатками і кредитуванням, що залишатимуться не використаними у цьому бюджетному періоді і вважатимуться поверненими;
- правильності відображення касових видатків, відповідності кошторисів розписам, повноти реєстрації бюджетних зобов'язань, сум перерахованих (отриманих) залишків за власними надходженнями, відображення в обліку операцій, здійснених розпорядниками в іноземній валюті та натуральній формі, виконання (повернення) рішень судів та постанов виконавчої служби щодо безспірного стягнення, а також вживають заходи щодо їх узгодження;

- відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації рахунків, активів (заборгованості за наданими (погашеними, списаними) кредитами) та зобов'язань (заборгованості за запозиченнями) і переоцінки валютних коштів, приведення їх у відповідність із договорами;
- виконання (повернення) висновків органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету, в тому числі відповідно до сум, зазначених у реєстрах, рішень судів та постанов виконавчої служби щодо безспірного стягнення, повноти перерахувань дотацій вирівнювання (вилучення) за державним бюджетом, завершення взаємних розрахунків та відображення цих операцій в бухгалтерському обліку, а також вживають відповідні заходи.

Обов'язковою умовою виконання органами Казначейства України операцій із закриття рахунків є відсутність у розпорядників та/або одержувачів коштів державного бюджету залишків на рахунках розділу 35 Плану рахунків. За наявності залишків бюджетних коштів вони повинні бути перераховані залежно від причини їх утворення, а саме:

- кошти, що надійшли за КЕКВ 0000, спрямовуються у дохід державного бюджету, якщо це касові видатки, проведені у минулих бюджетних періодах;
- кошти, що надійшли за КЕКВ 0000, зараховуються на відповідний КЕКВ, за яким проводилися видатки в поточному році, з одночасним відображенням інформації на рахунках 907 групи Плану рахунків.

Списання залишків коштів з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників (одержувачів) коштів державного бюджету, які утворилися за рахунок відновлення касових видатків, здійснених відповідно до відкритих асигнувань поточного року, відображається в обліку за схемою, наведеною на рис. 3.31.

Автоматизоване формування розрахункових документів зі списання залишків з рахунків за відповідним КЕКВ здійснюється за умови відсутності залишків на рахунку за КЕКВ 0000 на реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках (крім власних надходжень) розпорядників коштів бюджетів, а також невикористаних залишків субвенцій на рахунках розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів, які перераховуються у ручному режимі на рахунки для зарахування надходжень бюджету, що їх отримав, та видаткові рахунки, відкриті за балансовими рахунками 3525 “Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами загального фонду державного бюджету”, 3526 “Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами спеціального фонду державного бюджету” Плану рахунків, що їх надавав відповідно до розпису.

У разі неправильного підпорядкування рахунків на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 3525 “Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами загального фонду державного бюджету”, 3526 “Рахунки для обліку операцій по загальнодержавних видатках за коштами спеціального фонду державного бюджету” Плану рахунків, можуть залишитися залишки невикористаних відкритих (наданих) асигнувань. Працівники бухгалтерської служби

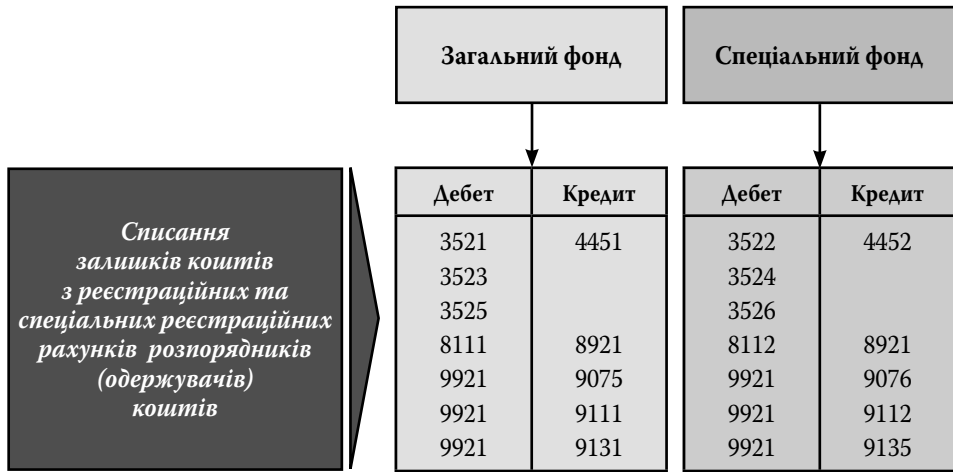


Рис. 3.31. Схема бухгалтерських проведення з відображення в обліку списання залишків коштів з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників (одержувачів) коштів державного бюджету

Казначейства України та його органів здійснюють перевірку наявності залишків коштів на реєстраційних рахунках розпорядників коштів державного бюджету, не списаних в автоматизованому режимі, зіставляючи дані АС “Казна”. За наявності залишків, не списаних в автоматизованому режимі, вони інформують відповідальних виконавців, які у ручному режимі в АС “Казна” списують невикористані залишки коштів за субвенціями, наданими з державного бюджету місцевим бюджетам.

Після списання всіх невикористаних залишків, відповідно до регламенту роботи у період завершення бюджетного року, проводиться закриття рахунків та бюджетного року.

Відповідальні працівники Казначейства України та його органів проводять аналіз операцій із закриття рахунків та, у разі встановлення відхилень, забезпечують їх усунення. На наступний операційний день вони звіряють, зводять документи попереднього операційного дня та формують справи. У випадку виконання виправних (коригуючих) проведення датою цього операційного дня, обороти коригуються та звіряються зі щоденним оборотно-сальдовим балансом, який сформовано повторно. Усі документи, на підставі яких здійснено виправні (коригуючі) проведення, підшиваються в справу цього ж операційного дня.

Після завершення аналізу операцій із закриття рахунків та за умови усунення встановлених відхилень працівники структурного підрозділу бухгалтерського обліку операцій державного бюджету Головних управлінь Казначейства готують Інформацію про суми доходів, видатків, кредитування, за вирахуванням погашення загального та спеціального фондів державного бюджету, на які проведено закриття рахунків (табл. 3.1), яка подається Казначейству України.

Таблиця 3.1

Інформація про суми доходів, видатків, кредитування, за вирахуванням погашення загального та спеціального фондів державного бюджету, на які проведено закриття рахунків

№ з/п	Код органу Казначейства України	Назва органу Казначейства України	№ балансового рахунку	Назва рахунку	Сума (грн коп.)	
					Дебет	Кредит
1			6111	Доходи загального фонду державного бюджету		
2			6112	Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки		
3			6114	Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету		
4			7111	Видатки загального фонду державного бюджету		
5			7121	Видатки спеціального фонду державного бюджету		
6			7131*	Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення		
7			7132*	Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення		
8			5111	Результат виконання загального фонду державного бюджету		
9			5112	Результат виконання спеціального фонду державного бюджету		

* За цими рахунками окремо проставляється сума дебетового та кредитового обороту за поточний бюджетний період, яка не відображена на рахунках 15 розділу Плану рахунків.

Працівники структурного підрозділу бухгалтерського обліку операцій державного бюджету Казначейства України, які отримали Інформацію, готують меморіальні ордери на відображення у бухгалтерському обліку за допомогою АС "Казна" касових видатків та їх закриття на результат виконання державного бюджету операційною датою останнього робочого дня бюджетного року. Результат виконання державного бюджету, який склався після закриття рахунків, коригується у поточному році бухгалтерськими проведеннями на суми Інформації відповідно до Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання державного бюджету.

Схема закриття рахунків бюджетного обліку та визначення результату виконання державного бюджету Казначейством України на центральному рівні наведена на рис. 3.32.

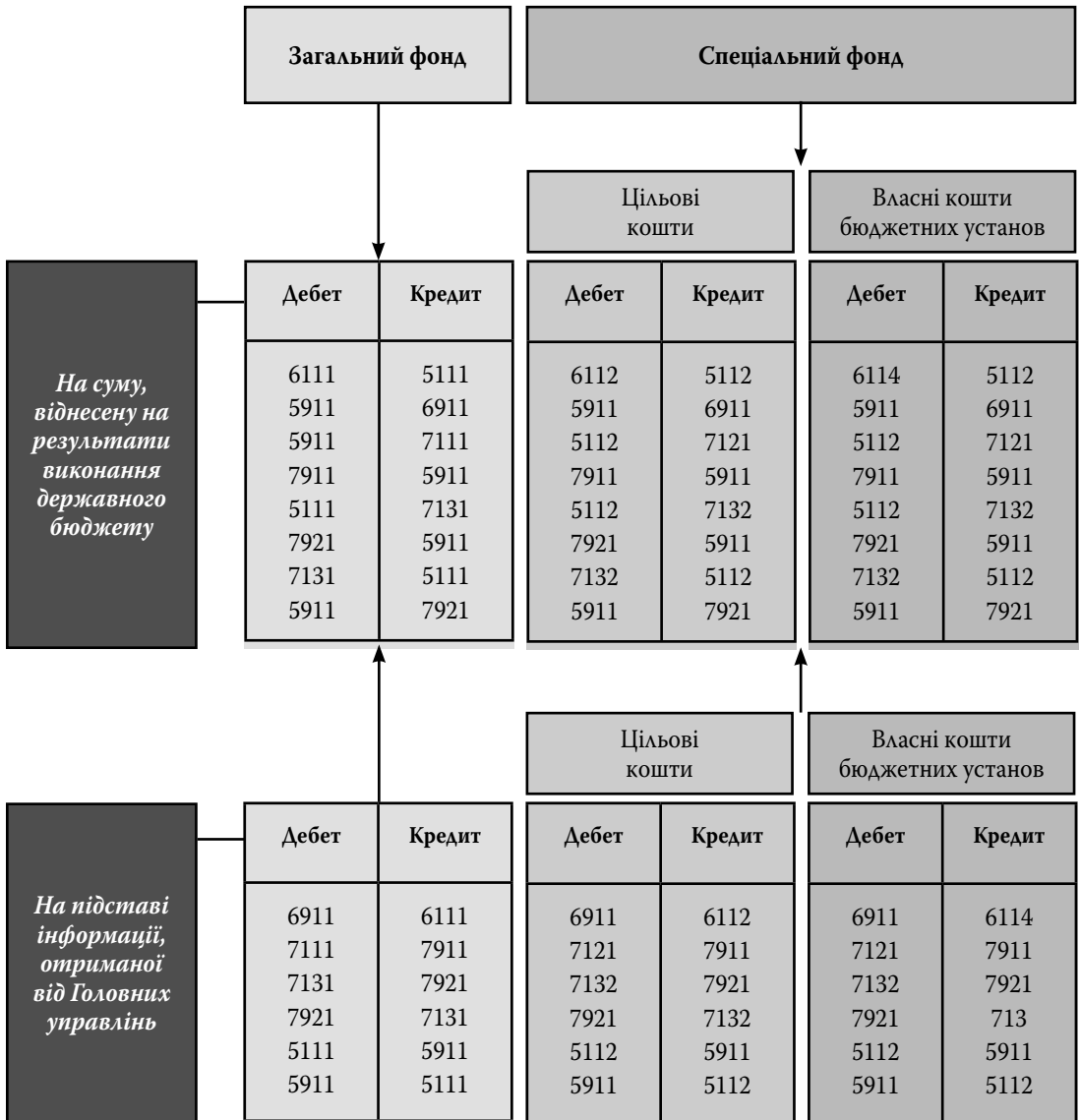


Рис. 3.32. Схема закриття рахунків бюджетного обліку та визначення результату виконання державного бюджету

Рахунок 7132 “Кредитування спеціального фонду державного бюджету, за вирахуванням погашення” закривається лише на суму, яка не відображена на рахунках 15 розділу Плану рахунків.

Після проведення операцій із закриття рахунків у Казначействі України та Головних управліннях Казначейства України закриваються всі рахунки, які були відкриті у поточному році для проведення клірингових операцій.

Казначейством України та його органами здійснюється перевірка закриття рахунків бюджетного, управлінського, позабалансового обліку та визначення результату виконання державного бюджету (доходи, видатки, кредитування, за вирахуванням погашення загального та спеціального фондів, на які проведено закриття рахунків). За необхідності готується бухгалтерська довідка на коригування цього результату протягом 10 календарних днів після завершення звітного періоду. Результат про виконання державного бюджету відображається у відповідних формах фінансової звітності про виконання державного бюджету. Щодо операцій з коригування результату йдеться у пояснювальній записці до річного звіту.

Запитання для самоконтролю

1. Які основні документи використовуються для обліку доходів державного бюджету? Охарактеризуйте їх.
2. Назвіть і дайте характеристику основних балансових рахунків, відкритих органами Казначейства для обліку доходів державного бюджету.
3. Які операції здійснюються органами Казначейства за надходженнями до загального фонду державного бюджету?
4. Яким чином розподіляються платежі між загальним та спеціальним фондами державного бюджету?
5. Опишіть порядок перерахування коштів на здійснення видатків, передбачених у загальному та спеціальному фондах державного бюджету.
6. Який порядок здійснення оплати видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів?
7. Який порядок надання та повернення бюджетних кредитів?
8. Що таке державна гарантія?
9. Опишіть порядок річного закриття рахунків державного бюджету.



ПОРЯДОК ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

4.1. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ПЛАНОВИМИ ПОКАЗНИКАМИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Після затвердження місцевих бюджетів місцеві фінансові органи подають за місцем обслуговування до органу Казначейства рішення про затвердження цих бюджетів, програми соціально-економічного та культурного розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць, цільові програми з інших питань місцевого самоврядування, затвержені рішеннями про місцеві бюджети.

Місцевий фінансовий орган – установа, що відповідно до законодавства України здійснює функції зі складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету.

Після затвердження місцевих бюджетів місцеві фінансові органи складають розпис місцевих бюджетів, який включає:

- річний розпис доходів загального і спеціального фондів місцевих бюджетів та помісячний розпис доходів загального фонду місцевих бюджетів;
- річний розпис фінансування загального і спеціального фондів місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання та помісячний розпис фінансування загального фонду місцевих бюджетів за типом боргового зобов'язання;
- річний розпис асигнувань загального і спеціального фондів місцевих бюджетів (за винятком надання кредитів із місцевих бюджетів) та помісячний розпис асигнувань загального фонду місцевих бюджетів (за винятком надання кредитів з місцевих бюджетів);
- річний розпис повернення кредитів до місцевих бюджетів та надання кредитів з місцевих бюджетів, помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду місцевих бюджетів та надання кредитів із загального фонду місцевих бюджетів;
- річний розпис витрат спеціального фонду місцевих бюджетів із розподілом за видами надходжень;
- помісячний розпис спеціального фонду місцевих бюджетів (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків).

Розпис складається згідно з бюджетними призначеннями, установленими у рішенні про місцевий бюджет, і затверджується відповідним місцевим фінансовим органом. До цього ухвалюється тимчасовий розпис на відповідний період.

Органи Казначейства України згідно з отриманим розписом відповідного місцевого бюджету реєструють в обліку планові показники в автоматизованому режимі. При цьому окремо використовуються рахунки для обліку планових показників за загальним або спеціальним фондом місцевого бюджету. Рахунки 9 класу, які застовуються для обліку планових показників, відкриваються засобами програмного забезпечення за допомогою відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди бюджетної класифікації, реєстраційний номер розпорядника (одержувача бюджетних коштів), код бюджету, код органу Казначейства.

Облік планових показників за доходами місцевого бюджету

Облік планових показників за доходами місцевого бюджету ведеться на підставі розпису та помісячного розпису доходів місцевого бюджету в розрізі кодів бюджетної класифікації доходів бюджету.

Для відображення в обліку планових показників за доходами місцевого бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Перелік рахунків для обліку планових показників за доходами місцевого бюджету

Органи Казначейства України реєструють в обліку планові показники річних та помісячних розписів доходів місцевого бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку планових показників, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди бюджетної класифікації доходів та коди бюджету.

Аналітичні рахунки для обліку планових показників за надходженнями відкриваються органами Казначейства України за такою схемою:

ВВВВ К LLL Н RR ТТТ.

Винятком є рахунки для обліку планових показників за власними надходженнями, що відкриваються за рахунками позабалансового обліку, які кодуються за використанням інших аналітичних параметрів.

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників за доходами місцевого бюджету наведена на рис. 4.2.

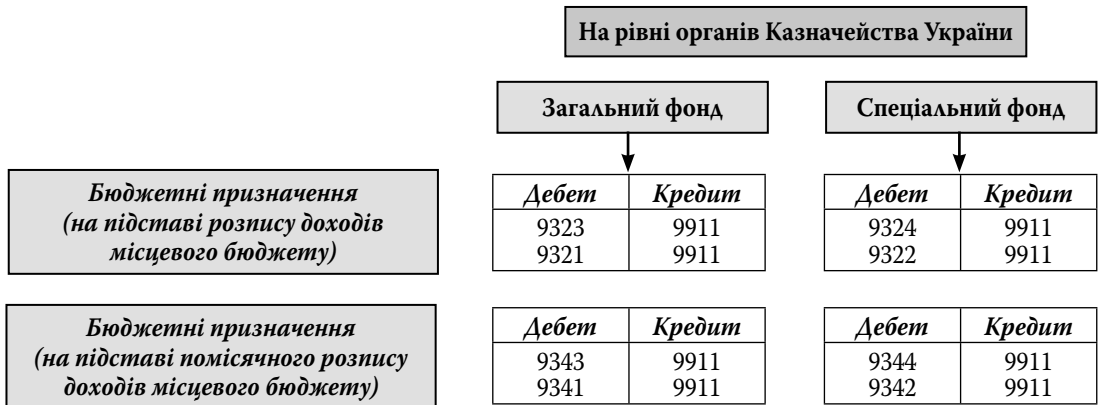


Рис. 4.2. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників за доходами місцевого бюджету

Дебетовий залишок за рахунками 9323 та 9324 відображає інформацію про суми затверджених планових показників за розписом доходів місцевого бюджету, затверджених з початку бюджетного року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників за доходами місцевого бюджету).

Дебетовий залишок за рахунками 9321 та 9322 містить інформацію про суму надходжень, яка має надійти до кінця бюджетного періоду відповідно до плану з урахуванням внесених протягом року змін.

Дебетовий залишок за рахунками 9343 та 9344 відображає інформацію про суми затверджених планових показників за помісячним розписом доходів місцевого бюджету, затверджених з початку бюджетного року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників за помісячним розписом доходів місцевого бюджету).

Дебетовий залишок за рахунками 9341 та 9342 містить інформацію про суму надходжень, яка має надійти до кінця бюджетного періоду згідно з помісячним розписом доходів місцевого бюджету з урахуванням внесених протягом року змін.

Облік планових показників за витратами місцевого бюджету

Облік планових показників за видатками та кредитуванням місцевого бюджету здійснюється на підставі розпису та помісячного розпису асигнувань місцевого бюджету в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків і кредитування місцевого бюджету, а також зведених та індивідуальних кошторисів і планів асигнувань.

До початку бюджетного року головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів, які згідно з проектом рішення про відповідний місцевий бюджет уповноважені на виконання програм і заходів, що проводяться за рахунок коштів бюджету, із обов'язковим зазначенням їх статусу (розпорядник або одержувач бюджетних коштів) та органу Казначейства, в якому вони обслуговуються.

Мережа розпорядника коштів місцевого бюджету – згрупована головним розпорядником коштів місцевого бюджету відповідно до законодавства вичерпна інформація щодо розпорядників коштів місцевого бюджету нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику та/або діяльність яких координується ним, та одержувачів коштів місцевих бюджетів.

Мережа складається головними розпорядниками за кодами тимчасової класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів. Мережа затверджується головним розпорядником за погодженням з місцевим фінансовим органом. Затверджена мережа подається головним розпорядником до органу Казначейства за місцем його обслуговування.

Для відображення в обліку планових показників за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування місцевого бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 4.3).

З метою відображення в обліку показників кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, планів асигнувань та планів надання кредитів із місцевого бюджету, а також асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 4.4).

Органи Казначейства України реєструють в обліку планові показники за видатками та кредитуванням місцевого бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку планових показників за видатками та кредитуванням місцевого бюджету, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету, тимчасової класифікації видатків і кредитування місцевого бюджету та номер клієнта, який присвоюється програмним забезпеченням з урахуванням коду розпорядника бюджетних коштів (одержу-

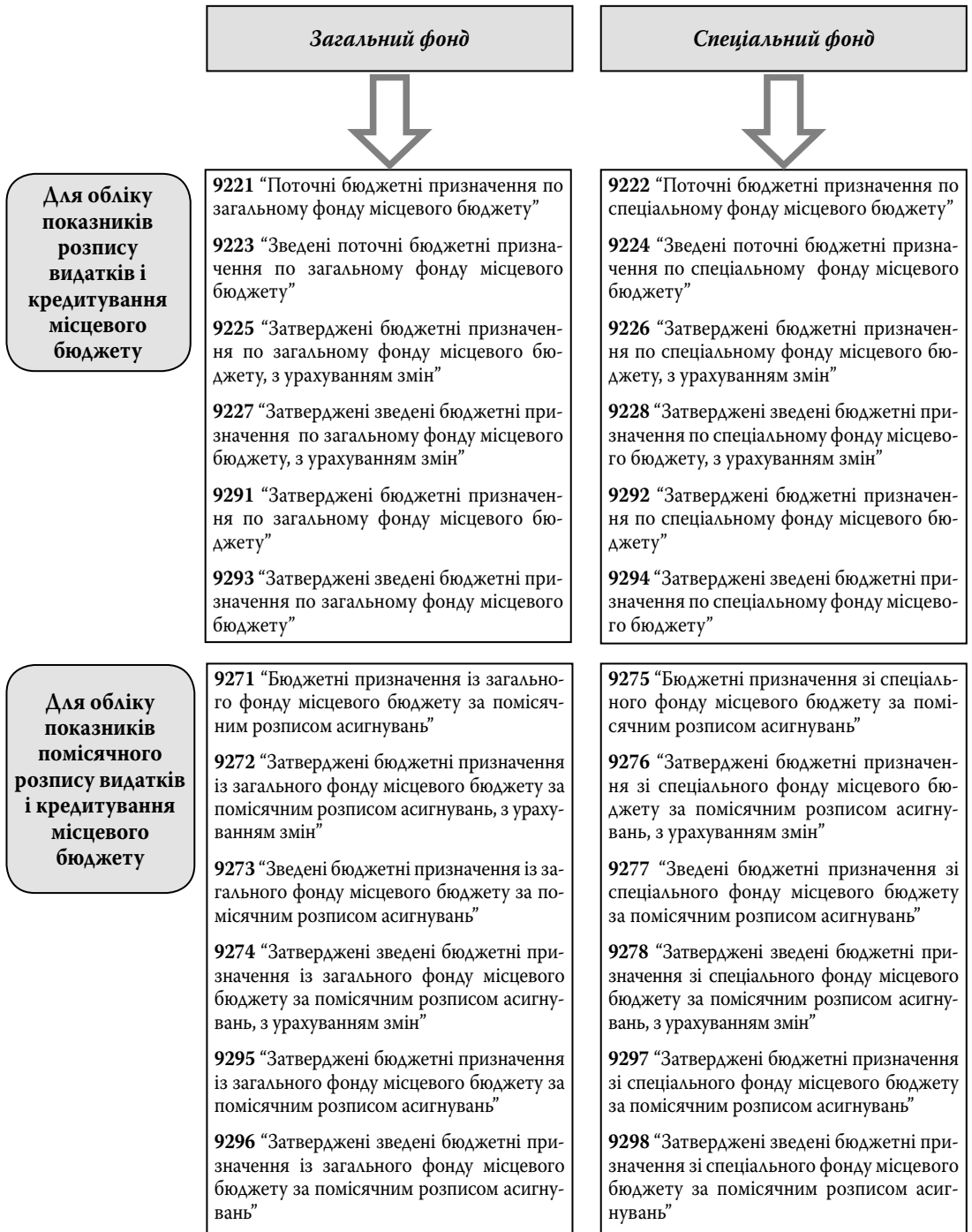


Рис. 4.3. Перелік рахунків для обліку планових показників за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування місцевого бюджету

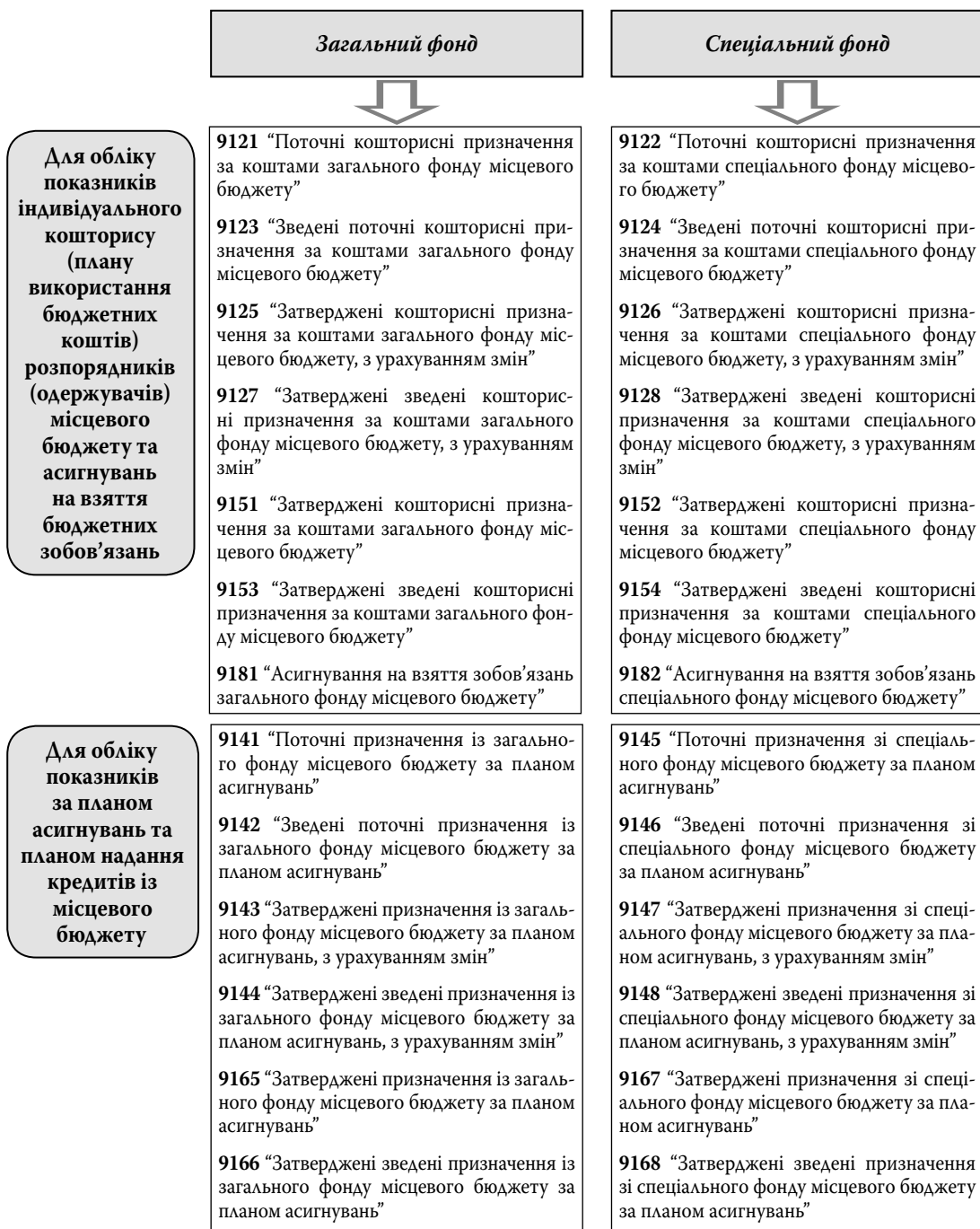


Рис. 4.4. Перелік рахунків для обліку планових показників кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і планів асигнувань, планів надання кредитів із місцевого бюджету, а також асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань

вача бюджетних коштів) за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів.

Аналітичні рахунки для обліку планових показників за витратами відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації зведених планових показників розпису та помісячного розпису видатків і кредитування місцевого бюджету наведена на рис. 4.5.

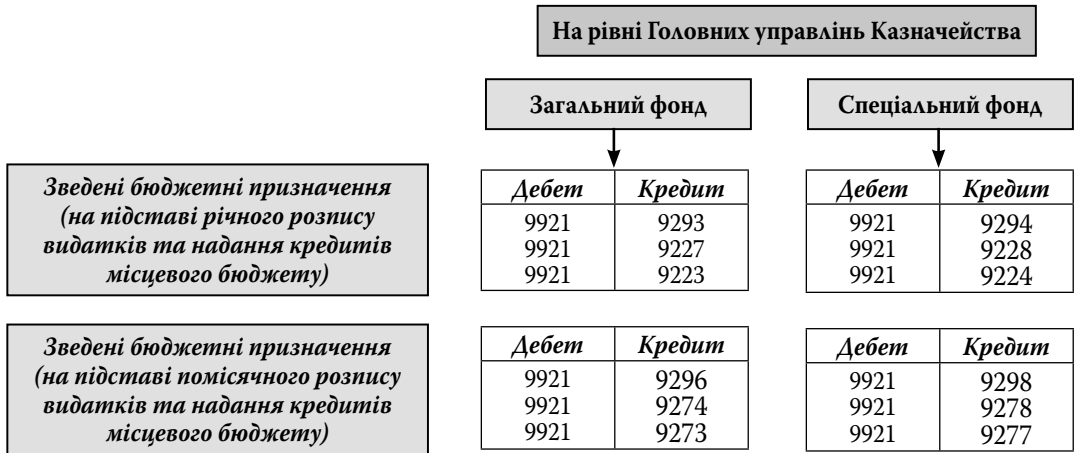


Рис. 4.5. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації зведених бюджетних призначень за розписом та помісячним розписом витрат і кредитування місцевого бюджету

Кредитові залишки за рахунками, наведеними на рис. 4.5, відображають інформацію про суми зведених показників річного та помісячного розпису видатків і кредитування місцевого бюджету, затверджених із початку бюджетного року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників зведеного кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів коштів місцевого бюджету, планів асигнувань і планів надання кредитів із місцевого бюджету наведена на рис. 4.6.

Кредитові залишки за рахунками, наведеними на рис. 4.6, містять інформацію про суми бюджетних асигнувань, затверджених із початку бюджетного року зведених показників зведеного кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, зведених планів асигнувань і планів надання кредитів з місцевого бюджету. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

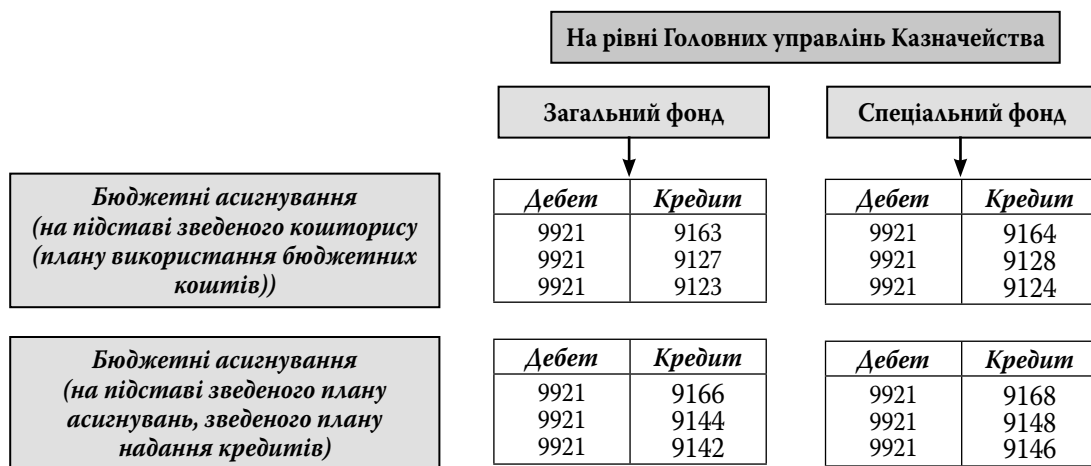


Рис. 4.6. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників зведеного кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, зведених планів асигнувань і планів надання кредитів з місцевого бюджету

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації індивідуальних показників бюджетних призначень за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування місцевого бюджету наведена на рис. 4.7.

Кредитові залишки за рахунками, наведеними на рис. 4.7, відображають інформацію про суми індивідуальних показників річного та помісячного розпису видатків і кредитування місцевого бюджету, затверджених з початку бюджетно-

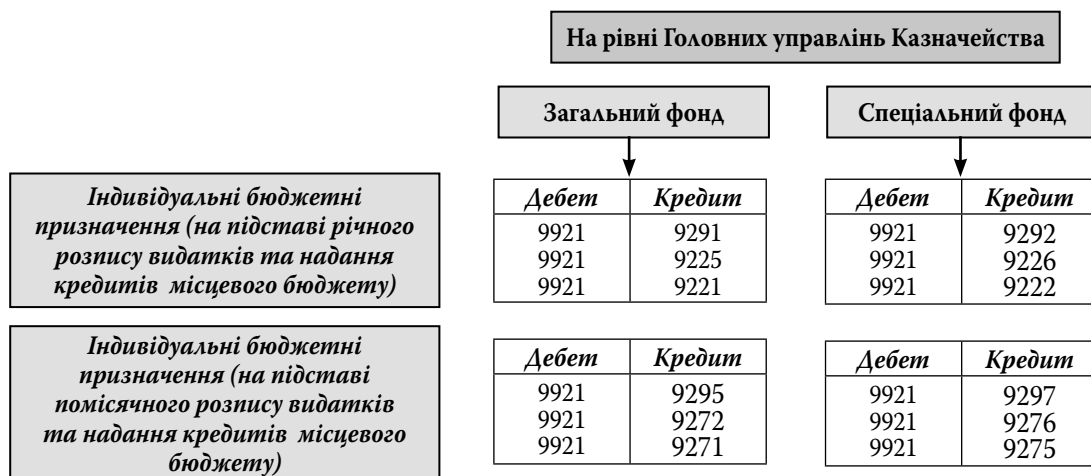


Рис. 4.7. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації індивідуальних показників бюджетних призначень за розписом та помісячним розписом видатків і кредитування місцевого бюджету

го року. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників індивідуального кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, планів асигнувань і планів надання кредитів із місцевого бюджету, а також асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань наведена на рис. 4.8.



Рис. 4.8. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації показників індивідуального кошторису (плану використання бюджетних коштів) розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і плану асигнувань та планів надання кредитів із місцевого бюджету, а також асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань

Кредитові залишки за рахунками, наведеними на рис. 4.8, містять інформацію про суми бюджетних асигнувань, затверджених з початку бюджетного року в індивідуальних планах асигнувань, планах надання кредитів з місцевого бюджету та індивідуальних кошторисах (планах використання бюджетних коштів) розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Протягом року до цих показників можуть вноситися зміни (збільшення або зменшення планових показників).

При збільшенні індивідуальних бюджетних призначень помісячного розпису асигнувань, кошторисів та планів асигнувань у бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються за наведеними проведеннями. Відповідно, при зменшенні індивідуальних бюджетних призначень, кошторисів та планів асигнувань у бухгалтерському обліку такі зміни відображаються зворотними проведеннями.

Облік планових показників за фінансуванням місцевого бюджету

Облік планових показників за фінансуванням місцевого бюджету здійснюється органами Казначейства України на підставі розпису фінансування місцевого бюджету, отриманого від місцевих фінансових органів.

Органи Казначейства ведуть облік планових показників за фінансуванням у розрізі кодів бюджетної класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання та розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на відповідних рахунках 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків.

Для відображення в обліку планових показників за розписом фінансування державного бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 4.9).

Органи Казначейства України реєструють в обліку планові показники річних та помісячних розписів фінансування місцевого бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку планових показників, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди бюджетної класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання та коди бюджету.

Аналітичні рахунки для обліку планових показників фінансування відкриваються органами Казначейства України за такою схемою:

BBBB K W ZZZZZZ PP.

Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників фінансування державного бюджету наведена на рис. 4.10.

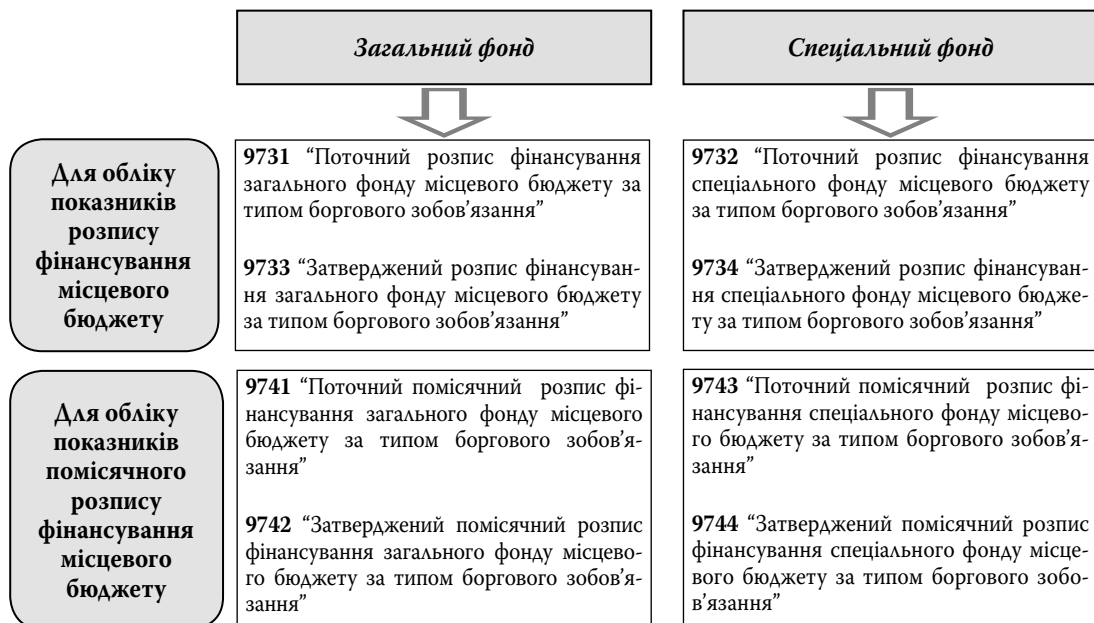


Рис. 4.9. Перелік рахунків для обліку планових показників з фінансування місцевого бюджету

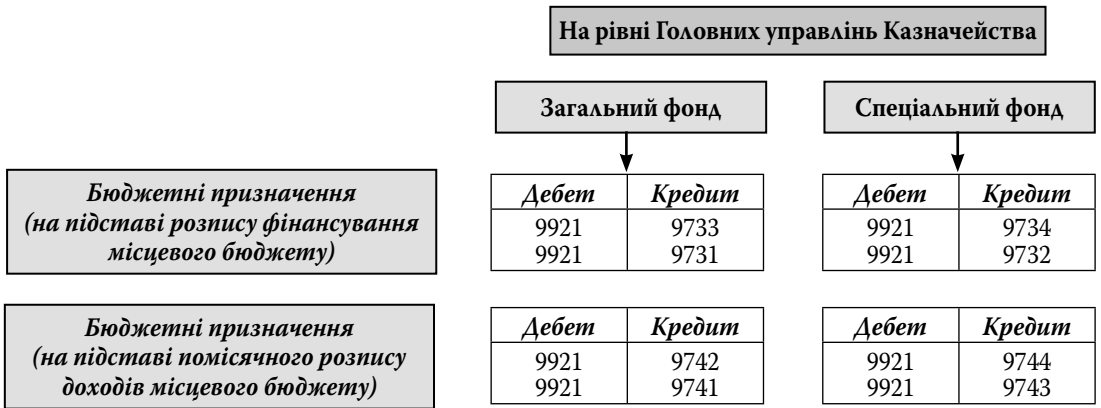


Рис. 4.10. Схема бухгалтерських проведення щодо реєстрації планових показників фінансування місцевого бюджету

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9733 (9734) відображає інформацію про бюджетні призначення місцевого бюджету розпорядникам коштів відповідно до розпису фінансування місцевого бюджету з урахуванням внесених протягом бюджетного періоду змін до розпису.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9731 (9732) містить інформацію про бюджетні призначення місцевого бюджету з урахуванням внесених протягом бюджетного періоду змін до розпису фінансування місцевого бюджету та використаних призначень, у межах яких можуть надійти кошти місцевого бюджету розпорядникам бюджетних коштів.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9742 (9744) відображає інформацію про бюджетні призначення місцевого бюджету за помісячним розписом фінансування з урахуванням внесених протягом бюджетного періоду змін до нього.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9741 (9743) містить інформацію про бюджетні призначення місцевого бюджету за помісячним розписом фінансування з урахуванням внесених протягом бюджетного періоду змін до нього та невикористаних призначень.

При збільшенні планових показників у бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються за наведеними проведеннями. Відповідно, при зменшенні планових показників у бухгалтерському обліку застосовуються зворотні проведення.

4.2. РЕЄСТРАЦІЯ ТА ОБЛІК БЮДЖЕТНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ РОЗПОРЯДНИКІВ І ОДЕРЖУВАЧІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ

Реєстрація та облік в органах Казначейства України бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників коштів місцевих бюджетів здійснюється в порядку, аналогічному державному бюджету (див. підрозділ 3.2).

Облік бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету здійснюється на підставі кошторису (плану використання бюджетних коштів) та реєстрів бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань у розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету й економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

Для відображення в обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету використовуються рахунки 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків (рис. 4.11).

Органи Казначейства України реєструють в обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету в автоматизованому режимі. Рахунки 9 класу, які використовуються для обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням відповідних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є коди відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету, тимчасової класифікації видатків і кредитування місцевого бюджету та номер клієнта, який присвоюється програмним забезпеченням з урахуванням коду розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) за Єдиним реєстром розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

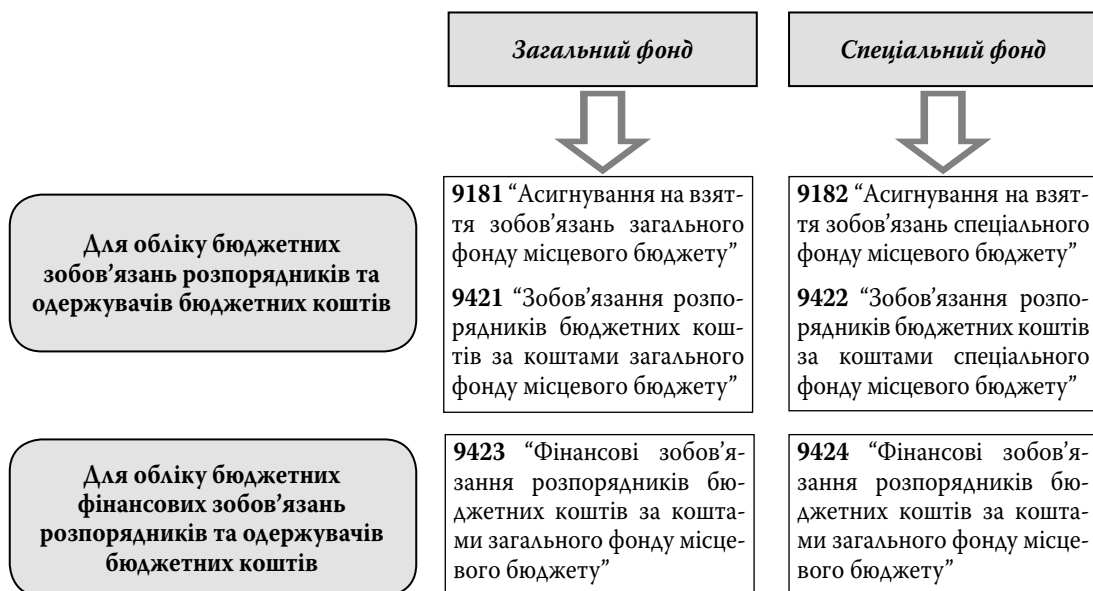


Рис. 4.11. Перелік рахунків для обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету

Аналітичні рахунки для обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

Органи Казначейства здійснюють облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за спеціальним фондом державного бюджету в розрізі складових спеціального фонду. Рахунки для обліку зобов'язань відкриваються на рахунках позабалансового обліку окремо для кожної складової спеціального фонду відповідно до зведення показників спеціального фонду.

Схема бухгалтерських проведення щодо обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету наведена на рис. 4.12.

Органи Казначейства України згідно з Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів в органах Казначейства України приймають від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які в них обслуговуються, реєстри бюджетних зобов'язань разом із первинними документами (або їх копіями) у межах залишків на відповідних рахунках, відкритих за рахунками позабалансового обліку 9181 "Асигнування на взяття зобов'язань по загальному фонду місцевого бюджету" (9182 "Асигнування на взяття зобов'язань по спеціальному фонду місцевого бюджету") Плану рахунків.

Кредитовий залишок за рахунком позабалансового обліку 9181 (9182) містить інформацію про суми асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань, у межах яких розпорядник (одержувач) бюджетних коштів може зареєструвати бюджетні зобов'язання в органах Казначейства.

Кредитовий залишок за відповідними рахунками 9 класу рахунків містить інформацію щодо суми:

- асигнувань на взяття зобов'язань, у межах якої розпорядник бюджетних коштів може зареєструвати в органах Казначейства бюджетні зобов'язання;

	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Бюджетні зобов'язання розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів	9921	9421	9921	9422
	9181	9921	9182	9921
Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів	9921	9423	9921	9424
	9421	9921	9422	9921

Рис. 4.12. Схема бухгалтерських проведення щодо обліку бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету

- зареєстрованих в обліку органів Казначейства бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, у межах якої органи Казначейства можуть зареєструвати бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів;
- зареєстрованих в обліку органів Казначейства бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, тобто суми, в межах якої органи Казначейства можуть здійснювати оплату рахунків розпорядників бюджетних коштів за рахунок коштів місцевого бюджету.

4.3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ ЗА ДОХОДАМИ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ

Як окрема економічна категорія доходи місцевих бюджетів відображають сферу економічних відносин суспільства, яка пов'язана з формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів регіонального рівня, застосовуються місцевими органами влади для забезпечення поточних і перспективних завдань розвитку регіону. Доходи місцевого бюджету утворюються за рахунок податкових, неподаткових та інших надходжень місцевого бюджету на безповоротній основі, справляння яких передбачене законодавством України (з урахуванням трансфертів і власних надходжень бюджетних установ).

Доходи місцевого бюджету, як і доходи державного бюджету, класифікуються за такими розділами:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій із капіталом;
- 4) трансферти.

Податковими надходженнями визнаються встановлені податковим законодавством України загальнодержавні й місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Неподатковими надходженнями визнаються:

- 1) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- 2) адміністративні збори й платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;
- 3) інші неподаткові надходження.

Трансферти – 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.

Склад доходів місцевих бюджетів встановлюється Бюджетним кодексом України (ст. 64, 66, 69 та 71) та Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Місцевий бюджет складається із загального та спеціального фондів (рис. 4.13).

До доходів загального фонду місцевого бюджету належать всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету.



Рис. 4.13. Склад доходів місцевого бюджету

До доходів спеціального фонду місцевого бюджету належать доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування. Власні надходження бюджетних установ отримуються на додаток до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.

Казначейство України веде бухгалтерський облік усіх надходжень місцевих бюджетів України та за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету.

Податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи місцевого бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном).

Податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи місцевого бюджету визнаються зарахованими до місцевого бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок.

Проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій та зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, заборонено, за винятком операцій, пов'язаних з місцевим боргом, та випадків, передбачених законом про Державний бюджет України.

Рахунки для зарахування платежів до місцевого бюджету відкриваються на балансі Головних управлінь Казначейства України.

Платежі здійснюються платниками у безготівковій або готівковій формі через банки чи підприємства поштового зв'язку. Перерахування на бюджетні рахунки

грошових коштів, сплачених платниками до місцевого бюджету, здійснюється через СЕП НБУ.

Бухгалтерський облік виконання місцевих бюджетів за доходами організовується на підставі нормативно-правових актів, які регулюють бюджетні відносини в Україні, та Порядку організації роботи органів Державної казначейської служби України у процесі казначейського обслуговування державного і місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями.

Для забезпечення відображення у бухгалтерському обліку операцій із виконання місцевих бюджетів за доходами використовуються відповідні рахунки 1 класу “Активи”, 3 класу “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 6 класу “Доходи бюджету” та 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків.

При цьому окремо використовуються рахунки для обліку доходів загального або спеціального фонду місцевих бюджетів. Рахунки 3, 6, 9 класів рахунків, які використовуються для обліку операцій за доходами, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням однотипних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є код бюджетної класифікації за доходами, код органу адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) та код органу Казначейства.

Аналітичні рахунки за надходженнями до загального та спеціального фондів місцевих бюджетів (крім власних надходжень) відкриваються засобами програмного забезпечення за такою схемою:

BBBB K SSS H RR TTT.

Платники перераховують платежі до місцевого бюджету у готівковій або безготівковій формі на відповідні рахунки за надходженнями, відкриті в органах Казначейства, за місцезнаходженням (місцем проживання) платника, якщо інше не встановлено законодавством.

Перерахування грошових коштів, сплачених платниками до місцевого бюджету, здійснюється через СЕП НБУ на рахунки, відкриті в органах Казначейства згідно із законодавством.

Платник податків у платіжному документі вказує відповідний аналітичний рахунок, відкритий в органі Казначейства за балансовим рахунком 3 класу рахунків.

Склад рахунків для зарахування надходжень та інших платежів до місцевого бюджету наведено на рис. 4.14.

Рахунки з обліку надходжень до загального фонду місцевих бюджетів відкриваються за балансовим рахунком 3141 “Надходження до загального фонду місцевих бюджетів”. Рахунки з обліку надходжень коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які спрямовуються на спеціальні видатки, відкриваються за балансовим рахунком 3151 “Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки”.

На підставі файла початкових платежів здійснюються бухгалтерські проведення за відповідними рахунками 1 класу рахунків “Активи” та 3 класу рахунків

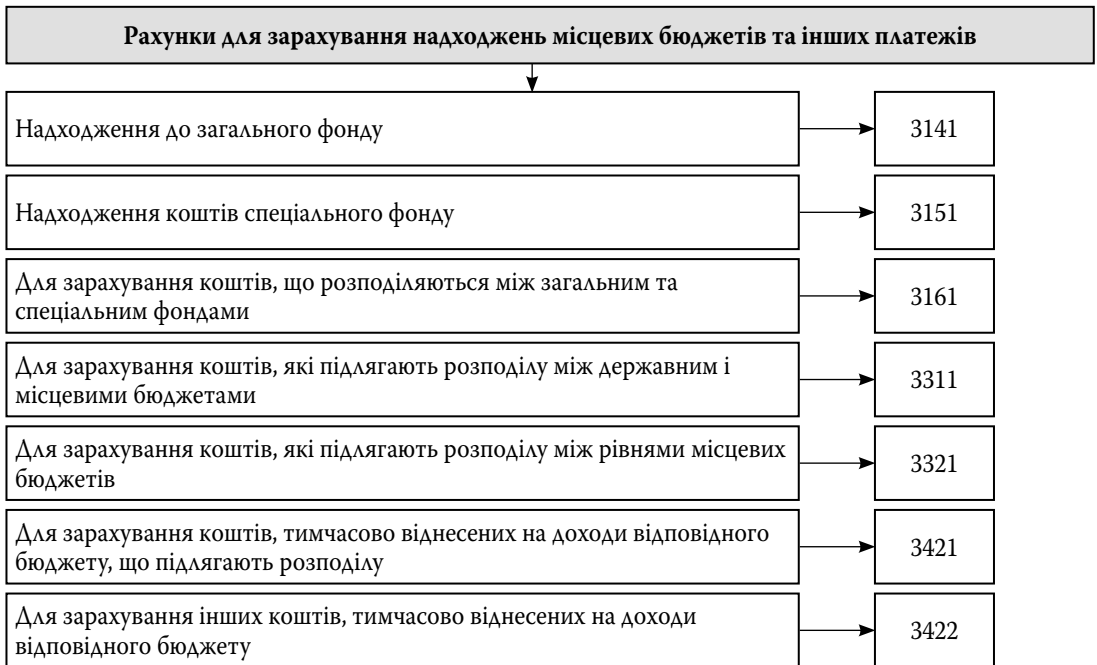


Рис. 4.14. Склад рахунків для зарахування надходжень та інших платежів місцевих бюджетів

“Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”. З метою забезпечення формування в автоматизованому режимі звітності про виконання місцевих бюджетів інформація щодо надходження та повернення надмірну або помилково сплачених платежів до місцевих бюджетів одночасно відображається на рахунках, відкритих за рахунками 6 класу “Доходи бюджету” (рис. 4.15), та рахунках, відкритих за рахунками 9 класу “Позабалансовий облік” (див. рис. 4.1). Рахунки 3 класу рахунків кореспондують із рахунками 1 класу, рахунки 6 класу – із контррахунком 6 класу, а рахунки 9 класу – із відповідним контррахунком 9 класу рахунків.

При надходженні доходів рахунки балансового обліку (1, 3 клас) збільшуються, водночас збільшуються і рахунки бюджетного обліку (6 клас).

При поверненні надміру сплачених платежів до бюджетів відповідно зменшуються рахунки балансового обліку (1, 3 класи) та рахунки бюджетного обліку (6 клас).

Бухгалтерський облік операцій за коштами, які підлягають розподілу, здійснюється з використанням відповідних рахунків 1, 3 та 6 класу Плану рахунків.

Кредитовий залишок за рахунками 6 класу рахунків містить інформацію про доходи місцевих бюджетів, які надійшли з початку року (з урахуванням повернень).

Дебетовий залишок за певними рахунками 9 класу рахунків відображає інформацію про суму надходжень, яка має надійти до кінця бюджетного періоду відповідно до плану з урахуванням внесених протягом року змін, та суму плану з урахуванням внесених протягом року змін.

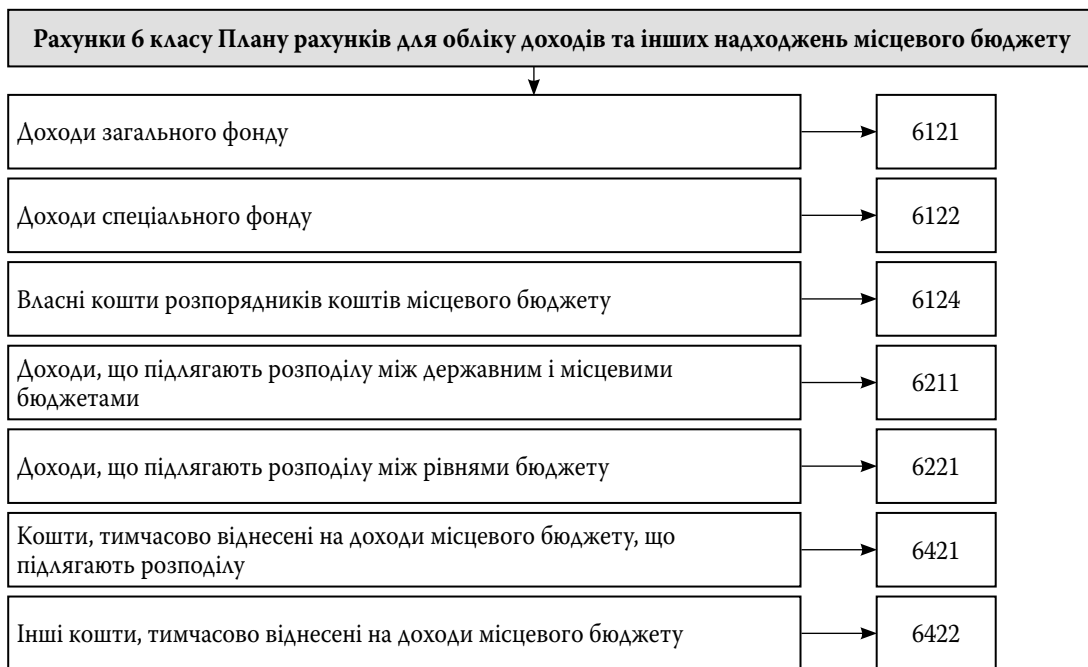


Рис. 4.15. Склад рахунків 6 класу Плану рахунків для обліку доходів та інших надходжень місцевого бюджету

Доходи, які згідно з Бюджетним кодексом України та Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік є доходами місцевих бюджетів, сплачуються платниками на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства за балансовими рахунками 3141 “Надходження до загального фонду місцевих бюджетів” та 3151 “Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки”.

Для формування в автоматизованому режимі звітності про виконання місцевих бюджетів інформацію про надходження та повернення надміру або помилково сплачених коштів до місцевих бюджетів водночас відображають на рахунках, відкритих за балансовим рахунком 6121 “Доходи загального фонду місцевих бюджетів”, 6122 “Доходи спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки” та 6124 “Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету” Плану рахунків.

Облік операцій за надходженнями до місцевого бюджету, що надійшли на рахунки Головних управлінь Казначейства, наведено на рис. 4.16.

Кредитовий залишок за рахунком 6121 (6122) відображає інформацію про надходження до місцевого бюджету (з урахуванням повернень помилково або надміру зарахованих до місцевих бюджетів платежів) за відповідним кодом класифікації доходів бюджету наростаючим підсумком із початку року. За окремими рахунками 6121 (6122) допускається від’ємний залишок, який свідчить, що

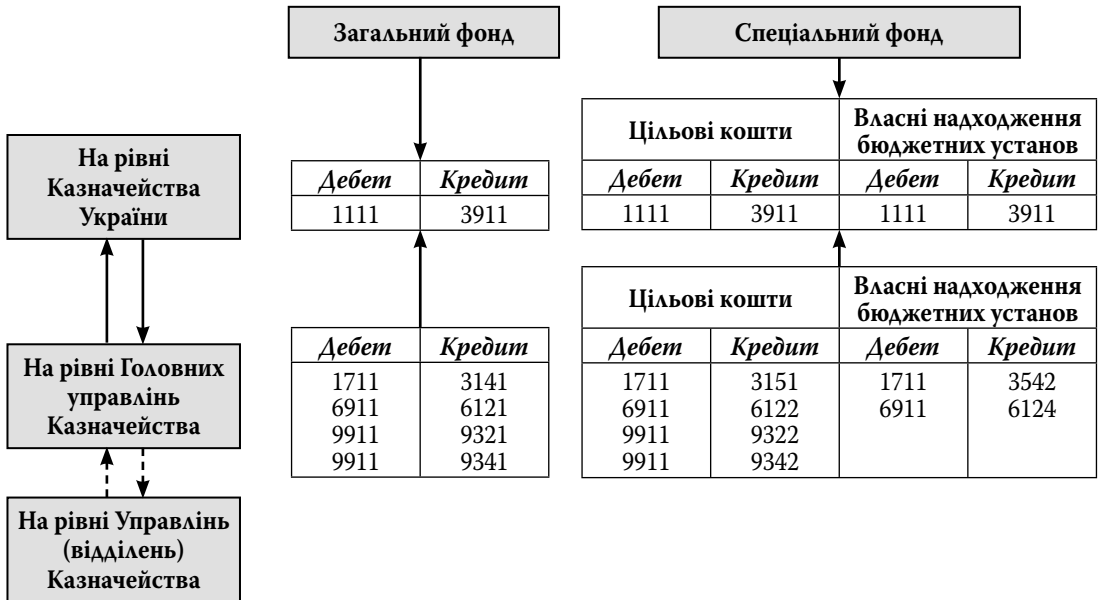


Рис. 4.16. Схема обліку операцій за надходженнями до місцевого бюджету

повернень платежів у поточному бюджетному періоді з цього рахунку (за рахунок надходжень до місцевих бюджетів) відбулося більше, ніж надходжень.

Кредитовий залишок за кожним рахунком 6124 відображає інформацію про власні надходження бюджетної установи (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих платежів та/або перерахування коштів вищим і підвідомчим установам бюджетних установ) за відповідним кодом класифікації доходів бюджету наростаючим підсумком з початку року.

Надходження платежів до загального та спеціального фондів місцевого бюджету в іноземній валюті зараховуються на валютні рахунки, відкриті на ім'я органів Казначейства України в уповноважених банках. Зазначені операції відображаються на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 1222 "Інші рахунки Казначейства України в установах банків" Плану рахунків.

Щодня, на підставі виписок із валютних рахунків органів Казначейства України, отриманих від уповноважених банків, органи Казначейства України відображають у бухгалтерському обліку виконання місцевого бюджету гривневий еквівалент надходжень іноземної валюти за попередній операційний день на рахунках, відкритих відповідно до законодавства. Гривневий еквівалент надходжень в іноземній валюті розраховується за офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату зарахування коштів на валютний рахунок органів Казначейства України.

За результатами обробки інформації органи Казначейства щодня, у регламентований час, формують виписки з відповідних рахунків за надходженнями, відкритих у Головних управліннях Казначейства, у вигляді електронного реєстру розрахункових документів та у разі потреби роздруковують їх.

Зазначені виписки в електронному вигляді надаються відповідно до затверджених порядків взаємодії Казначейства України з органами, що контролюють справляння надходжень бюджету. У разі відсутності таких порядків взаємодії іншим органам, що контролюють справляння надходжень бюджету, виписки надаються за їх зверненням.

Зарахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів здійснюється щодня. Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до загального фонду місцевих бюджетів платежів) на аналітичні рахунки 3141, у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються за призначенням на відповідні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3142 "Кошти загального фонду місцевих бюджетів" Плану рахунків окремо для кожного місцевого бюджету.

Для щоденного акумулювання коштів загального фонду місцевих бюджетів у Головних управліннях Казначейства відкриваються рахунки 3142 окремо для кожного місцевого бюджету, а саме:

- *перший* – для акумулювання доходів, які відповідно до Бюджетного кодексу України закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів;
- *другий* – для акумулювання доходів, які відповідно до Бюджетного кодексу України не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

Кількість інших рахунків, які відкриваються в органах Казначейства для акумулювання коштів загального фонду місцевих бюджетів, залежить від необхідності забезпечення виконання рішення про відповідний місцевий бюджет.

Залишки коштів з рахунку 3142 після завершення операцій із перерахування міжбюджетних трансфертів та погашення позик, наданих місцевому бюджету за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на покриття тимчасових касових розривів, у регламентований час Головні управління Казначейства перераховують на відповідні рахунки 3142, з яких здійснюються витрати місцевого бюджету.

Для щоденного акумулювання платежів, які надійшли до спеціального фонду місцевого бюджету, Головні управління Казначейства відкривають рахунки за балансовим рахунком 3152 "Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки" Плану рахунків. Кількість рахунків для акумулювання залежить від рішення про місцевий бюджет і має забезпечувати процес його виконання для кожного місцевого бюджету.

Залишки коштів, що склалися на відповідних рахунках 3151 на кінець операційного дня, у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються на відповідні рахунки 3152.

Відображення в обліку операцій з акумулювання коштів місцевого бюджету наведено на рис. 4.17.



Рис. 4.17. Схема обліку операцій з акумулявання коштів місцевого бюджету

Кредитовий залишок за балансовими рахунками 3142 (3152) містить інформацію про суму коштів, у межах якої можуть бути здійснені видатки місцевого бюджету.

Повернення платежів, помилково або надміру зарахованих на рахунки для зарахування надходжень, які в поточному бюджетному періоді належать до доходів місцевих бюджетів, здійснюється з відповідного аналітичного рахунку 3141 (3151) за день у межах поточних надходжень за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, шляхом оформлення розрахункових документів згідно із законодавством.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3141 (3151) повернення здійснюється шляхом залучення відповідної суми коштів із відповідного рахунку 3142 (3152) для акумулявання коштів місцевого бюджету у межах поточних надходжень за день, а саме: ця сума коштів перераховується з рахунку 3142 (3152) на рахунок 3141 (3151) для здійснення повернення.

За недостатності або відсутності коштів на відповідному рахунку 3142 повернення може здійснюватися шляхом залучення відповідної суми коштів з інших рахунків 3142, відкритих для акумулявання коштів відповідного місцевого бюджету.

У випадку недостатності або відсутності коштів на рахунку 3142, з якого проводиться відрахування міжбюджетних трансфертів, повернення може здійснюватися шляхом залучення відповідної суми коштів, що надійшла на рахунок 3142, з якого не проводиться відрахування міжбюджетних трансфертів.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3142, з якого не проводиться відрахування міжбюджетних трансфертів, повернення може здійснюватися шляхом залучення коштів з рахунку 3142, з якого проводиться відрахування міжбюджетних трансфертів, але після того, як з нього проведено відрахування міжбюджетних трансфертів.

За недостатності або відсутності коштів на рахунках 3142 (3152) для акумулявання коштів місцевого бюджету відповідна сума коштів, необхідна для здійснення повернення, перераховується на цей рахунок місцевим фінансовим органом з рахунку 3142 (3152), з якого здійснюються витрати.

Підставою для здійснення місцевим фінансовим органом зазначеного перерахування коштів є звернення відповідного органу Казначейства до місцевого фінансового органу, на рахунок якого були зараховані кошти, та копія подання

відповідного органу, що контролює справляння надходжень до бюджету, погодженого з місцевим фінансовим органом, згідно із законодавством.

При проведенні підкріплення (у частині підкріплення рахунку 3142, з якого проводиться відрахування міжбюджетних трансфертів) у наступні дні спочатку відновлюються залучені суми на відповідний рахунок, з якого надавалося підкріплення, і тільки потім здійснюється відрахування міжбюджетних трансфертів за встановленими нормативами.

Бухгалтерський облік операцій за доходами, що розподіляються між рівнями місцевих бюджетів

Платежі, які згідно з Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети є доходами загального/спеціального фондів місцевих бюджетів, які розподіляються між рівнями місцевих бюджетів, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства на ім'я органу Казначейства за балансовим рахунком 3321 “Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету” Плану рахунків у розрізі територій та кодів класифікації доходів бюджету. У бухгалтерському обліку ці операції відображаються такими проведеннями:

<i>Дебет</i>	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунку
<i>Кредит</i>	3321	Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету.

Водночас здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на бюджетні рахунки:

<i>Дебет</i>	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів
<i>Кредит</i>	6221	Доходи, які підлягають розподілу між рівнями бюджету.

При поверненні надміру або помилково зарахованих платежів складаються зворотні проведення.

Інформація про надходження доходів, які підлягають розподілу між рівнями бюджету, відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3321 “Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету” Плану рахунків. Ця операція відображається в бухгалтерському обліку такими проведеннями:

<i>Дебет</i>	3321	Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету
<i>Кредит</i>	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунку.

Ця інформація водночас відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6221 Плану рахунків:

<i>Дебет</i>	6221	Доходи, які підлягають розподілу між рівнями бюджету
<i>Кредит</i>	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів.

Кредитовий залишок за рахунком бюджетного обліку 6221 “Доходи, які підлягають розподілу між рівнями бюджету” Плану рахунків відображає інформа-

цію про надходження платежів до відповідного місцевого бюджету з урахуванням повернення помилково або надміру сплачених платежів за відповідним кодом класифікації доходів бюджету наростаючим підсумком із початку року, які підлягають розподілу між рівнями місцевих бюджетів. Кредитовий залишок за кожним рахунком 6221 відображає інформацію про надходження з урахуванням повернень кожного виду доходів.

За рахунками 6221 допускається від'ємний залишок, який свідчить, що повернень платежів у поточному бюджетному періоді з цього рахунку відбулося більше, ніж надходжень.

Операції щодо надходження та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до місцевих бюджетів, одночасно відображаються на аналітичних рахунках позабалансового обліку, призначених для обліку планових показників за доходами.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджетів платежів) на рахунки 3321, у регламентований час розподіляються Головними управліннями Казначейства за встановленими нормативами між рівнями місцевих бюджетів (рис. 4.18).

Після розподілу кошти у відповідних обсягах засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів зараховуються за призначенням на рахунки відповідного місцевого бюджету.

За результатами розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету Головним управлінням Казначейства формується Відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на балансові рахунки 3321 "Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету".

Повернення платежів, помилково або надміру внесених на рахунки для зарахування надходжень, які в поточному бюджетному періоді розподіляються між рівнями бюджетів, здійснюється з відповідного рахунку 3321 у межах поточних надходжень за день за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, шляхом оформлення розрахункових документів, згідно із законодавством.

За умови зарахування коштів до загального фонду відповідного місцевого бюджету		За умови зарахування коштів до спеціального фонду відповідного місцевого бюджету	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
3321	3141	3321	3151
6911	6121	6911	6122
9911	9321	9911	9322
9911	9341	9911	9342

Рис. 4.18. Схема розподілу коштів між рівнями місцевих бюджетів

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3321 повернення може здійснюватися шляхом залучення відповідної суми коштів на цей рахунок з рахунків 3142 та 3152 у межах поточних надходжень за день (у співвідношенні згідно з установленими нормативами розподілу між рівнями бюджетів), а саме:

- відповідні суми коштів перераховуються з рахунків 3142 на рахунки 3141 з подальшим перерахуванням на відповідний рахунок 3321 для здійснення повернення;
- відповідні суми коштів перераховуються з рахунків 3152 на рахунки 3151 з подальшим перерахуванням на відповідний рахунок 3321 для здійснення повернення.

У разі недостатності або відсутності коштів на відповідних рахунках 3142, 3152 їх підкріплення здійснюється у загальновстановленому порядку.

Бухгалтерський облік операцій за доходами, тимчасово віднесеними на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу

Платежі, які згідно з Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України та рішеннями про місцеві бюджети тимчасово відносяться на доходи місцевого бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства на ім'я органу Казначейства за балансовим рахунком 3421 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу” Плану рахунків у розрізі територій та кодів класифікації доходів бюджету. Надходження коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу, у бухгалтерському обліку відображаються такими проведеннями:

<i>Дебет</i>	1711	Субрахунок єдиного казначейського рахунку
<i>Кредит</i>	3421	Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу.

Водночас здійснюється проведення з віднесення відповідної суми на бюджетні рахунки:

<i>Дебет</i>	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів
<i>Кредит</i>	6421	Доходи, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу.

Інформація про надходження коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу, відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком 3421 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу” Плану рахунків. Зазначені операції відображаються у бухгалтерському обліку такими проведеннями:

<i>Дебет</i>	3421	Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу
<i>Кредит</i>	1711	Субрахунок єдиного казначейського рахунку.

Ця інформація одночасно відображається на аналітичних рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 6421 Плану рахунків:

<i>Дебет</i>	6421	Доходи, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу
<i>Кредит</i>	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів.

При поверненні надміру або помилково сплачених платежів складаються зворотні проведення.

Операції щодо надходження та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до місцевих бюджетів, водночас відображаються на аналітичних рахунках позабалансового обліку, призначених для обліку планових показників за доходами.

Кредитовий залишок за рахунком 6421 (з урахуванням повернень) відображає інформацію про надходження, які тимчасово відносяться на доходи місцевого бюджету і підлягають розподілу між бюджетами та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування наростаючим підсумком з початку року.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до бюджету платежів) на рахунки 3421, у відповідних обсягах у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів, розподіляються за нормативами, встановленими відповідними нормативно-правовими актами.

Після розподілу кошти, що відносяться на доходи місцевого бюджету, засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів зараховуються на відповідні рахунки. Розподіл коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, у бухгалтерському обліку відображається такими проведеннями:

<i>Дебет</i>	3421	Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу
<i>Кредит</i>	3141	Надходження до загального фонду місцевих бюджетів
	3151	Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки
	1711	Субрахунок єдиного казначейського рахунку
	3717	Рахунки державних позабюджетних фондів.

Частина коштів, яка належить іншим одержувачам коштів, перераховується на рахунки власників.

Операції щодо розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу, одночасно відображаються на аналітичних рахунках бюджетного обліку:

<i>Дебет</i>	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів
<i>Кредит</i>	6121	Доходи загального фонду місцевого бюджету
	6122	Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки

та аналітичних рахунках позабалансового обліку, призначених для обліку планових показників за доходами:

<i>Дебет</i>	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
<i>Кредит</i>	9321	Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету
	9322	Поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету

та:

<i>Дебет</i>	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
<i>Кредит</i>	9341	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету
	9342	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів спеціального фонду місцевого бюджету.

За результатами розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, формується Відомість розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, які надійшли на рахунки 3421 “Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу”.

Повернення платежів, помилково або надміру внесених на рахунки для зарахування надходжень, які в поточному бюджетному періоді тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу, здійснюється з відповідного рахунку 3421 у межах поточних надходжень за день за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, шляхом оформлення розрахункових документів, згідно із законодавством.

У разі недостатності або відсутності коштів на відповідному рахунку 3421 повернення може здійснюватися шляхом залучення відповідної суми коштів на цей рахунок з відповідних рахунків 3142 (3152) у межах поточних надходжень за день (у співвідношенні згідно з установленими нормативами розподілу коштів між бюджетами та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування), а саме: відповідна сума коштів перераховується з рахунку 3142 (3152) на відповідний рахунок 3141 (3151) з подальшим перерахуванням на відповідний рахунок 3421 для здійснення повернення.

Водночас сума коштів, перерахована на рахунок іншого одержувача, підлягає поверненню останнім на транзитний рахунок, відкритий у відповідному органі Казначейства, з якого здійснюється підкріплення рахунку 3421.

Підставою для здійснення іншими одержувачами зазначеного перерахування коштів на відповідний транзитний рахунок є звернення органу Казначейства (за формою, затвердженою Міністерством фінансів України) до одержувача, на рахунок якого були зараховані кошти після розподілу, що підлягають поверненню, та копія подання органу, що контролює справляння надходжень бюджету, погодженого з місцевим фінансовим органом, згідно із законодавством.

У разі недостатності або відсутності коштів на відповідних рахунках 3142, 3152 їх підкріплення здійснюється у загальностановленому порядку.

Бухгалтерський облік операцій за іншими платежами, які тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету

Кошти, які тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті за балансовим рахунком 3422 “Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету” Плану рахунків. У бухгалтерському обліку такі операції відображаються проведеннями:

<i>Дебет</i>	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунку
<i>Кредит</i>	3422	Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету.

Інформація про надходження з урахуванням повернень інших платежів, які тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, водночас відображається на аналітичних рахунках, відкритих за балансовим рахунком бюджетного обліку 6422 “Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету” Плану рахунків:

<i>Дебет</i>	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів
<i>Кредит</i>	6422	Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету.

Кредитовий залишок за рахунком 6422 відображає інформацію про надходження (з урахуванням повернення помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів) наростаючим підсумком з початку року.

При поверненні помилково та надміру зарахованих до бюджету платежів застосовуються зворотні проведення.

Залишки коштів на рахунках 3422 розподіляються та спрямовуються за призначенням згідно з рішенням органів місцевого самоврядування на підставі інформації, поданої до відповідних органів Казначейства. Розподіл коштів у бухгалтерському обліку відображається такими проведеннями:

<i>Дебет</i>	3422	Інші кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету
<i>Кредит</i>	3141	Надходження до загального фонду місцевих бюджетів
	3151	Надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки
	1711	Субрахунки єдиного казначейського рахунку.

Операції щодо розподілу коштів, тимчасово віднесених на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу, одночасно відображаються на аналітичних рахунках бюджетного обліку:

<i>Дебет</i>	6911	Контррахунок за операціями за доходами бюджетів
<i>Кредит</i>	6121	Доходи загального фонду місцевого бюджету
	6122	Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки

та аналітичних рахунках позабалансового обліку, призначених для обліку планових показників за доходами:

<i>Дебет</i>	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
<i>Кредит</i>	9321	Поточні планові показники за доходами загального фонду місцевого бюджету
	9322	Поточні планові показники за доходами спеціального фонду місцевого бюджету
та:		
<i>Дебет</i>	9911	Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку
<i>Кредит</i>	9341	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів загального фонду місцевого бюджету
	9342	Поточні планові показники за помісячним розписом доходів спеціального фонду місцевого бюджету.

Повернення коштів, помилково або надміру зарахованих на рахунки 3422, здійснюється з цих рахунків до їх розподілу в межах залишку коштів.

На підставі показників виконання місцевих бюджетів за доходами фінансовими органами та органами, що контролюють справляння надходжень до бюджету, складається прогноз надходжень на наступний місяць, квартал, до кінця року. Наявність інформації про очікувані надходження доходів до місцевих бюджетів дає змогу прогнозувати обсяг фінансових ресурсів для виконання бюджетних зобов'язань поточного періоду та проводити ефективну податкову політику в наступні періоди.

4.4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ ЗА ВИДАТКАМИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ ІЗ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ

Казначейське обслуговування місцевих бюджетів за витратами здійснюється органами Казначейства за допомогою організаційних процедур щодо забезпечення обліку видаткових операцій, здійснення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів і формування фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів за видатками.

Стадіями виконання бюджету за видатками та кредитуванням (ст. 46 Бюджетного кодексу України) є:

- 1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;
- 2) затвердження кошторисів, а також порядку використання бюджетних коштів;
- 3) взяття бюджетних зобов'язань;
- 4) отримання товарів, робіт і послуг;
- 5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- 6) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм;
- 7) повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету).

Кошторис – 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 функцій і досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

До складу видатків місцевого бюджету входять видатки загального фонду бюджету та спеціального фонду бюджету. У свою чергу, до видатків спеціального фонду бюджетів належать видатки, здійснені за рахунок надходжень спеціального фонду, які спрямовуються на спеціальні видатки і видатки, здійснені за рахунок власних надходжень розпорядників бюджетних коштів. Структура видатків місцевого бюджету наведена на рис. 4.19.

Органи Казначейства України здійснюють платежі за дорученням розпорядників бюджетних коштів у разі наявності:

1) відповідного бюджетного зобов'язання для платежу в бухгалтерському обліку виконання бюджету;

2) відповідних бюджетних асигнувань у розпорядників бюджетних коштів.

Організація роботи органів Казначейства щодо обслуговування видаткової частини місцевих бюджетів здійснюється у такій послідовності:

- формування бази даних мережі розпорядників коштів місцевих бюджетів;
- відображення в системі обліку Казначейства бюджетних розписів;
- доведення розпорядником коштів планових показників бюджетних асигнувань, забезпечення їх обліку та контролю;
- внесення змін до планових показників, що виникають у процесі виконання місцевого бюджету;



Рис. 4.19. Структура видатків місцевого бюджету

- відображення в обліку затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду, спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів, планів використання бюджетних коштів одержувачів, а також внесених до зазначених документів змін;
- облік та зведення інформації за бюджетними фінансовими зобов'язаннями розпорядників і одержувачів бюджетних коштів та погашення зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань;
- проведення операцій щодо відкриття асигнувань за загальним і спеціальним фондами місцевого бюджету;
- здійснення видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Перерахування коштів здійснюється шляхом оплати витрат із реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Для забезпечення правильного та своєчасного розподілу асигнувань у розрізі територій, розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів розпорядники бюджетних коштів на кожний бюджетний рік формують мережу установ та організацій, які отримують бюджетні кошти, і подають зазначену інформацію до органів Казначейства України до початку бюджетного року.

Мережа розпорядника коштів місцевого бюджету – згрупована головним розпорядником коштів місцевого бюджету відповідно до законодавства вичерпна інформація щодо розпорядників коштів місцевого бюджету нижчого рівня, які у своїй діяльності підпорядковані цьому розпоряднику та/або діяльність яких координується ним, та одержувачів коштів місцевих бюджетів.

Органи Казначейства є користувачами мережі розпорядника коштів місцевого бюджету, на якого покладена відповідальність за достовірність даних, наведених у мережі.

З метою формування переліку всіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і відповідно до Бюджетного кодексу України Казначейством України ведеться Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Особливістю обліку видатків є облік планових показників за видатками, який ведеться на підставі розписів місцевого бюджету, кошторисів розпорядників коштів бюджетів та невід'ємних його складових. Облік планових показників ведеться органами Казначейства в розрізі кодів бюджетної класифікації за видатками та розпорядників (одержувачів) коштів бюджетів на відповідних рахунках 9 класу "Позабалансовий облік". На підставі даних розпорядників та одержувачів коштів бюджетів органи Казначейства на відповідних рахунках 9 класу реєструють бюджетні зобов'язання і бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів (див. підрозділи 4.1 та 4.2). Наявність узятих на облік реєстрів бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань та залишків коштів на рахунках розпорядників і одержувачів бюджетних коштів є обов'язковою умовою для проведення видатків.

Органи Казначейства України проводять платежі з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, відкритих в органах Казначейства України згідно з кошторисами, планами асигнувань або планами використання бюджетних коштів. Відповідно до встановлених завдань органи Казначейства України контролюють цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу на підставі підтвердних документів, наданих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів. За цільове використання бюджетних коштів відповідають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку операцій за видатками місцевих бюджетів використовуються відповідні рахунки 1 класу рахунків “Активи”, 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 7 класу рахунків “Видатки бюджету”, 8 класу рахунків “Управлінський облік” та 9 класу рахунків “Позабалансовий облік”. При цьому окремо використовуються рахунки для обліку видатків загального або спеціального фонду місцевого бюджету. Рахунки 3, 7, 8 та 9 класів рахунків, які використовуються для обліку операцій за видатками, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням однотипних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є код функціональної класифікації та кредитування місцевих бюджетів, код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, код розпорядника (одержувача коштів) за мережею головного розпорядника коштів бюджету та код органу Казначейства.

Аналітичні рахунки для операцій клієнтів за бюджетними коштами (рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів) відкриваються за такою схемою:

BBBB K F GG NNNNNN.

З метою забезпечення ведення бухгалтерського обліку органи Казначейства України відкривають та закривають рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді для виконання відповідного місцевого бюджету.

Видаткові операції розпорядників та одержувачів коштів місцевого бюджету здійснюються органами Казначейства шляхом безготівкового перерахування коштів на підставі платіжних доручень власників рахунків (розпорядників і одержувачів бюджетних коштів), відкритих в органах Казначейства за місцем обслуговування, та документів, які підтверджують цільове спрямування коштів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо).

Склад видаткових та інших рахунків розпорядників і одержувачів коштів місцевого бюджету наведено на рис. 4.20.

Для формування в автоматизованому режимі звітності про виконання місцевого бюджету інформація щодо оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів водночас відображається на рахунках, відкритих за рахунками 7 класу “Видатки бюджету” (рис. 4.21), та рахунках, відкритих за рахунками 9 класу “Позабалансовий облік” (див. рис 4.3–4.4).

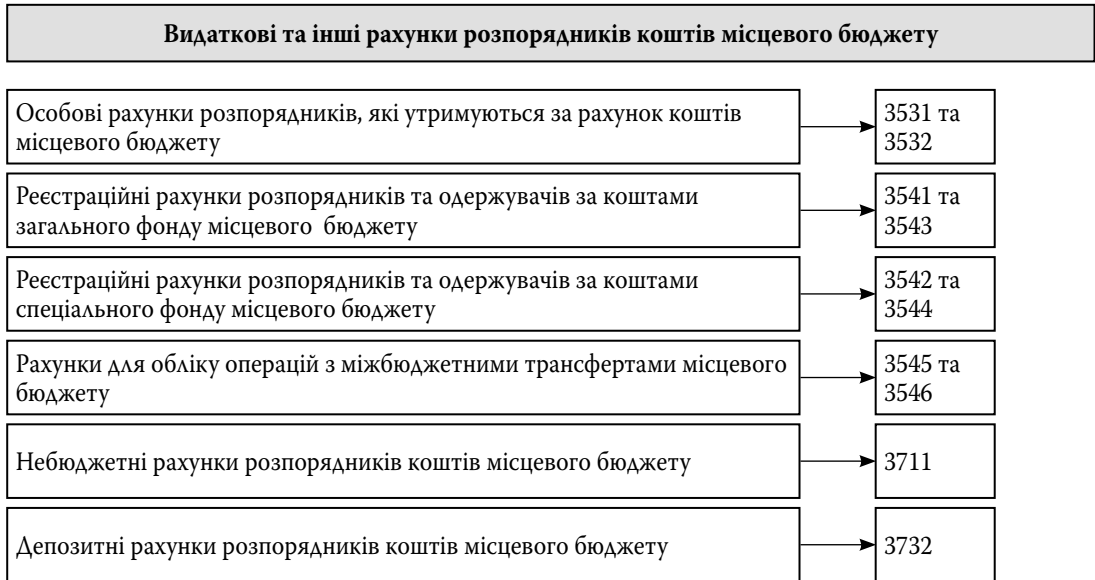


Рис. 4.20. Склад рахунків розпорядників коштів місцевого бюджету

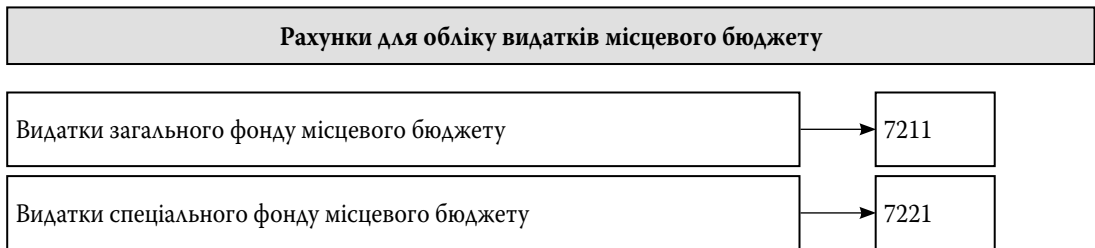


Рис. 4.21. Склад рахунків 7 класу для обліку видатків місцевого бюджету

Одночасно з відкриттям рахунків 3 класу Плану рахунків для обліку операцій з кредитування за загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету, за вирахуванням погашення, відкриваються активно-пасивні рахунки за бюджетними рахунками 7231 “Кредитування загального фонду місцевого бюджету, за вирахуванням погашення” і 7232 “Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету, за вирахуванням погашення” Плану рахунків (рис. 4.22). Для забезпечення кореспонденції активно-пасивних рахунків 7 класу Плану рахунків відкривається окремий активно-пасивний рахунок за бюджетним рахунком 7921 Плану рахунків.

Заборогованість за наданими з місцевого бюджету кредитами та позиками відображається на рахунках 1 класу Плану рахунків (рис. 4.23).

Рахунки 3 класу рахунків кореспондують із рахунками 1 класу, рахунки 7 класу – із відповідним контррахунком 7 класу, а рахунки 9 класу – із відповідним контррахунком 9 класу рахунків.

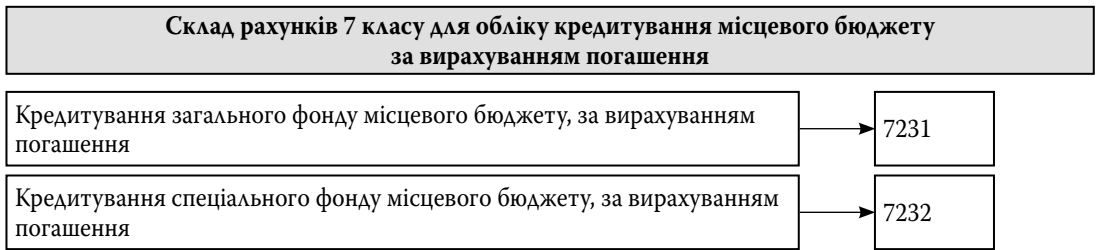


Рис. 4.22. Склад рахунків 7 класу для обліку кредитування місцевого бюджету за вирахуванням погашення

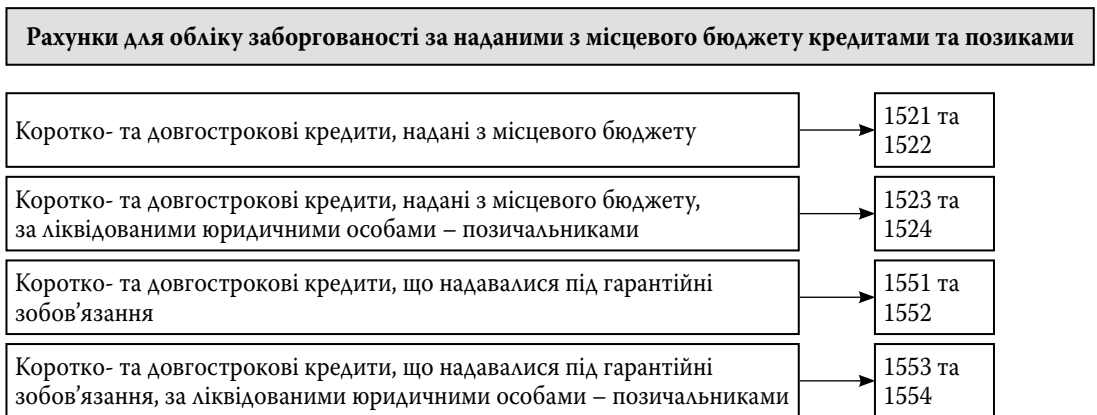


Рис. 4.23. Перелік рахунків 1 класу для обліку заборгованості за наданими з місцевого бюджету кредитами та позиками

При здійсненні витрат бюджетів відповідно зменшуються рахунки балансового обліку (1, 3 клас), збільшуються рахунки бюджетного обліку (7 клас), рахунки управлінського обліку (8 клас) та зменшуються рахунки позабалансового обліку (9 клас).

Дебетовий залишок за відповідними рахунками 7 класу відображає інформацію про суму проведених із початку року видатків та наданих з місцевого бюджету кредитів відповідно за загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів.

Залишки за відповідними рахунками 8 класу відображають інформацію про суми отриманих та переданих коштів на здійснення видатків розпорядників коштів місцевих бюджетів.

Кредитовий залишок за відповідними рахунками 9 класу містить інформацію щодо планових показників за асигнуваннями і кошторисними призначеннями з урахуванням внесених протягом бюджетного року змін.

Для забезпечення узагальнення і накопичення у бухгалтерському обліку інформації стосовно коштів, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів для здійснення видатків, органами Казначейства використовуються рахунки 8 класу Плану рахунків (рис. 4.24).



Рис. 4.24. Перелік рахунків 8 класу для обліку коштів розпорядників та одержувачів коштів місцевого бюджету, отриманих для здійснення видатків

Кредитовий залишок за відповідними рахунками 8 класу містить інформацію про суми коштів місцевого бюджету, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, для здійснення видатків і відновлення проведених касових видатків у розрізі фондів місцевого бюджету та розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів.

Оплата видатків розпорядників бюджетних коштів здійснюється органами Казначейства з відповідних рахунків розпорядників бюджетних коштів, відкритих в органах Казначейства на їх ім'я за балансовими рахунками 3541 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету” та 3542 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами спеціального фонду місцевого бюджету”.

Для проведення видатків на зазначені рахунки розпорядників бюджетних коштів надходять кошти відповідного місцевого бюджету через особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із місцевого бюджету.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій із виконання місцевих бюджетів за видатками наведено на рис. 4.25–4.26.

Кредитовий залишок за балансовим рахунком 3531 (3532) відображає інформацію про залишок коштів, виділених із місцевого бюджету, для розподілу між підвідомчими установами.

Кредитовий залишок за рахунками 3541 (3542), 3543 (3544), 3545 (3546) містить інформацію про залишок коштів, у межах якого розпорядники та одержувачі коштів місцевих бюджетів можуть здійснити видатки.

Дебетовий залишок за рахунком бюджетного обліку 7211 (7221) відображає інформацію про суму проведених із початку року видатків місцевого бюджету.

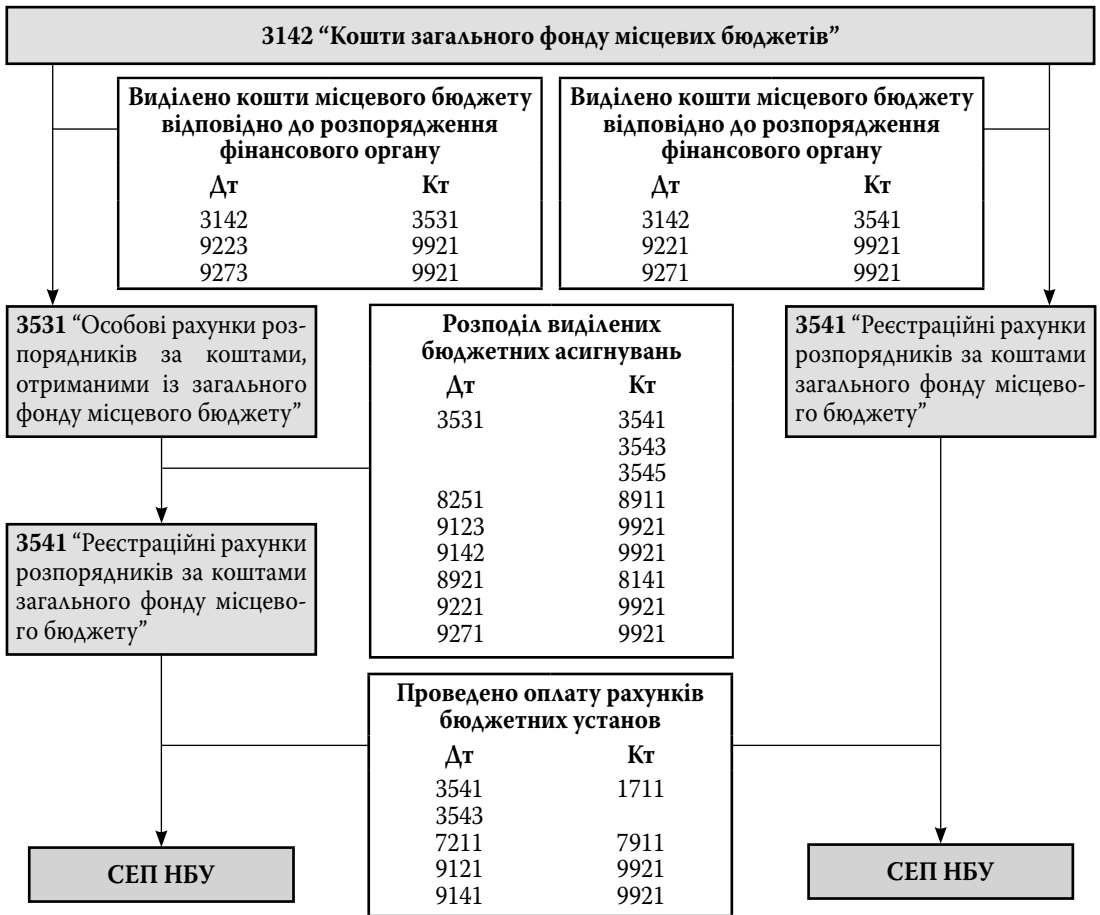


Рис. 4.25. Схема виконання загального фонду місцевих бюджетів за видатками

Кредитовий залишок за рахунком 8251 (8252) містить інформацію про суму коштів, передану на здійснення видатків розпорядниками коштів місцевого бюджету.

Кредитовий залишок за рахунком 8141 (8142) відображає інформацію про суму коштів, отриману на здійснення видатків розпорядниками коштів місцевого бюджету.

Кредитовий залишок за рахунком 9221 (9222) містить інформацію про залишок бюджетних призначень місцевого бюджету, у межах якого можуть надійти кошти на здійснення видатків розпорядників коштів.

Кредитовий залишок за рахунком 9271 (9275) містить інформацію про залишок бюджетних призначень за помісячним розписом асигнувань, у межах якого можуть надійти до кінця звітної місяця кошти на здійснення видатків розпорядників коштів місцевого бюджету.

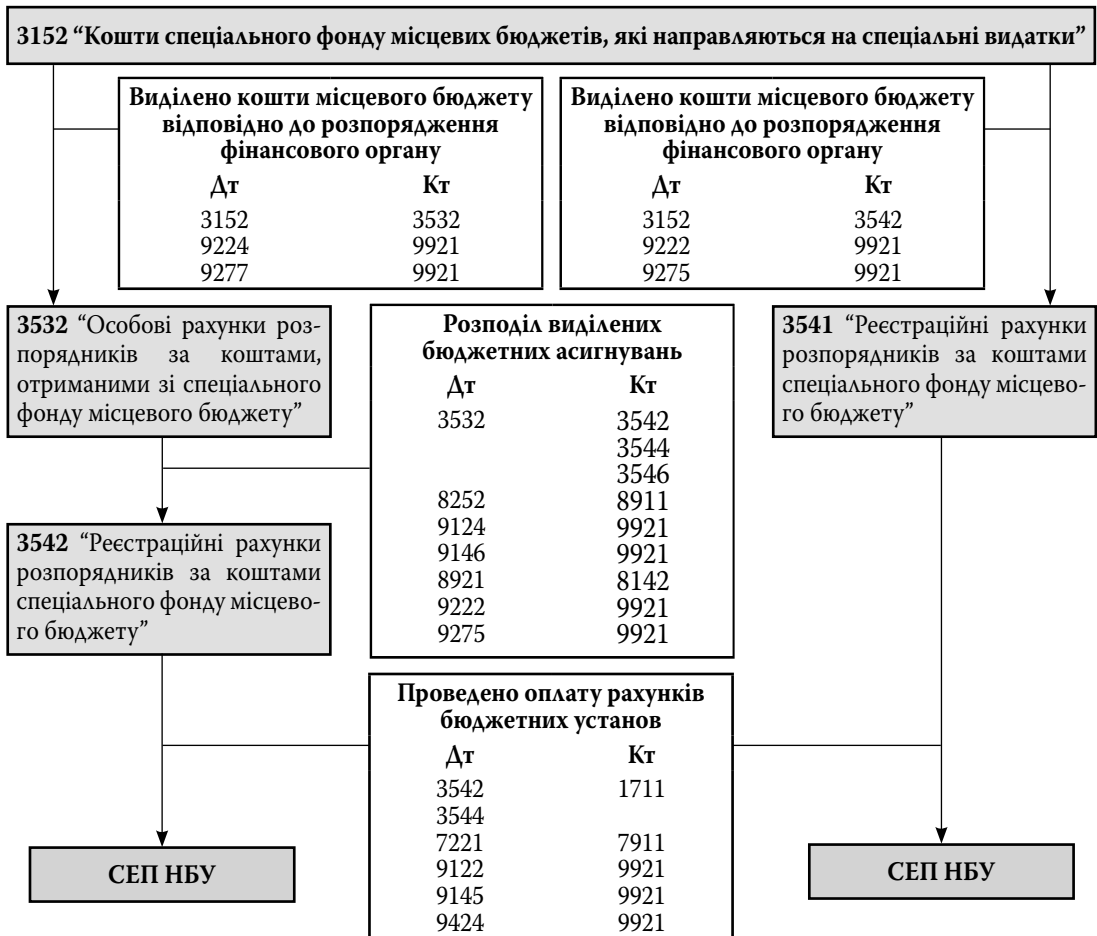


Рис. 4.26. Схема виконання спеціального фонду місцевих бюджетів за видатками

Інформація про проведені видатки на рахунках розпорядників коштів за балансовим рахунком 3541 (3542) одночасно відображається на відповідних рахунках, відкритих за рахунками:

1) бюджетного обліку 7211 “Видатки загального фонду місцевого бюджету” (7212 “Видатки спеціального фонду місцевого бюджету”);

2) управлінського обліку 8141 “Кошти загального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів” (8142 “Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, отримані розпорядниками коштів місцевих бюджетів”) та 8251 “Кошти загального фонду місцевих бюджетів, передані розпорядниками коштів місцевих бюджетів” (8252 “Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, передані розпорядниками коштів місцевих бюджетів”);

3) позабалансового обліку 9121 “Поточні кошторисні призначення за коштами загального фонду місцевого бюджету” (9122 “Поточні кошторисні призначен-

ня за коштами спеціального фонду місцевого бюджету”); 9141 “Поточні призначення із загального фонду місцевого бюджету за планом асигнувань” (9145 “Поточні призначення зі спеціального фонду місцевого бюджету за планом асигнувань”); 9423 “Фінансові зобов’язання розпорядників бюджетних коштів за коштами загального фонду місцевого бюджету” (9424 “Фінансові зобов’язання розпорядників бюджетних коштів за коштами спеціального фонду місцевого бюджету”).

Оплата видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з відповідних рахунків проводиться як шляхом безготівкового здійснення платежів безпосередньо на користь суб’єктів діяльності, що виконали роботи чи надали послуги, так і шляхом надання дозволу на отримання готівки в установах банків.

Облік операцій із надання бюджетних кредитів з місцевого бюджету

Операції з надання кредитів здійснюються шляхом проведення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків кредиторів, відкритих в органах Казначейства, відповідно до кошторисів та планів надання кредитів із загального фонду місцевих бюджетів, планів спеціального фонду місцевих бюджетів (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) або планів використання бюджетних коштів згідно з умовами кредитних договорів.

Відповідно до встановлених завдань Казначейство України та його органи контролюють цільове спрямування бюджетних коштів на стадії проведення платежу на підставі підтвердних документів, наданих кредиторами.

Органи Казначейства здійснюють платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку зареєстрованих бюджетних зобов’язань. Підставою для здійснення операцій з кредитування розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів є укладені кредитні договори, платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків, та інші підтвердні документи, передбачені бюджетним законодавством.

Схема обліку операцій із надання кредитів із місцевого бюджету наведена на рис. 4.27.

Дебетовий залишок за рахунком бюджетного обліку 1521 (1522) містить інформацію про суму кредиторської заборгованості суб’єктів господарювання за довго- та короткостроковими кредитами, наданими з місцевого бюджету.

За кожним із рахунків 7231 та 7232 дебетовий залишок відображає інформацію про суму наданих з місцевого бюджету кредитів за відповідним кодом бюджетної класифікації наростаючим підсумком з початку року.

Усі операції, проведені органами Казначейства, оформляються відповідними документами, що містять інформацію про характер операцій та є підставою для відображення їх у бухгалтерському обліку про виконання місцевого бюджету і складання фінансової та бюджетної звітності.



Рис. 4.27. Схема відображення у бухгалтерському обліку операцій з надання кредитів із місцевого бюджету

4.5. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ПОВЕРНЕННЯ БЮДЖЕТНИХ КРЕДИТІВ ДО МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ

Кредитування місцевого бюджету – операції з надання коштів з місцевого бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок яких виникають зобов'язання перед місцевим бюджетом (надання кредитів з місцевого бюджету), та операції з повернення таких коштів до місцевого бюджету (повернення кредитів до місцевого бюджету). До кредитів з місцевого бюджету також належать бюджетні позички та фінансова допомога на поворотній основі.

Кредитор – розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня або одержувач бюджетних коштів, який отримує бюджетні асигнування з місцевого бюджету для здійснення операцій із надання кредитів із бюджету, бюджетних позичок та фінансової допомоги на поворотній основі позичальнику і забезпечує повернення таких коштів до бюджету.

Позичальник – юридична або фізична особа, яка отримує у тимчасове користування кошти місцевого бюджету на умовах повернення, платності та строковості на певну визначену мету відповідно до нормативно-правових актів.

Головний розпорядник, якому передбачені бюджетні призначення для надання кредитів, визначає кредитора, який використовує такі бюджетні призначення у порядку, визначеному відповідними нормативно-правовими актами.

Позичальники не входять до мережі головного розпорядника (розпорядника нижчого рівня) і отримують кредитні ресурси на підставі укладених кредитних договорів та інших підтвердних документів.

Кредитор спрямовує бюджетні кошти за бюджетними програмами з кредитування винятково на визначені у встановленому порядку мету, завдання та напрями цих бюджетних програм, а позичальник забезпечує використання таких коштів за їх призначенням.

Кредитор та позичальник відповідають згідно із законом за нецільове використання коштів, наданих у вигляді кредиту із загального або спеціального фондів місцевих бюджетів, а також за їх своєчасне та повне повернення.

Підставою для здійснення операцій з кредитування розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів є укладені кредитні договори, платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків, та інші підтвердні документи, передбачені бюджетним законодавством.

Процедура повернення кредитів, наданих із загального або спеціального фондів місцевих бюджетів, та сплати процентів за користування ними здійснюється відповідно до рішення про місцевий бюджет та/або окремих нормативно-правових актів і кредитного договору.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку операцій із повернення кредитів, наданих за рахунок коштів місцевого бюджету, використовуються відповідні рахунки 1 класу “Активи”, 3 класу “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 7 класу “Видатки бюджету”, 8 класу “Управлінський облік” та 9 класу “Позабалансовий облік” Плану рахунків. При цьому окремо використовуються рахунки для обліку видатків загального або спеціального фондів місцевого бюджету.

Рахунки 3, 7, 8 та 9 класів, які використовуються для обліку операцій із повернення кредитів, наданих за рахунок коштів місцевого бюджету, відкриваються засобами програмного забезпечення із застосуванням однотипних параметрів аналітичного обліку. Основними параметрами аналітичних рахунків є код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, код розпорядника (одержувача коштів) за мережею головного розпорядника коштів бюджету та код органу Казначейства.

Рахунки 3 класу кореспондують із рахунками 1 класу, рахунки 7 класу – із відповідним контррахунком 7 класу, рахунки 8 класу – із відповідним контррахунком 8 класу, рахунки 9 класу – з відповідним контррахунком 9 класу рахунків. При здійсненні операцій із повернення бюджетних кредитів до місцевого бюджету відповідно зменшуються рахунки балансового обліку (1 клас), збільшуються рахунки бюджетного та управлінського обліку (7, 8 клас) і зменшуються рахунки позабалансового обліку (9 клас).

Кошти від повернення до місцевого бюджету кредитів та бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, зараховуються на аналітичні рахунки, відкриті в Головних управліннях Казначейства на ім'я відповідного органу Казначейства за балансовими рахунками 3143 “Рахунок для зарахування повернення бюджетних кредитів, наданих за рахунок загального фонду місцевого бюджету” та 3153 “Рахунок для зарахування до спеціального фонду місцевого бюджету повернення бюджетних кредитів” Плану рахунків у розрізі територій та кодів бюджетної класифікації.

Схема обліку операцій із повернення бюджетних кредитів до місцевого бюджету наведена на рис. 4.28.



Рис. 4.28. Схема обліку операцій із повернення бюджетних кредитів до місцевого бюджету

На суму кредитів, повернутих до місцевого бюджету, зменшується заборгованість, яка обліковується на відповідних рахунках розділу 15 “Надані бюджетні кредити та позички” Плану рахунків.

Кредитовий залишок за кожним із рахунків 7231 та 7232 відображає інформацію про надходження до місцевого бюджету (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до місцевого бюджету платежів) за відповідним кодом бюджетної класифікації наростаючим підсумком з початку року.

Кошти, які надійшли за день (з урахуванням повернення помилково або надміру зарахованих до загального та спеціального фондів місцевого бюджету платежів) на рахунки 3143 та 3153, у регламентований час засобами програмного забезпечення шляхом формування меморіальних документів перераховуються на відповідні рахунки 3142 та 3152.

Для щоденного акумулювання коштів, які надійшли на рахунки 3143 (3153), в Головних управліннях Казначейства відкриваються відповідні рахунки 3142 (3152) окремо за кожним видом надходжень.

Повернення помилково або надміру зарахованих коштів від повернення до бюджету кредитів, бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, здійснюється з відповідних рахунків 3143, 3153 у межах поточних надходжень за день за поданням органів, які здійснюють облік заборгованості в розрізі позичальників, шляхом оформлення розрахункових документів, відповідно до законодавства.

У разі недостатності або відсутності коштів на рахунку 3143 повернення здійснюється шляхом залучення відповідної суми коштів з відповідного рахунку 3142, на якому акумулюються кошти від повернення до загального фонду місцевого бюджету бюджетних позичок, фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, та кредитів, у межах поточних надходжень за день, а саме: сума коштів перераховується з рахунку 3142 на рахунок 3143 для здійснення повернення.

За недостатності або відсутності коштів на рахунку 3153 повернення здійснюється шляхом залучення відповідної суми коштів з відповідного рахунку 3152 у межах поточних надходжень за день у цілому по області, а саме: відповідна сума коштів перераховується з відповідного рахунку 3152 на рахунок 3153 для здійснення повернення.

Усі операції, проведені органами Казначейства, оформляються відповідними документами, що містять інформацію про характер операцій та є підставою для відображення їх у бухгалтерському обліку про виконання державного бюджету і складання фінансової і бюджетної звітності.

4.6. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ФІНАНСУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Місцевий борг – загальна сума боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста з повернення отриманих і непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають унаслідок місцевого запозичення.

Відповідно до бюджетної класифікації України, затвердженої наказом Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію” від 14.01.2011 № 11, місцевий борг класифікують за типом кредитора, за типом боргового зобов'язання.

Боргове зобов'язання – зобов'язання позичальника перед кредитором за кредитом (позикою), що виникло внаслідок випуску і розміщення боргових цінних паперів та/або укладання кредитних договорів.

Місцеве запозичення – операції з отримання до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим та міські ради мають право здійснювати місцеві внутрішні запозичення, за винятком випадків, передбачених ст. 73 Бюджетного кодексу України.

Місцеві зовнішні запозичення можуть здійснювати лише міські ради міст із чисельністю населення понад 300 тис. жителів за офіційними даними органів державної статистики на час ухвалення рішення про здійснення місцевих запозичень. При цьому місцеві зовнішні запозичення шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій можуть здійснювати всі міські ради.

Право на здійснення місцевих запозичень у межах, визначених рішенням про місцевий бюджет, належить Автономній Республіці Крим, територіальній громаді міста в особі керівника місцевого фінансового органу за дорученням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, міської ради.

Місцеві запозичення здійснюються з метою фінансування бюджету розвитку бюджету Автономної Республіки Крим, міських бюджетів та використовуються для створення, приросту чи оновлення стратегічних об'єктів довготривалого користування, або об'єктів, які забезпечують виконання завдань Верховної Ради

Автономної Республіки Крим та міських рад, спрямованих на задоволення інтересів населення Автономної Республіки Крим і територіальних громад міст.

Обсяг та умови здійснення місцевих запозичень і надання місцевих гарантій погоджуються з Міністерством фінансів України.

Усі договори про місцеві запозичення, договори, виконання зобов'язань за якими забезпечуються місцевими гарантіями, та договори про відшкодування витрат місцевого бюджету, а також зміни істотних умов таких договорів реєструються у Реєстрі місцевих запозичень та місцевих гарантій, який ведеться Міністерством фінансів України.

Обслуговування місцевого боргу – операції щодо здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням місцевим боргом. До таких операцій не належить погашення місцевого боргу.

Видатки на обслуговування місцевого боргу здійснюються за рахунок коштів загального фонду місцевого бюджету. Видатки місцевого бюджету на обслуговування місцевого боргу не можуть перевищувати 10 відсотків видатків загального фонду місцевого бюджету протягом будь-якого бюджетного періоду, коли планується обслуговування місцевого боргу.

Погашення місцевого боргу – операції з повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів та/або випуску боргових цінних паперів.

Витрати на обслуговування та погашення місцевого боргу здійснюються місцевим фінансовим органом згідно з кредитними договорами, а також нормативно-правовими актами, за якими виникають боргові зобов'язання Автономної Республіки Крим чи територіальних громад, незалежно від обсягу коштів, визначеного на таку мету рішенням про місцевий бюджет.

У разі якщо очікуваний обсяг витрат на обслуговування та погашення місцевого боргу перевищить обсяг коштів, визначений рішенням про місцевий бюджет на таку мету, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, міська рада вносять відповідні зміни до рішення про місцевий бюджет.

Якщо у процесі погашення місцевого боргу та платежів з його обслуговування, обумовлених договором між кредитором та позичальником, порушується графік погашення з вини позичальника, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідна міська рада не мають права здійснювати нові місцеві запозичення протягом п'яти наступних років.

Гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста борг – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо повернення отриманих та непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечується місцевими гарантіями.

Місцеві гарантії можуть надаватися за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної міської ради для забезпечення повного або часткового виконання боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів

України, що належать до комунального сектору економіки, розташовані на відповідній території та здійснюють на цій території реалізацію інвестиційних програм (проектів), метою яких є розвиток комунальної інфраструктури або впровадження ресурсозберігаючих технологій.

Місцеві гарантії надаються на умовах платності, строковості, а також забезпечення виконання зобов'язань у спосіб, передбачений законом.

Правочин щодо надання місцевої гарантії оформляється в письмовій формі та має визначати:

- предмет гарантії;
- повні найменування та місцезнаходження суб'єкта господарювання і кредитора (у разі гарантування виконання зобов'язань за кредитним договором);
- обсяг кредиту (позики);
- обсяг гарантійних зобов'язань та порядок їх виконання;
- умови настання гарантійного випадку;
- строк дії гарантії.

Платежі з виконання гарантійних зобов'язань – здійснення платежів із місцевого бюджету на виконання гарантійних зобов'язань у разі вступу в силу місцевих гарантій за кредитами, наданими під місцеві гарантії.

Обов'язковою умовою надання місцевої гарантії є укладення договору між відповідним місцевим фінансовим органом та суб'єктом господарювання про погашення заборгованості суб'єкта господарювання перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста за виконання гарантійних зобов'язань. Важливими умовами такого договору мають бути зобов'язання суб'єкта господарювання:

- внести плату за надання місцевої гарантії;
- надати майнове або інше забезпечення виконання зобов'язань за гарантією;
- відшкодувати витрати місцевого бюджету, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань;
- сплатити пеню за прострочення відшкодування зазначених витрат. Пеня нараховується за кожний день прострочення сплати заборгованості у національній валюті з розрахунку 120 % річних облікової ставки Національного банку України за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на день нарахування пені;
- надати гаранту права на договірне списання банком коштів з рахунків суб'єкта господарювання на користь гаранта.

Місцеві гарантії не надаються для забезпечення боргових зобов'язань суб'єктів господарювання, якщо безпосереднім джерелом повернення кредитів (позик) передбачаються кошти місцевого бюджету (крім боргових зобов'язань, що виникають за кредитами (позиками) від міжнародних фінансових організацій).

Суб'єкти господарювання, щодо яких приймається рішення про надання кредитів (позик), залучених Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста, або місцевих гарантій, зобов'язані надати майнове або інше забез-

печення виконання зобов'язань та сплатити до відповідного місцевого бюджету плату за їх отримання у розмірі, встановленому Верховною Радою Автономної Республіки Крим чи міською радою, якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України.

Платежі, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста, здійснюються згідно з відповідними договорами незалежно від обсягу коштів, визначених на цю мету в рішенні про місцевий бюджет, та відображаються як надання кредитів з бюджету стосовно суб'єктів господарювання, зобов'язання яких гарантовані.

У разі виконання Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста гарантійних зобов'язань перед кредиторами шляхом здійснення платежів за рахунок коштів місцевого бюджету або шляхом укладання з такими кредиторами договорів про реструктурування сум, повернення яких гарантовано, у суб'єктів господарювання, зобов'язання яких гарантовані, з моменту такого виконання виникає прострочена заборгованість перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста за кредитами (позиками), залученими під місцеві гарантії, в обсязі фактичних витрат місцевого бюджету та/або таких реструктурованих сум, а до Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста переходять права кредитора та право вимагати від таких суб'єктів господарювання погашення заборгованості в установленому законом порядку, якщо такі права не були передбачені відповідними договорами.

Якщо договором між Радою міністрів Автономної Республіки Крим чи виконавчим органом міської ради за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим чи міської ради та суб'єктом господарювання передбачаються зобов'язання такого суб'єкта господарювання з погашення й обслуговування кредитів (позик), залучених Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста, невиконання або неналежне виконання таких зобов'язань за договором зумовлює перехід до Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста права стягнення простроченої заборгованості у повному обсязі незалежно від стану виконання Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста зобов'язань за такими кредитами (позиками).

Прострочена заборгованість суб'єкта господарювання перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста за кредитом (позикою), залученим Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під місцеву гарантію, а також за кредитом з бюджету (включаючи плату за користування такими кредитами (позиками) та пеню) стягується з такого суб'єкта господарювання органами державної податкової служби, що є органами стягнення такої заборгованості у порядку, передбаченому Податковим кодексом України або іншим законом, враховуючи погашення такої заборгованості за рахунок майна цього суб'єкта господарювання. Позовна давність на вимоги щодо погашення такої заборгованості суб'єкта господарювання перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста не поширюється.

Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради можуть встановлювати порядок продажу прав вимоги погашення простроченої більше трьох років заборгованості за кредитами (позиками), залученими під місцеві гарантії, а також за кредитами з відповідних місцевих бюджетів з дотриманням вимог, встановлених Кабінетом Міністрів України.

Бюджетним кодексом України заборонено реструктуризацію заборгованості суб'єктів господарювання перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста за кредитами (позиками), залученими Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під місцеві гарантії, за кредитами з бюджету, крім розстрочення її сплати під час санації такого суб'єкта господарювання за участю інвестора, який бере на себе солідарні зобов'язання щодо погашення такої заборгованості, на строк не більше трьох років на підставі договору, укладеного між таким суб'єктом господарювання, інвестором та органом державної податкової служби. При цьому сума пені, нарахована внаслідок невиконання позичальником таких зобов'язань на реструктуризовану суму заборгованості, списується.

Заборонено списання заборгованості суб'єктів господарювання перед Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста за кредитами (позиками), залученими Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста або під місцеві гарантії, кредитами з бюджету, крім заборгованості суб'єктів господарювання, визнаних у встановленому порядку банкрутами, вимоги щодо погашення заборгованості яких не були задоволені через недостатність їхніх активів і стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи у зв'язку з визнанням її банкрутом, а також крім заборгованості, щодо стягнення якої судом прийнято рішення не на користь держави, яке набрало законної сили, та/або стягнення якої в судовому порядку є неможливим або недоцільним.

Протягом строку дії договору про місцеву гарантію Верховна Рада Автономної Республіки Крим та міські ради передбачають у відповідному рішенні про місцевий бюджет кошти на виконання гарантійних зобов'язань з платежів, термін сплати яких настає у відповідному бюджетному періоді. При цьому такі кошти передбачаються щодо:

- забезпечених гарантією договорів, за якими вже настав гарантійний випадок, в обсязі, що дорівнює сумі платежів за цими договорами;
- інших забезпечених гарантією договорів – не менше 50 % сум платежів за цими договорами.

Погашення та обслуговування місцевого боргу здійснюється шляхом проведення платежів із виконання боргових зобов'язань перед кредитором щодо погашення основної суми боргу, сплати відсотків за ним та оплати супутніх витрат, передбачених умовами випуску державних цінних паперів, угодами про позику, місцевими гарантіями та іншими документами.

До платежів з обслуговування місцевого боргу належать платежі з:

- плати за користування кредитом (позикою) (виплати процентів (доходу) за місцевими борговими зобов'язаннями);
- сплати комісій, штрафів за місцевими борговими зобов'язаннями;
- оплати послуг, пов'язаних з управлінням місцевим боргом (агентських, консультаційних, рейтингових, юридичних, інформаційних, дорадчих, перекладацьких, управлінських та ін.).

Платежі з погашення та обслуговування державного боргу здійснюються органами Казначейства з урахуванням положень, визначених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет та іншими законодавчими і нормативно-правовими актами.

Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим або відповідної місцевої ради можуть отримувати:

1) позики на покриття тимчасових касових розривів, що виникають за загальним фондом та бюджетом розвитку місцевих бюджетів, у фінансових установах на строк до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду, у виняткових випадках за рішенням Кабінету Міністрів України стосовно бюджету Автономної Республіки Крим і міських бюджетів – у межах поточного бюджетного періоду. Порядок отримання та погашення таких позик визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики;

2) позики на покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів відповідно до частини п'ятої ст. 43 Бюджетного кодексу України;

3) середньострокові позики на суми невиконання у відповідному звітному періоді розрахункових обсягів кошика доходів місцевих бюджетів, визначених у законі про Державний бюджет України, за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку на умовах їх повернення без нарахування процентів за користування цими коштами. Порядок та умови отримання і погашення таких позик визначаються Кабінетом Міністрів України.

Надання позик з одного бюджету іншому забороняється.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку операцій з фінансування місцевих бюджетів використовуються відповідні рахунки 1 класу рахунків “Активи”, 2 класу рахунків “Зобов'язання”, 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, 7 класу рахунків “Видатки бюджету”, 8 класу рахунків “Управлінський облік” та 9 класу рахунків “Позабалансовий облік”. При цьому окремо використовуються рахунки для обліку видатків загального або спеціального фондів місцевого бюджету.

Перелік рахунків для обліку заборгованості за позиками, наданими місцевим бюджетам з єдиного казначейського рахунку, наведено на рис. 4.29.

Також органами Казначейства на рахунках 8747 “Кошти, отримані до загального фонду місцевих бюджетів від інших залучених кредитів” та 8748 “Кошти,

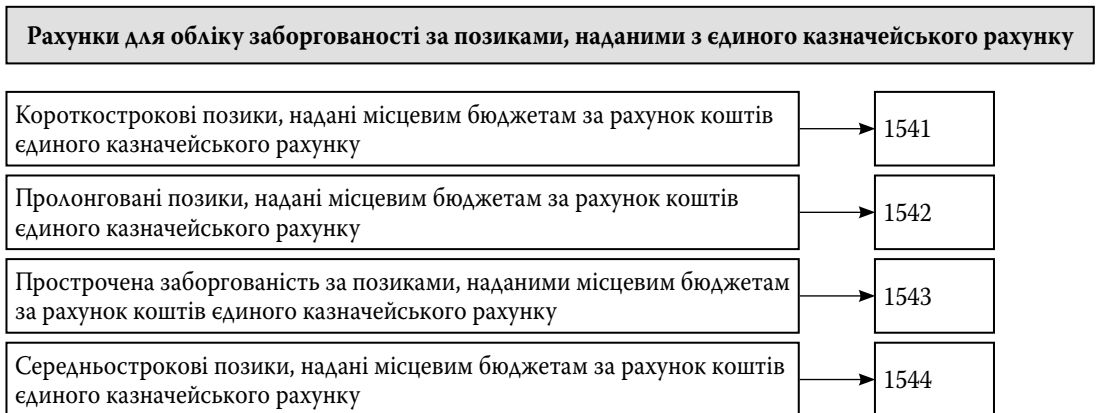


Рис. 4.29. Перелік рахунків 1 класу для обліку заборгованості за позиками, наданими місцевим бюджетам з єдиного казначейського рахунку

отримані до спеціального фонду місцевих бюджетів від інших залучених кредитів” Плану рахунків ведеться облік коштів, отриманих місцевими бюджетами від залучених кредитів.

Зобов’язання за позиками, отриманими місцевими бюджетами, відображаються на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 2 класу рахунків, перелік яких наведено на рис. 4.30.

Операції з погашення кредитів відображаються на рахунку 8752 “Кошти, направлені на погашення кредитів місцевого бюджету” Плану рахунків.

Операції з одержання відповідно до законодавства коротко- та середньострокових позик на покриття тимчасових касових розривів, що виникають під час виконання загального фонду місцевих бюджетів за рахунок єдиного казначейського рахунку та коротко- і середньострокових позик, отриманих у фінансово-кредитних установах, відображаються на рахунках 1541 “Короткострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку” та 1544 “Середньострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку” Плану рахунків.

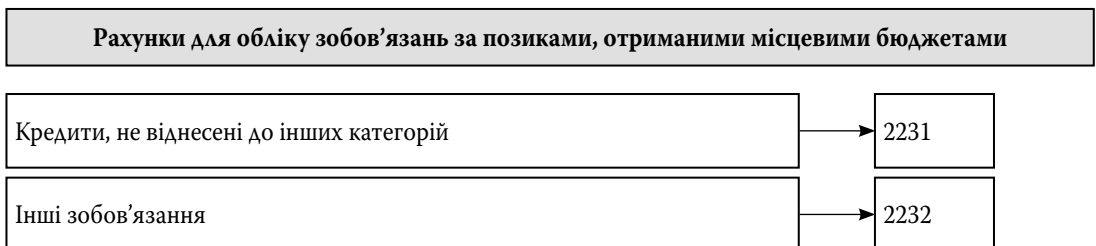


Рис. 4.30. Перелік рахунків 2 класу для обліку зобов’язань за позиками, отриманими місцевими бюджетами

Схема обліку операцій з одержання місцевим бюджетом відповідно до законодавства коротко- та середньострокових позик і залучення коштів до спеціального фонду місцевого бюджету згідно з вимогами ст. 71 Бюджетного кодексу України наведена на рис. 4.31.

Погашення позик, залучених місцевими бюджетами, здійснюється з рахунків 3142 “Кошти загального фонду місцевих бюджетів” та 3152 “Кошти спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки” Плану рахунків (рис. 4.32).

Операції з погашення коротко- та середньострокових позик відображаються шляхом зменшення рахунків 1541 “Короткострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку” та 1544 “Середньострокові позики, надані місцевим бюджетам за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку” Плану рахунків.



Рис. 4.31. Схема обліку операцій з одержання місцевим бюджетом відповідно до законодавства коротко- та середньострокових позик і залучення коштів до спеціального фонду місцевого бюджету

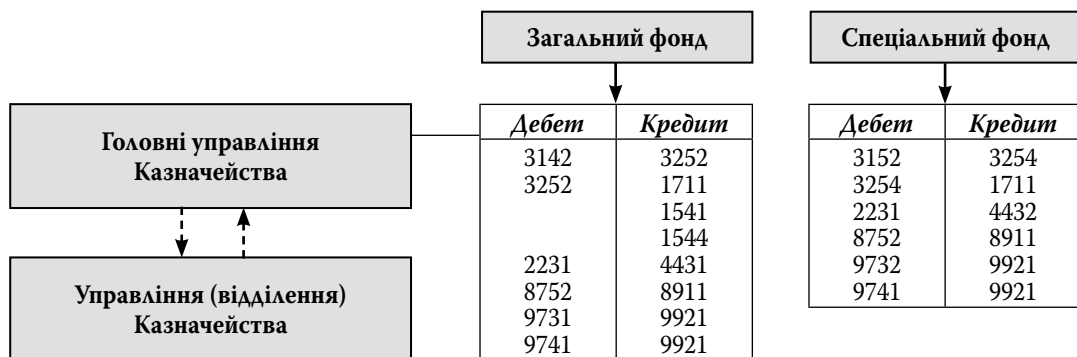


Рис. 4.32. Схема обліку операцій з погашення місцевим бюджетом одержаних позик

4.7. ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З РІЧНОГО ЗАКРИТТЯ РАХУНКІВ ПРО ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Бюджетний період для всіх бюджетів становить один календарний рік, який починається 1 січня щороку та закінчується 31 грудня того самого року.

Бюджетні рахунки відкриваються щороку на початку нового бюджетного періоду відповідно до рішення про місцевий бюджет, оскільки згідно з вимогами ст. 57 Бюджетного кодексу України не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду Казначейство України закриває всі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді. Закриття рахунків загального фонду місцевого бюджету означає припинення дії бюджетних призначень.

Порядок закриття рахунків поточного бюджетного періоду та відкриття рахунків наступного бюджетного періоду визначається Міністерством фінансів України.

На кінець бюджетного періоду органи Казначейства України зберігають залишки коштів на рахунках спеціального фонду місцевого бюджету для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. У разі відсутності відповідних бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду місцевого бюджету.

Бюджетні зобов'язання за бюджетними програмами спеціального фонду місцевого бюджету, не передбаченими проектом рішення про місцевий бюджет на наступний бюджетний період, головні розпорядники бюджетних коштів зобов'язані виконати до кінця поточного бюджетного періоду в межах і за рахунок відповідних фактичних надходжень до спеціального фонду бюджету, не допускаючи наявності за такими зобов'язаннями кредиторської заборгованості на початок наступного 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 не витрачених у попередньому періоді залишків коштів, які були одержані на виконання відповідних завдань. Рахунки спеціального фонду відкриваються в наступному бюджетному періоді із записом про всі не витрачені в попередньому бюджетному періоді кошти, які були одержані на виконання відповідних завдань. Усі надходження і витрати записуються в тому бюджетному періоді, в якому вони були здійснені.

Результат виконання місцевого бюджету визначає загальну суму доходів та видатків місцевого бюджету, проведених за поточний бюджетний період. Завершивши бюджетний рік, органи Казначейства розпочинають складання річної фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевого бюджету. Але перш ніж перейти до складання звітності, органи Казначейства проводять інвентаризацію всіх рахунків і визначають результат виконання відповідного місцевого бюджету.

Результатом виконання бюджету може бути профіцит бюджету або його дефіцит.

Профіцит бюджету – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету).

Дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету).

Визначення результату виконання місцевого бюджету здійснюється у **три етапи**.

На **першому етапі** проводиться підготовча робота, тобто перевіряються всі первинні документи і записи по них в облікових регістрах на предмет повноти та правильності відображення в них операцій із виконання місцевого бюджету.

На **другому етапі** перевіряються обороти і залишки за рахунками синтетичного обліку.

На **третьому етапі** проводиться річне закриття рахунків на територіальному рівні та визначається результат виконання відповідного місцевого бюджету за поточний рік. Ця операція здійснюється шляхом списання доходів і видатків на результат виконання місцевого бюджету.

На третьому етапі, не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду, органи Казначейства України закривають усі рахунки, відкриті у поточному бюджетному періоді. Тобто насамперед в останній робочий день року списуються залишки, що склалися на рахунках розпорядників коштів місцевого бюджету, відкритих в органах Казначейства за балансовим рахунком 3541 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами загального фонду місцевого бюджету” та 3543 “Рахунки одержувачів за коштами загального фонду місцевого бюджету”.

Перед закриттям рахунків органи Казначейства відповідно до регламенту роботи про завершення бюджетного року здійснюють перевірку підпорядкування рахунків за видатками та завершення розрахунків, зокрема:

- підпорядкування рахунків за видатками в АС “Казна” та правильність доведення показників розписів до органів Казначейства України;
- завершення взаємних та клірингових розрахунків і відображення цих операцій у бухгалтерському обліку, а також вживають заходи щодо їх перерахування (завершення), уточнюють правильність сум перерахованих (отриманих) коштів, визначають залишки очікуваних сум залишків невикористаних асигнувань за видатками і субвенціями, що підлягатимуть поверненню;
- правильності відображення касових видатків, відповідності кошторисів розписам, повноти реєстрації бюджетних зобов’язань, сум перерахованих (отриманих) залишків за власними надходженнями, відображення в обліку операцій, здійснених розпорядниками в іноземній валюті та натуральній формі, виконання (повернення) рішень судів та постанов виконавчої служби стосовно безспірного стягнення, а також вживають заходи щодо їх узгодження;

- відображення у бухгалтерського обліку результатів інвентаризації рахунків, активів (заборгованості за наданими (погашеними, списаними) кредитами) та зобов'язань (заборгованості за запозиченнями) і переоцінки валютних коштів, приведення їх у відповідність із договорами;
- виконання (повернення) висновків органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету, в тому числі відповідно до сум, зазначених у реєстрах, рішень судів та постанов виконавчої служби щодо безспірного стягнення, повноти перерахувань дотацій вирівнювання (вилучення) по державному бюджету, завершення взаємних розрахунків та відображення цих операцій у бухгалтерському обліку, а також вживають відповідні заходи.

Закриття рахунків здійснюється після закінчення останнього операційного дня бюджетного року. Результат виконання місцевих бюджетів визначається Головними управліннями Казначейства України.

Обов'язковою умовою виконання Головними управліннями Казначейства України операцій із закриття рахунків є відсутність у розпорядників та/або одержувачів коштів місцевих бюджетів залишків на рахунках розділу 35 Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Залишки коштів списуються з реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів (крім власних надходжень, субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам) на рахунки відповідного бюджету, відкриті в Головних управліннях Казначейства України.

Після списання всіх невикористаних залишків, відповідно до регламенту роботи у період завершення бюджетного року, проводиться закриття рахунків та бюджетного року.

Відповідальні працівники органів Казначейства України здійснюють аналіз операцій із закриття рахунків та у разі встановлення відхилень забезпечують їх усунення. На наступний операційний день вони звіряють, зводять документи попереднього операційного дня та формують справи. У випадку виконання виправних (коригувальних) проведення датою цього операційного дня обороти коригуються та звіряються зі щоденним оборотно-сальдовим балансом, який сформовано повторно. Усі документи, на підставі яких здійснено виправні (коригувальні) проведення, підшиваються в справу цього ж операційного дня.

Після завершення аналізу операцій із закриття рахунків та за умови усунення встановлених відхилень органи Казначейства готують Інформацію про суми доходів, видатків, кредитування за вирахуванням погашення загального та спеціального фондів місцевого бюджету, на які проведено закриття рахунків (табл. 4.1), котру подають відповідному Головному управлінню Казначейства України.

Працівники Головного управління Казначейства України, які отримали Інформацію, готують меморіальні ордери на відображення у бухгалтерському обліку за допомогою АС "Казна" касових видатків та їх закриття на результат виконання місцевого бюджету операційною датою останнього робочого дня бюджетного року. Результат виконання місцевого бюджету, який склався після закриття

рахунків, коригується у поточному році бухгалтерськими проведеннями на суми Інформації відповідно до Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій із виконання місцевого бюджету.

Таблиця 4.1

**Інформація
про суми доходів, видатків, кредитування за вирахуванням погашення
загального та спеціального фондів місцевого бюджету, на які проведено
закриття рахунків**

(найменування бюджету)

(найменування органу Казначейства України)

№ з/п	Код органу Державної казначейської служби України	№ балансового рахунку	Назва рахунку	Сума (грн, коп.)	
				Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1		6124	Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету		
2		7211	Видатки загального фонду місцевого бюджету		
3		7221	Видатки спеціального фонду місцевого бюджету		
4		7231*	Кредитування загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення		
5		7232*	Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення		
6		5121	Результат виконання загального фонду місцевого бюджету		
7		5122	Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету		

* За вказаними рахунками окремо проставляється сума дебетового та кредитового обороту за поточний бюджетний період, яка не відображена на рахунках 15 розділу Плану рахунків.

Схема закриття рахунків бюджетного обліку та визначення результату виконання місцевого бюджету Головними управліннями Казначейства України наведена на рис. 4.33.

Рахунки 7231 “Кредитування загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення” та 7232 “Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення” закриваються лише на суму, яка не відображена на рахунках 15 розділу Плану рахунків.

Після проведення операцій із закриття рахунків у Головних управліннях Казначейства України закриваються всі рахунки, які були відкриті у поточному році для проведення клірингових операцій.

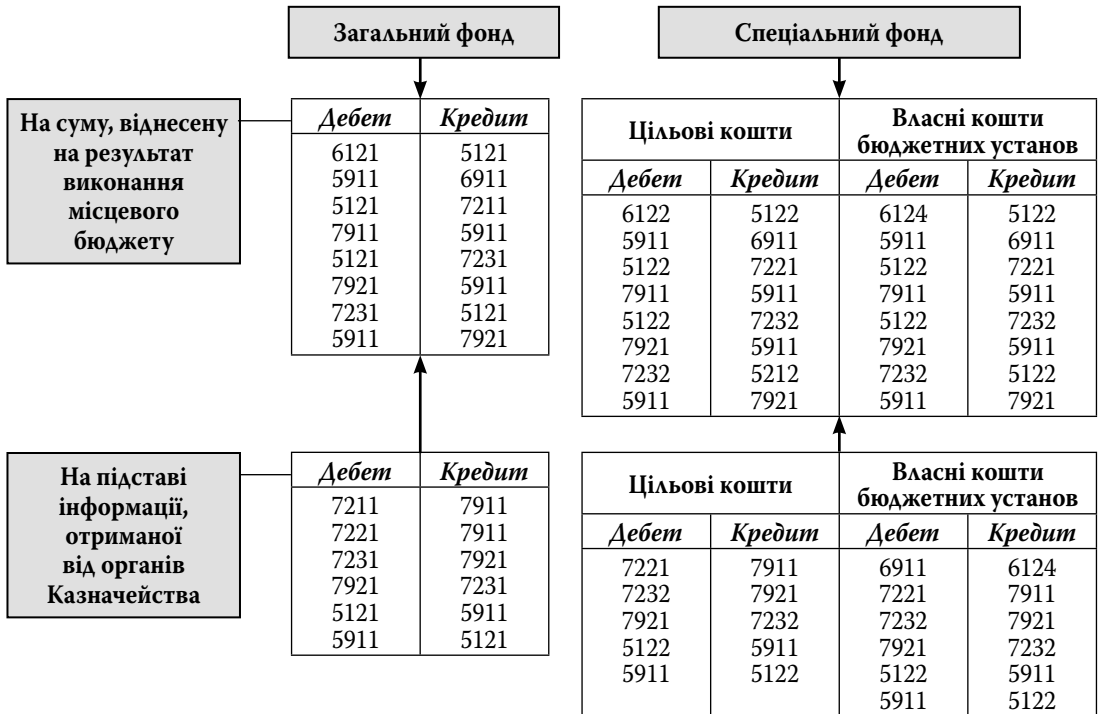


Рис. 4.33. Схема закриття рахунків бюджетного обліку та визначення результату виконання місцевого бюджету

Органи Казначейства України здійснюють перевірку закриття рахунків бюджетного, управлінського, позабалансового обліку та визначення результату виконання місцевого бюджету (доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення загального та спеціального фондів, на які проведено закриття рахунків). За необхідності готується бухгалтерська довідка на коригування цього результату протягом 10 календарних днів після завершення звітного періоду. Результат про виконання місцевого бюджету відображається у відповідних формах фінансової звітності про виконання місцевого бюджету. Про операції щодо коригування результату йдеться у пояснюваній записці до річного звіту.

Запитання для самоконтролю

1. Які основні документи використовуються для обліку доходів місцевого бюджету? Охарактеризуйте їх.
2. Назвіть і дайте характеристику основних балансових рахунків, відкритих органами Казначейства для обліку доходів місцевого бюджету.
3. Які операції здійснюються органами Казначейства за надходженнями до загального фонду місцевого бюджету?
4. Яким чином розподіляються платежі між загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету?

5. Опишіть порядок перерахування коштів на здійснення видатків, передбачених у загальному та спеціальному фондах місцевого бюджету.
6. Який порядок здійснення оплати видатків розпорядників і одержувачів бюджетних коштів?
7. Який порядок надання та повернення бюджетних кредитів?
8. Що таке взаємні розрахунки і як проводяться операції за взаємними розрахунками?
9. Що таке місцевий борг країни?
10. Опишіть процедуру погашення й обслуговування місцевого боргу.
11. Який порядок надання короткострокових позик на покриття тимчасових касових розривів?
12. Опишіть порядок річного закриття рахунків місцевого бюджету.



ФІНАНСОВА ТА БЮДЖЕТНА ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

5.1. ОСНОВНІ ЗАСАДИ СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

Звітність як один із елементів бухгалтерського обліку є завершальним етапом узагальнення бухгалтерської інформації. Основний результат ведення бухгалтерського обліку – це складання фінансової звітності з метою забезпечення доступу всіх заінтересованих користувачів до інформації, яка об'єктивно повідомляє про фінансове становище і процес виконання бюджетів.

Звітність про виконання державного й місцевих бюджетів включає фінансову та бюджетну звітність.

Фінансова звітність – це система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету, результати його виконання та рух грошових коштів за звітний період.

Бюджетна звітність, відображаючи стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.

Метою складання фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів є надання повної, достовірної й неупередженої інформації про фінансовий стан і результати виконання бюджетів користувачам для прийняття ними виважених економічних рішень у бюджетній сфері.

Відповідно до Бюджетного кодексу України (ст. 58) зведення, складання та подання звітності про виконання Державного бюджету України здійснюються Казначейством України, яке забезпечує достовірність інформації про виконання Державного бюджету України.

Форми фінансової і бюджетної звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України.

Органи Казначейства складають консолідовану звітність про виконання бюджетів, яка охоплює звітність підвідомчих органів Казначейства з виконання державного та місцевих бюджетів. Її дані потрібні для прийняття управлінських рішень щодо виконання державного та місцевих бюджетів Верховною Радою України, Рахунковою палатою України, Кабінетом Міністрів України, Міністер-

ством фінансів України, податковими органами, органами статистики та іншими користувачами.

Статистична інформація про виконання державного та місцевих бюджетів, що характеризує стан розвитку економіки держави, використовується органами законодавчої та виконавчої влади, широким колом науковців, економістів і фінансистів для найрізноманітніших цілей: планування, прогнозування, аналізу й управління бюджетними коштами, оцінювання і контролю за їх використанням. Інформації про виконання Державного бюджету України також потребують міжнародні фінансові організації, такі як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк та ін.

Інформація, наведена у фінансовій та бюджетній звітності, має сприяти ухваленню своєчасних і правильних економічних рішень шляхом оцінювання минулих, теперішніх та майбутніх подій, підтвердження чи коригування їх оцінок, зроблених в минулому. Крім того, повинна бути можливість зіставлення даних у звітах за минулі та поточний періоди, адже звітність як підсистема бюджетного механізму та знаряддя управління соціально-економічним розвитком суспільства має велике значення для оперативного управління системою державних фінансів.

Звітність про виконання бюджетів важлива для соціально-економічного розвитку суспільства. За допомогою її показників можна дати оцінку стану виконання бюджетів, визначити тенденції та закономірності, що спостерігаються у суспільстві. На підставі даних звітності проводиться економічна робота на всіх рівнях управління бюджетними коштами.

За результатами аналізу показників виконання бюджетів можна розрахувати вплив окремих чинників на відхилення заданих бюджетних показників, а відтак визначити шляхи наповнення дохідної та економії видаткової частин бюджетів усіх рівнів. Результати аналізу використовують при складанні проектів бюджетів на наступний бюджетний період.

Звітність про виконання державного та місцевих бюджетів є сукупністю впорядкованих, взаємопов'язаних показників, які характеризують умови, кількісні та якісні результати виконання бюджетів. Показники звітності ґрунтуються на інформації поточного бухгалтерського обліку, що забезпечує її реальність і достовірність.

Метою формування консолідованої фінансової звітності державного сектору на субнаціональному рівні є забезпечення якісною, прозорою, об'єктивною і порівнюваною інформацією про діяльність органів державної влади, суб'єктів державного сектору України та органів місцевого самоврядування. Зазначена інформація має бути наведена в тій оцінці, яка найадекватніше відображає економічне становище суб'єкта.

Форми фінансової та бюджетної звітності про виконання державного та місцевих бюджетів повинні:

- відповідати загальноприйнятим вимогам бюджетного законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;

- базуватися на даних бухгалтерського обліку, підтверджених окремими даними звітності бюджетних установ, а також первинного аналітичного обліку органів Казначейства;
- бути оптимальними за кількістю та складом статистичних показників;
- розкривати кількісні та якісні аспекти явищ, що вивчаються;
- бути зручними для заповнення, розроблення та створення програм електронної обробки даних.

Залежно від кваліфікаційних ознак розрізняють такі види фінансової звітності (рис. 5.1).

За змістом і джерелами формування звітність про виконання бюджетів поділяється на:

- фінансову, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати та рух грошових коштів бюджету за звітний період;
- бюджетну, яка відображає стан виконання державного та місцевих бюджетів і містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.

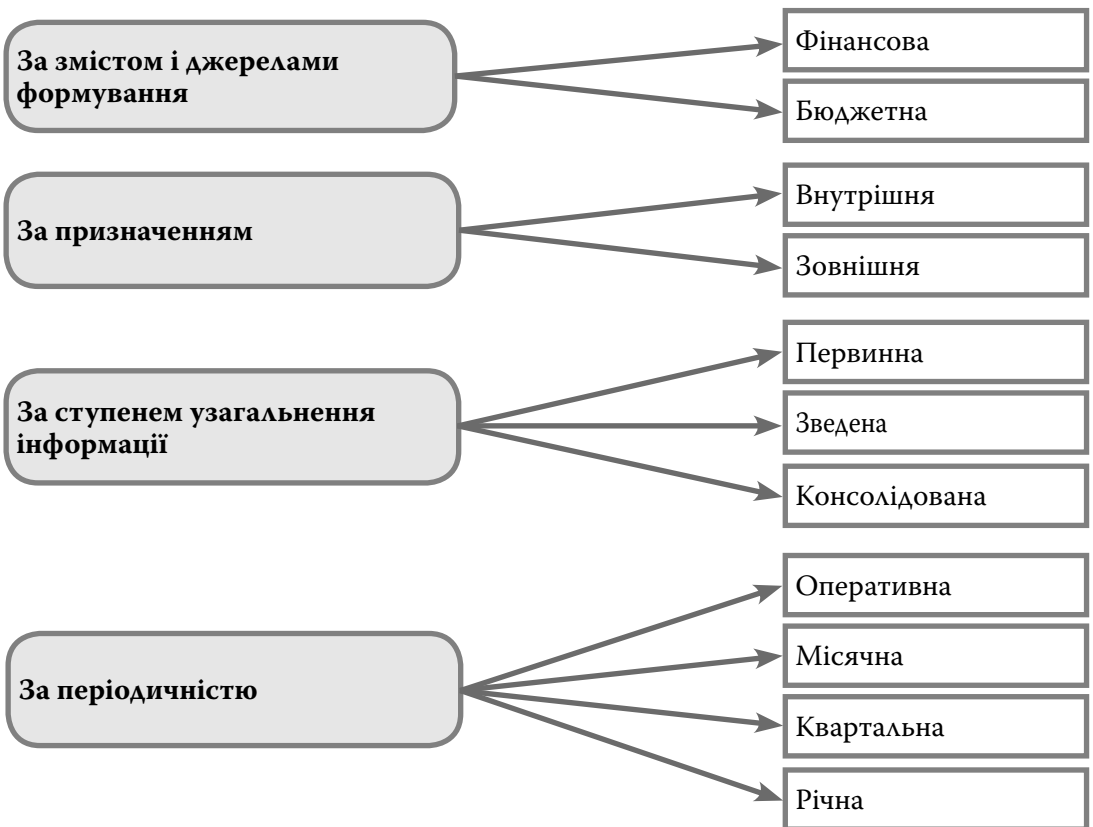


Рис. 5.1. Класифікація звітності про виконання бюджетів

За призначенням звітність про виконання бюджетів поділяється на:

- внутрішню, яка використовується органами Казначейства для касового планування, оперативного прогнозування, оцінки і контролю за операціями щодо виконання державного та місцевих бюджетів;
- зовнішню, що складається з метою якісної та кількісної оцінки результатів виконання бюджетів та надання її зовнішнім користувачам відповідно до вимог законодавства.

За ступенем узагальнення інформації розрізняють звітність:

- первинну, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів;
- зведену, що узагальнює дані первинної звітності у межах відповідної території;
- консолідовану, складену з використанням спеціальних методів, що усувають спільні статті і подвійний рахунок.

За періодичністю звітність про виконання бюджетів поділяється на:

- оперативну, призначену для поточного контролю та управління. Вона буває щоденною, щотижневою, декадною або за інший період, визначений Казначейством України;
- місячну, квартальну і річну, яка складається за відповідний звітний період. Місячна та квартальна звітність є проміжною і формується наростаючим підсумком з початку звітного року.

З урахуванням вимог бюджетного законодавства України та принципів ведення бухгалтерського обліку розроблене і функціонує в системі Казначейства програмне забезпечення АС “Казна”, яке дає змогу оперувати фінансовими ресурсами та формувати звітну інформацію.

Архітектура програмного комплексу АС “Казна”, який використовується Казначейством України та його територіальними органами, побудована за бухгалтерським принципом. Ця автоматизована система функціонує в режимі реального часу. Використання єдиної системи автоматизованої обробки даних про виконання державного і місцевих бюджетів дає можливість у режимі реального часу формувати єдину базу даних доволі детально, що, у свою чергу, створює звітність у форматі бюджету.

Облік і звітність є ключовими елементами управління бюджетним процесом. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному і глибокому аналізі облікових даних. Обґрунтування цих рішень залежить насамперед від повноти і достовірності вхідної інформації, яка формується на базі даних обліку та звітності. Ефективність управлінських рішень залежить від отримання своєчасної достовірної інформації. Відтак це висуває вимоги оперативності в отриманні інформації про виконання бюджетів.

На сьогодні існує налагоджений порядок обміну інформацією між органами Казначейства та Міністерством фінансів України і його органами як на центральному, так і на обласних рівнях, згідно з яким органи Казначейства надають відповідну інформацію фінансовим органам, яка може використовуватися Міністерством фінансів України і його органами для вирахування необхідних порівняль-

них показників та аналізу виконання бюджетів. Оперативна звітність про виконання бюджетів є повною, деталізованою, розгорнутою і має всі дані, потрібні для аналізу стану виконання бюджету та прийняття відповідних рішень.

Місячний звіт про виконання Державного бюджету України подається Казначейством України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 15-го числа місяця, що настає за звітним.

Не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним, Казначейство України подає Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України зведені показники звітів про виконання бюджетів, а також інформацію про:

- виконання захищених видатків Державного бюджету України;
- використання коштів з резервного фонду державного бюджету;
- використання коштів державного фонду регіонального розвитку;
- здійснені операції з управління державним боргом;
- надані державні гарантії.

Звіт про бюджетну заборгованість подається не пізніше 1-го числа другого місяця, що настає за звітним.

Окремо до звіту про зведений бюджет України, державний бюджет та місцеві бюджети органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України не пізніше 15-го числа місяця, що настає за звітним, місячні звіти (у галузевому і територіальному розрізах та щодо джерел доходів і форм власності) про:

- 1) фактичні надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету;
- 2) податковий борг;
- 3) суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступних звітних періодах;
- 4) бюджетне відшкодування податку на додану вартість, включаючи інформацію про заборгованість бюджету з відшкодування податку на додану вартість.

Квартальний звіт про виконання Державного бюджету України подається Казначейством України Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

Окремо до звіту про зведений бюджет України, державний бюджет та місцеві бюджети органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України кварталні звіти (у галузевому і територіальному розрізах та щодо джерел доходів і форм власності) про:

- 1) суми списаного податкового боргу – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

2) розстрочені і відстрочені суми податкового боргу та грошових зобов'язань платників податків – не пізніше 35 днів після закінчення кварталу;

3) суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання, – не пізніше 50 днів після закінчення кварталу і не пізніше 70 днів після закінчення року.

Міністерство фінансів України у двотижневий строк після отримання квартального звіту про виконання Державного бюджету України у поточному бюджетному періоді подає Комітету Верховної Ради України з питань бюджету інформацію про виконання текстових статей закону про Державний бюджет України.

Річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України подається Кабінетом Міністрів України Верховній Раді України, Президенту України та Рахунковій палаті не пізніше 1 квітня року, що настає за звітним.

На виконання статей 28, 58, 61 та 80 Бюджетного кодексу України та з метою забезпечення якісного і своєчасного складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів України за звітний рік і надання Кабінету Міністрів України річного звіту про виконання Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік (далі – Звіт) наказом Міністерства фінансів України затверджується План-графік підготовки річного звіту про виконання Закону України про Державний бюджет на відповідний рік (далі – План-графік). Планом-графіком визначаються етапи підготовки Звіту, зміст заходів, терміни їх виконання та відповідальні виконавці.

Казначейство України відповідно до Плану-графіка у визначені терміни забезпечує:

- зведення, складання і консолідацію звітів про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів за звітний рік;
- отримання від головних розпорядників бюджетних коштів зведеної річної звітності, здійснення її перевірки з урахуванням того, що єдиним джерелом інформації про виконання бюджетів за операціями, що обліковуються в органах Казначейства, є дані Казначейства України;
- подання Міністерству фінансів України оперативної бюджетної звітності про виконання зведеного бюджету, державного бюджету, бюджетів АРК, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського АРК та обласного значення і бюджетів районів для підготовки пояснювальних записок;
- подання річної фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів (включаючи звіти про виконання показників за формою додатків до закону про Державний бюджет України).

Міністерство фінансів України відповідно до Плану-графіка у визначені терміни здійснює:

- оцінку впливу податково-бюджетної політики у звітному році на соціально-економічний розвиток України;

- підготовку пояснювальної записки до річного звіту про виконання Державного бюджету України на відповідний рік;
- підготовку та подання на розгляд Кабінету Міністрів України проекту розпорядження уряду про схвалення і подання до Верховної ради України звіту про виконання Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Кабінет Міністрів України схвалює рішення щодо звіту про виконання закону про Державний бюджет України.

Періодичність, склад та порядок подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів наведено на рис. 5.2.

Формування консолідованої фінансової та бюджетної звітності – це багаторівневий, розгалужений процес. Кожна бюджетна установа бере в ньому участь – дані від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів потрапляють до органів Казначейства України. Якщо розпорядники та одержувачі бюджетних коштів повинні сформувавши і здати звітність, то головні розпорядники бюджетних коштів – зібрати, перевірити і консолідувати. При цьому потрібно дотримуватися термінів, а кількість підзвітних установ вимірюється десятками.

Автоматизація процесів бюджетної звітності дає змогу вирішити безліч проблем, які кожного звітного періоду постають перед учасниками бюджетного процесу. Збір звітності в електронному вигляді має забезпечити швидкість процесу і зручність аналізу даних. Слід зауважити, що перехід звітності в електронний формат – це лише перша стадія автоматизації. Послідовна автоматизація полягає у створенні єдиної управлінської інформаційної системи з позиції технології та методології.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою України.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та проводиться на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками. Реалізація такого контролю забезпечує:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- економію бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективність і результативність діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- аналіз та оцінку стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- запобігання порушенням бюджетного законодавства та задоволення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

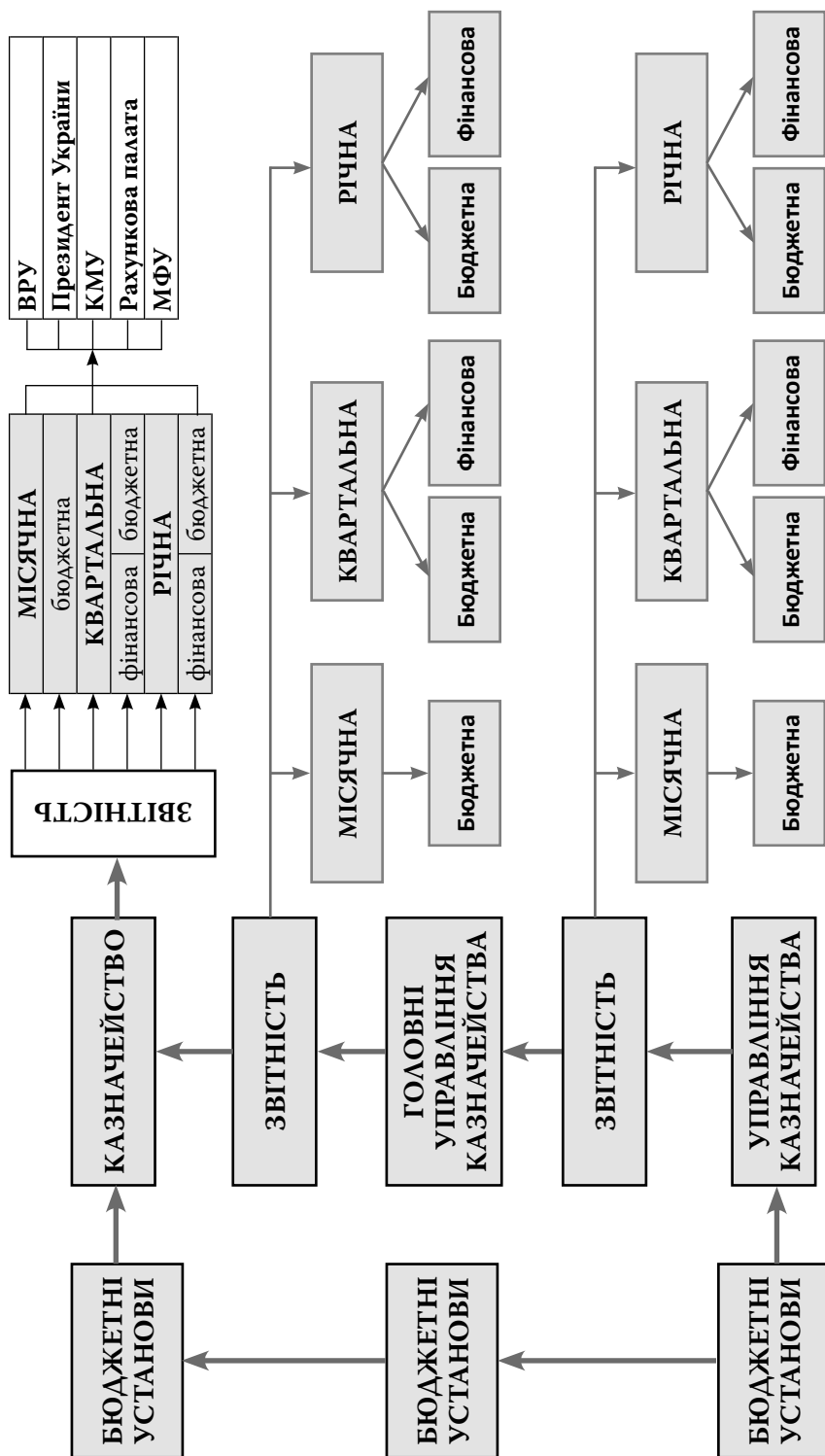


Рис. 5.2. Схема подання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України (ст. 62) Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає Верховній Раді України висновки про використання коштів Державного бюджету України.

Висновки Рахункової палати про використання коштів Державного бюджету України містять оцінку ефективності такого використання, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді, та вдосконалення бюджетного процесу загалом.

Розгляд у Верховній Раді України річного звіту про виконання Закону України про Державний бюджет України здійснюється за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України.

Звіт про виконання Закону України про Державний бюджет України Кабінету Міністрів України перед Верховною Радою України представляє Міністр фінансів. Верховна Рада України може заслухати головних розпорядників коштів державного бюджету щодо їх використання. Із співдоповіддю про виконання закону про Державний бюджет України виступають Голова Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та Голова Рахункової палати. Верховна Рада України затверджує звіт про виконання закону про Державний бюджет України постановою.

Квартальна та річна звітність про виконання Державного бюджету України розміщується на офіційному сайті Казначейства України.

При складанні консолідованої звітності про виконання державного та місцевих бюджетів вирішуються такі завдання:

- здійснюється аналіз операцій, проведених у процесі виконання відповідного бюджету, які підлягають виключенню при зведенні даних, щоб не подвоювати потоки за операціями;
- структура звітності про виконання бюджету наводиться відповідно до економічних ознак операцій, проводиться перегрупування статей балансу;
- здійснюється оцінка даних, підрахунок дебіторської та кредиторської заборгованостей на основі порівняння даних обліку.

Звітність про виконання державного та місцевих бюджетів є важливим інструментом для використання органами законодавчої та виконавчої влади з метою ефективного управління та контролю за державною діяльністю. Вона являє собою механізм забезпечення податково-бюджетної підзвітності перед суспільством, на зразок того, як приватні корпорації використовують річні звіти для податково-бюджетної підзвітності перед акціонерами. Звітність про виконання бюджетів повинна містити інформацію про результати діяльності уряду, відповідні витрати і вигоди, а також про те, як досягаються встановлені урядом цілі державної політики. Крім того, звітність повинна забезпечувати уявлення про фінансовий стан окремих відомств або уряду на конкретний час, а також бути інструментом прогнозування майбутньої ситуації.

Органи влади та інші суб'єкти державного сектору отримують ресурси від платників податків, які фінансують організації, постачальників і кредиторів для використання при наданні послуг (здійснення інших функцій, для виконання яких вони створені) громадянам і суспільству в цілому. Суб'єкти державного сектору несуть відповідальність за управління виділеними ресурсами та їх використання. Усі перераховані сторони для прийняття рішень потребують інформації про те, наскільки використання ресурсів в минулому було правильним, ефективним і результативним, а також щодо того, які ресурси необхідні в майбутньому для функціонування суб'єктів державного сектору.

Законодавчі й представницькі органи також є користувачами звітності про виконання бюджетів, оскільки вони представляють інтереси як одержувачів послуг, так і постачальників ресурсів для державного сектору.

У звітності про виконання бюджетів розкривається інформація, необхідна для органів влади – засновників державних установ, регулюючих і контролюючих організацій, аудиторів звітності, організацій і установ вищого рівня та ін.

Інформація, наведена в звітності, є корисною для укладачів статистичної звітності, зокрема щодо системи національних рахунків і статистики державних фінансів, у вигляді вихідної інформації для формування статистичних моделей, оцінки впливу державної політики на економічну діяльність та інших видів економічного аналізу.

Для внутрішніх користувачів формування повної і всеохоплюючої інформації про виконання бюджетів може стати предметом аналізу, що є основою для планування і розроблення податково-бюджетної політики, а також оцінки впливу діяльності державного сектору на економіку країни в цілому і на окремі її сегменти. Така інформація сприяє обізнаності суспільства щодо проведення економічної політики і підвищення довіри до діяльності уряду.

5.2. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ЗІ СКЛАДАННЯ ДЕРЖАВНОЮ КАЗНАЧЕЙСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ ЗВІТНОСТІ ПРО ВИКОНАННЯ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ, ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ І БЮДЖЕТІВ АВТОНОМНОЇ РЕСПУБЛІКИ КРИМ, ОБЛАСТЕЙ, МІСТ КИЄВА ТА СЕВАСТОПОЛЯ

Звітність про виконання зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя складається Казначейством України за формами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2011 № 1774.

Склад, періодичність подання та порядок складання місячної, квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності про виконання зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і вимоги до розкриття інформації у звітності визначені Інструкцією про складання Державною казначейською службою України звітності про виконання зведеного бюджету України, Державного

бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, затвердженою наказом Державної казначейської служби України від 13.02.2012 № 53.

Звітним періодом для складання місячної бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується останнім днем звітного місяця.

Звітним періодом для складання квартальної фінансової та бюджетної звітності є період, що починається 1 січня і закінчується останнім днем звітного кварталу.

Звітним періодом для складання річної фінансової та бюджетної звітності є бюджетний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не визначено іншого періоду.

Фінансова та бюджетна звітність про виконання зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя складається відповідальним структурним підрозділом Казначейства України на підставі зведених даних звітів, отриманих від Головних управлінь Казначейства, а також звітів та інформації, отриманих від самостійних структурних підрозділів апарату Казначейства України.

Звітність про виконання зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя поділяється на фінансову і бюджетну. Фінансова звітність є квартальною та річною, а бюджетна – місячною, квартальною та річною. Перелік і періодичність подання форм фінансової та бюджетної звітності наведено у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Перелік та періодичність подання форм фінансової та бюджетної звітності про виконання зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя

Назва форми звітності	Періодичність подання		
	місячна	квартальна	річна
1	2	3	4
Фінансова звітність			
Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України (форма № 1Дб)	–	+	+
Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України (форма № 2Дб)	–	–	+
Звіт про рух грошових коштів (форма № 3Дб)	–	–	+
Бюджетна звітність			
Звіт про виконання зведеного бюджету України	+	+	+
Звіт про виконання Державного бюджету України	+	+	+
Звіт про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя	+	+	+
Звіт про бюджетну заборгованість	+	–	+
Інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України	+	–	+

Закінчення табл. 5.1

Назва форми звітності	Періодичність подання		
	місячна	квартальна	річна
1	2	3	4
Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України	+	–	+
Інформація про надані державні гарантії	+	+	+
Інформація про здійснені операції з управління державним боргом	+	+	+
Звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку	+	–	+
Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу	–	+	+
Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії	–	+	+
Звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань	–	+	+
Інформація про надані місцеві гарантії	–	+	+
Інформація про стан місцевих боргів	–	+	+
Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів	–	+	+
Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України	–	+	+
Звіт про повернення кредитів до Державного бюджету України та розподіл надання кредитів з Державного бюджету України	–	+	+
Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями	–	+	+
Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на здійснення правосуддя в розрізі місцевих та апеляційних судів	–	+	+
Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання з державного бюджету і коштів, що передаються до державного бюджету) та інших показників міжбюджетних відносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами	–	+	+
Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (додаткових дотацій та субвенцій) з Державного бюджету України місцевим бюджетам	–	+	+
Інформація про виконання обсягів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах та нормативи її щомісячних відрахувань	–	+	+
Інформація щодо кредитів (позик), що залучаються державою до спеціального фонду Державного бюджету України від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів)	–	+	+

Форми фінансової та бюджетної звітності про виконання зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя наведені у додатках 4–29.

Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України (форма № 1дб) складається на кінець останнього дня звітного періоду (року) на підставі даних сальдового балансу за рахунками 1–5 класів Плану рахунків.

Баланс виконання державного бюджету містить узагальнену інформацію про стан активів і пасивів державного бюджету за звітний період.

Активи – це фінансові ресурси, які має державний бюджет, та розрахунки, що виникають у процесі виконання державного бюджету на відповідну дату.

Пасиви – це зобов'язання, кошти державного бюджету і розпорядників бюджетних коштів та розрахунки, що виникають у процесі виконання державного бюджету на відповідну дату.

Згідно із порядком заповнення Звіту про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України (додаток 30) у кожному рядку балансу наводиться сальдо відповідних балансових рахунків Плану рахунків. Наприклад, у рядку 080 балансу проставляється сальдо рахунку 1411 “Цінні папери в активі державного бюджету” відповідно на початок звітного періоду і на звітну дату.

Дані балансу повинні бути тотожні аналогічним даним інших форм звітності.

У Звіті про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України відображається інформація, яка відноситься до операцій з виконання державного бюджету. У разі, якщо на балансових рахунках відображені дані про операції з виконання як державного бюджету, так і місцевих бюджетів (1223 “Рахунки Казначейства в установах банків для виплати готівкових коштів”, 1241 “Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою”, 1242 “Інша дебіторська заборгованість за операціями з банками”, 1531 “Короткострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання”, 1532 “Довгострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання”, 1533 “Короткострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання, за ліквідованими юридичними особами-позичальниками”, 1534 “Довгострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками”), інформація у Звіті щодо операцій з виконання державного бюджету уточнюється на підставі даних, наведених у пояснювальних записках до звітів, наданих Головними управліннями Казначейства.

На суму залишків на рахунках, що відносяться до операцій з виконання місцевих бюджетів, інших клієнтів і позабюджетних фондів, зменшується сума балансового рахунку 1111 “Єдиний казначейський рахунок”.

Активи і зобов'язання в іноземній валюті у Звіті відображаються у національній валюті України шляхом перерахунку суми іноземної валюти за валютним курсом Національного банку України на останній день звітного періоду (року).

Результат виконання бюджету визначається як різниця між активами та зобов'язаннями. Рахунки 5111 “Результат виконання загального фонду державного бюджету” та 5112 “Результат виконання спеціального фонду державного бюджету” можуть мати як дебетовий, так і кредитовий залишки. Дебетовий залишок за результатом виконання державного бюджету наводиться із знаком “мінус”.

У рядку 530 “Результат виконання державного бюджету” за відповідними графами проставляється сума результату виконання державного бюджету (разом загального і спеціального фондів) на початок звітного року та на кінець звітного періоду (року) (до річного закриття рахунків і після річного закриття рахунків).

Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України (форма № 2дб) складається за загальним і спеціальним фондами державного бюджету та вміщує три розділи:

I. Операційний дохід.

II. Операційні видатки та кредитування.

III. Фінансування.

Розділ I “Операційний дохід” складається на підставі зведених даних про доходи державного бюджету. У цьому розділі відображаються дані про надходження до державного бюджету за звітний (до річного закриття рахунків) рік.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 220 “Операційний дохід – усього” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 6111 “Доходи загального фонду державного бюджету” Плану рахунків.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 220 “Операційний дохід – усього” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунками бюджетного обліку 6112 “Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки” та 6114 “Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету” Плану рахунків.

Розділ II “Операційні видатки та кредитування” складається на підставі зведених даних про здійснені видатки та операції з кредитування відповідно до перехідних таблиць від програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету до функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету.

Інформація щодо повернення бюджетних позичок відображається у розділі зі знаком “мінус”.

Загальна сума, яка проставляється в рядку 330 “Операційні видатки та кредитування – усього” за загальним фондом, має відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7111 “Видатки загального фонду державного бюджету” та дебетовому залишку за рахунком бюджетного обліку 7131 “Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків (якщо в звітному році було надано кредитів більше, ніж повернуто). У разі якщо на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 7131 “Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків, на кінець звітного року склався кредитовий залишок, загальна сума, яка проставляється в рядку 330 “Операційні видатки та кредитування – усього” за загальним фондом, повинна відповідати різниці даних обліку на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 7111 “Видатки

загального фонду державного бюджету” та кредитового залишку за рахунком бюджетного обліку 7131 “Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків.

Загальна сума, яка проставляється в рядку “Операційні видатки та кредитування – усього” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7121 “Видатки спеціального фонду державного бюджету” та дебетовому залишку за рахунком бюджетного обліку 7132 “Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків (якщо в звітному році було надано кредитів більше, ніж повернуто). У разі якщо на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 7132 “Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків, на кінець звітного року склався кредитовий залишок, загальна сума, яка проставляється в рядку 330 “Операційні видатки та кредитування – усього” за спеціальним фондом, повинна відповідати різниці даних обліку на рахунках, відкритих за рахунком бюджетного обліку 7121 “Видатки спеціального фонду державного бюджету” та кредитового залишку за рахунком бюджетного обліку 7132 “Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків.

Рядок “Дефіцит (-) / профіцит (+) (220–330)” наводиться окремо за загальним та спеціальним фондом державного бюджету.

Дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету). Сума дефіциту наводиться зі знаком “мінус”.

Профіцит бюджету – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету). Сума профіциту наводиться зі знаком “плюс”.

Сума, наведена у рядку “Дефіцит (-) / профіцит (+) (220–330)”, повинна відповідати сумі, наведеній у рядку 640 “Фінансування – усього” цього звіту, але з протилежним знаком.

Розділ III “Фінансування” складається на підставі зведених даних у розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання.

Загальна сума, яка проставляється в рядку 640 “Фінансування – усього”, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунками управлінського обліку, відкритим за рахунками груп 872 “Кошти, отримані державним бюджетом”, 873 “Кошти, направлені на погашення цінних паперів та інших боргових зобов’язань держави” Плану рахунків.

Звіт про рух грошових коштів (форма № ЗДб) також складається за загальним і спеціальним фондами державного бюджету і вміщує чотири розділи:

- I. Операційна діяльність.
- II. Інвестиційна діяльність.
- III. Нерозподілені видатки.
- IV. Фінансова діяльність.

Розділ I “Операційна діяльність” складається на підставі зведених даних за доходами, поточними видатками та кредитуванням державного бюджету. У цьому розділі звіту відображаються дані про здійснені операції в процесі виконання загального та спеціального фондів державного бюджету за попередній та звітний (до річного закриття рахунків) роки.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 220 “Операційні доходи – усього” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 6111 “Доходи загального фонду державного бюджету” Плану рахунків, а за спеціальним фондом – даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 6112 “Доходи спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки” та 6114 “Власні кошти розпорядників коштів державного бюджету” Плану рахунків за звітний період.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 470 “Операційні видатки та кредитування – усього” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7111 “Видатки загального фонду державного бюджету” Плану рахунків та дебетовому залишку на рахунку 7131 “Кредитування загального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків, а за спеціальним фондом – даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7112 “Видатки спеціального фонду державного бюджету” Плану рахунків та дебетовому залишку на рахунку 7132 “Кредитування спеціального фонду державного бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків за звітний період.

Рядок 480 “I. Чистий потік від операційної діяльності (220 – 470)” вираховується як різниця між операційними доходами та операційними видатками. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

Розділ II “Інвестиційна діяльність” складається на підставі зведених даних бухгалтерського обліку Державної казначейської служби України. У рядку 490 “Інвестиційні доходи” проставляються нульові показники.

Рядок 600 “II. Чистий потік від інвестиційної діяльності (490 – 590)” вираховується як різниця між інвестиційними доходами та інвестиційними видатками. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

Розділ III “Нерозподілені видатки” – не заповнюється.

Рядок 620 “Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності (480 + 600 – 610)” розраховується шляхом вирахування нерозподілених видатків із суми чистого потоку від операційної діяльності та чистого потоку від інвестиційної діяльності. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності за загальним та спеціальним фондами державного бюджету повинен дорівнювати результату виконання державного бюджету відповідно загального та спеціального фондів і дефіциту / профіциту бюджету.

Розділ IV “Фінансова діяльність” складається на підставі даних бухгалтерського обліку Казначейства України в розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання.

Дані, наведені у цьому розділі, повинні відповідати даним на рахунках управлінського обліку, відкритих за рахунками груп 872 “Кошти, отримані державним бюджетом” та 873 “Кошти, направлені на погашення цінних паперів та інших боргових зобов’язань держави” Плану рахунків за звітний період.

Рядок 1020 “IV. Чистий потік від фінансової діяльності (630 – 740 + 850 + 900)” розраховується в результаті арифметичних дій шляхом додавання до різниці між запозиченнями та погашеннями даних фінансування за рахунок надходжень від приватизації і даних фінансування за активними операціями.

Рядок 1030 “Загальний чистий потік від загальної діяльності (480 + 600 – 610 + 1020)” вираховується шляхом визначення нерозподілених видатків із суми чистого потоку від операційної, інвестиційної діяльності та чистого потоку від фінансової діяльності.

Звіт про виконання зведеного бюджету України складається за загальним та спеціальним фондами і вміщує чотири розділи:

I. Доходи.

II. Видатки.

III. Кредитування.

IV. Фінансування.

Розділ I “Доходи” складається за класифікацією доходів бюджету за загальним та спеціальним фондами державного і місцевих бюджетів на підставі даних розділу I “Доходи” Звіту про виконання Державного бюджету України та розділу I “Доходи” Звіту про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і містить інформацію щодо:

- річного розпису доходів загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- надходжень до загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів з початку звітного року за відповідними кодами бюджетної класифікації доходів.

Розділ II “Видатки” складається в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування й економічної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами державного і місцевих бюджетів на підставі інформації, наведеної в частинах II.1 “Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” та II.2 “Видатки за економічною класифікацією видатків”.

Частина II.1 “Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” складається на підставі даних частини II.2 “Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини II.1 “Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань загального та спеціального фондів державного та місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;

– проведених з початку звітнього року касових видатків загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів.

Частина II.2 “Видатки за економічною класифікацією видатків” складається на підставі даних частини II.3 “Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини II.2 “Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету” розділу II “Видатки” Звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного і місцевих бюджетів.

Розділ III “Кредитування” складається в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування і класифікації кредитування бюджету за загальним та спеціальним фондами державного й місцевих бюджетів на підставі інформації, наведеної у частинах III.1 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” та III.2 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету”.

Частина III.1 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” складається на підставі даних частини III.2 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу III “Кредитування державного бюджету” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини III.1 “Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету” розділу III “Кредитування” Звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань за сумами надання із державного та місцевих бюджетів і повернення до державного та місцевих бюджетів кредитів з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- наданих із державного і місцевих бюджетів кредитів та повернутих до державного і місцевих бюджетів кредитів з початку звітнього року.

Частина III.2 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету” складається на підставі даних частини III.3 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету” розділу III “Кредитування державного бюджету” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини III.2 “Кредитування за класифікацією кредитування бюджету” розділу III “Кредитування” Звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і містить інформацію щодо:

- річного розпису асигнувань за сумами надання із державного та місцевих бюджетів і повернення до державного та місцевих бюджетів кредитів з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;

– наданих із державного і місцевих бюджетів кредитів та повернутих до державного і місцевих бюджетів кредитів з початку звітнього року.

Розділ IV “Фінансування” складається за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов’язання за загальним і спеціальним фондами державного та місцевих бюджетів на підставі інформації, наведеної у частинах IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора” та IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання”.

Частина IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора” складається на підставі даних частини IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини IV.1 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і містить інформацію щодо проведених з початку звітнього року операцій з фінансування державного і місцевих бюджетів разом за загальним та спеціальним фондами.

Частина IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання” складається на підставі даних частини IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання Державного бюджету України та частини IV.2 “Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання” розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя і містить інформацію щодо проведених з початку звітнього року операцій з фінансування державного і місцевих бюджетів разом за загальним та спеціальним фондами.

Звіт про виконання Державного бюджету України складається на підставі зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів Казначейства України, та вміщує чотири розділи:

I. Доходи.

II. Видатки.

III. Кредитування державного бюджету.

IV. Фінансування.

Розділ I “Доходи” складається за класифікацією доходів бюджету за загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

Розділ II “Видатки” складається за програмною класифікацією видатків і кредитування державного бюджету, функціональною класифікацією видатків і кредитування бюджету та економічною класифікацією видатків бюджету за загальним та спеціальним фондами державного бюджету і вміщує три частини:

II.1. Видатки за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету;

II.2. Видатки за функціональною класифікацією видатків й кредитування бюджету;

II.3. Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету.

Розділ III “Кредитування державного бюджету” складається за програмною класифікацією видатків і кредитування державного бюджету, функціональною класифікацією видатків і кредитування бюджету та класифікацією кредитування бюджету за загальним і спеціальним фондами державного бюджету та вміщує три частини:

III.1. Кредитування за програмною класифікацією видатків і кредитування державного бюджету;

III.2. Кредитування за функціональною класифікацією видатків і кредитування бюджету;

III.3. Кредитування за класифікацією кредитування бюджету.

Розділ IV “Фінансування” складається за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання за загальним і спеціальним фондами державного бюджету на підставі інформації, отриманої від структурних підрозділів Казначейства України. Розділ вміщує дві частини:

IV.1. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора;

IV.2. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

Звіт про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя складається на підставі зведених даних Звіту про виконання місцевих бюджетів і вміщує чотири розділи:

I. Доходи.

II. Видатки.

III. Кредитування.

IV. Фінансування.

Розділ I “Доходи” складається за класифікацією доходів бюджету за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів на підставі зведених даних частини I “Доходи” Звіту про виконання місцевих бюджетів.

Розділ II “Видатки” складається в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету й економічної класифікації видатків бюджету на підставі зведених даних розділу II “Видатки” Звіту про виконання місцевих бюджетів та вміщує такі частини:

II.1. Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

II.2. Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету.

Розділ III “Кредитування” складається за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету і класифікацією кредитування бюджету за загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів на підставі зведених даних

розділу III “Кредитування” Звіту про виконання місцевих бюджетів та вміщує такі частини:

III.1. Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

III.2. Кредитування за класифікацією кредитування бюджету.

Розділ IV “Фінансування” складається за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора та за типом боргового зобов’язання за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів на підставі зведених даних розділу IV “Фінансування бюджету” Звіту про виконання місцевих бюджетів і вміщує такі частини:

IV.1. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора;

IV.2. Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання.

Звіт про бюджетну заборгованість складається окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, економічної класифікації видатків бюджету і класифікації кредитування бюджету на підставі даних зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів Казначейства України, і вміщує два розділи:

I. Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету;

II. Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за окремими програмами.

Звіт про бюджетну заборгованість складається окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, попередньо звірених з даними аналітичного обліку в частині зареєстрованих бюджетних фінансових зобов’язань.

Суми заборгованості на початок звітного року повинні бути тотожні даним про заборгованість на кінець попереднього року. У разі наявності розбіжностей надаються пояснення, з яких причин вони виникли.

Інформація про виконання захищених видатків Державного бюджету України складається за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів головних розпорядників (кодів відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету) за кодами економічної класифікації видатків бюджету, видатки за якими віднесені до захищених (ст. 55 Бюджетного кодексу України), та за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, видатки за якими віднесені до захищених, відповідно до ст. 55 Бюджетного кодексу України, в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, визначених Міністерством фінансів України.

Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків

бюджету і кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів Казначейства України.

Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу вміщує дані щодо:

- державного боргу з розподілом на внутрішній та зовнішній державний борг. Заповнюється в розрізі кодів класифікації боргу за типом кредитора та типом боргового зобов'язання на підставі даних обліку боргових зобов'язань держави;
- гарантованого державою боргу з розподілом на внутрішній та зовнішній гарантований державою борг. Заповнюється на підставі даних обліку гарантійних зобов'язань держави відповідно до інформації, отриманої від Міністерства фінансів України.

Сума внутрішнього державного та внутрішнього гарантованого державою боргу відображається у національній валюті.

Сума зовнішнього державного та зовнішнього гарантованого державою боргу відображається у доларовому та гривневому еквіваленті іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на останній день звітного періоду.

Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії, складається на підставі даних обліку простроченої заборгованості за кредитами, що надавалися під гарантійні зобов'язання держави, у валюті кредиту та гривневому еквіваленті іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на відповідну дату, з виокремленням простроченої заборгованості суб'єктів господарювання, стосовно яких існує державна реєстрація припинення юридичної особи.

У цьому звіті міститься інформація щодо:

- суб'єктів господарювання, що мають прострочену заборгованість перед державою за кредитами (позиками), наданими за рахунок коштів, залучених державою та/або під державні гарантії;
- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, на початок звітного року відповідно в іноземній та національній валюті (за курсом валют на останній день попереднього року);
- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, що виникла протягом звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату виникнення заборгованості;
- сум простроченої заборгованості перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, погашеної суб'єктами господарю-

вання протягом звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті;

- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, списаної протягом звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті;
- курсової різниці на кінець звітного періоду;
- сум простроченої заборгованості суб'єктів господарювання перед державним бюджетом за кредитами, отриманими під державні гарантії, на кінець звітного періоду, відповідно в іноземній та національній валюті.

Звіт про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань складається на підставі даних обліку витрат з виконання державою гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити під державні гарантії, здійснених на виконання розпоряджень Міністерства фінансів України, і містить інформацію щодо:

- реквізитів гарантійної угоди (договору), кредитного договору (угоди) або цінних паперів;
- реквізитів позичальника (суб'єкта господарювання), виконання зобов'язань за яким здійснено державою;
- сум платежів з виконання державою гарантійних зобов'язань, комісій, штрафів та інших витрат, пов'язаних з виконанням державою гарантійних зобов'язань, відповідно в іноземній та національній валюті, за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату здійснення операції.

Інформація про надані державні гарантії складається на підставі даних, отриманих від Міністерства фінансів України, з розподілом на внутрішні та зовнішні державні гарантійні зобов'язання, і містить інформацію про:

- реквізити суб'єкта господарювання, зазначеного у гарантійній угоді (договорі);
- реквізити гарантійної угоди (договору), яка є підставою для надання гарантії (Закон України, постанова Кабінету Міністрів України тощо);
- суму позики/кредиту в іноземній та національній валюті, яку отримують суб'єкти господарювання під державні гарантії та/або зазначену в гарантійній угоді (договорі), за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату набрання чинності гарантійною угодою;
- додаткові зобов'язання та умови, визначені гарантійною угодою (договором).

Інформація про надані місцеві гарантії складається на підставі зведених даних з розподілом на внутрішні та зовнішні гарантійні зобов'язання, надані під місцеві гарантії, і містить інформацію про:

- реквізити суб'єкта господарювання, зазначеного у гарантійній угоді (договорі), та код ЄДРПОУ;

- реквізити гарантійної угоди (договору), яка є підставою для надання гарантії;
- суму позики/кредиту в іноземній та національній валюті, яку отримує суб'єкт господарювання під місцеві гарантії та/або зазначену в гарантійній угоді (договорі), за офіційним курсом Національного банку України на дату гарантійної угоди;
- додаткові зобов'язання та умови, визначені гарантійною угодою (договором).

Інформація про здійснені операції з управління державним боргом складається на підставі даних обліку операцій з державним боргом із зазначенням кодів бюджетної класифікації, розподілом на операції за внутрішнім та зовнішнім державним боргом і містить інформацію про:

- проведені операції з управління державним боргом;
- суми операцій у гривні, у разі проведення операцій в іноземній валюті – у гривневому еквіваленті іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на дату проведення операцій.

Інформація про стан місцевих боргів складається на підставі зведених даних звітності про виконання місцевих бюджетів у розрізі кодів класифікації боргу за типом боргового зобов'язання за складовими:

- внутрішній борг місцевих бюджетів;
- зовнішній борг місцевих бюджетів.

Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів складається на підставі зведених даних звітності про виконання місцевих бюджетів з розподілом на внутрішній та зовнішній гарантований відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами борг. В інформації відображаються боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями.

Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України складається за кодами програмної класифікації видатків і кредитування державного бюджету та функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету на підставі зведених даних про виконання державного бюджету і містить інформацію щодо:

- сум бюджетних призначень загального та спеціального фондів, затверджених Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року на поточне функціонування органів державної влади, бюджетних установ, поточні міжбюджетні трансферти та видатки на фінансове забезпечення заходів соціального захисту

населення і соціально-культурної сфери, а також інші видатки, не віднесені до видатків розвитку та нерозподілених видатків, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання Бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11;

- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітнього року на оплату праці;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітнього року на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітнього року на фінансове забезпечення наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Звіт про повернення кредитів до Державного бюджету України та розподіл надання кредитів з Державного бюджету України складається за кодами програмної класифікації видатків і кредитування державного бюджету та функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету на підставі зведених даних про надання та повернення кредитів і містить інформацію щодо:

- бюджетних призначень загального та спеціального фондів, затверджених Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- наданих з початку звітнього року кредитів із загального та спеціального фондів державного бюджету;
- повернутих до загального та спеціального фондів державного бюджету кредитів.

Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями складається за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, які визначені Законом України про Державний бюджет України, у розрізі адміністративно-територіальних одиниць на підставі даних головних розпорядників бюджетних коштів і містить інформацію щодо:

- бюджетних призначень загального фонду, затверджених Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- касових видатків загального фонду державного бюджету, що були проведені протягом звітнього періоду.

Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на здійснення правосуддя в розрізі місцевих та апеляційних судів складається за кодами програмної і функціональної класифікації видатків та

кредитування державного бюджету в розрізі місцевих й апеляційних судів на підставі зведених даних про виконання державного бюджету та даних Державної судової адміністрації України за програмою “Здійснення правосуддя місцевими судами” і містить інформацію щодо:

- бюджетних призначень загального та спеціального фондів, затверджених Законом України про Державний бюджет України з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені протягом звітного періоду;
- видатків споживання загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11;
- видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року на оплату праці;
- видатків загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- видатків розвитку загального та спеціального фондів державного бюджету, що були проведені з початку звітного року, відповідно до Складових частин витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання з державного бюджету і кошти, що передаються до державного бюджету) та інших показників міжбюджетних відносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами складається на підставі даних щодо фактично переданих коштів міжбюджетними трансфертами, отриманих від Управління міжбюджетних відносин та моніторингу видатків місцевих бюджетів Казначейства України і містить інформацію про:

- розрахункові обсяги доходів, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- планові показники, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- нормативи, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- суми дотації вирівнювання, передані з початку звітного року з державного бюджету;
- суми коштів, передані з початку звітного року до державного бюджету.

Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (додаткових дотацій та субвенцій) з Державного бюджету України місцевим

бюджетам складається на підставі інформації щодо фактично переданих коштів міжбюджетними трансфертами і містить інформацію про:

- планові показники, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- суми додаткових дотацій, переданих з початку звітного року з державного бюджету;
- планові показники загального та спеціального фондів, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- суми субвенцій, переданих з початку звітного року із загального та спеціального фондів державного бюджету.

Перелік додаткових дотацій та субвенцій у звіті наводиться відповідно до Закону України про Державний бюджет України.

Інформація про виконання обсягів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах та нормативи її щомісячних відрахувань складається на підставі інформації щодо фактично переданих коштів міжбюджетними трансфертами і містить інформацію про:

- розрахунковий обсяг доходів, затверджений Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- нормативи, затверджені Законом України про Державний бюджет України, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- суми субвенції, передані з початку звітного року з державного бюджету.

Інформація щодо кредитів (позик), які залучаються державою до спеціального фонду Державного бюджету України від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів), складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кредиторів і інвестиційних програм (проектів), що реалізуються за рахунок кредиту (позики), на підставі даних, отриманих від Міністерства фінансів України. Перелік кредиторів та інвестиційних програм (проектів), що реалізуються за рахунок кредиту (позики), наводиться відповідно до Закону України про Державний бюджет України.

Звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку складається в розрізі Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя на підставі даних зведеної звітності та інформації, отриманої від структурних підрозділів Казначейства України, і містить дані щодо:

- планових показників загального фонду державного бюджету з урахуванням змін, внесених протягом звітного року;
- переданих протягом звітного періоду (року) розпорядникам бюджетних коштів відкритих асигнувань загального фонду державного бюджету для

- здійснення видатків за рахунок коштів державного фонду регіонального розвитку;
- касових видатків загального фонду державного бюджету, що були проведені протягом звітного періоду (року).

5.3. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ЗІ СКЛАДАННЯ ДЕРЖАВНОЮ КАЗНАЧЕЙСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ ЗВІТНОСТІ ПРО ВИКОНАННЯ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

Склад, періодичність та терміни подання, порядок заповнення місячної, квартальної і річної звітності про виконання державного бюджету та вимоги до розкриття інформації у звітності визначені Інструкцією про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання державного бюджету, затвердженою наказом Державної казначейської служби України від 13.02.2012 № 52.

Місячна та квартальна звітність про виконання державного бюджету складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Річна звітність складається за звітний рік.

Звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку органів Казначейства та окремих даних звітів розпорядників (одержувачів) коштів державного бюджету за формами, затвердженими Інструкцією про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання державного бюджету.

Керівник органу Казначейства та керівник структурного підрозділу органу Казначейства несуть відповідальність за повноту і достовірність даних звітності, дотримання термінів її подання, а також подання її в повному обсязі.

Недотримання учасником бюджетного процесу порядку складання та порядку або термінів подання звітності про виконання державного бюджету, встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами, а також подання такої звітності у неповному обсязі є бюджетним правопорушенням. У разі виявлення такого бюджетного правопорушення органами Казначейства застосовуються заходи, передбачені чинним законодавством.

Перелік та періодичність подання форм звітності про виконання державного бюджету наведено у табл. 5.2.

Форми звітності про виконання державного бюджету наведені у додатках 31–33.

Розкриття елементів бюджетної звітності наводиться у Пояснювальній записці. При складанні та поданні місячної бюджетної звітності, у разі виникнення питань, які потребують роз'яснення, органи Казначейства подають разом з формами звітності відповідні пояснення. При складанні та поданні квартальної та річної бюджетної звітності органи Казначейства надають разом з формами звітності Пояснювальну записку.

Таблиця 5.2

**Перелік та періодичність подання форм звітності
про виконання державного бюджету**

Назва форми звітності	Періодичність подання		
	місячна	квар- тальна	річна
1	2	3	4
Звіт про виконання державного бюджету (форма № 2м(к)Дб)	+	+	+
Звіт про бюджетну заборгованість (форма № 7Дб)	+	–	+
Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету	+	–	+

Головні управління Казначейства подають місячну звітність засобами електронного зв'язку в терміни:

- Звіт про виконання державного бюджету – не пізніше 8-го числа місяця, що настає за звітним;
- Звіт про бюджетну заборгованість – не пізніше 21-го числа місяця, що настає за звітним.

Головні управління Казначейства подають квартальну звітність засобами електронного зв'язку в терміни:

- Звіт про виконання державного бюджету – не пізніше 21-го числа місяця, що настає за звітним кварталом;
- Пояснювальну записку з додатками – не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним кварталом.

Усі форми квартальної звітності, Звіт про бюджетну заборгованість та Пояснювальна записка до квартальної звітності подаються до Казначейства України на паперових носіях не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу.

З метою забезпечення своєчасного складання річного звіту про виконання Державного бюджету України строки подання річної звітності Головним управлінням Казначейства встановлюються з урахуванням термінів, визначених наказом Міністерства фінансів України.

Головні управління Казначейства встановлюють строки подання місячної, квартальної та річної звітності управлінням (відділенням) Державної казначейської служби України у районах, містах та районах у містах (далі – Управління (відділення) Казначейства) з таким розрахунком, щоб забезпечити своєчасне її подання Казначейству.

Органи Казначейства встановлюють терміни подання звітності розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів у межах термінів, визначених Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419.

Усі форми місячної, квартальної та річної звітності, підписані керівником органу Казначейства та керівником структурного підрозділу, який відповідає за

складання звітності, зберігаються у паперовому вигляді в органах Казначейства, які склали звітність.

Відповідальність за збереження звітів несе керівник органу Казначейства.

Усі форми квартальної та річної звітності в установлені терміни подаються органу Казначейства вищого рівня засобами електронного зв'язку та у паперовому вигляді.

Органи Казначейства перевіряють зведені звіти розпорядників бюджетних коштів на відповідність даним, зафіксованим у бухгалтерському обліку та звітності органів Казначейства.

Головні управління Казначейства консолідують звітність шляхом додавання показників звітності підвідомчих установ до аналогічних показників своєї звітності.

Дані зведеної звітності органів Казначейства повинні бути тотожними аналогічним зведеним звітним даним головних розпорядників бюджетних коштів за кодами бюджетної класифікації видатків.

Звіт про виконання державного бюджету (форма № 2м(к)дб) складається на підставі даних бухгалтерського обліку з виконання державного бюджету за загальним та спеціальним фондами і містить три розділи:

I. Доходи.

II. Видатки.

III. Кредитування.

Розділ II "Видатки" складається з підрозділів:

II.1. Видатки загального фонду державного бюджету;

II.2. Видатки спеціального фонду державного бюджету.

Підрозділ II.2 "Видатки спеціального фонду державного бюджету" складаються з таких частин:

II.2.1. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами;

II.2.2. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ;

II.2.3. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок інших надходжень спеціального фонду;

II.2.4. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як субвенція з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів.

Розділ III "Кредитування" складається з підрозділів:

III.1. Надання кредитів;

III.2. Повернення кредитів.

Підрозділ III.1 "Надання кредитів" охоплює частини:

III.1.1. Надання кредитів із загального фонду державного бюджету;

III.1.2. Надання кредитів із спеціального фонду державного бюджету.

Розділ I “Доходи” складається в розрізі кодів класифікації доходів бюджету на підставі даних аналітичного обліку і містить дані щодо планових показників за доходами загального та спеціального фондів державного бюджету і суми надходжень до державного бюджету за звітний період.

Розділ II “Видатки” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету на підставі даних звітів підрозділів II.1 “Видатки загального фонду державного бюджету” та II.2 “Видатки спеціального фонду державного бюджету”.

Підрозділ II.1 “Видатки загального фонду державного бюджету” складається за кодами програмної класифікації видатків і кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за формою № 2д “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”. У цьому підрозділі Звіту наводяться дані щодо:

- річного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- бюджетних асигнувань загального фонду державного бюджету розпорядників бюджетних коштів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- залишків невикористаних коштів загального фонду державного бюджету, які відповідно до законодавства можуть зберігатися на поточних рахунках в установах банків. При складанні річного звіту не повинно бути залишків коштів на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно на початок та кінець звітного періоду, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом;
- сум коштів загального фонду державного бюджету, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів на здійснення видатків;
- сум проведених з початку звітного року касових видатків.

Підрозділ II.2 “Видатки спеціального фонду державного бюджету” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних частин II.2.1 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”; II.2.2 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”; II.2.3 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок інших надходжень спеціального фонду”; II.2.4 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як субвенція з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”.

Частина II.2.1 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників коштів державного бюджету за формою № 4-1д “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”. У цій частині Звіту наводяться дані щодо:

- річного розпису асигнувань спеціального фонду державного бюджету за коштами, отриманими як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- бюджетних асигнувань спеціального фонду державного бюджету розпорядників бюджетних коштів за коштами, отриманими як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- залишків коштів розпорядників бюджетних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках на початок звітного року;
- перерахованих у звітному періоді сум залишків коштів на початок звітного року згідно з законодавством України (повернених установі, що надала ці кошти, перерахованих підвідомчій або установі вищого рівня, перерахованих до бюджету, тощо);
- коштів минулих років, отриманих установою у звітному періоді (від підвідомчої або установи вищого рівня тощо для використання на власні потреби без подальшого перерахування, якщо законодавством не встановлено інше);
- коштів, які надійшли на рахунки бюджетних установ як плата за послуги, що надаються бюджетними установами;
- проведених з початку звітного року касових видатків;
- сум касових видатків спеціального фонду, що були проведені з початку звітного року з метою погашення заборгованості загального фонду за відповідними кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків;
- залишків коштів розпорядників бюджетних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках на кінець звітного періоду.

Частина II.2.2 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників коштів державного бюджету за формою № 4-2д “Звіт про надхо-

дження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”. У цій частині Звіту наводяться дані щодо:

- річного розпису асигнувань спеціального фонду державного бюджету за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- бюджетних асигнувань спеціального фонду державного бюджету розпорядників бюджетних коштів за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- залишків коштів розпорядників бюджетних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках на початок звітного року;
- перерахованих у звітному періоді сум залишків коштів на початок звітного року згідно з законодавством України (повернутих установі, що надала ці кошти, перерахованих до бюджету тощо);
- коштів, які надійшли на рахунки бюджетних установ з інших джерел власних надходжень бюджетних установ;
- проведених з початку звітного року касових видатків;
- залишків коштів розпорядників бюджетних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках на кінець звітного періоду.

Частина II.2.3 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок інших надходжень спеціального фонду” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників коштів державного бюджету за формами № 4-Зд “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” та № 4-Зд.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)”. У цій частині Звіту наводяться дані щодо:

- річного розпису асигнувань спеціального фонду державного бюджету за коштами, що направляються на проведення спеціальних видатків, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- бюджетних асигнувань спеціального фонду державного бюджету розпорядників бюджетних коштів за коштами, що направляються на проведення спеціальних видатків, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- залишків невикористаних коштів спеціального фонду державного бюджету, які відповідно до законодавства можуть зберігатися на поточних рахунках в установах банків. При складанні річного звіту не повинно бути залишків коштів на рахунках розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно на початок та кінець звітного періоду, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом;

- перерахованих у звітному періоді сум залишку коштів на початок звітнього року. Дані, наведені в цій графі звіту, мають відповідати аналогічним даним форми № 4-Зд.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)”;
- коштів, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів на проведення спеціальних видатків;
- проведених з початку звітнього року касових видатків.

Частина II.2.4 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як субвенція з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників коштів державного бюджету за формою № 4-4д “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”. У цій частині Звіту наводяться дані щодо:

- бюджетних асигнувань спеціального фонду державного бюджету розпорядників бюджетних коштів за коштами, отриманими бюджетними установами як субвенція з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- залишків коштів розпорядників бюджетних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках на початок звітнього року;
- залишків коштів на початок звітнього року згідно з законодавством України (перераховані до місцевого бюджету, який надав ці кошти);
- коштів, які надійшли на рахунки бюджетних установ як субвенція з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів;
- проведених з початку звітнього року касових видатків;
- залишків коштів розпорядників бюджетних коштів на спеціальних реєстраційних рахунках на кінець звітнього періоду.

Розділ III “Кредитування” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних підрозділів III.1 “Надання кредитів” та III.2 “Повернення кредитів”.

Підрозділ III.1 “Надання кредитів” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних звітів частин III.1.1 “Надання кредитів із загального фонду державного бюджету” та III.1.2 “Надання кредитів із спеціального фонду державного бюджету” цього підрозділу.

Частина III.1.1 “Надання кредитів із загального фонду державного бюджету” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників коштів державного бюджету за формами № 2д “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”. У цій частині Звіту наводяться дані щодо:

- планових показників надання кредитів із загального фонду державного бюджету з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- коштів загального фонду державного бюджету, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів для надання кредитів;
- наданих з початку звітного року кредитів із загального фонду державного бюджету.

Частина III.1.2 “Надання кредитів зі спеціального фонду державного бюджету” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних аналітичного обліку. При складанні квартальної та річної звітності дані аналітичного обліку повинні бути попередньо звірені з даними звітів розпорядників коштів державного бюджету за формами № 4-3д “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” та № 4-3д.1 “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)”. У цій частині Звіту наводяться дані щодо:

- планових показників надання кредитів із спеціального фонду державного бюджету з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- коштів спеціального фонду державного бюджету, отриманих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів для надання кредитів;
- наданих з початку звітного року кредитів із спеціального фонду державного бюджету.

Підрозділ III.2 “Повернення кредитів” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних аналітичного обліку. Дані цього підрозділу наводяться зі знаком “мінус”. У цьому підрозділі звіту містяться дані щодо:

- планових показників повернення кредитів до загального та спеціального фондів державного бюджету з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- повернутих до загального та спеціального фондів державного бюджету кредитів.

Операції за загальним та спеціальним фондами державного бюджету розпорядників бюджетних коштів, проведені в натуральній формі або іноземній валюті, відображаються в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету у національній валюті України до закінчення звітного року органами Казначейства

на підставі Довідки про надходження у натуральній формі або Довідки про операції в іноземній валюті за встановленим порядком.

Звітність складається з урахуванням зазначених операцій.

Звіт про бюджетну заборгованість (форма № 7Дб) складається із двох розділів:

I. Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету;

II. Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за окремими програмами.

Звіт про бюджетну заборгованість складається окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету на підставі звітів розпорядників і одержувачів коштів державного бюджету, попередньо звірених з даними аналітичного обліку в частині зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань.

Суми заборгованості на початок звітного року повинні бути тотожні даним про заборгованість на кінець попереднього року. За наявності розбіжностей надається пояснення, з яких причин вони виникли.

Розділ I “Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету” складається за кодами програмної класифікації видатків і кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету й містить інформацію про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету як за видатками, так і за нарахованими доходами, а також інформацію про суми зареєстрованих бюджетних фінансових зобов'язань, які відображені в обліку звітного періоду. Інформація наводиться на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету, складених за формою № 7д “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”. У цьому розділі Звіту містяться дані щодо:

- дебіторської заборгованості на початок звітного року та на дату складання звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки;
- дебіторської заборгованості на дату складання звітності з простроченим терміном, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату;
- дебіторської заборгованості, що була списана протягом звітного періоду в установленому порядку;
- кредиторської заборгованості на початок звітного року та звітну дату при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, зареєстрованої в органах Казначейства;
- кредиторської заборгованості, термін оплати якої на дату складання звітності прострочено, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата пла-

тежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги;

- кредиторської заборгованості, термін оплати якої не настав;
- кредиторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку;
- бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які зареєстровані протягом звітного періоду в органах Казначейства та залишилися непоплаченими станом на кінець звітного періоду.

Розділ II “Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за окремими програмами” складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету і містить інформацію про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету. Інформація наводиться на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за формою № 7д.1 “Звіт про заборгованість за окремими програмами”.

Суми дебіторської заборгованості відображають заборгованість за розрахунками з позичальниками, які отримали кредити, та за відпущені матеріальні цінності державного матеріального резерву тощо.

Суми кредиторської заборгованості показують заборгованість за розрахунками з бюджетом виконавців бюджетних програм на суму кредитів, наданих позичальникам із загального фонду державного бюджету, та за коштами, отриманими при реалізації матеріальних цінностей державного матеріального резерву тощо.

Суми повернутих позичальниками кредитів, які надавалися із загального фонду державного бюджету, відображаються як зменшення дебіторської заборгованості на суму повернутих кредитів (тобто відображається різниця між сумою наданих та сумою повернутих кредитів) та як зменшення кредиторської заборгованості за загальним фондом державного бюджету на суму коштів, перерахованих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів до загального фонду державного бюджету.

Дебіторська заборгованість за кредитами, наданими позичальникам зі спеціального фонду бюджету (у разі рекредитування), відображається в сумі наданих кредитів, зменшена на суму повернутих коштів позичальниками до спеціального фонду державного бюджету. Суми кредиторської заборгованості відображають заборгованість за розрахунками з бюджетом позичальників, які отримали кредит зі спеціального фонду.

У цьому розділі звіту містяться дані щодо:

- дебіторської заборгованості за розрахунками з позичальниками за кредитами, наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів бюджету у попередні звітні роки, за вирахуванням погашення за відпущеними матеріальними цінностями державного матеріального резерву тощо;

- дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки за розрахунками з позичальниками за наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів державного бюджету кредитами, за вирахуванням сум погашення за відпущеними матеріальними цінностями державного матеріального резерву тощо;
- кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на суму кредитів, наданих позичальникам із державного бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів як виконавцями цих бюджетних програм у попередні звітні роки, за вирахуванням сум погашення до державного бюджету за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву тощо;
- кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, що виникла у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів як виконавців бюджетних програм при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки на дату складання звітності за наданими позичальникам кредитами за рахунок коштів державного бюджету, за вирахуванням сум погашення до державного бюджету за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву тощо;
- бюджетних фінансових зобов'язань за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву та попередньою оплатою тощо, що зареєстровані протягом звітного періоду (року) в органах Казначейства та залишилися несплаченими на кінець звітного періоду.

Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету складається за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету і кодів класифікації кредитування бюджету на підставі даних бухгалтерського обліку за загальним фондом державного бюджету та містить інформацію про суми:

- планових показників державного бюджету з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- асигнувань, отриманих розпорядниками бюджетних коштів державного бюджету протягом звітного періоду для здійснення видатків за рахунок коштів резервного фонду;
- асигнувань, отриманих розпорядниками бюджетних коштів державного бюджету протягом звітного періоду на умовах повернення;
- касових видатків, проведених протягом звітного періоду;
- залишку невикористаних асигнувань резервного фонду державного бюджету на кінець звітного періоду.

Для забезпечення звірки показників бюджетної звітності з даними бухгалтерського обліку про виконання державного та місцевих бюджетів органами Казначейства складається та подається **Сальдовий баланс рахунків** (додаток 34).

Головні управління Казначейства подають Сальдовий баланс рахунків при поданні місячної звітності засобами електронного зв'язку не пізніше 11-го числа місяця, наступного за звітним. На паперових носіях Сальдовий баланс рахунків подається до Казначейства України до 25-го числа місяця, що настає за звітним.

При поданні квартальної звітності Головні управління Казначейства подають Сальдовий баланс рахунків засобами електронного зв'язку не пізніше 25-го числа місяця, що настає за звітним кварталом.

У Сальдовому балансі рахунків відображаються активи, зобов'язання, кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, розрахунки, результат виконання бюджету, доходи бюджету, видатки бюджету, дані управлінського та позабалансового обліку (1–9 класи Плану рахунків).

При складанні місячного та квартального звітів у Сальдовому балансі рахунків відображається сальдо рахунків бухгалтерського обліку на початок звітного року та на кінець останнього дня звітного періоду (місяця, кварталу).

При складанні річного звіту у Сальдовому балансі рахунків відображається сальдо рахунків бухгалтерського обліку на початок та кінець звітного року окремо до та після закриття рахунків.

Дані Сальдового балансу рахунків повинні бути тотожні відповідним даним інших форм звітності. У разі виявлення розбіжностей між даними Сальдового балансу рахунків та відповідними даними інших форм звітності органи Державного казначейства України надають пояснення щодо їх наявності із зазначенням причин виникнення.

При складанні Сальдового балансу рахунків та інших форм бюджетної звітності про виконання державного бюджету використовують Рекомендації щодо звірки окремих показників Сальдового балансу рахунків із показниками інших форм бюджетної звітності про виконання державного бюджету (додаток 35).

Разом із квартальною та річною звітністю про виконання державного бюджету органами Казначейства складається та подається **Пояснювальна записка**. У Пояснювальній записці розкривається інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

Разом із Пояснювальною запискою до квартального звіту додаються Розшифровка операцій, відображених на рахунках 1511 “Короткострокові кредити, надані з державного бюджету” та 1512 “Довгострокові кредити, надані з державного бюджету”, та Розшифровка операцій, відображених на рахунках 1513 “Короткострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами-позичальниками” та 1514 “Довгострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами-позичальниками” (додатки 36–37).

Разом із Пояснювальною запискою до річного звіту додаються:

- Розшифровка операцій, відображених на рахунках 1511 “Короткострокові кредити, надані з державного бюджету” та 1512 “Довгострокові кредити, надані з державного бюджету”;
- Розшифровка операцій, відображених на рахунках 1513 “Короткострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками” та 1514 “Довгострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками”;
- Довідка про перераховані відкриті асигнування державного бюджету Головним транзитним управлінням Державної казначейської служби України на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів (додаток 38);
- Довідка про кількість рахунків, відкритих розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів (додаток 39);
- Довідка про суми урегулювання заборгованості за бюджетними позиками, наданими державним та іншим сільськогосподарським підприємствам усіх форм власності і господарювання, відповідно до Закону України від 18.01.2001 № 2237-III та розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2002 № 186-р (додаток 40);
- Довідка про заборгованість перед державним бюджетом за фінансовою допомогою, наданою за рахунок коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України на умовах повернення відповідно до постанов Кабінету Міністрів України від 11.09.1997 № 1003, від 26.02.1998 № 220 та від 10.12.1998 № 1953 (додаток 41);
- копії довідок установ банків, що підтверджують залишки коштів на рахунках, відкритих на ім'я органів Казначейства.

Пояснювальна записка має відповідати структурі звітності про виконання державного бюджету. У преамбулі Пояснювальної записки наводяться загальні відомості про орган Казначейства: назва органу Казначейства, кількість Управлінь (відділень), які входять до його складу, базова чи транзитна область, загальна кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які обслуговуються органом Казначейства.

Пояснювальна записка складається з таких розділів:

I. Доходи державного бюджету. У цьому розділі наводиться інформація про надходження до загального та спеціального фондів державного бюджету; перелік доходів, які становлять найбільшу питому вагу в загальній сумі доходів; причини значного збільшення або зменшення доходів (за наявності таких випадків).

II. Видатки державного бюджету. У цьому розділі наводиться інформація про видатки загального та спеціального фондів державного бюджету; загальні суми відкритих асигнувань, касових видатків та невикористаних асигнувань;

причини неповного використання асигнувань; причини розбіжностей між звітними даними на кінець попереднього та початок звітного року.

III. Кредитування. У цьому розділі наводяться пояснення до інформації, наведеної у графі “Сума коригування” Розшифровки операцій, відображених на рахунках 1511 “Короткострокові кредити, надані з державного бюджету” та 1512 “Довгострокові кредити, надані з державного бюджету”, та залишків на кінець звітного періоду на балансових рахунках 1531 “Короткострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов’язання”, 1532 “Довгострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов’язання”, 1533 “Короткострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов’язання, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками” та 1534 “Довгострокові кредити, що надавались під гарантійні зобов’язання, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками” Плану рахунків.

IV. Бюджетна заборгованість. У цьому розділі наводиться інформація щодо даних місячного Звіту про бюджетну заборгованість, який формується за терміном задачі квартального звіту, а саме:

- а) заборгованості за загальним фондом державного бюджету, в тому числі:
 - причини невідповідності між звітними даними на кінець попереднього та початок звітних років (крім невідповідності за КЕКВ);
 - сум зареєстрованих бюджетних фінансових зобов’язань без відповідної кредиторської заборгованості та причин nereєстрації кредиторської заборгованості;
- б) заборгованості за спеціальним фондом державного бюджету, в тому числі:
 - сум зареєстрованих бюджетних фінансових зобов’язань без відповідної кредиторської заборгованості та причин nereєстрації кредиторської заборгованості;
 - причин невідповідності між звітними даними на кінець попереднього і початок звітних років.

V. Заборгованість за окремими програмами. У цьому розділі наводиться перелік програм, за якими на балансових рахунках 151 групи “Кредити, надані з державного бюджету” у Сальдовому балансі рахунків наведена заборгованість, не відображена в інших формах звітності; інформація про причини, з яких вказана заборгованість не відображена. Інформація наводиться окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету.

У Пояснювальній записці зазначається інформація щодо:

- програм із незавершеними на кінець звітного періоду розрахунками, асигнування за якими не передбачено у законі про Державний бюджет України, та інші пояснення;
- розшифровки окремих показників звітності. Пояснення невідповідності даних звітів та сум, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, або інших обставин, за якими є необхідність надання пояснень;

- залишків коштів на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 1223 “Рахунки Казначейства в установах банків для виплати готівкових коштів” та 1241 “Дебіторська заборгованість за операціями з готівкою” (зазначається, до якого бюджету – державного чи місцевого – відноситься сума залишку). Інформація наводиться у пояснювальній записці до квартального звіту у гривнях з копійками;
- залишків коштів на рахунках, відкритих за балансовими рахунками 361 групи “Рахунки розпорядників коштів державного бюджету, відкриті в установах банків”. Зазначається, в якій валюті склався залишок: національній чи іноземній. Якщо залишок склався у гривні – наводяться відповідні пояснення.

Крім того, у Пояснювальній записці наводиться інформація, яка вважається необхідною для пояснення звіту, або інформування за результатами складання звітності.

У довідках, які подаються разом із Пояснювальною запискою, наводиться інформація про:

- перераховані відкриті асигнування державного бюджету Головним транзитним управлінням Державної казначейської служби України на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів;
- кількість рахунків, відкритих розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;
- операції, відображені на рахунках 1511 та 1512 за коротко- та довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету відповідно до окремих рішень уряду та нормативно-правових актів, що регулюють бюджетні відносини в Україні;
- операції, відображені на рахунках 1513 та 1514 за коротко- та довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками;
- суми врегулювання заборгованості за бюджетними позичками, наданими державним та іншим сільськогосподарським підприємствам усіх форм власності й господарювання, відповідно до Закону України від 18.01.2001 № 2237-III та розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2002 № 186-р, які реструктуризовано, суми погашеної реструктуризованої заборгованості, з термінами погашення по роках, та суми списаної реструктуризованої заборгованості;
- заборгованість перед державним бюджетом за фінансовою допомогою, наданою за рахунок коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України на умовах повернення відповідно до постанов Кабінету Міністрів України від 11.09.1997 № 1003, від 26.02.1998 № 220 та від 10.12.1998 № 1953;
- залишки коштів на рахунках, відкритих на ім'я органів Державної казначейської служби України, що склалися станом на перше число місяця року, що настає за звітним, на рахунках, відкритих в установах банків на ім'я органів Казначейства.

5.4. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ЗІ СКЛАДАННЯ ДЕРЖАВНОЮ КАЗНАЧЕЙСЬКОЮ СЛУЖБОЮ УКРАЇНИ ЗВІТНОСТІ ПРО ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Звітність про виконання місцевих бюджетів складається органами Казначейства України за формами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.01.2012 № 60.

Склад, періодичність подання та порядок заповнення місячної, квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів і вимоги до розкриття інформації у звітності встановлені Інструкцією про складання органами Державної казначейської служби України фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів, затвердженою наказом Державної казначейської служби України від 08.02.2012 № 49.

Місячна бюджетна звітність та квартальна фінансова і бюджетна звітність складаються наростаючим підсумком з початку звітного року. Річна фінансова та бюджетна звітність складається за звітний рік.

Фінансова і бюджетна звітність складається на підставі даних бухгалтерського обліку територіальних органів Державної казначейської служби України, окремих даних звітів розпорядників (одержувачів) коштів місцевих бюджетів та інформації фінансових органів.

Керівник органу Казначейства та керівник відповідного структурного підрозділу органу Казначейства несуть відповідальність за повноту та достовірність даних фінансової й бюджетної звітності, дотримання термінів її подання, а також подання її в повному обсязі.

Казначейство України встановлює терміни подання місячної та квартальної звітності Головних управлінь Казначейства з таким розрахунком, щоб забезпечити своєчасне подання звітності про виконання місцевих бюджетів відповідно до вимог Бюджетного кодексу України.

Головні управління Казначейства встановлюють строки подання місячної, квартальної та річної звітності управлінням (відділенням) Казначейства з таким розрахунком, щоб забезпечити своєчасне її подання Казначейству України.

Недотримання учасником бюджетного процесу порядку або термінів подання звітності про виконання місцевих бюджетів, встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами, є порушенням бюджетного законодавства. У разі виявлення порушення бюджетного законодавства органами Казначейства застосовуються заходи впливу, передбачені законодавством України.

Звітність про виконання місцевих бюджетів поділяється на фінансову і бюджетну. Фінансова звітність є квартальною та річною, а бюджетна – місячною, квартальною та річною. Перелік і періодичність подання форм фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів наведено у табл. 5.3.

Форми фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів наведені у додатках 42–53.

Таблиця 5.3

**Перелік і періодичність подання форм фінансової та бюджетної звітності
про виконання місцевих бюджетів**

Назва форми звітності	Періодичність подання		
	місячна	квар- тальна	річна
1	2	3	4
Фінансова звітність			
Звіт про фінансовий стан (баланс) (форма № 1мб)	-	+	+
Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів (форма № 2мб)	-	-	+
Звіт про рух грошових коштів (форма № 3мб)	-	-	+
Бюджетна звітність			
Звіт про виконання місцевих бюджетів (форма № 2ммб)	+	-	-
Звіт про виконання місцевих бюджетів (форма № 2кмб(мб))	-	+	+
Звіт про бюджетну заборгованість (форма № 7мб)	+	-	+
Інформація про виконання захищених видатків місцевих бюджетів	+	-	+
Звіт про використання коштів з резервного фонду	+	-	+
Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій і субвенцій, отриманих з державного бюджету	+	+	+
Інформація про стан місцевих боргів	-	+	+
Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів	-	+	+
Інформація про надані місцеві гарантії	-	+	+

Зведену фінансову та бюджетну звітність про виконання місцевих бюджетів органи Казначейства складають у такому самому обсязі.

Розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності здійснюється в Інформації щодо уточнення окремих показників звітних даних.

При складанні та поданні місячної бюджетної звітності органи Казначейства надають разом з формами звітності:

- відповідні пояснення (у разі виникнення питань), які потребують роз'яснення;
- розшифровку операцій з муніципальними запозиченнями місцевих органів влади та погашення муніципальних зобов'язань місцевих органів влади з метою забезпечення складання Казначейством України Інформації про муніципальні запозичення місцевих органів влади та погашення муніципальних зобов'язань місцевих органів влади.

При складанні та поданні квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності органи Казначейства надають разом з формами звітності Інформацію про уточнення окремих показників звітних даних.

Фінансова та бюджетна звітність формується засобами програмного забезпечення Казначейства України.

Зведена форма Звіту про виконання місцевих бюджетів у частині інформації щодо рішень місцевих рад складається на підставі даних, отриманих від місцевих фінансових органів в електронному вигляді, які мають бути консолідовані та збалансовані.

Звіт про бюджетну заборгованість (форма № 7мб) складається на підставі даних, наведених у звітах розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів.

Звіт про використання коштів з резервного фонду, Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів та Інформація про надані місцеві гарантії складаються на підставі даних, отриманих від місцевих фінансових органів та окремих даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів.

Управління (відділення) Казначейства фінансову та бюджетну звітність подають Головним управлінням Казначейства у терміни, встановлені Головними управліннями Казначейства, засобами електронного зв'язку і на паперових носіях. При складанні квартальної та річної звітності управління (відділення) Казначейства подають разом із формами звітності Інформацію про уточнення окремих показників звітних даних.

Головні управління Казначейства консолідують фінансову та бюджетну звітність, отриману від управлінь (відділень) Казначейства, з даними звітів, складеними структурними підрозділами Головного управління Казначейства, і подають до Казначейства України. При складанні квартальної та річної звітності Головні управління Казначейства подають разом із формами звітності Інформацію про уточнення окремих показників звітних даних.

Головні управління Казначейства подають до Казначейства України місячну звітність у такі терміни:

- звітність про виконання місцевих бюджетів – не пізніше 10-го числа місяця, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку;
- Звіт про бюджетну заборгованість – не пізніше 23-го числа місяця, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку.

Усі форми квартальної звітності, Звіт про бюджетну заборгованість та Інформацію про уточнення окремих показників звітних даних Головні управління Казначейства подають до Казначейства України в такі терміни:

- не пізніше 23-го числа місяця, що настає за звітним кварталом, засобами електронного зв'язку;
- не пізніше 35 днів після закінчення звітного кварталу у паперовому вигляді.

З метою забезпечення своєчасного складання річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України строки подання річної звітності Головним управлінням Казначейства встановлюються з урахуванням термінів, визначених наказом Міністерства фінансів України.

Місячна бюджетна звітність подається органами Казначейства відповідним фінансовим органам та/або міським (міст районного значення), сільським, селищним радам або їх виконавчим органам в електронному вигляді одночасно

із поданням до органу Казначейства вищого рівня. Зведена місячна бюджетна звітність в електронному вигляді подається органами Казначейства відповідним фінансовим органам та органам Казначейства вищого рівня.

Квартальна фінансова та бюджетна звітність подається органами Казначейства відповідним фінансовим органам та/або міським (міст районного значення), сільським, селищним радам або їх виконавчим органам в електронному вигляді за два дні до подання органу Казначейства вищого рівня. Зведена квартальна фінансова та бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів подається органами Казначейства відповідним фінансовим органам:

- в електронному вигляді за два дні до подання до органу Казначейства вищого рівня;
- на паперових носіях у тижневий термін після передачі зведеного звіту в розрізі бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя Головними управліннями Казначейства до Казначейства України.

Річна фінансова та бюджетна звітність подається органами Казначейства відповідним фінансовим органам та/або міським (міст районного значення), сільським, селищним радам або їх виконавчим органам:

- в електронному вигляді за п'ять днів до подання до органу Казначейства вищого рівня;
- на паперових носіях у тижневий термін після передачі зведеного звіту Головними управліннями Казначейства до Казначейства України.

Зведена річна фінансова та бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів подається органами Казначейства відповідним фінансовим органам:

- в електронному вигляді за п'ять днів до подання до органу Казначейства вищого рівня;
- на паперових носіях у тижневий термін після передачі зведеного звіту Головними управліннями Казначейства до Казначейства України.

Зведена місячна бюджетна звітність в розрізі бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, місячна звітність в розрізі бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення і бюджетів районів подається Головними управліннями до Казначейства в електронному вигляді.

Зведена квартальна та річна фінансова і бюджетна звітність подається Головними управліннями Казначейства до Казначейства України у паперовому та електронному вигляді.

Звіт про фінансовий стан (баланс) (форма № 1мб) складається на підставі даних синтетичного обліку, звірених з даними аналітичного обліку, за рахунками 1–5 класів Плану рахунків:

- щоквартальну на перше число місяця, що настає за звітним;
- при складанні річного звіту – на кінець останнього дня звітного року.

Баланс виконання місцевого бюджету містить узагальнену інформацію про стан активів і пасивів місцевого бюджету за звітний період.

Активи – це фінансові ресурси, які має місцевий бюджет, та розрахунки, що виникають у процесі виконання місцевого бюджету на відповідну дату.

Пасиви – це зобов'язання, кошти місцевого бюджету і розпорядників бюджетних коштів та розрахунки, що виникають у процесі виконання місцевого бюджету на відповідну дату.

Згідно із порядком заповнення форми № 1мб Звіту про фінансовий стан (баланс) місцевого бюджету (додаток 54) у кожному рядку балансу наводиться сальдо відповідних балансових рахунків Плану рахунків. Наприклад, у рядку 070 балансу проставляється сальдо рахунку 1421 “Цінні папери в активі місцевого бюджету” відповідно на початок звітного періоду і звітну дату.

Дані балансу повинні бути тотожні аналогічним даним інших форм звітності.

Активи і зобов'язання в іноземній валюті у звіті відображаються у національній валюті України шляхом перерахунку суми іноземної валюти за валютним курсом Національного банку України на звітну дату.

Сума за балансовим рахунком 1711 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку” Плану рахунків зменшується на суму залишків на рахунках, що належать до операцій з виконання державного бюджету, інших клієнтів і фондів загальнообов'язкового державного пенсійного та соціального страхування.

Результат виконання бюджету визначається як різниця між активами та зобов'язаннями. Рахунки бюджетного обліку 5121 “Результат виконання загального фонду місцевого бюджету” та 5122 “Результат виконання спеціального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків можуть мати як дебетовий, так і кредитовий залишок. Дебетовий залишок за результатом виконання місцевого бюджету наводиться із знаком “мінус”.

У рядку 510 “Результат виконання місцевого бюджету” за відповідними графами проставляється сума результату виконання місцевого бюджету (разом загальний і спеціальний фонди) на початок та кінець звітного періоду (до річного закриття рахунків і після річного закриття рахунків).

Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів (форма № 2мб) складається на підставі даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів окремо за загальним і спеціальним фондами та містить такі розділи:

- I. Операційний дохід;
- II. Операційні видатки;
- III. Фінансування.

Розділ I “Операційний дохід” Звіту заповнюється в розрізі класифікації доходів бюджету на підставі даних аналітичного обліку доходів місцевих бюджетів, звірених із даними синтетичного обліку, і містить дані про надходження місцевих бюджетів за звітний період (до річного закриття рахунків).

Загальна сума, яка проставляється у рядку 220 “Операційний дохід – усього” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахун-

ками бюджетного обліку 6121 “Доходи загального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 220 “Операційний дохід – усього” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунками бюджетного обліку 6122 “Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки” та 6124 “Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету” Плану рахунків.

Розділ II “Операційні видатки та кредитування” Звіту заповнюється в розрізі функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету на підставі даних аналітичного обліку видатків місцевих бюджетів, звірених із даними синтетичного обліку, і містить дані про здійснені видатки та операції з кредитування за звітний період (до річного закриття рахунків).

Загальна сума, яка проставляється у рядку 410 “Операційні видатки та кредитування – усього” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунками бюджетного обліку 7211 “Видатки загального фонду місцевого бюджету” та 7231 “Кредитування загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 410 “Операційні видатки та кредитування – усього” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунками бюджетного обліку 7221 “Видатки спеціального фонду місцевого бюджету” та 7232 “Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків.

Рядок “Дефіцит (-) / профіцит (+) (220–410)” наводиться окремо за загальним та спеціальним фондом місцевого бюджету.

Дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету). Сума дефіциту наводиться зі знаком “мінус”.

Профіцит бюджету – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету). Сума профіциту наводиться зі знаком “плюс”.

Сума, наведена у рядку “Дефіцит (-) / профіцит (+) (220–410)” повинна відповідати сумі, наведеній у рядку 790 “Фінансування – усього” цього звіту, з протилежним знаком.

Розділ III “Фінансування” звіту складається у розрізі кодів класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання та типом кредитора.

Форма № 3 “Звіт про рух грошових коштів” складається на кінець останнього дня звітного року на підставі даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів окремо за загальним і спеціальним фондами та містить чотири розділи:

- I. Операційна діяльність;
- II. Інвестиційна діяльність;
- III. Нерозподілені видатки;
- IV. Фінансова діяльність.

Розділ I “Операційна діяльність” звіту складається з таких підрозділів:

- операційні доходи;
- операційні видатки.

У розділі I Звіту відображаються дані про надходження, здійснені видатки та операції з кредитування місцевих бюджетів.

Підрозділ “Операційні доходи” заповнюється в розрізі доходів місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку доходів місцевих бюджетів, звірених із даними синтетичного обліку доходів.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 220 “1. Операційні доходи – усього” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 6121 “Доходи загального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 220 “1. Операційні доходи – усього” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунками бюджетного обліку 6122 “Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, які направляються на спеціальні видатки” та 6124 “Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету” Плану рахунків.

Підрозділ “Операційні видатки” складається в розрізі видатків та операцій з кредитування, за вирахуванням погашення місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку, звірених із даними синтетичного обліку видатків.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 230 “Поточні видатки” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7211 “Видатки загального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків (КЕКВ 2000).

Загальна сума, яка проставляється у рядку 230 “Поточні видатки” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7221 “Видатки спеціального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків (КЕКВ 2000).

Загальна сума, яка проставляється у рядку 400 “Кредитування” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7231 “Кредитування загального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків (КККБ 4000).

Загальна сума, яка проставляється у рядку 400 “Кредитування” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7232 “Кредитування спеціального фонду місцевого бюджету за вирахуванням погашення” Плану рахунків (КККБ 4000).

Рядок 480 “І. Чистий потік від операційної діяльності (220-470)” вираховується окремо за загальним та спеціальним фондами як різниця між операційними доходами та операційними видатками. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

Розділ II “Інвестиційна діяльність” Звіту складається з таких підрозділів:

- інвестиційні доходи;
- інвестиційні видатки.

Підрозділ “Інвестиційні доходи” не заповнюється.

Підрозділ “Інвестиційні видатки” складається в розрізі видатків місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку, звірених із даними синтетичного обліку видатків місцевих бюджетів за загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів.

Загальна сума, яка проставляється у рядку 500 “Капітальні видатки” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7211 “Видатки загального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків (КЕКВ 3000).

Загальна сума, яка проставляється у рядку 500 “Капітальні видатки” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 7221 “Видатки спеціального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків (КЕКВ 3000).

Рядок 600 “ІІ. Чистий потік від інвестиційної діяльності (490–590)” вираховується окремо за загальним та спеціальним фондами як різниця між інвестиційними доходами та інвестиційними видатками. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

Розділ III “Нерозподілені видатки” не заповнюється.

Рядок 620 “Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності (480+600-610)” обчислюється окремо за загальним та спеціальним фондами шляхом вирахування нерозподілених видатків із суми чистого потоку, від операційної діяльності та чистого потоку від інвестиційної діяльності. Від’ємна сума чистого потоку наводиться зі знаком “мінус”.

Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності за загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету повинен дорівнювати результату виконання місцевого бюджету відповідно до загального та спеціального фондів і дефіциту/профіциту бюджету.

Розділ IV “Фінансова діяльність” складається на підставі даних аналітичного обліку виконання місцевих бюджетів у розрізі класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов’язання.

Рядок 1000 “Чистий потік від фінансової діяльності (640 – 750 + 860)” обчислюється в результаті арифметичних дій шляхом додавання до різниці між запозиченнями та погашеннями даних фінансування за активними операціями окремо за загальним і спеціальним фондами місцевого бюджету.

Рядок 1010 “Загальний чистий потік від загальної діяльності (480 + 600 – 610 + 1000)” вираховується як сума чистого потоку від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, за вирахуванням нерозподілених видатків.

Звіт про виконання місцевих бюджетів (форми № 2ммб та № 2кмб(мб)) заповнюється в розрізі кодів класифікації доходів бюджету, тимчасової класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів (функціональної класифікації видатків та кредитування бюджетів), економічної класифікації видатків бюджету й класифікації кредитування бюджету, класифікації фінансування бюджету за

типом кредитора та класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання.

Звіт про виконання місцевих бюджетів (форма № 2ммб) складається щомісяця, станом на перше число місяця, що настає за звітним, на підставі даних бухгалтерського обліку з виконання місцевих бюджетів за загальним та спеціальним фондами і містить зведену форму та чотири розділи:

- I. Доходи;
- II. Видатки;
- III. Кредитування;
- IV. Фінансування.

Зведена форма Звіту складається на підставі даних розділів I “Доходи”, II “Видатки”, III “Кредитування” та IV “Фінансування” і містить дані щодо:

- доходів, видатків, кредитування та фінансування загального і спеціального фондів місцевого бюджету, затверджених місцевими радами на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- планових показників, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- надходжень, видатків, операцій з кредитування та фінансування бюджету, виконаних з початку звітного року за загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів.

Розділ I “Доходи” складається у розрізі кодів класифікації доходів бюджету і містить дані щодо:

- планових показників, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду, за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів;
- надходжень на кінець звітного періоду до загального та спеціального фондів місцевих бюджетів за відповідними кодами класифікації доходів бюджету.

Загальна сума, яка проставляється у рядку “Усього” за загальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунком бюджетного обліку 6121 “Доходи загального фонду місцевого бюджету” Плану рахунків.

Загальна сума, яка проставляється у рядку “Усього” за спеціальним фондом, повинна відповідати даним синтетичного обліку за рахунками бюджетного обліку 6122 “Доходи спеціального фонду місцевого бюджету” та 6124 “Власні кошти розпорядників коштів місцевого бюджету” Плану рахунків.

Розділ II “Видатки” складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету і містить дані щодо:

- бюджетних призначень на звітний рік за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- кошторисних призначень розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на здійснення видатків із загального та спеціального фондів місцевих бюджетів на звітний рік з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;

- касових видатків, проведених протягом звітнього періоду за рахунок коштів загального та спеціального фондів місцевих бюджетів, у тому числі проведених за рахунок коштів, які направляються на спеціальні видатки, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, та отриманих з інших джерел власних надходжень бюджетних установ.

Розділ III “Кредитування” звіту складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів класифікації кредитування бюджету і містить дані щодо:

- планових показників за сумами кредитування, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік за загальним та спеціальним фондами, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- кошторисних призначень за сумами кредитування за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- наданих із загального та спеціального фондів місцевих бюджетів кредитів та сум повернутих до загального та спеціального фондів кредитів за звітний період за відповідними кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і кодами класифікації кредитування бюджету.

Розділ IV “Фінансування” складається у розрізі кодів класифікації фінансування бюджету за типом кредитора та типом боргового зобов'язання і містить дані щодо:

- планових показників за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду.
- фінансування із загального та спеціального фондів місцевих бюджетів на кінець звітнього періоду.

Звіт про виконання місцевих бюджетів (форма № 2кмб(мб)) складається щоквартально та на кінець останнього дня звітнього року на підставі даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів і містить зведену форму та чотири розділи:

- I. Доходи;
- II. Видатки;
- III. Кредитування;
- IV. Фінансування.

Зведена форма Звіту складається на підставі даних розділів I “Доходи”, II “Видатки”, III “Кредитування” та IV “Фінансування” і містить дані щодо:

- доходів, видатків, кредитування та фінансування місцевого бюджету, затверджених місцевими радами на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- планових показників, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;

- надходжень, видатків, операцій з кредитування та фінансування бюджету, виконаних з початку звітнього року за загальним і спеціальним фондами місцевих бюджетів.

Розділ I “Доходи” Звіту складається з підрозділів 1.1 “Доходи загального фонду місцевих бюджетів” та 1.2 “Доходи спеціального фонду місцевих бюджетів”.

Підрозділ 1.1 “Доходи загального фонду місцевих бюджетів” Звіту складається за загальним фондом у розрізі кодів класифікації доходів бюджету і містить дані щодо:

- планових показників загального фонду, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- надходжень на кінець звітнього періоду до загального фонду місцевих бюджетів за відповідними кодами класифікації доходів бюджету;
- надходжень за звітний період до загального фонду місцевих бюджетів у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Підрозділ 1.2 “Доходи спеціального фонду місцевих бюджетів” Звіту складається за спеціальним фондом у розрізі кодів класифікації доходів бюджету і містить дані щодо:

- планових показників спеціального фонду, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- планових показників за спеціальним фондом місцевого бюджету з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- надходжень на кінець звітнього періоду до спеціального фонду місцевих бюджетів;
- надходжень за звітний період до спеціального фонду місцевих бюджетів у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Розділ II “Видатки” Звіту складається із підрозділів 2.1 “Видатки загального фонду місцевих бюджетів” і 2.2 “Видатки спеціального фонду місцевих бюджетів”.

Підрозділ 2.1 “Видатки загального фонду місцевих бюджетів” Звіту складається на підставі даних бухгалтерського обліку виконання загального фонду місцевих бюджетів, звірених зі звітами бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, у розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів з розшифровкою за кодами економічної класифікації видатків бюджету і містить дані щодо:

- бюджетних асигнувань на відповідний звітний рік за загальним фондом місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- кошторисних призначень розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на здійснення видатків загального фонду місцевих бюджетів на відповідний звітний рік з урахуванням змін, внесених протягом звітнього періоду;
- касових видатків, проведених за звітний період за рахунок коштів загального фонду місцевих бюджетів;

– касових видатків, проведених за звітний період за рахунок коштів загального фонду місцевих бюджетів у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Підрозділ 2.2 “Видатки спеціального фонду місцевих бюджетів” Звіту складається в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів з розшифровкою за кодами економічної класифікації видатків бюджету на підставі даних частин 2.2.1 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”, 2.2.2 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень бюджетних установ” та 2.2.3 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок доходів спеціального фонду бюджету, що направляються на спеціальні видатки” і містить дані щодо:

- бюджетних асигнувань на відповідний рік за спеціальним фондом місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- кошторисних призначень розпорядників коштів на здійснення видатків спеціального фонду місцевих бюджетів на відповідний звітний рік з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків, проведених за звітний рік, за рахунок коштів спеціального фонду місцевих бюджетів;
- касових видатків, проведених за звітний період, за рахунок коштів спеціального фонду місцевих бюджетів у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Частина 2.2.1 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” Звіту складається на підставі даних бухгалтерського обліку виконання спеціального фонду місцевих бюджетів, звірених із даними звітів бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів (форма № 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”), у розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів з розшифровкою за кодами економічної класифікації видатків бюджету. У цій частині Звіту міститься інформація щодо:

- бюджетних асигнувань спеціального фонду місцевих бюджетів на відповідний рік з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду, за коштами, отриманими як плата за послуги, що надаються бюджетними установами;
- кошторисних призначень розпорядників коштів на здійснення видатків спеціального фонду місцевих бюджетів за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків, проведених за звітний період за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами.

Частина 2.2.2 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень бюджетних установ” Зві-

ту складається на підставі даних бухгалтерського обліку виконання спеціального фонду місцевих бюджетів, звірених з даними звітів бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів (форма № 4-2м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”), у розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів з розшифровкою за кодами економічної класифікації видатків бюджету. У цій частині Звіту міститься інформація щодо:

- бюджетних асигнувань спеціального фонду місцевих бюджетів на відповідний рік з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду, за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ;
- кошторисних призначень розпорядників коштів на здійснення видатків спеціального фонду місцевих бюджетів за рахунок коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень бюджетних установ, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків, проведених за звітний період за рахунок коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень бюджетних установ;
- касових видатків, проведених за звітний період за рахунок коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень бюджетних установ, у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Частина 2.2.3 “Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок доходів спеціального фонду бюджету, що направляються на спеціальні видатки” Звіту складається на підставі даних бухгалтерського обліку за спеціальним фондом місцевих бюджетів, звірених із звітами бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів (форма № 4-3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”), у розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів з розшифровкою за кодами економічної класифікації видатків бюджету. У цій частині звіту міститься інформація щодо:

- бюджетних асигнувань спеціального фонду місцевих бюджетів на звітний рік з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду, за коштами, отриманими за рахунок доходів спеціального фонду бюджету, що направляються на спеціальні видатки;
- кошторисних призначень на здійснення видатків спеціального фонду місцевих бюджетів за коштами, отриманими за рахунок доходів спеціального фонду бюджету, що направляються на спеціальні видатки, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- касових видатків, проведених за звітний період, за рахунок доходів спеціального фонду бюджету, що направлялися на спеціальні видатки;
- касових видатків, проведених за звітний період, за рахунок доходів спеціального фонду бюджету, що направлялися на спеціальні видатки, у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Розділ III “Кредитування” складається з підрозділів 3.1 “Кредитування загального фонду місцевих бюджетів” та 3.2 “Кредитування спеціального фонду місцевих бюджетів”.

Підрозділ 3.1 “Кредитування загального фонду місцевих бюджетів” складається на підставі даних бухгалтерського обліку виконання загального фонду місцевих бюджетів, підтверджених окремими даними звітів бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів (форма № 2м “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”), у розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів з розшифровкою за кодами класифікації кредитування бюджету. У цьому підрозділі Звіту міститься інформація щодо:

- планових показників за сумами кредитування, затверджених керівником місцевого фінансового органу за загальним фондом, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- кошторисних призначень розпорядників бюджетних коштів за сумами кредитування загального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- наданих із загального фонду кредитів та повернутих до загального фонду кредитів за звітний період;
- наданих із загального фонду кредитів та повернутих до загального фонду кредитів за звітний період у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Підрозділ 3.2 “Кредитування спеціального фонду місцевих бюджетів” складається на підставі даних бухгалтерського обліку виконання спеціального фонду місцевих бюджетів, підтверджених окремими даними звітів бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів (форми № 4-3м “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”), у розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів з розшифровкою за кодами класифікації кредитування бюджету. У цьому підрозділі Звіту міститься інформація щодо:

- планових показників за сумами кредитування, затвердженими керівником місцевого фінансового органу за спеціальним фондом, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- кошторисних призначень за сумами кредитування спеціального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- наданих із спеціального фонду кредитів та повернутих до спеціального фонду кредитів за звітний період;
- наданих із спеціального фонду кредитів та повернутих до спеціального фонду кредитів за звітний період у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Розділ IV “Фінансування” складається з підрозділів 4.1 “Фінансування загального фонду місцевих бюджетів” і 4.2 “Фінансування спеціального фонду місцевих бюджетів”.

Підрозділ 4.1 “Фінансування загального фонду місцевих бюджетів” складається за загальним фондом у розрізі кодів класифікації фінансування бюджету за типом кредитора та типом боргового зобов’язання і містить дані щодо:

- планових показників, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- фінансування загального фонду місцевих бюджетів за звітний період;
- фінансування загального фонду місцевих бюджетів за звітний період у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Підрозділ 4.2 “Фінансування спеціального фонду місцевих бюджетів” складається у розрізі кодів класифікації фінансування бюджету за типом кредитора та типом боргового зобов’язання і містить дані щодо:

- планових показників, затверджених керівником місцевого фінансового органу на звітний рік, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- фінансування спеціального фонду місцевих бюджетів за звітний період;
- фінансування спеціального фонду місцевих бюджетів за звітний період у розрізі рівнів місцевих бюджетів.

Консолідація даних Звіту про виконання місцевих бюджетів здійснюється шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності місцевих бюджетів нижчого рівня до аналогічних показників фінансової звітності місцевих бюджетів, на рівні яких здійснюється консолідація даних фінансового звіту.

Суми міжбюджетних трансфертів, які передаються місцевими бюджетами різних рівнів або місцевими бюджетами однієї підпорядкованості, відображаються у звітності окремого місцевого бюджету, але не підлягають консолідації при складанні зведеного звіту.

Дані зведених звітів про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя в частині міжбюджетних трансфертів мають відповідати даним звітів у розрізі місцевих бюджетів (бюджету Автономної Республіки Крим, обласних бюджетів, бюджетів міст Києва та Севастополя, міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення і бюджетів районів).

Звіт про бюджетну заборгованість (форма № 7мб) складається окремо за загальним та спеціальним фондами місцевих бюджетів на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, попередньо звіреними з даними аналітичного обліку в частині зареєстрованих фінансових зобов’язань і містить два розділи:

I. Дані про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів;

II. Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за окремими програмами.

Суми заборгованості на початок звітного року повинні бути тотожні даним про заборгованість на кінець попереднього року. За наявності розбіжностей надається пояснення, з яких причин вони виникли.

Розділ I “Дані про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів” складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та містить інформацію про заборгованість розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів як за видатками, так і за нарахованими доходами, а також інформацію про суми зареєстрованих фінансових зобов’язань на обліку звітного періоду. Інформація наводиться на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, складених за формою № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”. У цьому розділі звіту наводяться дані щодо:

- дебіторської заборгованості на початок звітного року та дату складання звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки;
- дебіторської заборгованості з терміном, що минув, яка виникає на 30-й день після закінчення терміну обов’язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату;
- дебіторської заборгованості, списаної протягом звітного періоду в установленому порядку;
- кредиторської заборгованості на початок звітного року та звітну дату при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки;
- кредиторської заборгованості, термін оплати якої прострочено та термін оплати якої не настав;
- кредиторської заборгованості, списаної протягом звітного періоду в установленому порядку;
- бюджетних фінансових зобов’язань розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів, зареєстрованих протягом звітного періоду в органах Казначейства, які залишилися непоплаченими станом на кінець звітного періоду.

Розділ II “Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за окремими програмами” складається за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету і містить інформацію про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за окремими програмами. Інформація наводиться на підставі звітів розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за формою № 7м.1 “Звіт про заборгованість за окремими програмами”.

Операції з надання кредитів із загального фонду бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів відображаються за загальним фондом. Суми дебіторської заборгованості відображають заборгованість за розрахунками з позичальниками, які отримали кредити. Суми кредиторської заборгованості – заборгованість за розрахунками з бюджетом на суму кредитів, наданих позичальникам із загального фонду.

Суми повернутих позичальниками кредитів, які надавалися із загального фонду бюджету, відображаються як зменшення дебіторської заборгованості на суму повернутих кредитів (тобто відображається різниця між сумою наданих та сумою повернутих кредитів) та як зменшення кредиторської заборгованості за загальним фондом бюджету на суму коштів, перерахованих розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів до загального фонду бюджету.

Дебіторська заборгованість за кредитами, наданими позичальникам із спеціального фонду бюджету (у разі рекредитування), відображається в сумі наданих кредитів, зменшена на суму повернутих коштів позичальниками до спеціального фонду бюджету. Кредиторська заборгованість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів перед бюджетом з надання кредитів відображається за загальним фондом.

У цьому розділі Звіту наводяться дані щодо:

- дебіторської заборгованості за розрахунками з позичальниками за кредитами, наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів бюджету у попередні звітні роки, за вирахуванням погашення;
- дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки за розрахунками з позичальниками за наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів бюджету кредитами, за вирахуванням сум погашення;
- кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на суму кредитів, наданих позичальникам із місцевого бюджету розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів як виконавцями цих бюджетних програм у попередні звітні роки, за вирахуванням сум погашення до місцевого бюджету, за попередній звітний рік;
- кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, що виникла у розпорядників та одержувачів бюджетних коштів як виконавців бюджетних програм при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки на дату складання звітності за наданими позичальникам кредитами за рахунок коштів місцевого бюджету, за вирахуванням сум погашення до місцевого бюджету;
- бюджетних фінансових зобов'язань, що були зареєстровані протягом звітного періоду (року) в органах Казначейства та залишилися непоплаченими на кінець звітного періоду.

Інформація про виконання захищених видатків місцевих бюджетів складається на підставі даних форм № 2ммб або № 2мб “Звіт про виконання місцевих бюджетів” щомісяця та на кінець останнього дня звітного року, звірених із звітними даними бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Інформація щомісяця складається за кодами економічної класифікації видатків загального фонду місцевих бюджетів за захищеними видатками без розшиф-

ровки за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів; на кінець останнього дня звітного року – за узагальнюючими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків загального фонду місцевих бюджетів за захищеними видатками.

В Інформації про виконання захищених видатків місцевих бюджетів наводяться дані щодо:

- бюджетних асигнувань на звітний рік за захищеними видатками загального фонду місцевих бюджетів з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- кошторисних призначень, передбачених для розпорядників коштів на відповідний звітний рік за захищеними видатками загального фонду місцевих бюджетів, з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- коштів, які були виділені відповідно до прийнятих відповідними місцевими радами рішень протягом звітного періоду за захищеними видатками загального фонду місцевих бюджетів;
- проведених з початку звітного року касових видатків за захищеними видатками місцевих бюджетів на підставі даних аналітичного обліку, звірених із звітами розпорядників бюджетних коштів, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів (форма № 2м “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”).

Звіт про використання коштів з резервного фонду складається на підставі інформації, наданої місцевими фінансовими органами за відповідними бюджетами та окремими даними бухгалтерського обліку виконання загального фонду місцевих бюджетів щомісяця і на кінець останнього дня звітного року.

У щомісячній формі відображається інформація про використання коштів резервного фонду за узагальнюючими кодами тимчасової класифікації видатків і кредитування загального фонду місцевих бюджетів без розшифровки за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

На кінець останнього дня звітного року відображається інформація про використання коштів резервного фонду за кодами тимчасової класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків та класифікації кредитування загального фонду місцевого бюджету відповідно до напрямів використання коштів резервного фонду, затверджених рішеннями місцевих рад про виділення коштів з резервного фонду бюджету.

У Звіті про використання коштів з резервного фонду наводяться дані щодо:

- обсягу резервного фонду, затвердженого рішеннями Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій або виконавчих органів відповідної ради на початок звітного року;
- збільшення/зменшення обсягів резервного фонду на підставі прийнятих рішень Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних

адміністрацій або виконавчих органів відповідної ради щодо внесення змін до обсягу резервного фонду;

- видатків з резервного фонду, передбачених рішеннями Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій або виконавчих органів відповідної ради за рахунок коштів резервного фонду бюджету;
- обсягу резервного фонду, затвердженого рішеннями Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій або виконавчих органів відповідної ради, на кінець звітного періоду, тобто бюджетних призначень з урахуванням змін, внесених протягом звітного періоду;
- коштів, які відповідно до прийнятих Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями або виконавчими органами відповідних рад рішень, передбачених у звітному періоді розпорядникам коштів місцевих бюджетів на здійснення видатків за рахунок коштів резервного фонду;
- коштів, які були виділені з резервного фонду розпорядникам коштів місцевих бюджетів відповідно до прийнятих Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевими державними адміністраціями або виконавчими органами відповідних рад рішень протягом звітного періоду.

Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій і субвенцій, отриманих з державного бюджету, складається в розрізі дотацій і субвенцій, передбачених законом про Державний бюджет України місцевим бюджетами, і містить інформацію щодо:

- залишків коштів субвенцій, отриманих з державного бюджету, які склалися на початок звітного року на рахунках місцевих бюджетів і бюджетних установ;
- коштів субвенцій, отриманих з державного бюджету, не використаних у минулому році та перерахованих у звітному періоді до державного бюджету;
- коштів дотацій і субвенцій, які надійшли за звітний період з державного бюджету;
- касових видатків, здійснених за рахунок коштів субвенцій, отриманих з державного бюджету;
- залишків коштів субвенцій, отриманих з державного бюджету, які залишилися на кінець звітного періоду на рахунках місцевих бюджетів і бюджетних установ.

Суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між місцевими бюджетами однієї підпорядкованості, у звіті не відображаються.

Інформація про стан місцевих боргів складається на підставі даних обліку боргових зобов'язань місцевих бюджетів щокварталу та на кінець останнього дня звітного року в розрізі кодів класифікації боргу за типом боргового зобов'язання за такими складовими:

- внутрішній борг місцевих бюджетів;
- зовнішній борг місцевих бюджетів.

В Інформації про стан місцевих боргів наводяться дані щодо:

- загальної суми боргу місцевого бюджету;
- заборгованості на звітну дату за позиками, отриманими місцевими бюджетами в установах банків та фінансових установах;
- заборгованості на звітну дату за короткостроковими позиками (на покриття тимчасових касових розривів) і середньо- та короткостроковими безвідсотковими позиками;
- заборгованості на звітну дату, взятої на облік при переведенні місцевих бюджетів на казначейське обслуговування і не погашеної на звітну дату;
- заборгованості на звітну дату за цінними паперами, векселями, взаємними розрахунками місцевих бюджетів та іншої заборгованості місцевих бюджетів.

Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів формується на підставі даних, наданих Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим і міськими фінансовими органами відповідних бюджетів та окремих даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів щокварталу та на кінець останнього дня звітного року з розподілом на внутрішній та зовнішній гарантований відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами борг. В Інформації відображаються боргові зобов'язання суб'єктів господарювання щодо кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями.

Сума внутрішнього гарантованого міською радою боргу відображається у національній валюті.

Сума зовнішнього гарантованого міською радою боргу відображається у доларовому та гривневому еквіваленті іноземної валюти за встановленим Національним банком України офіційним курсом гривні до іноземних валют на останній день звітного періоду.

Інформація про надані місцеві гарантії складається на підставі даних місцевих фінансових органів щокварталу та на кінець останнього дня звітного року з розподілом на внутрішні та зовнішні зобов'язання, надані під місцеві гарантії, і містить інформацію щодо:

- суб'єкта господарювання, зазначеного у гарантійній угоді (договорі), та коду ЄДРПОУ;
- реквізитів гарантійної угоди (договору);
- суми кредиту (позики) в іноземній валюті, яка отримується суб'єктом господарювання під місцеві гарантії та/або зазначена у гарантійній угоді (договорі);
- суми кредиту (позики) у національній валюті, яка отримується суб'єктом господарювання під місцеві гарантії та/або зазначена у гарантійній угоді (договорі), або еквівалента обсягу гарантії в іноземній валюті за офіційним курсом Національного банку України на дату гарантійної угоди;
- додаткових зобов'язань та умов, визначених гарантійною угодою (договором).

Органи Казначейства щокварталу та на кінець звітного року готують і подають до органу Казначейства вищого рівня **Інформацію про уточнення окремих показників звітних даних** (далі – Інформація).

Пояснення в Інформації надаються до форм звіту, що містять показники, які потребують уточнення, зокрема при консолідації звітності, якщо є: розбіжності між даними Звіту про фінансовий стан (баланс) та Сальдового балансу, невідповідність показників зведеного звіту в частині доходів та показників оперативної звітності, невідповідність планових показників за міжбюджетними трансфертами і показників, визначених законом про Державний бюджет України на відповідний рік, невідповідність кошторисних призначень за видатками загального фонду та спеціального фонду, що проводяться за рахунок доходів спеціального фонду бюджету і направляються на спеціальні видатки, показників розпису тощо.

Показники Звіту про фінансовий стан (баланс) органами Казначейства пояснюються за операціями, які вплинули на активи і зобов'язання місцевих бюджетів протягом звітного періоду, але не відображені у формах бюджетної звітності.

Пояснюються розбіжності між даними, які обліковуються на рахунках, відкритих за балансовими рахунками груп 152 “Кредити, надані з місцевого бюджету” та 153 “Кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання” Плану рахунків, та даними, відображеними у Звіті про фінансовий стан (баланс) (форма № 1мб), даними розділу II “Інформація про заборгованість за окремими програмами” Звіту про бюджетну заборгованість (форма № 7мб) у частині заборгованості та даними розділу III “Кредитування” Звіту про виконання місцевих бюджетів (форма № 2кмб(мб)).

Надається пояснення щодо наявності залишків на кінець звітного періоду (року) активів місцевих бюджетів на рахунках, відкритих за балансовими рахунками групи 165 “Активи місцевого бюджету за взаємними розрахунками” Плану рахунків, та причини їх утворення.

Надається розшифровка залишків на кінець звітного періоду (року), які обліковуються на рахунках, відкритих за балансовими рахунками групи 166 “Інші активи місцевого бюджету” Плану рахунків.

Пояснюються розбіжності між даними залишків на кінець звітного періоду (року) і залишків на початок звітного року на рахунках, відкритих за балансовими рахунками груп 223 “Внутрішнє фінансування місцевого бюджету” та 224 “Зовнішнє фінансування місцевого бюджету” Плану рахунків, та даними, відображеними у розділі IV “Фінансування” Звіту про виконання місцевих бюджетів (форма № 2кмб(мб)).

Зазначаються операції, які вплинули на результат виконання місцевого бюджету, відображені на рахунках, відкритих за балансовими рахунками групи 512 “Результат виконання місцевого бюджету” до річного закриття рахунків.

До розділу IV “Фінансування” Звіту про виконання місцевих бюджетів (форма № 2кмб(мб)) надається розшифровка операцій за окремими кодами бюджетної класифікації.

У поясненнях до Звіту про бюджетну заборгованість органи Казначейства зазначають:

- причини невідповідності між звітними даними на кінець попереднього та на початок звітних років;
- причини наявності простроченої кредиторської заборгованості, зокрема за захищеними статтями;
- причини наявності кредиторської заборгованості на кінець звітного року за КЕКВ 2610 “Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)” та 3210 “Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)”;
- суми фінансових зобов’язань, взятих розпорядниками коштів місцевих бюджетів без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) на відповідний рік, які не відображаються у Звіті про бюджетну заборгованість.

Разом з Інформацією про уточнення окремих показників звітних даних щокварталу та на кінець звітного року подаються:

- Розшифровка Інформації, відображеної на рахунках групи 123 “Інші рахунки за коштами місцевих бюджетів в банках” (додаток 55);
- Розшифровка операцій, відображених на рахунках групи 152 “Кредити, надані з місцевого бюджету” (додаток 56);
- Розшифровка операцій, відображених на рахунках групи 153 “Кредити, що надавались під гарантійні зобов’язання” (додаток 57).

Запитання для самоконтролю

1. Назвіть і охарактеризуйте види звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за різними кваліфікаційними ознаками.
2. З якою метою складається фінансова звітність?
3. Охарактеризуйте місячну звітність про виконання державного бюджету.
4. Який порядок складання і надання квартальної звітності про виконання місцевого бюджету?
5. Які форми фінансової річної звітності про виконання державного бюджету складаються Казначейством України?
6. Назвіть перелік форм бюджетної звітності про виконання державного бюджету.
7. У які терміни подаються місячна, квартальна та річна звітність про виконання державного бюджету?
8. Кому подає звітність про виконання державного та місцевих бюджетів Казначейство України?
9. Кому подають звітність про виконання місцевих бюджетів територіальні органи Казначейства?
10. Опишіть порядок розгляду та затвердження Звіту про виконання Державного бюджету України.



РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

6.1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

На тлі світової фінансової кризи стало очевидно, що високоякісні стандарти бухгалтерського обліку потрібні не лише приватному, а й державному сектору економіки. У світі існує чимало методів ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, при цьому серйозні зусилля спрямовані на розроблення стандартів, зіставних з позиції підзвітності та прозорості.

Ринкові умови господарювання потребують використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що, у свою чергу, підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Звітність, підготовлена з урахуванням норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, дає змогу порівняти економічний розвиток різних держав і виявити найперспективніші для інвестування економіки. Міжнародні портфельні та (меншою мірою) стратегічні інвестори приймають рішення, зважаючи на міжнародні рейтинги, які складаються на основі макроекономічних показників країн. Базою для розрахунку цих показників є звітність, складена з урахуванням міжнародних стандартів.

На сьогодні розрізняють дві групи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для фінансової звітності економічних агентів і три – для статистичної фінансової звітності (табл. 6.1).

Міжнародні стандарти рахівництва (англ. IAS – International Accounting Standards) розроблені й постійно вдосконалюються Комітетом з міжнародних стандартів рахівництва (The International Accounting Standards Committee, IASC), створеним у 1973 р. В Україні вони більш відомі як Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). IAS націлені на підготовку звітності, яка була б достатньо детальною та повною і тлумачення якої було б однаковим у різних країнах. Стандарти визначають наріжні принципи складання звітності, уникаючи надмірної деталізації правил, і відображають сутність операцій, здійснюваних

Таблиця 6.1

**Огляд міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
та систем статистичної звітності**

Назва стандартів	Орган, що видає	Опис	Сфера застосування
<i>Стандарти обліку та фінансової звітності</i>			
Міжнародні стандарти рахівництва (IAS)	Комітет з міжнародних стандартів рахівництва (IASB)	Стандарти визначають основні принципи складання звітності й відображають сутність операцій, здійснюваних підприємствами	Усі комерційні організації, включаючи урядові торгово-промислові підприємства (GBEs)
Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)	Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRSB)	Стандарти для фінансової звітності комерційних організацій	Усі комерційні організації, включаючи урядові торгово-промислові підприємства (GBEs)
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS)	Рада з міжнародних стандартів обліку в державному секторі (IPSASB), яка є частиною Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC)	Стандарти фінансової звітності для державного сектору	Усі економічні агенти державного сектору (включаючи суверенні уряди), за винятком GBEs
<i>Статистичні системи для фінансової інформації</i>			
Система національних рахунків ООН (UNSNA)	Організація об'єднаних націй	Система, згідно з якою країни в стандартизованому форматі надають фінансову та економічну інформацію про кожного суверенного економічного агента (виходить за рамки фінансової інформації)	Усі країни
Статистика державних фінансів МВФ (GFS) 2001	Міжнародний валютний фонд (МВФ)	Система, згідно з якою кожна країна звітує щодо державної фінансової інформації	Усі країни, за винятком тих, що звітують відповідно до ESA 95 або інших регіональних систем
Європейська система національних та регіональних рахунків (ESA) 95	Євростат (статистичне управління Європейських співтовариств)	Надає інформацію, що охоплює як UNSNA, так і GFS	Усі країни – члени ЄС

підприємствами. Згідно з IAS підприємства обов'язково мають подавати зовнішнім користувачам такі форми фінансової звітності: баланс, звіт про прибуток і збитки, звіт про грошові потоки та звіт про зміни у власному капіталі.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS – International Financial Reporting Standards) затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB – International Accounting Standard Board). Цю систему стандартизації відносять до англосаксонської традиції фінансового обліку. Між-

народні стандарти фінансової звітності характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards), на відміну від прийнятої, наприклад, у США системи ГААП, яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards). Це означає, що стандартизація IFRS не має на меті деталізацію всіх процедур та механізмів фінансового обліку, здебільшого віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження. Принципи і термінологія, використовувані в IFRS, орієнтовані передусім на комерційні підприємства (приватний сектор).

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (англ. IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) розроблені Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів. Застосовуються до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, включаючи національні уряди, регіональні уряди (наприклад, уряди штатів, провінцій, територій), місцеві уряди (міські, районні (селищні) та їхні компоненти – суб'єкти господарювання, наприклад, департаменти, агенції, правління, комісії), якщо не стверджується інше. Стандарти не застосовуються до державних комерційних підприємств.

Спершу IPSAS розроблялися шляхом адаптації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IFRS), виданих Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, до особливостей державного сектору. Під час такої адаптації Комітет намагався, наскільки це можливо, зберегти обліковий підхід та оригінальний текст IFRS, якщо не було суттєвих особливостей державного сектору, які зумовлювали відхід від них. IPSAS регулюють питання фінансової звітності державного сектору, які не охоплені всебічно в наявних IFRS.

IPSAS встановлюють: принципи складання та повноти інформації, що дають змогу користувачеві дійти об'єктивних висновків про фінансовий стан суб'єкта господарювання на основі аналізу звітних документів; правила обліку певних складних ситуацій, які є основою IPSAS та поширюються на такі об'єкти обліку, як знос/амортизація, валютні операції, фінансові інвестиції тощо. У кожній країні національні положення регулюють більшою або меншою мірою складання фінансових звітів. Такі національні регулюючі положення включають стандарти бухгалтерського обліку, котрі приймаються регулюючими органами та/або професійними бухгалтерськими організаціями у кожній країні.

Модель взаємовідносин між фінансовою звітністю та статистичними системами наведено на рис. 6.1.

Як бачимо, на рівні суверенного уряду формуються дві групи звітів:

1) фінансові звіти загального призначення, які повинні відповідати або IPSAS, або прийнятим національним стандартам;

2) звіти з фінансової інформації на підставі GFS або ESA95.

У стандартів фінансової звітності та систем статистичної звітності різні цілі, зона покриття та результати, але обидві системи містять багато загальної інфор-

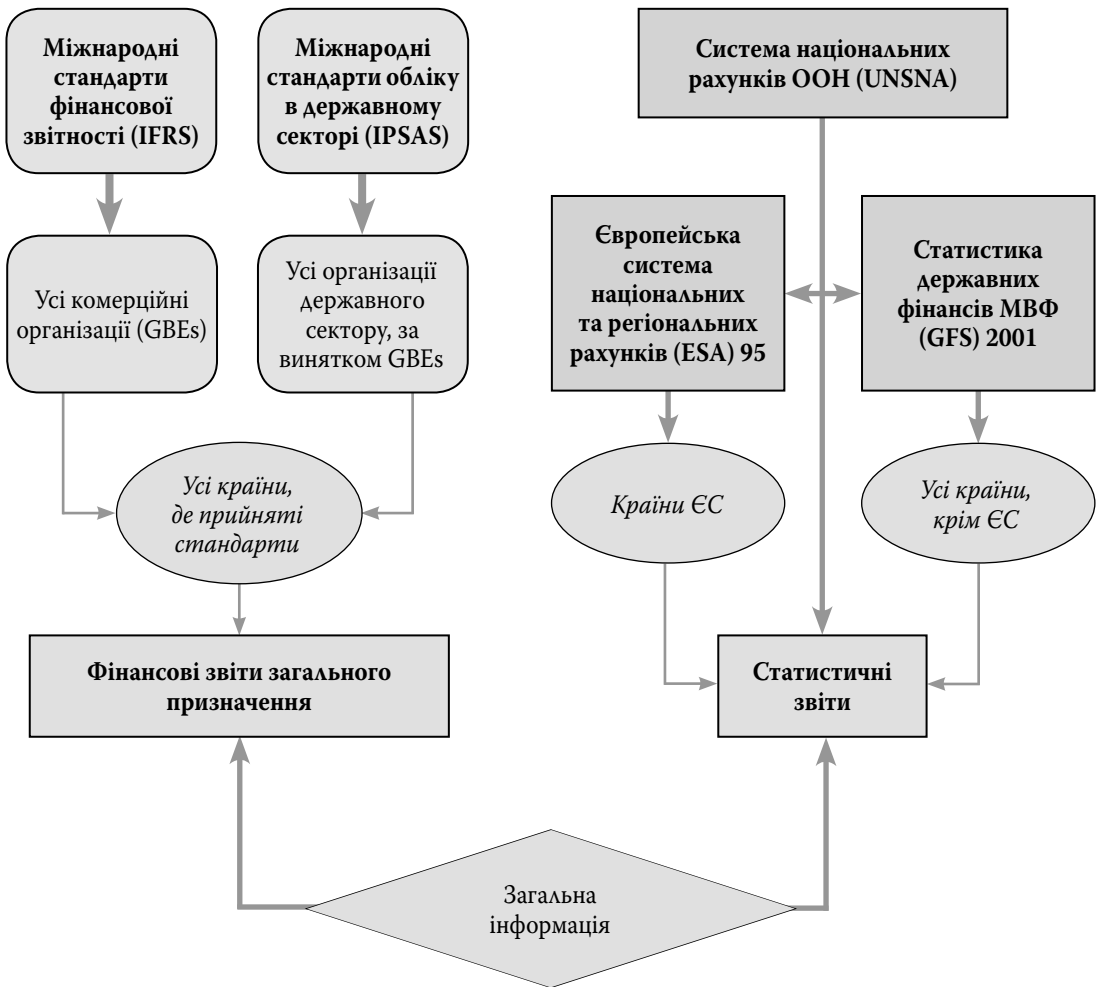


Рис. 6.1. Стандарти бухгалтерського обліку та системи статистичної звітності

мації. Отже, ця модель більш прийнятна, оскільки стандарти фінансової звітності та системи статистичної звітності об'єднують загальні визначення, моделі оцінки та інструменти вимірювання. Крім того, єдина фінансова інформаційна система (тобто система бухгалтерського обліку) є джерелом даних і для статистичних, і для фінансових звітів.

У всьому світі IFRS були розроблені для організації однакової фінансової звітності комерційних організацій. Така стандартизація потрібна для задоволення потреб зростаючої глобалізації бізнесу. Очікується, що з часом стандарти IFRS замінять національні стандарти звітності. Це вже сталося в країнах ЄС. Попри те, США та інші країни продовжують використовувати національні стандарти.

Були розроблені IPSAS на основі IFRS для задоволення особливих вимог до звітності організацій державного сектору (за винятком державних комерційних підприємств, GBEs). Деякі IPSAS призначені конкретно для питань державного сектору і не мають еквівалента в IFRS. Застосовуються IPSAS для всіх організацій державного сектору, включаючи національні та регіональні уряди, а також багатонаціональні громадські організації. Наприклад, ООН затвердила IPSAS для власної фінансової звітності. Звісно, окремі уряди самі вирішують, чи приймати IPSAS для звітності державного сектору. Деякі великі країни, наприклад, Великобританія, США, Австралія та Нова Зеландія, прийняли рішення щодо впровадження інших стандартів (здебільшого – стандартів IFRS).

Системи статистичної звітності були введені міжнародними органами для збору інформації по країнах для надання міждержавних порівнянь на стандартизованій основі. Статистика державних фінансів (GFS) пов'язана тільки з фінансовою інформацією по сектору загального уряду. Сфера дії UNSNA і ESA 95 виходить за межі фінансової інформації про державний сектор – до національної економічної інформації.

Системи статистичної звітності охоплюють:

- систему національних рахунків ООН (UNSNA);
- статистику державних фінансів МВФ (GFS) 2001 р.;
- європейську систему національних і регіональних рахунків (ESA) 95.

Метою UNSNA є надання інтегрованої та повної системи рахунків, що дає змогу проводити міжнародне порівняння всієї економічної діяльності в рамках певної країни. Це стосується не уряду або будь-якого іншого особливого сектору, а, скоріше, суверенного суб'єкта права загалом – звідси термін “національні” рахунки. Крім того, UNSNA містить багато інформації, крім фінансової, наприклад, рахунок виробництва, рахунок витрат домогосподарств.

Статистика державних фінансів МВФ (GFS) є всеохопною системою для звітності про діяльність сектору центрального уряду в кожній країні. Вона повною мірою описана в Посібнику GFS (GFSM), і незважаючи на те, що викладена як система статистичної звітності, містить всі атрибути системи бухгалтерського обліку, оскільки:

- приймає модель бухгалтерського обліку;
- визначає багато концепцій бухгалтерського обліку, наприклад, активи, пасиви, доходи, витрати тощо;
- встановлює формати для звітності, включаючи звіт про результати господарської діяльності і бухгалтерський баланс.

Для країн – членів ЄС ESA 95 є стандартом фінансової звітності. Правила та формати звітності для ESA 95 визначає Євростат. ESA 95 містить низку макроекономічних рахунків, бухгалтерські баланси і таблиці, основані на концепціях, визначеннях, класифікаціях та правилах бухгалтерського обліку. Ці таблиці можна стисло навести під трьома заголовками:

- поточні рахунки – ресурси;

- накопичувальні рахунки – чисті кредити або позики;
- бухгалтерські баланси.

У цілому такі рахунки надають інформацію про комплексну економічну діяльність у країні.

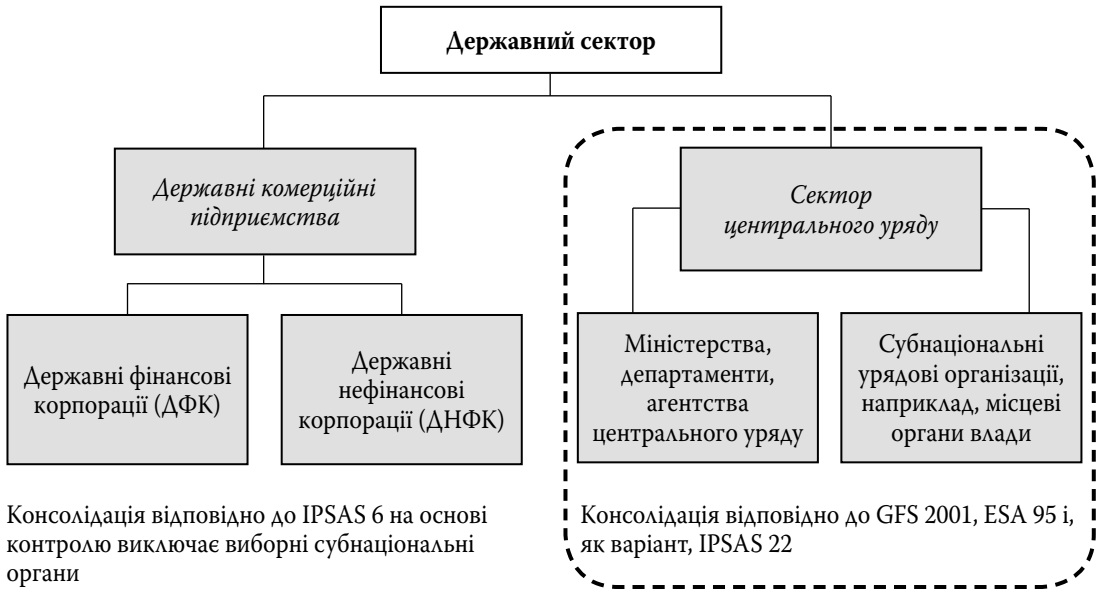
Існують значні відмінності між стандартами обліку IPSAS та системами статистичної звітності GFS і ESA 95. Деякі найважливіші розбіжності наведені в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Ключові відмінності між IPSAS та системами статистичної звітності

Сфера розбіжності	Статистичні системи	IPSAS
Тип звітів, які є результатами використання кожної системи	Статистичні звіти в заданому форматі, які не пройшли аудит	Фінансові звіти загального призначення, які відповідають мінімальним вимогам щодо інформації та містять певні звіти, але без встановлення обов'язкового формату, що пройшли аудит
Визначення економічного агента	Визначає як організацію сектор національного уряду і складає звіти тільки по цьому сектору	Застосовується до кожної окремої організації в рамках уряду, а також до всього уряду на основі контролю
Метод обліку	Лише за методом нарахування (але більшість країн досі складають звіти за касовим методом)	Метод нарахування або касовий метод
Оцінка активів	Поточна ринкова вартість. Відсутність уявлення про знос, але зменшення вартості активів з часом вважається "іншим економічним потоком"	Вартість, або "справедлива вартість". Знос використовується для зниження залишкової вартості активів, використовуваних економічним агентом більше одного року, і для розподілу витрат на весь період використання
Чиста вартість або чистий власний капітал	Безпосередньо не визнаються	Визначальна концепція
Концепції, такі як принцип суттєвості й доходи минулого року	Не визнаються	Основоположна частина звітності у фінансових звітах
Класифікація (план рахунків)	Прописана детально, але застосовна будь-яка класифікація, що забезпечує складання необхідних звітів	Не пропонується, застосовна будь-яка класифікація, поки вона сприяє отриманню необхідної інформації у фінансових звітах
Термінологія	Заснована на термінах, поширених у статистиці, фінансовому та макроекономічному аналізі	Термінологія бухгалтерського обліку в тому вигляді, в якому вона вживається в комерційному обліку та фінансових звітах

Однією з виявлених важливих сфер розбіжностей є визначення підприємства (організації) та підхід до консолідації інформації з різних рівнів організації. Зв'язок різних правил стисло наведений на рис. 6.2.



Згідно з IPSAS кожен економічний агент публікує власні фінансові звіти

Рис. 6.2. Концепції цілісності організацій

На практиці деякі країни здатні підготувати консолідовані фінансові звіти уряду відповідно до IPSAS або прийнятих національних стандартів. Це держави, які застосували в повному обсязі метод нарахування для звітності уряду. З другого боку, майже всі країни складають статистичні звіти по державному сектору або за GFS 2001, або за ESA 95. Таким чином, звітність, складена на статистичній основі, поширеніша, ніж звітність за IPSAS для суверенних урядів.

Відповідно до прийнятого рішення бухгалтерський облік операцій щодо виконання бюджету ведеться або за методом нарахувань, або за касовим методом.

Метод нарахування – метод обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Отже, операції та події відображаються в бухгалтерських записах і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, які визнаються за методом нарахування в обліку, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати.

Касовий метод – метод бухгалтерського обліку, що передбачає реєстрацію операцій за доходами, видатками і фінансуванням у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів та відображення всіх операцій на час їх реєстрації в обліку. Усі доходи і видатки записуються в тому періоді, в якому вони були здійснені.

Об'єктами обліку є:

- *за методом нарахування* – нефінансові активи, фінансові активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансовий результат (чиста вартість активів), рахунки за обліком санкціонування витрат;
- *за касовим методом* – касові надходження, касові видатки, фінансовий результат, фінансові активи і зобов'язання, пов'язані із касовими надходженнями та видатками.

Ведення обліку за методом нарахування передбачає, що операції та події визнаються в момент виникнення або зміни економічної вартості активів і зобов'язань, незалежно від того, чи були оплачені або отримані кошти. При веденні обліку за касовим методом операції та події визнаються тільки в момент одержання або виплати коштів.

У міжнародній практиці для ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в державному секторі використовуються 32 стандарти. Українською мовою перекладено лише 26 міжнародних стандартів. На сьогодні не перекладено державною мовою шість міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS 27 “Сільське господарство”; IPSAS 28 “Фінансові інструменти: подання інформації”; IPSAS 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”; IPSAS 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”; IPSAS 31 “Нематеріальні активи”, IPSAS 32 “Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента”). Перелік міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору наведено в табл. 6.3.

Таблиця 6.3

Перелік міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору

Номер стандарту	Назва стандарту
IPSAS 1	Подання фінансових звітів
IPSAS 2	Звіт про рух грошових коштів
IPSAS 3	Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці
IPSAS 4	Вплив змін валютних курсів
IPSAS 5	Витрати на позики
IPSAS 6	Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання
IPSAS 7	Облік інвестицій в асоційовані компанії
IPSAS 8	Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах
IPSAS 9	Дохід від операцій обміну
IPSAS 10	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
IPSAS 11	Будівельні контракти
IPSAS 12	Запаси
IPSAS 13	Оренда
IPSAS 14	Події після дати звітності
IPSAS 15	Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації

Закінчення табл. 6.3

Номер стандарту	Назва стандарту
IPSAS 16	Інвестиційна нерухомість
IPSAS 17	Основні засоби
IPSAS 18	Звітність за сегментами
IPSAS 19	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
IPSAS 20	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін
IPSAS 21	Зменшення корисності активів, які не генерують грошових коштів
IPSAS 22	Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор
IPSAS 23	Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)
IPSAS 24	Наведення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів
IPSAS 25	Виплати працівникам
IPSAS 26	Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти
IPSAS 27	Сільське господарство
IPSAS 28	Фінансові інструменти: подання інформації
IPSAS 29	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
IPSAS 30	Фінансові інструменти: розкриття інформації
IPSAS 31	Нематеріальні активи
IPSAS 32	Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента

IPSAS 1 “Подання фінансових звітів” містить загальні положення щодо подання фінансової звітності, рекомендації зі структури звітів і мінімальні вимоги до їх змісту при застосуванні в обліку методу нарахування.

Мета – визначення методу, за допомогою якого слід подавати фінансові звіти загального призначення.

Сфера застосування:

- при поданні всіх фінансових звітів загального призначення, які складаються та подаються згідно з принципом нарахування. Поширюється на фінансові звіти окремого суб'єкта господарювання і консолідовані фінансові звіти;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 2 “Звіт про рух грошових коштів” регулює питання розкриття інформації про зменшення грошових коштів і еквівалентів за звітний період у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Мета – визначення вимог до надання інформації про зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів протягом певного часу в минулому.

Сфера застосування:

- суб'єкт господарювання, який складає і подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, має готувати Звіт про рух грошових коштів;
- користувачів фінансових звітів суб'єкта господарювання використовують для оцінювання грошових потоків, при визначенні дотримання законодавчих і нормативних вимог (у тому числі виконання затверджених бюджетів),

а також для прийняття рішень щодо надання ресурсів або здійснення операцій із суб'єктом господарювання;

– застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” встановлює порядок обліку змін значень оцінки й облікової політики, а також виправлення фундаментальних помилок. Стандарт дає визначення статей надзвичайних обставин і вимагає розкриття інформації про окремі показники фінансової звітності.

Мета – визначення класифікації, розкриття інформації та облікового підходу до певних статей у фінансових звітах з тим, щоб усі суб'єкти господарювання склали та надавали звіти про надлишок і дефіцит на послідовній основі.

Сфера застосування:

– вимагає класифікації та розкриття інформації про екстраординарні статті, а також окремого розкриття інформації про певні статті у фінансових звітах;
– визначає облікові підходи до змін в облікових оцінках, в обліковій політиці та коригування суттєвих помилок.

IPSAS 4 “Вплив змін валютних курсів” регулює питання визначення валютного курсу, що використовується при відображенні окремих господарських операцій і показників, а також пояснює, яким чином визнавати і відображати у фінансовій звітності фінансові наслідки зменшення валютних курсів.

Мета – визначення методу обліку операцій в іноземній валюті та діяльності іноземних господарських одиниць, а також фінансового впливу змін валютних курсів у фінансових звітах.

Сфера застосування:

– суб'єкт господарювання, який складає і подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, використовує стандарт в обліку операцій в іноземній валюті та при зведенні фінансових звітів іноземних господарських одиниць, які включаються до фінансових звітів суб'єкта господарювання, шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом пайової участі в капіталі;
– застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 5 “Витрати на позики” встановлює порядок обліку витрат за позиками, які можна відносити одразу на видатки або, відповідно до припустимого альтернативного порядку обліку, капіталізувати ті витрати, що пов'язані безпосередньо з придбанням, будівництвом чи виробництвом відповідного активу.

Мета – визначення облікових підходів до витрат на позики.

Сфера застосування:

– вимагає негайного визнання витрат на позики витратами поточного періоду. Проте стандарт припускає альтернативний підхід – капіталізацію витрат на позики, які безпосередньо належать до придбання, будівництва або виробництва активу, що кваліфікується;

– застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання” встановлює порядок, за яким усі контролюючі суб'єкти зобов'язані скласти зведену фінансову звітність, у якій упорядковано здійснюється зведення показників усіх контрольованих суб'єктів. Стандарт містить докладний опис концепції контролю стосовно державного сектору і рекомендації щодо порядку визначення реальної наявності такого контролю з метою складання фінансової звітності.

Мета – визначення вимог до підготовки та подання консолідованих фінансових звітів, а також до обліку контрольованих суб'єктів господарювання в окремих фінансових звітах контролюючого суб'єкта господарювання.

Сфера застосування:

- консолідовані фінансові звіти складаються згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору;
- при складанні та поданні консолідованих фінансових звітів, а також для обліку контрольованих суб'єктів господарювання всіма суб'єктами господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 7 “Облік інвестицій в асоційовані компанії” встановлює, що всі інвестиції в асоційовані компанії необхідно відображати у зведеній фінансовій звітності, використовуючи метод обліку за пайовою участю, за винятком тих випадків, коли інвестиції здійснюються винятково з метою їх перепродажу в найближчому майбутньому, при яких варто застосовувати метод обліку за собівартістю.

Мета – визначення методу обліку інвестицій в асоційовані компанії інвестором, де результатом інвестицій в асоційовані компанії є частка власності у формі володіння акціями або в іншій формальній структурі власного капіталу.

Сфера застосування:

- створює основу для обліку участі у власності в асоційованих компаніях;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах” пропонує суб'єктам державного сектору застосовувати метод пропорційного зведення як основний порядок обліку такої спільної діяльності; водночас як припустимий альтернативний порядок обліку цей стандарт дозволяє використовувати метод обліку за пайовою участю.

Мета – визначення методу обліку часток у спільних підприємствах.

Сфера застосування:

- створює основу для обліку часток у спільних підприємствах, звітування про активи, зобов'язання, дохід та витрати спільних підприємств, у фінансових звітах контролюючих учасників та інвесторів – незалежно від структури або форми здійснення основної діяльності спільного підприємства;

– застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 9 “Дохід від операцій обміну” визначає порядок обліку доходів від операцій обміну.

Мета – визначення облікового підходу до доходу, що виникає від операцій та подій обміну.

Сфера застосування:

- створює основу для обліку доходу від подій обміну при наданні послуг, реалізації товарів, використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять проценти, роялті та дивіденди;
- ідентифікує обставини, за яких ймовірно надходження майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності до суб'єкта господарювання, і ці вигоди можна достовірно оцінити, тобто визнаватиметься дохід;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” викладає вимоги до складання фінансової звітності в умовах гіперінфляції.

Мета – встановлення вимог до підготовки фінансових звітів за обліковим принципом нарахування (у тому числі до консолідованих) будь-якого суб'єкта господарювання, який складає звітність у грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою.

Сфера застосування:

- здійснення перерахунку фінансових звітів. Показником гіперінфляції є певні характеристики економічного середовища в країні;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 11 “Будівельні контракти” встановлює порядок обліку доходів і витрат, пов'язаних з договорами на будівництво.

Мета – розкриття облікового підходу до витрат та доходів, пов'язаних із будівельними контрактами.

Сфера застосування:

- ідентифікує угоди, які слід класифікувати як будівельні контракти;
- надає рекомендації щодо типів будівельних контрактів, які можуть бути в державному секторі;
- визначає основу визнання та розкриття інформації про витрати за контрактами та, якщо доцільно, доходів від контракту;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 12 “Запаси” закріплює порядок обліку запасів у рамках системи обліку за первісною вартістю придбання.

Мета – визначення підходу до обліку запасів, який базується на системі історичної собівартості.

Сфера застосування:

- надає практичні рекомендації з визначення собівартості та її подальшого визнання витратами, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації;
- надає рекомендації з розрахунку собівартості, які використовуються для віднесення витрат до запасів;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 13 “Оренда” закріплює положення про дотримання орендодавцями й орендарями належної політики фінансової звітності.

Мета – визначення для орендарів і орендодавців відповідної облікової політики та розкриття інформації, яку слід використовувати щодо фінансової та операційної оренди.

Сфера застосування:

- до угод, які передають право користування активами, навіть якщо експлуатація або технічне обслуговування таких активів потребує надання значних послуг орендодавцем;
- до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 14 “Події після дати звітності” містить вказівки, в яких випадках суб'єкт економічної діяльності повинен коригувати фінансову звітність відповідно до подій, що відбулися після звітної дати, а також щодо розкриття інформації, яка стосується подій, котрі відбулися після звітної дати і котрі не коригуються.

Мета – визначення вимог до розкриття інформації, яку суб'єктові господарювання слід надавати про дату, коли фінансові звіти були затверджені до опублікування, та про події після дати звітності.

Сфера застосування:

- потребує, щоб суб'єкт господарювання не складав фінансових звітів на основі припущення про безперервність діяльності, якщо події після дати звітності свідчать про неприйнятність припущення про безперервність;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації” містить вказівки щодо класифікації фінансових інструментів, а також визначає, яка інформація підлягає розкриттю у фінансовій звітності загального призначення.

Мета – поглиблення серед користувачів фінансових звітів розуміння важливості позабалансових і балансових фінансових інструментів та їхнього значення в оцінюванні фінансового стану, результатів діяльності й руху грошових коштів.

Сфера застосування:

- висуває певні вимоги до подання балансових інструментів і визначає ту інформацію, яка має розкриватися щодо балансових (визнаних) та позабалансових (невизнаних) фінансових інструментів;

– застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 16 “Інвестиційна нерухомість” містить вимоги до звітності про інвестовану власність і розкриття інформації щодо такої власності державою і державними установами.

Мета – визначення облікового підходу до інвестиційної нерухомості та вимог до розкриття відповідної інформації.

Сфера застосування:

- визначає облік інвестиційної нерухомості, включаючи оцінку інвестиційної нерухомості у фінансових звітах орендаря, яка утримується за угодою про фінансову оренду, та оцінку інвестиційної нерухомості у фінансових звітах орендодавця, яка надана в оренду за угодою про операційну оренду;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 17 “Основні засоби” встановлює вимоги до первісної оцінки власності, підприємства й устаткування, а також до наступної оцінки, амортизації та розкриття інформації про зазначені раніше активи.

Мета – визначення облікового підходу до основних засобів.

Сфера застосування:

- дає основу для вибору часу визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, визнаних щодо них;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 18 “Звітність за сегментами” визначає вимоги до розкриття інформації стосовно її окремих сегментів: сегменти, які застосовуються при складанні фінансової звітності для зовнішніх користувачів, повинні відповідати сегментам, що використані при підготовці внутрішньої звітності для керівників вищої ланки.

Мета – встановлення принципів для відображення у звітності фінансової інформації за сегментами.

Сфера застосування:

- допомагає користувачам фінансових звітів краще зрозуміти результати діяльності суб'єкта господарювання в минулому і визначити ресурси, які були виділені для підтримки основної діяльності цього суб'єкта господарювання;
- посилює прозорість фінансової звітності і забезпечує здатність суб'єкта господарювання краще виконувати зобов'язання з ведення бухгалтерського обліку;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 19 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” дає визначення понять “забезпечення”, “умовні пасиви” і “умовні активи”;

надає критерії для визнання і розкриття запасів; правила їх вимірювання; встановлює порядок визнання резервів та обтяжливих контрактів, а також вимоги до розкриття інформації про вказані об'єкти.

Мета – визначення забезпечення, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів, ідентифікація обставин, за яких забезпечення слід визнавати, як їх оцінювати та яку інформацію про них розкривати.

Сфера застосування:

- розкриває певну інформацію про непередбачені зобов'язання та непередбачені активи в примітках до фінансових звітів, щоб користувачі були в змозі розуміти їхній характер, час та суму;
- застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.

IPSAS 20 “Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” зобов'язує підприємства розкривати інформацію про наявні відносини з асоційованими об'єктами й угоди між підприємством і асоційованими сторонами поза звичайними відносинами постачальника та клієнта/одержувача; наголошує на розкритті угод з провідними керівними працівниками, їхніми близькими і членами їхніх родин.

Мета – вимога розкриття інформації про існування пов'язаних сторін та відносин з ними за наявності контролю, а також щодо операцій між суб'єктом господарювання і пов'язаними з ним сторонами, які відбуваються за певних обставин.

Сфера застосування: надання такої інформації потрібне для цілей обліку, а також для сприяння кращому розумінню фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Принципове значення мають такі питання: виявлення сторін, які контролюють суб'єкт господарювання, що звітує, або суттєво впливають на нього, і визначення інформації щодо операцій з такими сторонами, яка підлягає розкриттю.

IPSAS 21 “Зменшення корисності активів, які не генерують грошових коштів” описує принцип, відповідно до якого установа має визначити: чи відбулося знецінення активу, генеруючого грошові кошти, і чи слід визнавати збитки. Є ключовим у запобіганні обліку за надлишковою вартістю основних засобів довгострокового використання і деяких інших активів суспільного сектору.

Мета – встановлення процедур, які суб'єкт господарювання застосовує, щоб вирішити, чи має місце зменшення корисності активу, який не генерує грошових коштів, і для забезпечення визнання втрат від зменшення корисності.

Сфера застосування: визначає, коли суб'єкт господарювання повинен сторнувати втрати від зменшення корисності та як розкривати відповідну інформацію.

IPSAS 22 “Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор” запроваджує вимоги до урядів, які розкривають інформацію про державний сектор. Дозволяє урядам дезагрегувати консолідовану звітність за секторами відповідно до встановленої статистичної звітності.

Мета – визначення вимог до розкриття інформації для урядів, які вирішили подавати у своїх консолідованих фінансових звітах інформацію про загальний державний сектор.

Сфера застосування: складання та подання урядом консолідованої фінансової звітності за принципом нарахування та розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор.

IPSAS 23 “Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)” регулює перелік питань, що належить до фінансової звітності про доходи від податків, у тому числі визнання та оцінювання податків. Розглядає інші необмінні джерела доходів організацій державного сектору – трансферти, в тому числі гранти від інших держав та міжнародних організацій, подарунки, благодійні внески тощо. Встановлює вимоги до умов та обмежень у використанні трансфертних коштів, які мають відобразитися у фінансовій звітності.

Мета – встановлення вимог до фінансової звітності стосовно доходу від необмінних операцій, крім необмінних операцій, які приводять до об’єднання суб’єктів господарювання.

Сфера застосування: регулює питання, які розглядаються при визнанні та оцінюванні доходу від необмінних операцій, у тому числі визначення внесків власників.

IPSAS 24 “Наведення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів” розглядає порядок, побудову та особливості подання бюджетної інформації у фінансовій звітності.

Мета – вимога включати порівняння передбачених бюджетом сум із фактичними сумами, що виникають унаслідок виконання бюджету, до фінансової звітності суб’єктів господарювання, котрі зобов’язані або вирішили оприлюднювати свої затверджені бюджети, за які вони підзвітні перед громадськістю.

Сфера застосування:

- пояснення причини суттєвих різниць між передбаченими бюджетом та фактичними сумами;
- забезпечення виконання суб’єктами господарювання державного сектору звітних зобов’язань, прозорості їхніх фінансових звітів.

IPSAS 25 “Виплати працівникам” визначає порядок “короткострокової” винагороди працівників (заробітна плата, відрахування за соціальним страхуванням тощо), винагороду після припинення трудової діяльності (пенсію), “довгострокової” винагороди працівників, винагороду працівникам після їх звільнення.

Мета – визначення порядку бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам.

Сфера застосування:

- вимагає від суб’єкта господарювання визнавати зобов’язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть здійснені в майбутньому;
- вимагає від суб’єкта господарювання визнавати витрати, якщо суб’єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

IPSAS 26 “Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти” встановлює вимоги, відповідно до яких установи та організації здійснюють оцінку втрати активів, що генерують готівкові грошові кошти, їх здатності приносити економічну вигоду в майбутньому і відображення цієї втрати у фінансовій звітності.

Мета – встановлення процедур, які суб’єкт господарювання застосовує, щоб визначити, чи має місце зменшення корисності активу, який генерує грошові кошти, і для забезпечення визнання втрат від зменшення корисності.

Сфера застосування: визначає, коли суб’єкт господарювання повинен сторнувати втрати від зменшення корисності та як розкривати відповідну інформацію.

IPSAS 27 “Сільське господарство” встановлює порядок обліку і розкриття інформації стосовно сільськогосподарської діяльності з питань, не розглянутих в інших стандартах. Сільськогосподарська діяльність – здійснюване організацією управління біотрансформацією живих організмів: рослин і тварин (біологічних активів) з метою їх продажу, безоплатного розповсюдження чи реалізації за символічну плату або переробки на сільськогосподарську продукцію чи додатковий біологічний актив.

Мета – визначення бухгалтерського обліку і розкриття інформації щодо сільськогосподарської діяльності, у питаннях, що не охоплені іншими стандартами.

Сфера застосування: управління суб’єктом господарювання процесом біологічної трансформації живої худоби або рослин (біологічних активів) з метою їх продажу або передачі безоплатно чи за номінальною вартістю, або з метою їх трансформації в сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи.

IPSAS 28 “Фінансові інструменти: подання інформації” замінює IPSAS 15 “Фінансові інструменти: розкриття і наведення інформації” (виданий у грудні 2001 р.) і призначений для застосування при складанні річної звітності за періоди, що починаються з 1 січня 2013 р.

Мета – встановлення вимог до подання інформації про фінансові інструменти як зобов’язання або капіталу, а також до взаємного заліку фінансових активів та фінансових зобов’язань.

IPSAS 29 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” визначає правила визнання та оцінки фінансових інструментів. Його основою є IAS 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

Мета – встановлення принципів визнання та оцінки фінансових активів і фінансових зобов’язань, а також наведення деяких контрактів на купівлю чи продаж нефінансових активів.

IPSAS 30 “Фінансові інструменти: розкриття інформації” встановлює вимоги до розкриття інформації про фінансові інструменти. Розроблений на основі IFRS 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”.

Сфера застосування: за цим стандартом користувачам фінансової звітності слід оцінювати значимість фінансового інструменту для фінансової позиції організації, природу та ступінь ризиків, що виникають у зв’язку з використанням фінансових інструментів, і те, як здійснюється управління цими ризиками.

IPSAS 31 “Нематеріальні активи” встановлює порядок обліку нематеріальних активів. Перероблений для організацій державного сектору на основі IFRS 38 “Нематеріальні активи”.

Мета – визначення порядку обліку нематеріальних активів, щодо яких немає конкретних вказівок в іншому стандарті.

Сфера застосування:

- вимагає, щоб суб’єкт господарювання визнавав нематеріальний актив тоді і тільки тоді, коли має місце дотримання певних критеріїв;
- визначає порядок вимірювання балансової вартості нематеріальних активів і потребує розкриття певної інформації про нематеріальні активи.

IPSAS 32 “Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента” встановлює облік вимог довірителя в концесійній угоді на надання послуг.

IPSAS “Складання фінансової звітності за касовим методом обліку” встановлює вимоги до складання і подання звіту про рух грошових коштів та роз’яснень до облікової політики, основою якої є касовий метод. У стандарті також містяться вимоги до порядку ідентифікації суб’єкта, що звітується, структури і змісту звіту про рух коштів.

Метою бухгалтерського обліку в державному секторі є надання інформації, відповідних якісних характеристик про результати фінансово-господарської діяльності суб’єкта в установленій формі зовнішнім користувачам із прямими фінансовими інтересами, кредиторам, потенційним інвесторам, іноземним контрагентам для прийняття стратегічних фінансових рішень, здійснення планування і прогнозування грошових потоків на основі аналізу фінансового стану суб’єкта.

Склад і змістове наповнення функцій та завдань фінансового обліку формуються під впливом вимог користувачів облікової інформації.

До зовнішніх користувачів облікової інформації суб’єктів державного сектору належать:

- органи законодавчої влади як інституціональні одиниці, котрі потребують інформації про виконання планових показників сектору державного управління;
- органи виконавчої влади та організації, що є представниками інтересів держави як правовласника суб’єктів державного сектору – органи казначейства, органи, що контролюють справляння надходжень до бюджету, інші центральні органи влади;
- основні суб’єкти фінансово-господарських відносин – соціальні позабюджетні фонди, банківські установи, споживачі платних послуг, працівники установ, замовники, підрядники, постачальники та інші суб’єкти фінансово-господарських відносин;
- платники податків, яким потрібна інформація про ефективне використання коштів бюджетів;
- іноземні контрагенти, які можуть розглядатись як потенційні інвестори або вже є ними фактично;

– засоби масової інформації для висвітлення економічних процесів та тенденцій у країні та світі.

Кожен із перелічених користувачів інформації висуває певні вимоги до інформації, що формується у фінансовому обліку суб'єктів державного сектору (рис. 6.3).

Склад об'єктів бухгалтерського обліку, як і склад попередніх категорій, визначається різними умовами функціонування та зовнішнім середовищем суб'єкта державного сектору (рис. 6.4). Так, до загальних об'єктів бухгалтерського обліку, згідно з міжнародною теорією та практикою, належать:

- *активи* (грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська заборгованість, запаси, аванси, інвестиції, інші фінансові активи, інфраструктура, основні засоби, земля та будівлі, нематеріальні активи, інші нефінансові активи);
- *зобов'язання* (кредиторська заборгованість, коротко- та довгострокові позики, поточна частина зобов'язань з довгострокових позик, забезпечення, виплати працівникам, внески до фондів соціального страхування та пенсійного забезпечення);
- *власний капітал* (капітал, внесений іншими державними суб'єктами господарювання, резерви, нагромаджені надлишки, частка меншості);
- *доходи* (податки, мито, пені, штрафи та ліцензійні збори, дохід від операцій обміну, трансферти від інших державних суб'єктів господарювання, інший операційний дохід);



Рис. 6.3. Вимоги, що висуваються користувачами до облікової інформації суб'єктів державного сектору

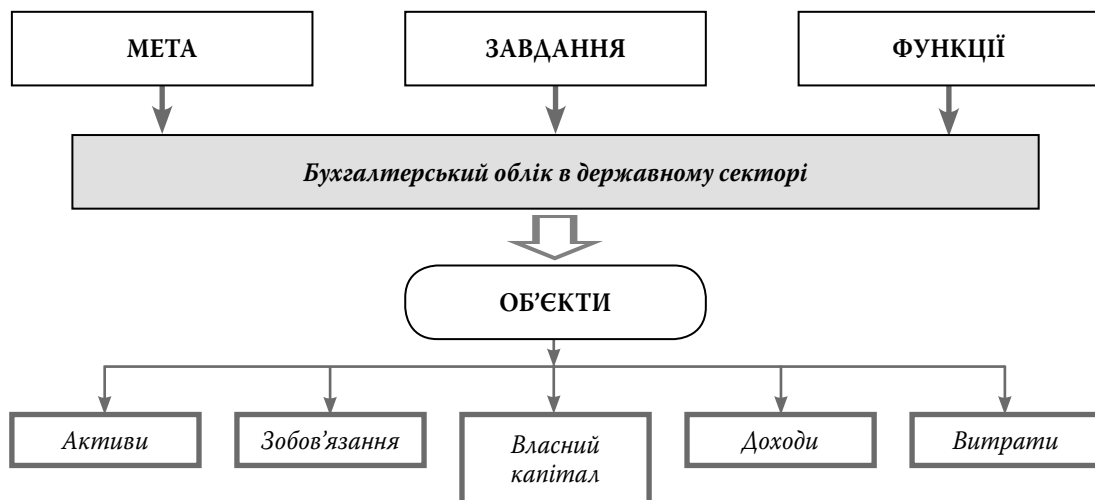


Рис. 6.4. Комплексна схема бухгалтерського обліку в державному секторі

– *витрати* (у розрізах: класифікації витрат за функцією: загальнодержавні послуги, оборона, суспільний порядок та безпека, освіта, охорона здоров'я, соціальний захист, житлово-комунальні підприємства, відпочинок і розваги, культура та релігія, економічні зв'язки, захист довкілля; класифікації витрат за характером: зарплати за тарифами та окладами, виплати працівникам, платежі за грантами та іншими трансфертами, використані канцелярські товари та витратні матеріали, знос та амортизація, інші операційні витрати).

Внутрішня структура окремих об'єктів, а саме активів та зобов'язань, складається за ознакою швидкості обігу на поточні та непоточні позиції.

Розглянуті теоретичні засади міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі визначають його загальне спрямування, розкриті у базових положеннях основних IPSAS, які описують підходи до складання фінансової звітності та формування облікової політики.

Фінансова звітність суб'єктів державного сектору, складена відповідно до IPSAS, має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання і цільове призначення ввірених йому ресурсів. При цьому фінансова звітність може використовуватись як прогнози або бути джерелом інформації для прогнозування рівня ресурсів, необхідного для продовження діяльності. Вона може також надавати дані щодо отримання ресурсів відповідно до ухваленого порядку, встановленого законом, використання цих ресурсів згідно з юридичними і контрактними вимогами, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Таким чином, змістовні акценти використання фінансової звіт-

ності державного сектору дещо інші порівняно з використанням фінансової звітності недержавного сектору. Фінансова звітність державного сектору є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на рівні держави.

Фінансовий звіт суб'єкта державного сектору відповідно до IPSAS має включати такі складові:

- звіт про фінансовий стан;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про зміни у чистих активах / власному капіталі;
- звіт про рух грошових коштів;
- облікову політику;
- примітки до фінансових звітів.

Облікова політика суб'єкта господарювання державного сектору, звітність якого складається згідно з IPSAS, повинна відповідати всім вимогам кожного застосованого міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору.

Для виконання певних функцій та завдань фінансова звітність будь-якого суб'єкта господарювання незалежно від його форми власності, національної належності має відповідати певним вимогам та якісним характеристикам. Згідно з IPSAS 1 “Подання фінансової звітності”, до фінансової звітності суб'єктів державного сектору висувуються такі базові вимоги: достовірне подання і відповідність IPSAS, безперервність, послідовність подання, суттєвість та об'єднання, згортання і порівняльна інформація (рис. 6.5).

Достовірне подання та відповідність IPSAS – фінансові звіти суб'єктів державного сектору повинні достовірно відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Таку достовірність і правдивість інформації може забезпечити належне застосування IPSAS разом із розкриттям додаткової інформації (у разі необхідності).

Безперервність – фінансові звіти суб'єктів державного сектору мають бути складені на основі принципу-припущення безперервності, який означає, що суб'єкт господарювання вважає, що його діяльність триватиме безперервно протягом певного часу (принаймні 12 місяців), якщо тільки немає намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність. Якщо є можливість або невизначеність здійснення цих подій, відповідальні за складання фінансових звітів особи при проведенні оцінки повинні розкривати інформацію про такі невідомості.

Послідовність подання – виклад та класифікація статей у фінансових звітах мають бути постійними протягом певного часу – від одного періоду до іншого. Внесення змін у зазначені позиції можливі лише за умов, якщо внаслідок проведення суттєвих змін у характері операцій та перегляду подання фінансових звітів логічним є висновок про те, що зміни сприятимуть відповіднішому поданню подій та операцій.

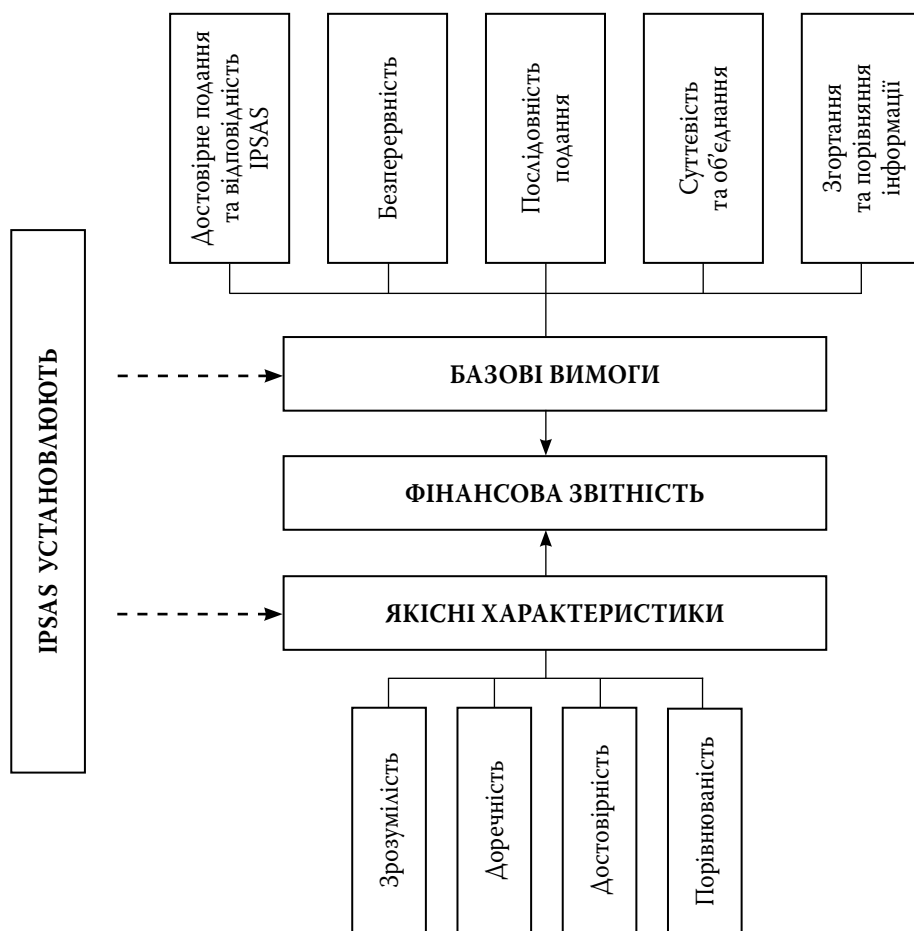


Рис. 6.5. Базові вимоги та якісні характеристики, які встановлюють IPSAS щодо фінансової звітності

Суттєвість та об'єднання – статті, істотні за характером, слід подавати у фінансових звітах окремо; статті, які є суттєві за величиною, але мають подібний характер, можна об'єднувати. У контексті IPSAS інформація є суттєвою, якщо її нерозкриття може вплинути на прийняття рішень та оцінки користувачів щодо розподілу ресурсів, управління ними, а також результатів діяльності, виконаних на підставі фінансових звітів.

Згортання – статті активів та зобов'язань не слід згортати, крім випадків, коли інший IPSAS вимагає або дозволяє згортання; статті доходів і витрат не слід згортати, за винятком випадків, коли виключно IPSAS вимагає чи дозволяє це, або прибутки, збитки та пов'язані з ними витрати, які виникають у результаті однакових чи подібних операцій та інших подій, не є суттєвими (останні суми слід об'єднувати відповідно до вимоги суттєвості й об'єднання). Ця позиція

пояснюється тим, що згортання згаданих раніше статей у основних формах фінансової звітності – звіті про фінансові результати або звіті про фінансовий стан – зменшує здатність користувачів розуміти проведені операції та оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання.

Порівняльна інформація – у фінансових звітах слід також розкривати порівняльну інформацію щодо попереднього періоду за всім полем цифрових даних, за винятком фінансових звітів за звітний період, до яких IPSAS застосовується вперше.

Своечасність – корисність фінансових звітів зменшується, якщо вони не надаються в розпорядження користувачів протягом прийняттого періоду після дати звітності, тобто своєчасно. Суб'єкт господарювання повинен опублікувати фінансові звіти протягом шести місяців після дати звітності, причому постійно наявні чинники (наприклад, складність діяльності суб'єкта господарювання) не є достатніми причинами для несвоечасного подання та оприлюднення звітів. Конкретні крайні терміни подання розглядаються законодавством і нормативними актами в багатьох юрисдикціях.

Згідно з напрацюваннями, присвяченими питанням обліку, фінансова звітність загалом та суб'єктів державного сектору зокрема повинна мати певні якісні характеристики, під якими розуміють такі властивості звітів, завдяки яким інформація, викладена у фінансових звітах, стає корисною для користувачів. Основними якісними характеристиками є: зрозумілість, доречність, достовірність та порівнюваність.

В умовах гармонізації економічних систем світової спільноти IPSAS відіграє роль концептуальних положень. Концептуальні положення міжнародних стандартів, як правило, стають підґрунтям для розроблення країною власних стандартів бухгалтерського обліку, які доповнюють відповідні стандарти з урахуванням соціально-економічного розвитку.

Практика свідчить, що використання IPSAS як базової основи дає можливість позбутися часткової обмеженості та агрегованості щодо фінансової звітності: наявність зазначених характерних ознак не дає змоги повною мірою оцінити фінансовий стан як держави в цілому, так і установ державного сектору зокрема.

За цих умов важливим є вивчення теоретичних засад міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі та загальних базових позицій IPSAS.

6.2. МІЖНАРОДНІ ТЕНДЕНЦІЇ В ПРОВЕДЕННІ РЕФОРМ У СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Міжнародна практика ґрунтується на принципі, що політика і стандарти бухгалтерського обліку, властиві державному сектору, повинні застосовуватися на всіх його установах, за винятком державних фінансових та нефінансових підприємств, на які поширюються стандарти бухгалтерського обліку, що використовуються в приватному секторі.

Бухгалтерський облік там, де це можливо, ґрунтується на правилах бухгалтерського обліку, прийнятих для комерційних організацій; правила бюджетного обліку відрізняються від правил бухгалтерського обліку в комерційних організаціях тільки внаслідок специфіки діяльності держави.

Використання IPSAS є ефективним, оскільки вони розроблені з урахуванням провідного світового досвіду, і нині вже накопичений досвід їх повного або часткового застосування як у розвинутих країнах (Нова Зеландія, Австралія, США, Франція, Швейцарія), так і в країнах, що розвиваються (Перу, Румунія, Естонія).

Так, у Франції на сьогодні розроблено і запроваджено 15 стандартів, що відображають принципи обліку та звітності в державному секторі. Водночас у цій країні були збережені всі основні принципи IPSAS, проте в них внесено зміни у тій частині, в якій діяльність державних органів має специфічний характер і відрізняється від приватного сектору. Ці принципи містяться в конституційному законі.

Система бухгалтерського обліку Естонської Республіки з 2003 р. повністю ґрунтується на Міжнародних стандартах фінансової звітності (IFRS) і бухгалтерського обліку (IAS). Станом на 1 січня 2012 р. діють 17 Інструкцій Служби бухгалтерського обліку та Закон про бухгалтерський облік. Для організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності держави міністр фінансів встановлює загальний припис, узгоджений із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору та національними традиціями бухгалтерського обліку Естонії.

У Швейцарії в 2004 р. було прийнято рішення про впровадження повного набору стандартів IPSAS, яке відображено у Федеральному законі про фінансове управління 2005 р. Указом про введення в дію положень Закону про фінансове управління стандарти IPSAS прийняті на федеральному рівні Швейцарії як загальноприйняті й основоположні в частині ведення бухгалтерського обліку та формування звітності. З метою реалізації положень Указу про введення в дію положень Закону про фінансове управління затверджено Керівництво з бухгалтерського обліку, яке містить правила ведення бухгалтерського обліку.

За даними ООН, уряди 53 країн вже перейшли або перебувають у процесі переходу на IPSAS.

При здійсненні реформ національних систем бухгалтерського обліку в державному секторі країни застосовують такі підходи:

- повне прийняття IPSAS як національних стандартів (наприклад, Швейцарія, Грузія, Боснія і Герцеговина, Казахстан, Киргизька Республіка та Македонія);
- розроблення власних національних стандартів на основі IPSAS (Франція, Естонія, Азербайджан, Росія, Латвія, Україна).

Другий шлях видається доцільнішим, оскільки дає змогу врахувати особливості національної системи обліку. У більшості розвинутих країн розроблені й діють національні стандарти фінансової звітності для державного сектору, побу-

довані на основі IPSAS, які визначають не стільки правила, скільки принципи бюджетного обліку та формування звітності.

Такий шлях реформування системи звітності суспільного сектору нині обрали більшість країн колишнього Радянського Союзу. Так, у Азербайджані розроблено та затверджено 24 Національні стандарти бухгалтерського обліку для бюджетних організацій відповідно до IPSAS. У Республіці Казахстан проводиться реформа з метою впровадження національних правил обліку та звітності у бюджетній сфері згідно з IPSAS (розроблено п'ять великих документів, що об'єднали вимоги 31 стандарту IPSAS). У Російській Федерації реалізується реформа у бюджетній сфері, в рамках якої планується розробити 26 стандартів обліку та звітності в секторі державного управління, включаючи План рахунків та інструкцію з його застосування.

У міжнародній практиці облік доходів і витрат ведеться як за методом нарахування, так і за касовим методом, а в окремих випадках – за змішаним (модифікованим) методом. При застосуванні методу нарахування податкові доходи відображаються у момент нарахування податків, але з тією умовою, щоб можна було надійно їх розрахувати.

Узагальнений огляд стану реформ управління фінансами та переходу на облік за методом нарахувань у деяких розвинутих країнах наведено у табл. 6.4.

Таблиця 6.4

**Облік та бюджетування за методом нарахування в державному секторі
у деяких розвинутих країнах**

Країна	Облік за методом нарахування окремих організацій та міністерств	Консолідований загальнодержавний облік за методом нарахування	Бюджетування за методом нарахування
Австралія	З 1995 р.	З 1997 р.	З 1999/2000 фінансового року
Канада	З 2001/2002 фінансового року	З 2001/2002 фінансового року	Немає
Фінляндія	З 1998 р.	З 1998 р.	Немає
Німеччина	Дозволено з 1998 р.	Немає	Немає
Ісландія	З 1992 р.	З 1992 р.	З 1998 р.
Ірландія	Пілотний проект розпочато у 1995 р.	Немає	Немає
Нідерланди	Пілотний проект розпочато у 1994 р.	Немає	Немає
Нова Зеландія	З 1991/92 фінансового року	З 1991/92 фінансового року	З 1994/95 фінансового року
Швеція	З 1994 р.	З 1994 р.	Немає
Великобританія	Розпочато в 1993 р.; все до 1999/2000 фінансового року	Планується	З 2001/2002 фінансового року
Сполучені Штати Америки	З 1997/98 фінансового року	З 1997/98 фінансового року	Немає

Методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі пострадянських країн систематизовано в табл. 6.5.

Таблиця 6.5

Методи бухгалтерського обліку в державному секторі країн СНД і Східної Європи

Країна	Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі					
	Казначейство (міністерство фінансів) при виконанні державного бюджету	Органи, що відповідають за виконання місцевих бюджетів	Бюджетні установи при виконанні їх кошторисів	Органи, що відповідають за виконання бюджетів фондів соціального страхування	Органи, що відповідають за виконання бюджетів медичного страхування	Інші суб'єкти обліку
Албанія	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Нарахувань	Нарахувань	Нарахувань
Азербайджан	Змішаний	Нарахувань	Нарахувань	Нарахувань	Нарахувань	Нарахувань
Білорусь	Касовий	Касовий	Змішаний	–	–	–
Боснія і Герцеговина	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний
Болгарія	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний	–
Хорватія	Касовий	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний
Грузія	Касовий	Касовий	Нарахувань	Касовий	–	Нарахувань
Казахстан	Касовий	Касовий	Касовий	Нарахувань	Нарахувань	Нарахувань
Киргизія	Касовий	Касовий	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний
Македонія	Касовий	Касовий	Касовий	Касовий	Касовий	–
Молдова	Касовий	Змішаний	Змішаний	Нарахувань	Нарахувань	–
Чорногорія	Змішаний	Касовий	Змішаний	Касовий	Нарахувань	Змішаний
Росія	Касовий	Касовий	Нарахувань	Касовий	Касовий	–
Сербія	Касовий	Касовий	Касовий	Касовий	Касовий	Нарахувань
Таджикистан	Касовий	Касовий	Змішаний	Касовий	–	–
Туреччина	Змішаний	Змішаний	Змішаний	–	–	–
Україна	Змішаний	Змішаний	Змішаний	Змішаний	–	–
Узбекистан	Касовий	Касовий	Змішаний	–	–	Касовий

Доходи, як правило, враховуються за касовим методом. Болгарія – єдина країна, яка веде облік доходів за методом нарахувань. У випадках, коли використовується модифікований касовий метод або модифікований метод нарахування, інформація, що враховується найчастіше, окрім руху грошових коштів, включає зобов'язання і активи.

Наприклад, у Грузії, Казахстані та Україні в державному секторі впроваджуються реформи щодо переходу на облік за методом нарахування, а в Албанії існує чіткий часовий план розгортання таких реформ. Ще в дев'яти країнах реформи

плануються, але всебічні плани їх втілення поки що не розроблено. Інформація про видатки бюджету наведена в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

**Методи бухгалтерського обліку в державному секторі:
відображення інформації про видатки бюджету**

Країна	При виникненні зобов'язання	При отриманні товарів і послуг	При нарахуванні платежу	За фактом оплати (чек або банківський переказ)
Албанія			✓	
Азербайджан	✓	✓	✓	✓
Білорусь				✓
Боснія і Герцеговина			✓	
Болгарія	✓	✓	✓	✓
Хорватія		✓	✓	
Грузія				✓
Казахстан				✓
Киргизія				✓
Македонія				✓
Молдова				✓
Чорногорія				✓
Росія				✓
Сербія				✓
Таджикистан				✓
Туреччина				✓
Україна				✓
Узбекистан	✓		✓	✓

У всіх країнах відзначено прогрес у забезпеченні поєднання плану рахунків з економічним сегментом бюджетної класифікації. Так, Албанія, Боснія і Герцеговина, Хорватія, Киргизька Республіка, Македонія, Чорногорія, Росія, Сербія, Таджикистан, Туреччина мають прямі ув'язки плану рахунків з економічним сегментом бюджетної класифікації. Азербайджан, Болгарія, Грузія, Молдова застосовують перехідні таблиці, а в Білорусії, Україні та Узбекистані немає взаємозв'язку плану рахунків з економічним сегментом бюджетної класифікації.

Останнім часом у різних країнах прискорилося впровадження IPSAS. Ідея гармонізації систем бухгалтерського обліку різних держав втілюється у рамках Європейського Співтовариства. Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку, врегульована певною системою стандартів. Головне, щоб ці стандарти суттєво не суперечили відповідним стандартам у країнах Співтовариства.

Уряди окремих країн (Великобританії, Австралії, Канади, Нової Зеландії, Словаччини та ін.) зробили вагомі кроки у напрямі гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності з міжнародними. Так, в Австралії реформування системи бухгалтерського обліку вже давно в минулому. Метод нарахування почали використовувати близько 10 років тому. Ще у 2000 р. до парламенту Австралії було вперше подано фінансовий звіт, складений за методом нарахування. Національні стандарти цієї країни засновані на міжнародних стандартах обліку та фінансової звітності для державного сектору, але є більшими, ніж міжнародні. Регулювання фінансової звітності в державному секторі Австралії здійснюється єдиною структурою, яка займається вдосконаленням чинних стандартів і розробленням нових.

У деяких країнах, таких, наприклад, як Словаччина, процес реформування перебуває на початковому етапі. Вдосконалюється управління витратами у державному секторі. Міністерство фінансів розробило нові стандарти обліку та фінансової звітності, які ґрунтуються на IPSAS, і поступово їх впроваджує.

Існують декілька моделей бухгалтерського обліку в різних країнах.

Англо-американські країни (Австралія, Канада, Нова Зеландія, Сполучене Королівство та Сполучені Штати) запровадили територіальну децентралізацію й адаптували досвід приватного сектору до державного. Вони з більшою готовністю впроваджують ринкові механізми і конкуренцію та розглядають громадянина переважно як споживача послуг або клієнта.

Країни континентальної Європи (Бельгія, Франція, Німеччина, Греція, Португалія, Румунія та Іспанія) мають структури, успадковані від бюрократичної й ієрархічної моделі державного управління, що ґрунтується на секторі спеціально створеного державного підприємства. Це відбувається через брак кваліфікованих бухгалтерів та з метою заощадження на створенні спеціальних підрозділів у органах влади.

Більшості країн необхідні національні стандарти. Деякі вимоги IPSAS можуть бути враховані або відкладені на майбутнє (наприклад, використання модифікованого касового методу, відстрочення щодо консолідації видатків бюджету).

У багатьох західних країнах також спостерігаються стимули до реформи бюджетування та обліку. Традиційна система бюджетування, орієнтована на витрати, та обліку на основі касового методу у цих країнах вже не відповідає вимогам управління державним сектором та звітності. Вона не забезпечує достатньої інформації про результативність та ефективність державного сектору і не надає жодного стимулу для ефективного виробництва у послугах державного сектору. Це очевидне відставання традиційного управління державними фінансами приводить до необхідності її реформування.

Наявність стимулів до реформи бюджетування та обліку разом із панівною доктриною реформи ("облік у державному секторі повинен бути схожим на комерційний облік") зумовлює те, що бюджетування та облік у всіх "країнах, де проходять реформи" зведуться до нового однорідного управління державними

фінансами і, таким чином, буде забезпечена міжнародна гармонізація державного бюджетування та обліку.

Для задоволення потреб в інформації та контролі уряду, орієнтованого на ефективність, а також вимог до інформації та звітності законодавця і широкої громадськості бачення системи бюджетування та обліку на основі результатів і ресурсів (метод нарахування) видається доцільнішим. Однак уряди різних країн не обов'язково борються за ідеальну версію нової системи управління державними фінансами, але за більш-менш наближену. Крім того, національні проекти реформ у різних країнах відрізняються з погляду стратегії та темпів упровадження. Це залежить від національної культури ставлення до уникнення ризику. Низький рівень уникнення ризику призводить до фундаментальніших змін, що забезпечує заміну "старої" системи на "нову" швидкими темпами. Водночас високий рівень означає обережні, поступові та повільні зміни для забезпечення оборотності завдяки покращанню, а не заміні, там, де це можливо.

Із 11 країн, наведених у табл. 6.4, тільки Нова Зеландія та Ісландія застосували бюджети на основі методу нарахування протягом тривалого періоду, тоді як Австралія впровадила його нещодавно, а Великобританія планує незабаром перевести бюджет на метод нарахування. В інших семи країнах витрати в бюджетах досі здійснюються за касовим методом. У 1999 р. повна система фінансового обліку на основі методу нарахування для міністерств та на національному рівні була створена в Австралії, Фінляндії, Ісландії, Новій Зеландії, Швеції та США. Той факт, що Ісландія започаткувала державний облік за методом нарахування приблизно в той самий час, що й Нова Зеландія, переважно лишився непоміченим.

З огляду на зміни в системах обліку, виокремлюють три основні підходи до реформ:

- упровадження системи обліку за методом нарахування на додаток до (бюджетної) системи обліку на основі методу нарахування;
- упровадження системи обліку за методом нарахування на рівні організації/міністерства, залишивши загальнодержавну систему обліку незмінною (тобто на основі касового методу);
- цілковита заміна касового обліку на облік за методом нарахування у всіх державних одиницях та на загальнодержавному рівні.

Тема реформи бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі й застосування міжнародних стандартів у цій сфері є актуальною для всіх країн, оскільки більшість із них перебуває або на етапі впровадження цих реформ, або на етапі їх розроблення. Здебільшого реформи зумовлюють перехід до ширшого застосування елементів методу нарахування та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, які відповідали б тією чи іншою мірою міжнародним стандартам (IPSAS) у цій сфері. Розглянемо досвід проведення реформ бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі деяких країн.

Реформування системи управління державними фінансами урядом Нової Зеландії

Нова Зеландія стала першою країною, яка повністю перейшла на метод нарахування (метод бухгалтерського обліку, за яким доходи та видатки визнаються у момент їх виникнення, хоча у вигляді готівки вони ще не отримані, або не виплачені) при нарахуванні державних асигнувань, укладанні бюджету, оцінюванні зовнішньоекономічних показників, включно із повним фінансовим звітом уряду. Хоча більшість цих масштабних змін бухгалтерського обліку сталася протягом двох років після прийняття закону “Про Державний бюджет на 1989 рік”, але важливо розуміти, що еволюція новозеландської системи охопила тривалий період, який продовжується і досі.

Можна виокремити п'ять основних етапів здійснення реформи системи бухгалтерського обліку в Новій Зеландії.

I. Традиційний етап (до 1978 р.) – адміністративна ієрархія підходів до готівкового обліку та контролю за витратами.

II. Менеджерський етап (1978–1985 рр.) – спроби використати в державному секторі механізми приватного сектору, включно з обліком за методом нарахувань.

III. Етап маркетизації (1986–1991 рр.) – комбінування променеджерських ідей та економічних теорій, що просувають інтереси особи, конкурентні ринки та контракти. Це був час “великого ривка”.

IV. Стратегічний етап (1992–1996 рр.) – вироблення цілісної урядової стратегії на довгострокову перспективу і подолання роздробленості, що виникла під час етапу маркетизації.

V. Етап адаптивних можливостей (з 1997 р.) – зосередження на підтримці й розвитку можливостей, особливо у людських ресурсах і навиках. Нова виборча система цінує політичну обізнаність менеджерів та безперервність державної служби.

Традиційний і менеджерський етапи (до 1985 р.). Традиційна система урядового менеджменту фінансів у Новій Зеландії, як у більшості країн, полягала в готівковому обліку та централізованому контролюванні вартості готівкових витрат у таких стандартних витратних категоріях, як персонал, транспорт, матеріали, капітальні витрати або перекази.

Етап маркетизації (1986–1991 рр.). За провідними посадовцями Казначейства на час реформування Скотом, Бушнелом і Селлі (1990), найвпливовішими елементами теорії, на яких вони наголошували, були “вибір народу”, “агентська теорія” й “аналіз вартості співробітництва”.

“Вибір народу” був застосований у прагненні зменшити роль держави, відокремити політичні рекомендації й регулювання від політичної імплементації, забезпечити прозорість державних субсидій та політичних втручань (наприклад, у державні підприємства), якомога вищий рівень обговорення послуг, що надаються державою (включаючи міністерські політичні рекомендації), у спробі про-

тистояти діям політиків та урядових посадовців у власних інтересах. Вплив “агентської теорії” можна побачити у чіткому акценті на специфікації виконання, звітності й моніторингу разом із застосуванням стимулів та покарань. Вплив аналізу витрат на співробітництво спостерігається у структурних перебудовах стосовно того, що уряд розглядає як комплекс відносин у взаємодії.

Закон “Про державні підприємства” 1986 р. (закон про ДП) започаткував сучасну новозеландську модель державного управління. Різні типи державних підприємств були підпорядковані цьому єдиному акту, водночас кожне підприємство мало на меті “функціонувати як успішний бізнес”. Ключові компоненти нової моделі включають чітке визначення та розподіл ролей міністрів і рад директорів та звітність про виконання відповідно до попередньо визначених цілей. Для провадження неприбуткової діяльності ДП з метою досягнення соціального результату уряд здійснював специфічні виплати цим ДП. Модель ДП була прийнята для державних установ, призначених для комплексу комерційних та соціальних цілей (наприклад, Королівський дослідницький інститут).

Після ДП у фокусі уваги опинилися центральні органи виконавчої влади. Два ключові елементи взаємодоповнювального законодавства – закон “Про державний сектор” (1987) і закон “Про державний бюджет на 1989 рік” – сформулювали підґрунтя реформування центральних органів виконавчої влади.

Закон “Про державний сектор” змінив процес призначення голів департаментів і започаткував новий етап управління рухомими людськими ресурсами. Для того щоб посилити винагороди та покарання, голови департаментів стали працювати за контрактом, термін дії якого не перевищує п’яти років. Голови отримали безпрецедентні можливості у найманні й звільненні працівників та визначенні їхньої винагороди.

Згідно із законом “Про контракти з працівниками” (який стосується державного і приватного секторів), у 1991 р. запроваджено індивідуальні контракти з працевлаштування між роботодавцем і працівником. Таким чином було нівельовано активне втручання держави та спонсорювання колективних переговорів, які існували з кінця XIX ст. Діяльність приватного сектору була також вивчена з метою виявлення концепцій, корисних для державного сектору.

Дві ідейні парадигми стали підґрунтям нової системи оцінювання продуктивності.

Перша парадигма стосувалася розмежування витрат (такі джерела, як праця, сировина, електроенергія), випуску (товари і послуги, такі як політичні консультації, адміністрування регулювання, трансферних платежів, виправно-трудоустанов, освіта) і результатів (вплив на громадськість, такий як зменшення кількості випадків захворювань або зниження рівня злочинності).

Друга парадигма стала розумінням двох типів відносин у взаємодії між департаментами й урядом. За першого типу взаємодії уряд є споживачем продукції департаментів або, як альтернативи, організацій приватного сектору. За другого типу взаємодії уряд вважається власником своїх служб, зацікавленим в

отриманні якнайкращої винагороди за вкладені активи. Потреба порівнювати вартість послуг із тими, які надаються у приватному секторі, та забезпечити повернення активів спричинили запровадження обліку наростаючою сумою. Заснований на цих поняттях інтересів власності і споживання та звітності департаментів закон “Про державний бюджет” надав нового визначення процесу асигнувань, зміцнюючи наголос з витрат на виробіток, і встановив вимоги до звітності департаментів та уряду.

Етап колективної стратегії (1992–1996). Одними з перших видимих ознак цілісності уряду були всеурядовий бухгалтерський облік і бюджетний процес. У 1992 р. Нова Зеландія стала першою в новітній історії суверенною державою, яка створила всеурядові “коронні” нормативи щодо методу нарахувань. Інформація, наведена в Коронних фінансових нормативах, переважала наявну у приватному секторі і містила операційні нормативи та окремі нормативи щодо фінансового стану, обігу готівки, позик, кредитів, умовних зобов’язань, неасигнованих витрат або витрачених коштів, аварійних витрат або збитків, облікової політики, довірених грошей, утримуваних державою, та інші нормативи, необхідні для об’єктивного відображення фінансових операцій і фінансового стану держави. Зафіксовані активи (включаючи інфраструктуру і спадкові активи) стали переоцінюватися щонайменше кожні три роки. Таким чином, новозеландський уряд виявився прогресивнішим у напрямі обліку поточної вартості, ніж більшість приватних організацій цієї країни.

Норматив про фінансовий звіт декларує всі матеріальні активи, включаючи державні автошляхи, національні архіви, національні парки і спеціальне військово-обладнання. З різних причин, зокрема через складність оцінювання, повноваження щодо оподаткування не вважаються активом. Зобов’язання перед зовнішніми сторонами декларуються в нормативах про фінансовий стан, де вони об’єктивні й можуть бути точно виміряні. Внаслідок цього пенсійні зобов’язання стосовно працівників уряду (в тому числі колишніх) включені до звітності, але нинішній розмір майбутніх пенсій та інших соціальних виплат громадянам здебільшого не вказується. Інші нормативи декларують зобов’язання (обчислювані й не обчислювані) та умовні зобов’язання. Доходи і витрати також перебувають на повному обліку і включають знецінення інфраструктурних об’єктів. Доходи від оподаткування визнаються водночас боргом державного зростання і декларуються в той період, до якого вони належать. Крім того, аналізуються залучені бухгалтерські та оцінювальні цінні папери.

Перші позитивні результати Коронних фінансових нормативів полягали в покращанні урядової звітності, розширенні обсягу інформації для оприбуткування урядового фіскального становища і зосередженні керівників на усвідомленні потреби в якісному управлінні активами, що перебувають у їхньому віданні. Після 1994 р. усі урядові фінансові нормативи стали випускатися щомісяця, їхня користь зросла. При застосуванні повного обліку за методом нарахувань неможливо приховувати витрати (такі як звільнення за віком, оборонні підряди),

що мають середньо- і довгострокове фінансове застосування, оскільки вони наводяться у фінансових нормативах, на противагу системі обліку за касовим методом, де відображаються лише кошти поточного року, а залишки не наводяться у фінансових звітах до наступного року.

Реформування бюджетного процесу було започатковано з прийняттям закону “Про фіскальну відповідальність” у 1994 р. Цей акт вимагає від уряду встановлення фіскальних цілей і звітування про прогрес у їх досягненні. Така інформація містить норматив бюджетної політики, звіт про фіскальну стратегію та низку періодично оновлюваних економічних прогнозів. І прогнози, і подальше звітування повинні відповідати загальноприйнятій бухгалтерській практиці. У більшості країн уряд неохоче віддає повноваження бюджетним установам щодо самостійного вибору бухгалтерських правил. Новозеландський уряд, навпаки, вбачав переваги у тому, щоб прийняти режим, в якому фіскальні плани були б якомога прозорішими. Проте важко вести мову про цілковиту прозорість, якби уряд маніпулював бухгалтерською політикою.

Закон “Про фіскальну відповідальність” встановлює принципи відповідального фіскального менеджменту: забезпечення операційних надлишків до моменту досягнення державним боргом “розумних меж”, підтримання нульового операційного балансу через певні проміжки часу; досягнення і підтримання достатньої мережі, здатної бути буфером проти негативних впливів у майбутньому; розумне управління фіскальними ризиками; передбачуваність і стабільність майбутніх податкових ставок.

З 1995 р. цей стратегічний етап вимагав від міністрів, індивідуально та колективно, чіткості в їхніх пріоритетах і переведення загальних урядових нормативів у специфічні стратегії, доступні для виконання державними службами у більшості галузей соціальної політики (наприклад, економічне зростання, підприємницька та інноваційна діяльність, освіта, громадська безпека, соціальна підтримка, захист довкілля). Ці сфери стратегічного результату були встановлені протягом наступних трьох – п’яти років і погоджені з урядом.

Інвентаризація після десяти років реформування державного сектору ознаменувалася створенням деяких ключових документів. Виокремлено чотири головні вигоди від реалізації реформи:

1. *Стратегічне вирівнювання* – стратегічне мислення і управління всередині і між департаментами набуває сутності завдяки загальному розумінню урядових пріоритетів.

2. *Єдність державних служб* – департаменти відображають як особливий стиль управління, так і постійні аспекти державних цінностей, пов’язаних з ефективним управлінням.

3. *Забезпечення майбутньої спроможності* – департаменти можуть відповідати очікуваним майбутнім вимогам щодо виробництва і є вправними в управлінні ризиками та змінами.

4. *Ефективне використання коштів протягом тривалого часу* – коротко-строкове зниження цін не призводить до більших довгострокових витрат, і департаменти доцільно об'єднати довгостроковими зобов'язаннями.

Загальні стимули або мотиви реформування державного сектору передбачають *фіскальну напруженість* (мінливий рівень державного боргу) і політичні або фінансові зловживання (корупція або недбала чи самовільна розтрата державних коштів, що призводять до серйозних наслідків для платників податків).

У Новій Зеландії існує єдиний орган професійних бухгалтерів, який охоплює колективний та державний сектори, а також бухгалтерів приватного сектору. Така система є сприятливою для взаємозбагачення ідеями між різними секторами. Крім того, на Казначейство Нової Зеландії покладено відповідальність за економічні й бухгалтерські питання, тоді як в інших країнах ці функції розподілені між двома окремими відомствами.

Певні риси політичної структури Нової Зеландії, можливо, сприяли проведенню реформи бухгалтерського обліку, а саме: єдиний уряд та однопалатний парламент. Як унітарна держава Нова Зеландія не має проблем із необхідністю досягнення згоди між різними поглядами суб'єктів федерації. Однопалатний парламент означає, що законотворчість може, в разі потреби, значно швидше реагувати на зміни.

Закони “Про державні підприємства”, “Про державний сектор”, “Про державний бюджет на 1989 рік” і зміни до законів “Про фіскальну відповідальність” та “Про трудові договори” сприяли подоланню перешкод на шляху реформування бухгалтерської системи, специфікації продуктивності, фінансового менеджменту і кадрової політики.

Наприклад, у першій половині 1980-х років Казначейство спробувало спрямувати відомства на ведення журналів активів та застосування методу нарахувань, але багато виконавців проігнорували його поради. Відповідно до законів “Про державний бюджет” та “Про державний сектор” на виконавчих директорів покладено відповідальність за фінансове управління, тобто вони стали відповідальними за здійснення реформи у бухгалтерській системі. Законодавство також допомогло забезпечити подальше просування змін у бухгалтерській системі, особливо щодо розширення застосування методу нарахувань.

Спочатку реформи поєднали державний та приватний сектори, всі рівні виконавчої влади й усі функціональні підрозділи. Нові ДП не змогли б конкурувати без здійснення дерегулювання приватного сектору. Реформування центральних органів державної влади охопило й місцеві органи виконавчої влади, після чого реформи об'єднали всі підсистеми державної влади.

Метод нарахування був запроваджений в окремих урядових відомствах перед його використанням на загальноурядовому рівні. Перехід бюджетного процесу на метод нарахування відбувся лише після повного засвоєння методу фінансових нормативів.

Потрібно пам'ятати, що реформи державного сектору були лише одним із компонентів масиву інших економічних і соціальних ініціатив, здійснених з 1984 р. Таким чином, неможливо відокремити результати розглянутих реформ у державному секторі (позитивні або негативні) від дерегулювання, ліквідації тарифів і субсидій, податкових реформ, законодавства у соціальній сфері, реформування ринку праці тощо. Крім того, економіка Нової Зеландії мала й відкрита і залежить від світових умов та подій.

До того ж немає чіткого показника, з яким можна порівнювати заходи, реалізовані в Новій Зеландії. Також невідомо, що відбувалося б за відсутності реформ. Недоцільно порівнювати Нову Зеландію у наведеному контексті з такою набагато заможнішою країною, як Австралія. Неможливість зіставлення є поширеною проблемою у спробі оцінювання реформ.

Відбувся перехід від детального централізованого контролю за витратами до відомчого контролю за випуском. Нині діяльність розглядається за категоріями результатів, а не витрат готівки. З покращанням контролю за роботою відомств міністри можуть почуватися спокійніше, надаючи відомствам свободу рішень. Свобода у виборі витрат сприяє кращій продуктивності, оскільки рішення (отримувати, замінити чи розподілити активи) приймається особами з власним досвідом роботи з активами. Позбавлення централізованого контролю за витратами справило позитивний вплив на мотивацію і допомогло залучити ефективних управлінців (з приватного сектору), що досі стримувалося бюрократично-адміністративним контролем. Децентралізація бухгалтерської системи й перехід до методу нарахувань також покращили доступ до інформації. Заощадження від вдосконаленого управління готівкою (облік кредиторів і оптимізація збору боргів) стало першим досягненням. Міністри мають ліпші умови для спрямування витрат і більше не потребують використання жорстких схем "всеохоплюючого" їх скорочення. Вибір виконавця стає важливішим питанням, ніж те, чого відомства і міністри намагаються досягти.

Реформування системи управління державними фінансами урядом Канади

Реформування системи управління державними фінансами відбувалося за такими напрямками:

- зміна методики бухгалтерського обліку;
- модернізація функцій контролерів у федеральній адміністрації;
- надання підтримки розпорядникам коштів у більш стратегічному використанні фінансової та нефінансової інформації;
- управління, спрямоване на результат, на використання державних коштів згідно з потребами й побажаннями платників податків. Йдеться про допомогу розпорядникам коштів у виробленні продуктивнішого циклу планування, виміру, оцінювання та зв'язку й інформування громадян через мініс-

терства й парламент. Такий підхід сприяв розвитку культури підвищення кваліфікації та постійного коригування дій.

До реформи в Канаді застосовувався метод зміненого господарського обліку, головними характеристиками якого є:

- нефінансові активи (основні засоби, нематеріальні активи) обліковуються за видатками в момент придбання, але не відображаються в балансі;
- ведення міністерського обліку та його консолідація здійснювалися у такому порядку:
 - резерви, як правило, обліковувалися централізовано, але бюджетні асигнування виділялися тільки у разі потреби здійснити виплату;
 - міністерства не складали бухгалтерських звітів і користувалися звітами, складеними центральною системою.

За такої системи ведення бухгалтерського обліку було неможливо визначити, скільки коштів потрібно для запобігання старінню активів.

У рамках реформи бухгалтерського обліку в державному секторі передбачалося запровадити нову систему обліку – повний господарський облік.

Така система передбачала, що:

- кожне міністерство повинно скласти повний комплект бухгалтерських звітів, включаючи порівняння фактичних результатів із плановими показниками, та обліковувати протягом фінансового року витрати до сплати та очікувані надходження;
- нефінансові активи (основні засоби, запаси та видатки з попередньою оплатою) обліковуються кожним міністерством як балансові активи і відносяться на поточні видатки в момент їх амортизації чи споживання при наданні послуг;
- консолідація звітності міністерств здійснюється на центральному рівні генеральним збирачем, виходячи із балансів, отриманих від кожного міністерства;
- результати, передані міністерствами генеральному збирачеві на основі витрат, конвертуються у видатки для складання консолідованої бухгалтерської звітності федерального уряду.

Повний господарський облік, який покладає на міністерства повну відповідальність за бухгалтерський облік (хоча оплата видатків здійснюється, як і раніше, на центральному рівні генеральним збирачем), було запроваджено з квітня 2001 р.

З цією метою міністерствам необхідно було змінити методіку бухгалтерського обліку, вести власний облік, затвердити федеральні звіти, модернізувати роль генерального ревізора і його звітів, а також відносин держави-акціонера з канадськими національними компаніями.

У рамках реформи бухгалтерського обліку був складений та запроваджений *новий план рахунків* з тим, аби інформація для господарського обліку вводилася одночасно з інформацією про використання бюджетних коштів (бюджетний облік).

Структура рахунків для складання фінансових звітів передбачає розкриття інформації про операції щодо активів, зобов'язань, чистих активів / зобов'язань, доходів, витрат, касових операцій. Структура рахунку бухгалтерського обліку державного сектору наведена у табл. 6.7.

Міністерства можуть, за необхідності, користуватися власним планом рахунків, але в такому разі вони повинні скласти таблицю відповідності центральному плану рахунків для формування контрольних балансів, які повинні надсилатися до центральної системи.

Таблиця 6.7

Структура рахунку бухгалтерського обліку державного сектору Канади

X	X+1	XX+1	XXX+1	XXXX+1	XXXXX+3	
1						Активи
	11					Поточні активи
		111				Готівка
			1111			Баланс готівки (залишок грошових коштів у касі)
				11111		Внесені кошти
					097	Кошти бюджетної організації

Наступними кроками реалізації реформи бухгалтерського обліку в державному секторі стали визначення нових повноважень, що відповідають завданням, покладеним на міністерства, та організація навчання й супровід реформи, а також розроблення і поширення нормативних документів щодо нових бухгалтерських стандартів та методів: створення робочої групи з вироблення напрямів обліку в міністерствах, видання навчальних посібників з бухгалтерського обліку тощо. Водночас Секретаріат Ради казначейства й Бюро генерального ревізора спільно видали документ під назвою “Звітність у державному секторі: на шляху до модернізації”.

Одним із заходів реформи бухгалтерського обліку стало продовження деконцентрації певної кількості бухгалтерських процедур на рівні міністерств шляхом передачі до їхнього ведення:

- обліку виплачуваної поточної зарплати, резервів на поточні відпустки та оплачувану відсутність;
- управління активами й орендою (включно з амортизацією), попередньою оплатою витрат, позичками на допомогу з безумовним погашенням.

Стосовно консолідованих бухгалтерських звітів федерального уряду, то зміна облікової бази видатків на облікову базу витрат з обліком нефінансових активів була здійснена у 2002–2003 рр. Запроваджені й інші зміни до облікових правил федерального уряду, таких як облік податкових надходжень за методом господарського обліку, облік інвестицій у державній компанії за їхньою зміненою консолідованою вартістю, облік різних зобов'язань, пов'язаних із майбутніми соціальними виплатами державним службовцям.

У рамках реформ також було проведено модернізацію інформаційних систем. Секретаріат Ради казначейства започаткував у 1996 р. програму їх перебудови, яку можна порівняти з міжвідомчим генеральним планом розвитку систем автоматизації бюджетної та облікової сфер.

Нова центральна система бухгалтерського обліку здійснює перевірку та консолідацію звітності на основі часткових контрольних балансів, що передаються щомісяця міністерствами. Ця система замінила стару інформаційну програму. Кожне міністерство уклало з Секретаріатом Ради казначейства інформаційний протокол, яким визначаються, зокрема, умови обміну даними та облаштування інтерфейсів.

Перехід на нову систему обліку здійснено згідно з перехідним протоколом, укладеним Секретаріатом Ради казначейства з кожним міністерством. Перехідний протокол був укладений на три фінансові роки:

- 1 квітня 1991 р. – 31 березня 2000 р.;
- 1 квітня 2000 р. – 31 березня 2001 р.;
- 1 квітня 2001 р. – 31 березня 2002 р.

На перших двох етапах обов'язкові бухгалтерські правила були повністю введені в практику: застосування правил та процедур, перевірка і, за необхідності, коригування центральною службою місячних контрольних балансів, що складаються міністерствами. Інформаційні системи (міністерські, з одного боку, і централізована, з другого) функціонують і нормально обмінюються даними.

Програма третього етапу була побудована навколо такої мети: продовжувати деконцентрацію певного числа бухгалтерських процедур на рівні міністерств шляхом передачі до їхнього ведення:

- обліку виплачуваної поточної зарплати, резервів на поточні відпустки та оплачувану відсутність;
- управління активами, орендою та здобутками (включно з амортизацією), попередньою оплатою витрат, позичками на допомогу з безумовним погашенням.

Реформування системи управління державними фінансами урядом Великобританії

Система управління державними фінансами у Великобританії зазнавала безперервного реформування з 1961 р. Реалізація реформ, які стосувалися лише обліку та бюджетування, тривала протягом 10 років. Можна виокремити три головні завдання цього процесу:

- ув'язати стратегічні завдання з розподілом ресурсів;
- визначити, виміряти та проконтролювати витрати, пов'язані з досягненням стратегічних результатів;
- підвищити ефективність і скоротити питомі витрати.

Реформи Великобританії включали багаторічні бюджети, орієнтовані на результати, бюджет та бухгалтерський облік ресурсів (методом нарахування), огляд

видатків та угоди про державну службу, опубліковані, перевірені аудиторами фінансові звіти та звіти про виконання фінансових планів для всіх організацій державного сектору тощо.

Основні рушії реформ були економічними, оскільки ставало дедалі складніше фінансувати потреби служб державного сектору та інвестування, особливо в умовах інфляції. У свою чергу, ці рушії призвели до суттєвих змін у структурах, функціях, контролі та розподілі діяльності державного сектору. Також вони зумовили зміни щодо аудиту та розвитку різноманітних регуляторних режимів і організацій, а також перевірки.

Фінанси Великобританії значною мірою централізовані, зокрема 95 % доходів від податків надходять до центрального уряду, асигнування департаментам та гранти для місцевих органів влади контролюються Казначейством (рис. 6.6).

Необхідно зазначити, що бюджетний період у Великобританії становить один календарний рік, який, на відміну від бюджетного періоду в Україні, розпочинається з 1 квітня щороку і закінчується 31 березня наступного року. Річний бюджет переважно орієнтований на оподаткування та фіскальну політику. Він щороку затверджується парламентом без поправок. Схема податково-бюджетного планування та бюджетного процесу у Великобританії наведена на рис. 6.7.

Нові підходи в управлінні державних фінансів:

- розвиток партнерства між державним та приватним секторами (включаючи “ініціативу приватного фінансування”), призначеного для сприяння фінансуванню державної інфраструктури шляхом часткового або повного зміщення ризику забезпечення та роботи до приватного сектору;

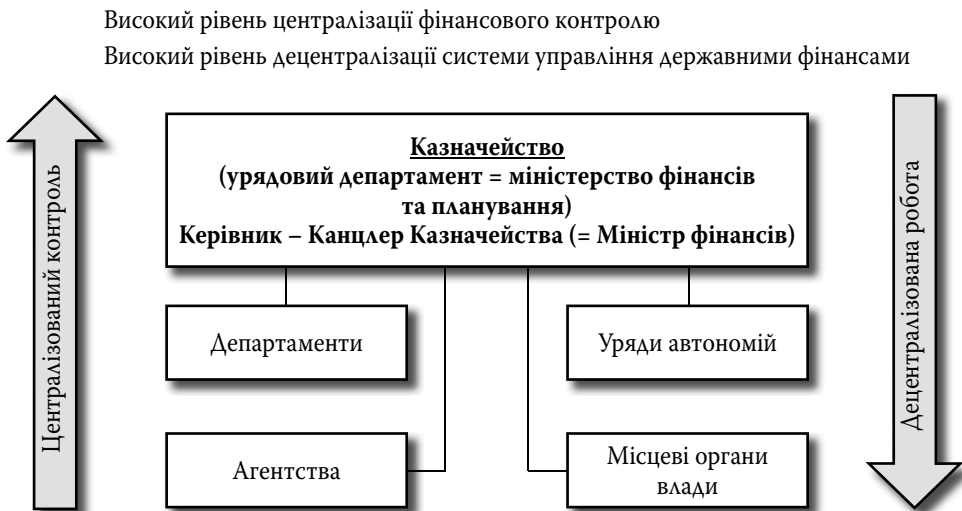


Рис. 6.6. Загальний підхід до системи управління державними фінансами Великобританії

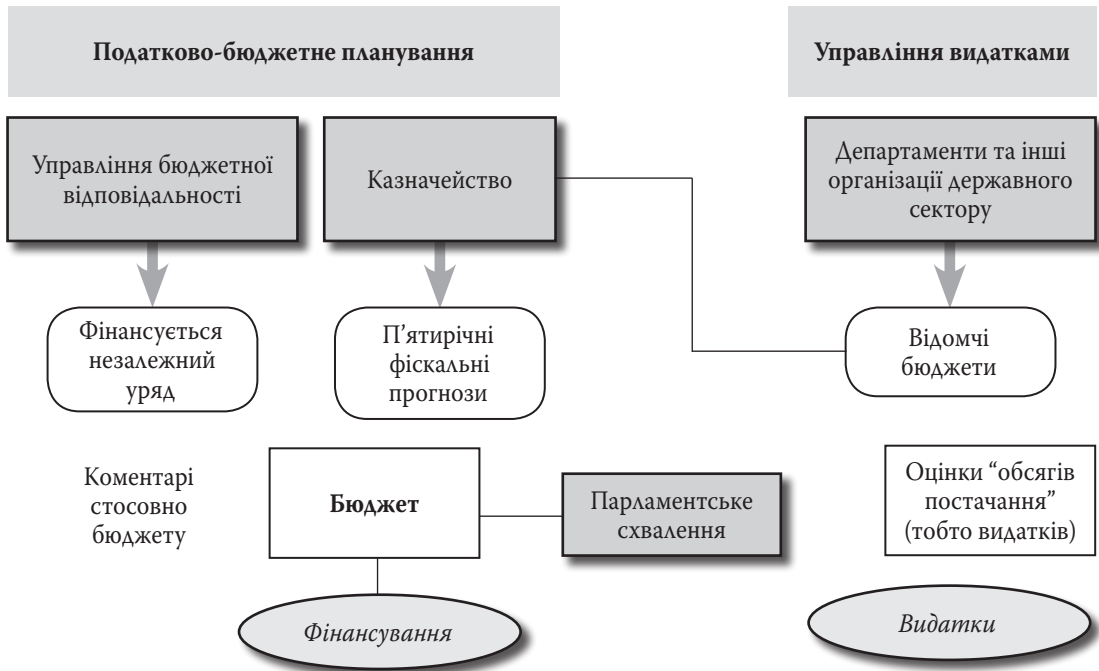


Рис. 6.7. Податково-бюджетне планування та бюджетний процес у Великобританії

- нові механізми контролю державних капітальних видатків (запозичення тільки для фінансування інвестицій (“золоте правило”), а борг необхідно підтримувати на рівні сталого та прийняттого відношення до ВВП);
- запровадження економічної політики, спрямованої на забезпечення низького рівня інфляції, яка передбачає, що уряд надає самостійність центральному банку щодо встановлення процентних ставок для підтримання такого рівня інфляції.

Підходи до контролю видатків, що застосовуються на практиці Казначейством Великобританії, наведені на рис. 6.8 та 6.9.

Для складання кошторису бюджетних видатків Великобританії використовується метод нарахування. Головними причинами, що зумовили перехід на цей метод, стали:

- модернізація уряду;
- недостатність та недосконалість касового методу;
- підзвітність та досвід інших країн.

На сьогодні у Великобританії застосовується єдина система менеджменту. Посадова особа призначається “бухгалтером” центральним урядом. Бухгалтер несе відповідальність за оперативне керівництво та обслуговування, а також за всі аспекти фінансів та обліку стосовно управління службою. Бухгалтер є вищою посадовою особою в кожному департаменті.

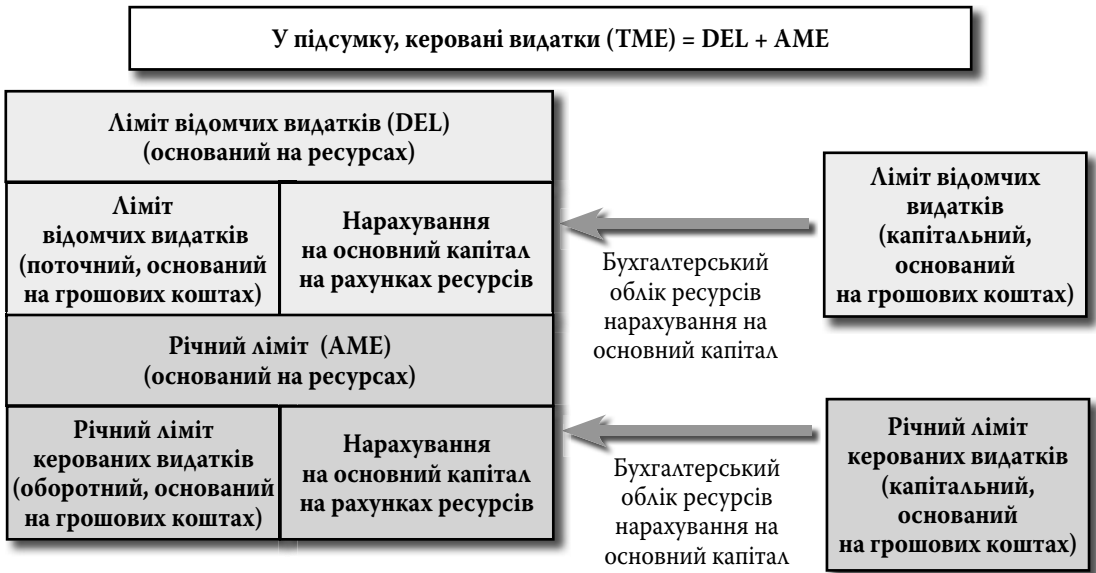


Рис. 6.8. Концептуальна основа бюджетних видатків Великобританії

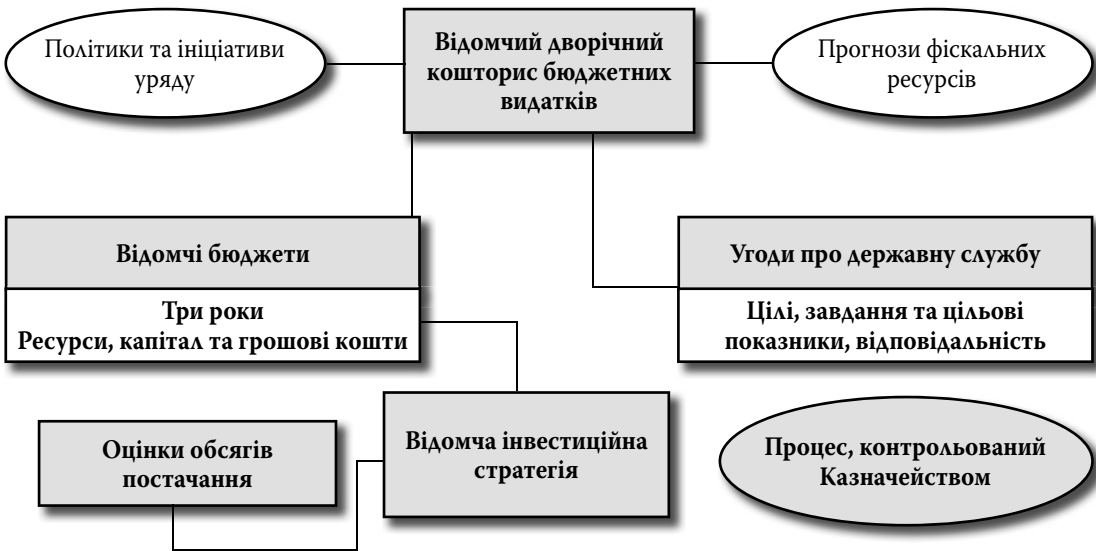


Рис. 6.9. Процес управління бюджетними видатками

Основною вимогою кваліфікованого управління державним сектором, особливо в підготовці та використанні обліку методом нарахування та бюджетної інформації, є те, що керівник несе повну відповідальність.

Міністерства та відомства несуть значну оперативну відповідальність без потреби підпорядковуватися центральним рішенням, і це є одним з аспектів ресурсного обліку.

Рахунки ведуться кожним Департаментом відповідно до процедур, визначених Казначейством у “Посібнику бухгалтерського обліку”. В свою чергу, Казначейство веде власні рахунки та консолідує відомчі рахунки для цілей фінансової звітності. Структура управління державними фінансами наведена на рис. 6.10.

Розвиток ресурсного обліку та бюджетування розпочався тільки наприкінці цього дуже тривалого процесу реформ.

Термін **“ресурсний облік”** охоплює ряд способів обліку методом нарахування для звітності за видатками центрального уряду Великобританії, включаючи міністерства та їхні виконавчі органи, комерційні фонди (межа міністерств), і рамки для аналізу цільових видатків міністерств, порівнюючи, де це можливо, з результатами.

“Ресурсне бюджетування” охоплює планування та контроль державних видатків на основі ресурсного обліку.

На основі цього визначення уряд рекомендував, щоб рамки принципів обліку та угоди стосовно ресурсного обліку в міністерствах базувалися на загальноприйнятій практиці обліку Великобританії (United Kingdom GAAP), зокрема вимогах обліку та пояснювальної інформації закону “Про компанії” від 1985 р.



Рис. 6.10. Структура системи управління державними фінансами Великобританії

(який застосовується до компаній приватного сектору) та стандартах обліку, адаптованих для відповідності особливим вимогам контролю центрального уряду та парламенту. Мета полягала в забезпеченні узгодженості з практикою обліку в інших частинах державного та приватного секторів.

У 2009 р. уряд Великобританії перейшов на IFRS, оскільки на час проведення реформ міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) не були завершені.

Стосовно ресурсного бюджетування, то одним із наслідків його запровадження було те, що воно змінює контроль державних видатків на основі методу нарахування. Це узгоджується з визначенням вимірювання валового внутрішнього продукту (ВВП). Однак одним із питань була загроза ризику втрати контролю над грошовими коштами внаслідок переходу на ресурсне бюджетування, тому такий перехід мав супроводжуватися продовженням посиленого контролю за грошовими коштами.

Система ресурсного обліку та бюджетування забезпечує формування фінансових звітів для міністерств та уряду в цілому. Фінансові звіти, що формуються відповідно до ресурсного обліку, повинні ґрунтуватися на стандартній комерційній моделі звіту про прибутки та збитки, а також балансовому звіті. Проте формати ресурсного обліку відрізняються від формату компаній за багатьма аспектами, щоб відображати зміст та характеристики центрального уряду. У зв'язку із цим фінансові звіти потребували модернізації, яка надала можливість порівняти фінансову інформацію в ресурсному обліку з оцінками міністерств.

Перші звіти уряду Великобританії були видані в 2009–2010 рр. та містили консолідований звіт доходів і видатків, консолідований звіт фінансових результатів, що показує активи та зобов'язання державного сектору, консолідований звіт руху грошових коштів і звіт внутрішнього контролю.

Звіти, які стосуються ресурсів, включають порівняння дійсних результатів із бюджетом, звіт результатів фінансової діяльності, звіт зміни в чистих активах / капіталі, звіт фінансових результатів, звіт грошових коштів, звіт бюджету за програмами та примітки до рахунків.

Порядок формування фінансової звітності про виконання бюджету наведено на рис. 6.11.

Оскільки весь державний сектор перейшов на облік за методом нарахування в цілому (але не повністю), це полегшило розвиток системи звітності уряду. Основною складністю при формуванні загальних звітів уряду на практиці стало виключення операцій та балансів усередині державного сектору і вирішення важливих питань облікової політики, таких як метод обліку доходів від оподаткування та довгострокових зобов'язань, соціального страхування і пенсій. Мета складання загальних звітів уряду полягає в створенні рахунків загальних звітів уряду на 2005–2006 фінансові роки.

У своїй основі GAAP Великобританії мають п'ять принципів, застосовні до ресурсного обліку. Необов'язкове суворе дотримання GAAP Великобританії, коли

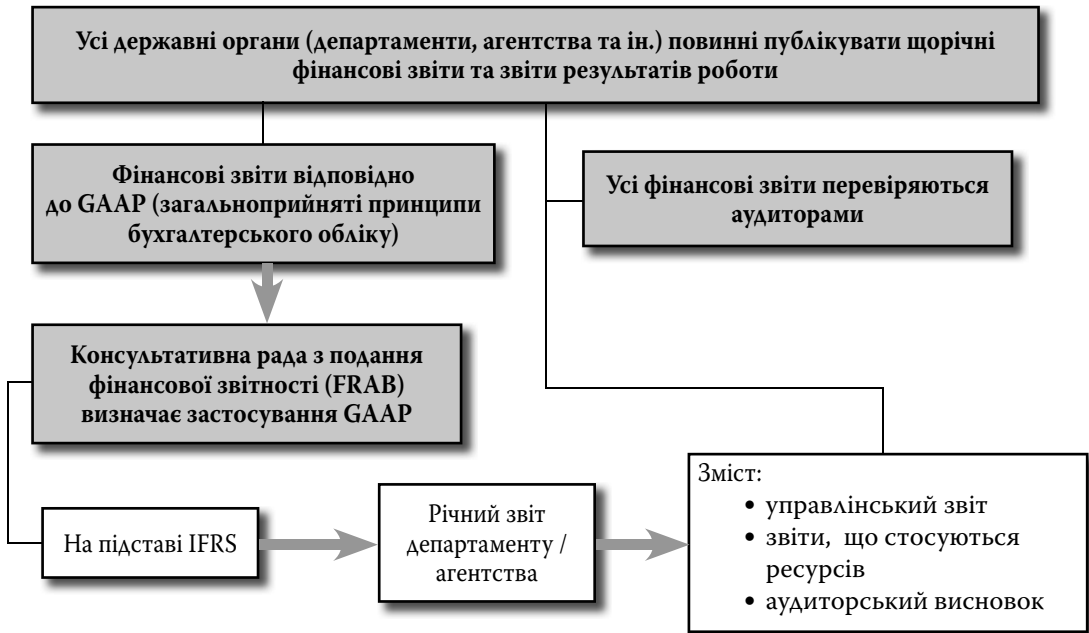


Рис. 6.11. Порядок складання фінансової звітності у Великобританії

суми не є істотними, для правильного та достовірного наведення фінансових результатів та позицій.

Одними з головних завдань у межах реалізації реформи системи бухгалтерського обліку в державному секторі було навчання та надання консультацій міністерству фінансів щодо застосування принципів та стандартів фінансової звітності, які містяться у “Посібнику з ресурсного обліку”, що застосовується як основа для ресурсних рахунків міністерств.

Центральний уряд протягом 1960-х років запровадив систему комплексного аналізу державних видатків. Було розроблено довгострокове стратегічне планування разом з фінансовим програмуванням на три-чотири роки з надійним бюджетним планом на наступний рік. Відповідно, було започатковано процес аналізу для визначення необхідності провадження діяльності державним сектором. Цей процес має певні слабкі місця. Наміри всебічної системи раціонального планування не вдалося втілити, оскільки ці плани не завжди були сумісні з раціональним процесом планування з позиції управління. Застосування програмування також було механічним. Кейнсіанський підхід до планування в термінах ресурсів з поправкою на інфляцію виявився непрактичним, коли прискорилась інфляція і він ослабив фінансовий контроль над такими ключовими елементами видатків, як заробітна плата.

Відповідно до бюджету на 2007 р. звітність центрального уряду Великобританії та національної системи охорони здоров'я передбачалося складати, починаючи з 2008–2009 рр., на основі міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS).

Згідно з бюджетом на 2008 р. дату початку застосування стандартів IFRS, затверджених ЄС, було перенесено на 2009–2010 рр.

Стандарти фінансових інструментів IFRS були запроваджені на один рік раніше, в 2008–2009 фінансових роках, для полегшення переходу на IFRS.

З погляду менеджменту проєктів, перехід на IFRS ґрунтувався на схожій моделі переходу до нового виду планування бюджету та бухгалтерського обліку ресурсів (з 1999–2000 рр.).

Головні етапи підготовки до запровадження IFRS передбачали розроблення стратегії на основі “точок відліку” перед початком розгортання, а також створення групи з управління розгортанням IFRS.

Перед тим, як відбувся перехід до складання фінансової звітності на підставі вимог IFRS, починаючи з 2009–2010 фінансових років, у Великобританії підзвітні організації одночасно зі складанням звітності, відповідно до Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, повинні були скласти звітність за 2008–2009 фінансові роки згідно із вимогами IFRS.

Процес реформування бухгалтерського обліку здійснювався з урахуванням затвердженої стратегії “точок відліку”, яка включала чотири етапи:

Точка відліку 1: до 30.09.2008 усі підзвітні організації мали скласти звітність станом на 31.03.2008 на основі IFRS, і повторно подати звітність для проведення аудиту до Національної аудиторської служби.

Точка відліку 2: до 31.12.2008 Національна аудиторська служба повинна була завершити експериментальний аудит звітності підзвітних організацій, складеної відповідно до IFRS, та подати попередні результати аудиту підзвітним організаціям. Останні до 30.01.2009 повинні були надати до Казначейства копії аудиторських звітів разом із переліком заходів, які будуть здійснюватися з метою виконання аудиторських рекомендацій.

Точка відліку 3: до 10.09.2009 підзвітні організації повинні були скласти звітність згідно з вимогами IFRS за 2008–2009 фінансові роки і подати її для проведення аудиту Національній аудиторській службі.

Точка відліку 4: до 31.12.2009 Національна аудиторська служба повинна була завершити експериментальний аудит балансової звітності, складеної відповідно до вимог IFRS за 2008–2009 рр., та надати попередні результати аудиту підзвітним організаціям. Копії аудиторських звітів, разом із переліком заходів, які будуть здійснюватися з метою виконання аудиторських рекомендацій, мали бути відправлені в Казначейство до 29.01.2010.

Реформування системи управління державними фінансами урядом Німеччини

Державний сектор Німеччини складається з одного федерального уряду, 16 земельних урядів та приблизно 14 000 муніципальних органів влади. Виконавча гілка кожного з них може бути поділена на два сектори: “центральний” урядовий сектор та “периферійний” урядовий сектор.

Державне бюджетування та облік на всіх трьох рівнях управління (федеративний, земельний та місцевий) регулюється законодавством, а не державним органом, що встановлює стандарти. Законодавчі акти, які регулюють питання державного обліку:

1. Глава X (Фінанси) Основного закону.
2. Закон про бюджетні принципи від 1969 р., який є частиною “рамкового законодавства”, прийнятого згідно із Основним законом: “Через федеральне законодавство... можуть бути встановлені принципи, які застосовуються до федерації, а також земель, які регулюють закон про бюджет, управління бюджетом та багаторівневе фінансове планування”.
3. Закони про федеративний та земельний бюджети 1969–1971 рр.
4. Закони про муніципальні бюджети 1972–1974 рр.
5. Федеральні та земельні правила, які визначають положення законів про бюджети.

Це законодавство, яке встановило правову основу чинної системи фінансового менеджменту державного сектору, є результатом першої реформи бюджетування та обліку після Другої світової війни. На відміну від інших західних країн того часу, Німеччина не включила жодного підходу фінансування програм у своє законодавство в галузі фінансового менеджменту в державному секторі.

Основною метою бюджетної реформи 1969 р. стало посилення гнучкості виконання бюджету, і це було досягнуто завдяки низці заходів, що передбачали:

- відмову від використання надзвичайного бюджету (бюджет боргового фінансування капітальних видатків);
- розширення можливостей перерахування коштів між статтями бюджету та перенесення на майбутні періоди невикористаних асигнувань;
- надання запланованих дозволів на асигнування;
- збільшення свободи дій уряду стосовно дефіцитного витрачання.

Поступово було запроваджено багаторічне фінансове планування, яке охоплювало трирічний період поза періодом поточного бюджету.

Облік центрального уряду ведеться на основі модифікованого касового методу. Бюджет німецьких територій є річним чи дворічним постатейним, що містить дозволи на оплату (взяти на себе зобов'язання, що приводять до платежів у наступні фінансові роки), на запозичення та кошторисні надходження.

Стосовно одиниць периферійного сектору органів влади ситуація інша: більшість із них використовує комерційний облік, тобто на основі методу нарахування. В технічному плані це система подвійного запису і низка фінансових звітів, що складаються з повного балансового звіту та звіту про доходи і видатки. Таким чином, бюджет цих одиниць включає звіт про доходи та видатки і звіт про рух грошових коштів. Це означає, що бюджетування також застосовує метод нарахування.

Традиційний державний облік у Німеччині, як і в більшості західних країн, є неповним та недостатньо прозорим. Він не надає жодної інформації про ефек-

тивність адміністративних дій, а також не забезпечує стимулів у поведінці державних службовців. Крім того, він не сприяє звітуванню перед громадськістю про державний фінансовий менеджмент.

Ці приховані протягом тривалого часу слабкі місця традиційної системи бюджетування та обліку стали очевидними на початку 1990-х років.

Реформа державного управління була неможлива без реформи системи бюджетування та обліку, яка замінила традиційну систему, орієнтовану на витрати за касовим методом, на нову систему обліку за методом нарахування та спрямовану на результати.

Крім того, останніми десятиріччями периферійний сектор багатьох органів влади Німеччини (зокрема великі органи місцевого самоврядування) постійно зростає завдяки створенню напівавтономних державних організацій та державних корпорацій за рахунок центрального сектору. Муніципальна робоча сила, зайнята у периферійному секторі, зросла до 50 % усієї муніципальної робочої сили. Це зміщення від двох урядових секторів та перехід завдань із центрального до периферійного сектору супроводжувалися нерідко ненавмисною автономією корпоратизованих організацій, спричиненою недостатнім і невідповідним контролем. Щодо обліку, то центральний та периферійний урядовий сектори істотно відрізняються. Центральний сектор характеризується традиційним постатейним бюджетуванням, касовим методом обліку та простою бухгалтерією. Водночас у периферійному секторі бюджети є більш глобальними, облік доволі близький до комерційного (нарахування) обліку та застосовується методика подвійного запису. Внаслідок цього неможливо суттєво пов'язати рахунки двох секторів і, таким чином, загальні державні фінансові звіти, що надають інформацію про загальну фінансову ситуацію та її зміни, не можуть бути підготовлені. Це питання отримання корисної узагальненої інформації зі звітів стало ще нагальнішим у зв'язку із посиленням фінансового значення периферійного сектору. Вочевидь, наслідком реформи системи обліку є перехід системи обліку державного центрального сектору на систему обліку за методом нарахування. Такі зміни відповідають вимогам повнішої та прозорішої фінансової звітності органів влади.

Реформа державного бюджетування та обліку в Німеччині була неможлива без попередніх змін у законах. Першим кроком у цьому напрямі стала зміна муніципальних законів та законів про муніципальні бюджети у 1990-х роках шляхом "експериментальних положень". Така поправка дала змогу місцевим органам самоврядування застосовувати інші підходи до бюджетування та обліку порівняно з підходами, що забезпечені законодавством на обмежений період.

Щодо федерального та земельних урядів закон про бюджетні принципи був змінений у 1998 р. Головна мета такої поправки полягала у посиленні розуміння значення собівартості і, таким чином, підвищення ефективності у підготовці та виконанні бюджету. Бундесрат додав два нові розділи у закон. Згідно з розділом ба загальне бюджетування державних одиниць на основі касового методу дозволене за умови, якщо:

- наявні відповідна інформація та засоби контролю, щоб забезпечити фактичні чисті видатки в бюджетних межах;
- результати визначені та включені до бюджету чи іншого юридичного документа;
- асигнування наведені традиційним шляхом, тобто за предметом видатків.

Нині розділ 33а дозволяє уряду перейти на систему обліку за методом нарахування, не залишаючи при цьому чинної системи касового методу. Отже, підхід до реформи бюджетування та обліку, що є основою останніх поправок до закону про бюджетні принципи, може бути названий “доповнюючим”. Він відкриває нові можливості лише за умови відповідності старим вимогам.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Німеччині відбувалося шляхом започаткування пілотних проектів на рівні органів місцевого самоврядування, метою яких були:

- розроблення концептуального підґрунтя обліку за методом нарахування на рівні місцевого самоврядування, включаючи загальноприйнятий план рахунків;
- адаптація комерційного програмного забезпечення обліку до потреб нової системи муніципального обліку;
- проведення шестимісячного випробування нової системи обліку паралельно зі старою для демонстрації її можливостей та визначення проблем;
- підготовка фінансових звітів для центральної ланки управління та консолідація їх із фінансовими звітами периферійних одиниць наприкінці випробувального періоду;
- розроблення концептуальної засади бюджетування на основі методу нарахування у місцевих органах самоуправління;
- рекомендації щодо необхідних законодавчих поправок для поточної роботи системи.

Другим кроком у напрямі реалізації реформи було запровадження пілотних проектів для інших земельних урядів, мета яких полягала у тестуванні нової системи бюджетування та обліку, яка передбачала такі елементи:

- 1) бюджет, який базується на результатах та методі нарахування;
- 2) фінансовий облік та звітність на основі методу нарахування;
- 3) управлінський облік (витрати та ефективність).

Реформування системи бухгалтерського обліку державного сектору Франції

У Франції система бухгалтерського обліку державного сектору реформується з початку ХХІ ст. У 2001 р. прийнято Структурний закон про державний бюджет Франції, який передбачав проведення бюджетної реформи із запровадженням програмно-цільового методу, здійснення обліку доходів та видатків бюджету за касовим методом, ведення загального обліку – за методом нарахування, тобто

облік операцій у фінансовому періоді, до якого вони належать, незалежно від дати виплати або надходження коштів.

Такі дії зумовлювалися зовнішніми (вимоги міжнародних організацій) та внутрішніми (розроблення та впровадження нового програмного забезпечення) чинниками. Модернізація системи бухгалтерського обліку тривала протягом 10 років.

До 2006 р. у державному секторі Франції бухгалтерський облік здійснювався за касовим методом. З 2006 р. розпочато впровадження методу нарахувань. Із запровадженням нової інформаційної системи Chorus у 2012 р. суб'єкти державного сектору повністю перейшли на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахувань.

Головне управління державних фінансів міністерства фінансів Франції є стрижнем бюджетної системи. Основні функції Казначейства Франції:

- *бюджетна* – спрямована на виконання бюджету;
- *казначейська* – ведення єдиного казначейського рахунку;
- *облікова* – реєстрація доходів і видатків усіх бюджетів та руху коштів, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Казначейство та розпорядники коштів державного бюджету використовують повний метод нарахувань, а місцеві громади – модифікований.

Для ведення бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів місцеві громади Франції використовують адаптований план рахунків для приватного сектору. Запровадження системи Chorus спричинило внесення змін до плану рахунків бухгалтерського обліку, який використовується розпорядниками бюджетних коштів і Казначейством.

До реформи бухгалтерського обліку (до 2001 р.) у Франції використовувалися плани рахунків для розпорядників коштів та для Казначейства, схожі на плани рахунків, які застосовуються в Україні.

У 2001 р. Національні збори Франції прийняли *Loi organique relative aux lois des finances* (далі – закон LOLF) – закон про бюджетне право. Закон LOLF визначив політику бухгалтерського обліку в державному секторі Франції – максимальне наближення бухгалтерського обліку держави до обліку у приватному секторі з дотриманням особливостей державного сектору та галузевого аспекту. Відповідно до цього закону ефективність урядових витрат повинна контролюватися, а органи державної влади мають підвищувати ефективність своєї роботи.

З метою реалізації вимог закону LOLF у Франції розроблено і впроваджено в практику 15 національних стандартів, що відображають принципи обліку та звітності в державному секторі. Національні стандарти розроблені Комітетом з підготовки стандартів державного бухгалтерського обліку на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) з урахуванням специфіки національної системи бухгалтерського обліку Франції. Комітет мав визначити, які правила з приватного бухгалтерського обліку можуть прямо застосовуватися у державному секторі, а які потребують адаптації до специфіки

діяльності держави. У вступі до кожного стандарту Комітет мав обґрунтувати свій вибір.

Кожний стандарт складається з чотирьох частин: сфера застосування, ведення обліку, оцінка, розкриття інформації в додатках.

Комітет розробляв стандарти на базі:

- французьких стандартів бухгалтерського обліку для приватного сектору та нормативної бази Комітету з регулювання бухгалтерського обліку (ARC);
- міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для приватного сектору (IAS/IFRS);
- міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS), розроблених IFAC.

Державна ERP-система (Chorus) – інформаційна система, яка забезпечує управління державними фінансами Франції. Система Chorus ґрунтується на технологіях SAP. Вона дає змогу реалізувати визначені законом LOLF завдання з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в державному секторі.

Мета проекту модернізації системи державних фінансів у Франції полягає в тому, щоб встановити тривимірне управління державними фінансами, яке дає можливість здійснювати планування бюджету, державний облік та аналіз витрат. Новий підхід, орієнтований на рішення SAP, вперше встановив єдину стратегію для всієї країни і містив у собі безліч переваг: функціональну сумісність, підвищення швидкості та обмеження витрат.

Для реалізації системи Chorus застосовано покроковий підхід, що полягав у поступовому впровадженні нового програмного забезпечення. Це зменшило опір проекту і допомогло вивчити переваги рішень SAP, адже нова система охопила понад 20 тисяч користувачів.

Проект Chorus розпочався в квітні 2007 р. і впроваджувався поетапно з послідовним залученням упродовж 2008–2011 рр. усіх державних установ, зокрема:

1-й етап – запроваджений для 100 користувачів, які виконували чотири бюджетні програми, що стосувалися міністерств оборони, освіти та фінансів;

2-й етап – охопив близько 450 користувачів та дев'ять програм міністерств оборони, освіти, внутрішніх справ, сільського господарства, екології та житлового будівництва, юстиції та фінансів;

3-й етап – охопив 3800 користувачів по трьох програмах міністерства освіти;

4-й етап – упроваджувався з 1 грудня 2009 р. по 31 березня 2010 р. на всій території Франції. Він охопив до 11 000 нових користувачів та 29 програм міністерств оборони, юстиції, освіти, вищої освіти, внутрішніх справ, сільського господарства, екології та фінансів;

5-й етап – вводився з 31 травня по 17 вересня 2010 р. і стосувався навчання та підтримки користувачів міністерства внутрішніх справ;

6-й етап – виконання всіма міністерствами усіх бюджетних програм у Chorus з 1 січня 2012 р.

Відповідно до вимог закону LOLF аналіз витрат, бюджетна і загальна бухгалтерська звітність, які формуються системою Chorus, дають змогу надати вичерпну інформацію про витрати державних коштів. Зазначені види звітності забезпечують прозорість державного фінансування. Таким чином, система Chorus надає всеосяжний огляд платіжного процесу; доступ до інформації за допомогою синтезу документів; аналіз та доступ до будь-яких даних, збережених методом синтезу документів, а також дає можливість здійснювати ретельну перевірку і контроль процесу проведення платежів. Доступ до даних у системі Chorus надається відповідно до прав та повноважень співробітника.

Бухгалтерський облік відіграє важливу роль для керівників і управлінців, оскільки допомагає отримувати інформацію про майнові та грошові потоки, доходи й витрати бюджету, майно держави, надані й отримані позики та інші активні й боргові зобов'язання держави.

Усі ці операції відображаються у фінансових звітах: балансі, звіті про результати діяльності та додатках до них. На основі даних фінансової звітності забезпечується прогнозування бюджету на наступні періоди.

Згідно з вимогами закону LOLF фінансова звітність має бути прозорою і точною, розкривати інформацію про активи та пасиви держави; містити якісну бухгалтерську інформацію (однозначну, без можливості двозначного трактування); бути суттєвою й придатною для читання (зрозумілою для людей, необізнаних у галузі бухгалтерії); вчасною (складеною в терміни, необхідні для її використання).

У Франції форми фінансової звітності уніфіковані для приватного й державного секторів.

Концепція бухгалтерського та фінансового внутрішнього контролю є еквівалентом управління ризиками. Це комплекс постійних і формалізованих механізмів, обраних для управління ризиками, що застосовуються для досягнення єдиної мети – *отримання достовірної й прозорої звітності*.

Внутрішній контроль має бути постійним (з моменту здійснення операції і до моменту складання звітності) та стосуватися всіх учасників (від простого виконавця до керівника). Тобто, з одного боку, всі беруть участь у цьому процесі, а з другого – він контролюється керівником. Такий підхід зумовлює високу ефективність контролю.

Внутрішній бухгалтерський і фінансовий контроль охоплює всі служби та підрозділи у системі установ державного сектору. Інформаційна система Chorus також забезпечує внутрішній бухгалтерський і фінансовий контроль.

Виокремлюють три етапи внутрішнього бухгалтерського та фінансового контролю.

1-й етап – ідентифікація ієрархії внутрішнього контролю. Здійснюється на рівні керівництва. Визначаються процеси діяльності та ризики ("картографія ризиків"), після чого складається багаторічний план діяльності. На цьому етапі визначають і встановлюють пріоритети, починаючи з важливіших ризиків.

2-й етап – зміцнення механізму внутрішнього контролю. На цьому етапі визначаються завдання, проводиться їх розподіл між відповідальними виконавцями, кожному виконавцю ставиться конкретне завдання.

3-й етап – оцінка внутрішнього контролю. Забезпечується можливість відстежувати операції, проводиться аналіз перевірки дієвості обраного механізму. Аналіз процесів здійснюється особами, які застосовують ці процедури. Також аудит проводиться іншими особами або ревізорами (аудиторами). Система внутрішнього контролю оцінюється внутрішнім аудитором і на підставі його рекомендацій розробляється подальший план дій з удосконалення системи управління ризиками.

Внутрішній бухгалтерський і фінансовий контроль перевіряються Рахунковою палатою при проведенні сертифікації фінансової звітності.

Рахункова палата здійснює сертифікацію фінансової звітності шляхом надання висновку щодо неї. Висновок складається у вигляді документа відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Сертифікація звітності є добровільною. У Франції звітність сертифікується з 2006 р. За допомогою сертифікації фінансової звітності перевіряється ефективність системи внутрішнього бухгалтерського і фінансового контролю.

Головним законодавчим документом, який визначає вимоги до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в державному секторі Франції, як зазначалося, є закон LOLF. Зміни, внесені у цей закон у 2008 р., дали змогу покращити якість звітності.

Найважливішими принципами складання фінансової звітності, визначеними у законі, є:

- доходи бюджету обліковуються у тому році, в якому вони отримані;
- бюджетні витрати обліковуються у тому році, в якому вони сплачені;
- доходи і витрати можуть обліковуватися в додатковий період, який не повинен перевищувати 20 днів;
- операції обліковуються протягом року, до якого вони відносяться, незалежно від дати їх оплати.

Правила, які застосовуються при складанні звітності у державному секторі, відрізняються від тих, що використовуються приватними компаніями, через специфіку діяльності держави.

Основними змінами у системі бухгалтерського обліку, які відбулися після прийняття закону LOLE, стало створення трьох систем бухгалтерського обліку: бюджетного, загального (майнового) та аналізу витрат.

Аналіз витрат дає можливість оцінити собівартість послуг, які надаються, та ефективність роботи держави.

Звіт про виконання бюджету Франції затверджується відповідним законом.

Рахункова палата перевіряє поданий звіт про виконання бюджету Франції та завіряє його. Висновок Рахункової палати додається до закону про виконання бюджету, яким затверджується відповідна звітність.

Законопроект про виконання бюджету Франції складається із: загального звіту про виконання бюджету (баланс, звіт про результати діяльності та додатки), оцінки позабалансових зобов'язань, пояснювальної записки, в якій наводиться зміна правил і методів обліку та тлумачаться основні статті звіту.

Баланс містить інформацію про всі активи і зобов'язання держави. Форма балансу має таку структуру:

- *активи* включають нематеріальні активи, матеріальні активи, запаси, дебіторську заборгованість, фінансові інвестиції;

- *пасиви* включають дотації, власний капітал та резерви.

Звіт про результати діяльності представлений у вигляді трьох таблиць:

- *чисті витрати* – експлуатаційні та фінансові витрати, трансферти;

- *чисті доходи* – податкові та інші доходи держави, зобов'язання держави по податках;

- *сальдо операцій бюджетного року* – різниця між чистими доходами та витратами.

Основну частину звіту становить додаток, який містить інформацію, що допомагає тлумачити дані, відображені у фінансових звітах: балансі та звіті про результати діяльності. Структура додатка передбачає: опис подій бюджетного року; обсяг, методи та принципи обліку; коментар стосовно кожного пункту балансу, звіту про результати, таблиці про рух грошових коштів; опис позабалансових зобов'язань; зв'язок між майновим і бюджетним обліком.

Бюджет Франції виконується за програмною класифікацією. За кожною програмою складається звіт про результативність.

Окрім кварталних та річного звітів про виконання бюджету, складаються місячні та оперативні звіти. Кожні 10 днів та щомісяця формується звітність про майновий стан і бюджетні операції. Щомісячні звіти також оприлюднюються.

Суб'єктами ведення бухгалтерського обліку в державному секторі є:

- Головне управління державних фінансів – розробляє документи для ведення обліку державних фінансів, здійснює управління за виконанням завдань територіальними органами, визначає політику внутрішнього контролю, складає звітність про виконання бюджету та готує законопроект про виконання бюджету, інформує внутрішніх і зовнішніх користувачів про фінансову звітність та надає відповіді на парламентські запити;

- головні державні бухгалтери – ведуть бухгалтерський облік, здійснюють усі операції за доходами і видатками. Державний бухгалтер міністерства фінансів має особливі повноваження, оскільки він займається питаннями обліку державного боргу та казни держави, цінних паперів;

- розпорядники бюджетних коштів – визначають політику резервування коштів;

- бухгалтери, які займаються приєднаними бюджетами;

- національні державні установи – беруть участь у виконанні різних державних програм;

– Рахункова палата – здійснює аудит та фінансовий контроль, перевіряє ефективність систем управління ризиками розпорядників бюджетних коштів.

З 1 січня 2001 р. – початку реалізації реформи суб'єктами державного сектору – використовувався проміжний план рахунків бухгалтерського обліку, який постійно уточнювався та вдосконалювався протягом періоду реалізації реформи та розроблення інформаційної системи Chorus.

Із завершенням переходу на нову інформаційну систему, починаючи з 1 січня 2012 р., у Франції впроваджено так званий цільовий (остаточний) план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Структура цього плану складається з восьми класів:

Клас 1. “Резерви на можливі ризики та платежі, кредити та інші борги”.

Клас 2. “Активи”.

Клас 3. “Запаси, рахунки внутрішнього зв'язку”.

Клас 4. “Рахунки третіх осіб”.

Клас 5. “Фінансові рахунки”.

Клас 6. “Витрати”.

Клас 7. “Доходи”.

Клас 8. “Позабалансові зобов'язання”.

Оброблення документів в інформаційній системі Chorus здійснюється з використанням аналітичних параметрів. Аналітичні параметри рахунку дають змогу отримувати всю необхідну інформацію в агрегованому вигляді.

Номер аналітичного рахунку налічує 26 знаків. Балансовий рахунок складається із шести знаків.

В інформаційній системі Chorus для користувачів доступні такі інструменти:

- інструкція про процедури бухгалтерського обліку, яка забезпечує відображення бухгалтерських операцій відповідно до характеристики рахунку;
- класифікація рахунків із коментарями, що визначає характеристику рахунків, які операції за яким рахунком можуть здійснюватися та які підтвердні документи необхідні для проведення операцій;
- книга-помічник для здійснення витрат – відображає всі бухгалтерські операції. За допомогою цієї книги бухгалтери готують звіт, а Рахункова палата виносить рішення щодо його візування.

Доступ до рахунків в інформаційній системі Chorus у режимі реального часу мають державні бухгалтери і Рахункова палата.

Упровадження плану рахунків бухгалтерського обліку дало можливість:

- покращити управління державними фінансами та підвищити якість бухгалтерської інформації;
- скоротити на 47 % кількість рахунків при збереженні всієї бухгалтерської інформації;
- покращити якість і прозорість фінансової звітності, яка задовольняє Рахункову палату, органи державної влади та громадськість.

Бюджетні та бухгалтерські реформи в державному секторі Македонії

У Македонії регулювання бухгалтерського обліку здійснюється міністерством фінансів за допомогою національних стандартів бухгалтерського обліку.

Оскільки ця країна прагне приєднатися до ЄС, одним із пріоритетних завдань у сфері реформування системи управління державними фінансами цієї країни є розроблення та запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, гармонізованих із міжнародними стандартами.

У 2005 р. у Республіці Македонія було розпочато процес реформування бухгалтерського обліку в державному секторі та перехід на його ведення відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS).

З цією метою в грудні 2005 р. були прийняті та опубліковані IPSAS за касовим методом. У співробітництві з центром підвищення кваліфікації в галузі фінансів (CEF) із Словенії та Інститутом громадських фінансів та обліку (CIPFA) з Великобританії уряд Македонії розпочав проект “нарощування потенціалу державної системи обліку”.

У рамках цього проекту для бухгалтерів державного сектору було організовано два цикли навчання, кожний – тривалістю два роки, з метою отримання міжнародно сертифікованого диплому та набуття повноважень із подальшого розвитку бухгалтерської професії під час роботи в професійній організації бухгалтерів.

Після закінчення проекту планується створити *національне агентство*, яке буде проводити навчання та сприяти подальшому розвитку бухгалтерської професії.

Бюджетний облік і звітність в Македонії оснований на принципі касових транзакцій, які реєструються в головній бухгалтерській книзі Казначейства. Значна частина звітності складається або самим департаментом Казначейства, або за його участю, хоча користувачі бюджету повинні вести власні рахунки та скласти власну звітність.

Казначейство складає звітність за касовим методом виконання бюджету фактично без затримок. Звітність, яка показує виплати та баланс за субрахунками в єдиних щомісячних звітах Казначейства, що вказують на відхилення від запланованого бюджету, складається та надається уряду протягом 30 днів після завершення місяця. Ці звіти також публікуються в інтернеті на веб-сторінці міністерства фінансів. Звіти за півріччя про виконання бюджету надсилаються уряду та публікуються не пізніше 31 липня.

У процесі вимірювання фінансової звітності наголошується на касовому балансі та його змінах.

План рахунків бухгалтерського обліку оснований на Статистиці державних фінансів МВФ (GFS 86), з деякими модифікаціями оновленого GFS 2001. План рахунків розроблено відповідно до плану рахунків Європейської системи рахунків (ESA 95). Складання звітів, які відповідають системі ESA, на сьогодні є пріоритетним завданням уряду Македонії.

Згідно із законом про бухгалтерський облік остаточні (річні) звіти про виконання бюджету повинні надаватися до державного офісу аудиту та вноситися у центральний реєстр наприкінці лютого для проведення перевірки та погодження. Відповідно до закону про бюджети міністр фінансів має подати на затвердження уряду річний звіт про бюджет минулого року разом з аудиторським звітом державного офісу аудиту не пізніше 31 травня. Після затвердження урядом річний звіт подається до парламенту не пізніше 30 червня.

Як довгострокову перспективу уряд Македонії розглядає можливість переходу до обліку за методом нарахування, а також розроблення звітності на підставі показників діяльності.

Пострадянські країни також розпочали реформування системи управління державними фінансами, впровадження принципів IPSAS та перехід на метод нарахування.

Реформування системи бухгалтерського обліку державного сектору Республіки Латвія

Облік за методом нарахування зберігся в Латвії ще з радянських часів. Після здобуття незалежності в 1991 р. Латвія зберегла основні елементи методу нарахування в бухгалтерському обліку державного сектору – доходи і видатки визнавалися в тому періоді, в якому вони виникали. Водночас у бюджетному законодавстві містилася вимога надавати звітність, складену за касовим методом, у відповідності із щорічним законом про бюджет, основою якого був касовий метод. У зв'язку із цим деякі елементи методу нарахування були виведені із системи на початку 1990-х років згідно з рекомендаціями міжнародних експертів. Фінансова і бюджетна звітність традиційно складалася з внесенням даних по державному та місцевих бюджетах, і ця практика залишилася незмінною.

У Латвії заявлені урядом *реформи у сфері бухгалтерського обліку не були запроваджені*, а у самого уряду не було рішучих намірів упроваджувати ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Ініціатива щодо поступової адаптації чинних національних стандартів до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку переважно надходила від Казначейства Латвії, а зміни були реалізовані без спеціального виділення коштів на такі цілі.

У Латвії аудитори зробили найбільший внесок у запровадження бухгалтерського обліку за методом нарахування, а також сприяли стрімкому розвитку аудиторської професії в середині 1990-х років. На ринок прийшли міжнародні аудиторські компанії, які орієнтувалися на світовий досвід та культурні стандарти, які допомогли їхнім клієнтам і громадськості краще зрозуміти стандарти бухгалтерського обліку, а також ті переваги, які надає перехід на ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування з погляду прозорості фінансової інформації та процесу прийняття рішень.

Державна аудиторська служба як установа, відповідальна за аудит фінансової звітності бюджетних установ, також почала працювати на основі міжнародних стандартів аудиту. Функції аудиту фінансової звітності місцевих органів були передані зовнішнім аудиторам.

Сертифіковані аудитори зробили внесок у впровадження бухгалтерського обліку за методом нарахування в муніципалітетах, оскільки одночасно були консультантами у межах цього процесу.

У 2005 р. міністерство фінансів внесло істотні зміни до бюджетної класифікації з метою забезпечення її відповідності принципам ESA 95.

Казначейство Латвії є органом, якому від імені міністра фінансів передається функція з консолідації бюджетної та фінансової звітності про виконання бюджету. Казначейство забезпечує організацію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а також створює методологію бухгалтерського обліку в державному секторі.

У 2003 р. було розроблено та видано правила бухгалтерського обліку в державному секторі, які включали всі основні принципи міжнародних стандартів.

Казначейство сприяло розвитку кадрового потенціалу, забезпечивши різні рівні навчання і підготовки для персоналу, безпосередньо задіяного у процесі ведення бухгалтерського обліку та складання звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. У Латвії на Казначейство покладено повноваження щодо підготовки порядку ведення бухгалтерського обліку та складання звітності для центральних та місцевих органів влади, які в подальшому розробляють детальну політику в галузі бухгалтерського обліку в своїх відділеннях та муніципалітетах. Навчання, організоване Казначейством, орієнтоване здебільшого на міністерства і працівників місцевих органів влади.

На сьогодні в урядових структурах Латвії триває дискусія про необхідність розроблення національних стандартів бухгалтерського обліку, які б сприяли формуванню загального розуміння з боку бюджетних установ принципів ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування, підвищили б якість фінансової інформації та рівень відповідності системи обліку міжнародним стандартам.

Латвія рухається в бік централізації фінансового обліку в міністерствах, одна з ідей якої – визначення однієї державної установи, яка надаватиме послуги іншим урядовим організаціям, що оптимізує затрати на фінансовий облік.

Латвійське законодавство, на відміну від міжнародних стандартів, встановлює чіткі методи оцінювання та обліку активів і зобов'язань. До 2012 р. податкові надходження визнавалися тільки на основі касового методу, але оскільки він наявний у межах державної аудиторської служби, а також з огляду на досвід інших країн, було прийнято концептуальне рішення про необхідність змін у цій сфері.

Приклад Латвії свідчить, що проведення реформ у галузі бухгалтерського обліку не обов'язково потребує значних фінансових затрат. Перехід на облік за методом нарахування не завжди є реформою, яка має чітко визначені початок та

кінець. Це довготривалий процес розвитку, з постійною оцінкою ступеня досягнення цілей і визначенням завдань на майбутнє.

Реформування системи бухгалтерського обліку державного сектору Грузії

У Грузії останніми роками проводяться реформи у сфері бюджету, аудиту, казначейського обслуговування та в інших галузях.

У сфері бюджету – бюджет Грузії на 2012 р. складено за програмною класифікацією.

У сфері аудиту – затверджено закон про внутрішній аудит, створено Агентство з внутрішнього аудиту.

У сфері казначейського обслуговування – запроваджено єдиний казначейський рахунок, на який зараховуються всі надходження державного та місцевих бюджетів, та здійснюються видатки тільки державного бюджету.

У рамках реформи створено нову інформаційну систему щодо заробітної плати працівників.

Казначейство є учасником міжнародної міжбанківської системи передачі інформації і проведення платежів SWIFT. Як учасник SWIFT Казначейство Грузії на своє ім'я відкрило єдиний інтегрований мультивалютний рахунок.

Ще одним кроком реформи у сфері казначейського обслуговування є впровадження електронного документообігу та електронного цифрового підпису. Казначейство не використовує паперових носіїв інформації. Усі платежі здійснюються через електронну платіжну систему. Обслуговування клієнтів Казначейства відбувається через інтернет-портал. Запровадження електронного документообігу дало змогу реалізувати централізовану модель казначейського обслуговування та змінити організаційну структуру органів Казначейства (відсутні регіональні казначейські органи).

Упроваджено нову систему обліку зовнішніх зобов'язань країни, які включають, зокрема, кошти донорів. Казначейство Грузії обслуговує проекти, що фінансуються із зовнішніх джерел.

Здійснюються заходи з реалізації реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. Рішення про необхідність повномасштабного впровадження IPSAS у Грузії було прийнято у 2007 р. З метою проведення реформи уряд Грузії схвалив Стратегію запровадження IPSAS, кінцевою метою реалізації якої є впровадження до 2020 р. (поетапно) процесу складання фінансової звітності, що повністю відповідає IPSAS, державними установами центрального та місцевих рівнів.

Серед проблем і недоліків системи бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі Грузії, які спричинили впровадження реформи системи бухгалтерського обліку в державному секторі, варто виокремити такі.

Найважна система бухгалтерського обліку в державному секторі основана на касовому методі. При цьому бюджетні установи ведуть облік за методом нарахування.

Казначейство консолідує дані бухгалтерського обліку виконання бюджетів та готує відповідні консолідовані звіти, які не публікуються і не підлягають оприлюдненню. Однак значної частини даних щодо нарахувань немає, як, наприклад, інформації про заборгованість та кредити. В Грузії немає інтегрованої інформаційної системи, яка охоплювала б усі фінансові потоки уряду. Бухгалтерська звітність за касовими операціями центрального уряду формується Казначейством за допомогою інформаційної системи, інтегрованої в модуль бюджетного управління. Ця система не включає власних доходів юридичних осіб у рамках державних законів.

Відсутня уніфікована система рахунків, яка б включала бюджетні касові та нараховані транзакції.

У Грузії функціонує багато урядових установ – місцевих органів та юридичних осіб у межах державних законів (ЮОДЗ), кожна з яких використовує різні системи та основи бухгалтерського обліку.

Можна стверджувати про брак професійних кадрів у галузі фінансів, які мали б досвід складання фінансової звітності.

З метою розв'язання наявних проблем у системі бухгалтерського обліку було розроблено стратегію запровадження IPSAS, яка складається з шести етапів.

Відповідно до цієї стратегії планується створити професійну асоціацію бухгалтерів державного сектору, а також розробити програми з навчання та сертифікації бухгалтерів.

Грузія здійснила широкий спектр реформ у сфері управління державними фінансами (УДФ), а саме: у бюджетуванні, звітності та управлінні ресурсами, податковій політиці та податковому адмініструванні, а також внутрішньому аудиту.

Казначейство відповідальне за проведення реформ у сфері УДФ у таких галузях, як облік і звітність та управління ресурсами.

Основними завданнями реформи є:

- підвищення ефективності, результативності та прозорості процесу управління державними фінансами шляхом спрощення і налагодження бізнес-процесів Казначейства та дотримання міжнародних стандартів обліку в державному секторі;
- удосконалення механізмів управління готівкою.

Реформи Казначейства, проведені у 2011 р.:

січень:

- у повному обсязі впроваджено систему електронного Казначейства, тобто всі його платежі здійснюються в он-лайн режимі на основі електронних документів;
- впроваджено базу даних державних службовців з метою централізованої виплати заробітної плати;
- Казначейство приєдналося до системи SWIFT;

квітень:

- впроваджено Єдиний класифікатор кодів за закупівлями – CPV. Коди закупівель CPV використовуються в поєднанні з бюджетною класифікацією під

час здійснення платежів, веденні обліку державних витрат та складанні звітності;

– процес державних закупівель інтегрований із процесом бюджетних платежів Казначейства;

травень:

– уперше випущено довгострокові казначейські облигації.

У 2012 р. здійснено такі заходи:

1. Упровадження інформаційної системи управління державними фінансами (PFMS). Система забезпечить обмін інформацією щодо УДФ за допомогою інтернету та інтегрування бюджетних касових операцій і даних обліку в єдиній інформаційній системі.

2. Створення Центрального казначейського журналу (Головної книги) на основі подвійного запису дало змогу складати державний баланс за активами та пасивами в режимі реального часу і створити загальні журнали для кожної бюджетної організації та їх об'єднань.

3. Переведення доходів (власних надходжень) юридичних осіб суспільного права на казначейське обслуговування. Метою такої реформи є доступність інформації про власні надходження бюджетних установ та витрати за рахунок цих надходжень, а також поліпшення фіскальної дисципліни бюджетних установ.

4. Здійснення процедур повернення податків на підставі електронних документів. Створення електронної послуги обміну документів із Службою доходів.

5. Управління казначейськими векселями й облигаціями в інтегрованій інформаційній системі управління боргом. Ця реформа має на меті збереження рівня ліквідності Казначейства, а також розвиток державного ринку цінних паперів і різних інструментів, які позитивно впливають на місцевий фінансовий ринок.

6. Здійснення заходів, передбачених у стратегії впровадження IPSAS. Стратегія інформування обліку, розроблена та затверджена в 2009 р., виконуватиметься протягом 2010–2020 рр. до досягнення повної відповідності стандартам IPSAS.

Крім того, у 2012 р. в межах реалізації Стратегії здійснено:

– упровадження модифікованого касового методу бухгалтерського обліку на основі IPSAS у бюджетних організаціях центрального підпорядкування;

– тренінг бухгалтерів і CFO центральних бюджетних організацій;

– опублікування офіційних перекладів IPSAS грузинською мовою.

Результати виконання планів реформи управління державними фінансами Грузії:

– розроблений, але не впроваджений уніфікований план рахунків, що відповідає IPSAS;

– на дослідній основі застосовується планування бюджету за програмною класифікацією. Класифікація бюджету за програмами не повністю розроблена;

– поступове впровадження IPSAS за методом нарахування планується тільки після видозміни IPSAS до модифікованого касового методу;

- проводиться навчання і складається документація для IPSAS на основі модифікованого касового методу;
- неповний контроль оброблення звітності й аналізу для складання і виконання бюджету.

Грузія досягла суттєвих результатів за окремими напрямками реформ та здійснює активну модернізацію казначейської системи.

Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі Азербайджану

Унаслідок динамічної інтеграції Азербайджану у світову економіку, з посиленням економічних позицій іноземних інвесторів на внутрішньому ринку країни і, як наслідок, формуванням та розвитком економічних зв'язків національних підприємств із компаніями і фірмами країн, що входять до Європейського Союзу, виникла необхідність у розробленні єдиних правил формування фінансової звітності, зрозумілої для зовнішніх користувачів, основну частину яких становлять інвестори економічно розвинутих країн.

По суті, це зумовило актуальність розроблення нової концепції національного бухгалтерського обліку та необхідність його реформування у відповідності з IFRS. Основними цілями реформ є:

- організація остаточного переходу при складанні звітності державними та корпоративними секторами на IFRS;
- забезпечення повної прозорості діяльності підприємств та полегшення умов їх виходу на міжнародний ринок;
- створення принципово нових інституціональних засад для розвитку сфери обліку й аудиту, а також для здійснення з боку держави відповідних регулюючих функцій.

Реформа бухгалтерського обліку в Азербайджані була розпочата у 2004 р. і здійснюється поетапно.

I етап. Прийняття пакета законодавчих актів, що регулюватимуть діяльність суб'єктів бухгалтерського обліку у підготовці та приведенні фінансової звітності у відповідність із міжнародними стандартами.

II етап. Розроблення та здійснення комплексу заходів, відображених у відповідних нормативно-правових актах, з наданням суб'єктами бухгалтерського обліку нової фінансової звітності у встановлені законодавством Азербайджану строки.

III етап. Реалізація процесу безперервного навчання з метою набуття необхідних знань із підготовки нової фінансової звітності суб'єктами бухгалтерського обліку, проведення зовнішнього та внутрішнього аудиту якісного та своєчасного надання цієї звітності.

З 2004 р. реформа в Азербайджані втілюється доволі високими темпами. Перехід на IFRS здійснюється під керівництвом Міністерства фінансів Азербайджану за активною участю, зокрема фінансовою, Світового банку.

На першому етапі (2005–2008 рр.) було досягнуто таких результатів:

- організовано роботи з перекладу IFRS 2006 р. азербайджанською мовою;
- розроблено та затверджено 37 Національних стандартів бухгалтерського обліку та Коментарі і рекомендації із запровадження затверджених стандартів для комерційних організацій на базі IFRS;
- розроблено й затверджено 24 Національних стандарти бухгалтерського обліку для бюджетних організацій та позабюджетних державних фондів, а також один Національний стандарт для неурядових (громадських) організацій у відповідності із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS);
- розроблено й затверджено програму з переходу на IFRS для організацій, які становлять суспільний інтерес;
- розроблено і схвалено правила з надання фінансової звітності, а також затверджено звітний період для комерційних, бюджетних, неурядових та муніципальних організацій.

На другому етапі реформ організовано подання річної звітності у 2009 р. від комерційних організацій та у 2010 р. – від некомерційних. Нині усі кредитні організації, страхові компанії, громадські комерційні, бюджетні, неурядові та муніципальні організації формують звітність відповідно до Національних стандартів, розроблених на основі міжнародних стандартів IFRS, IPSAS.

Для тих організацій, які не надають звітності у визначені терміни або не формують звітності згідно із стандартами, введено систему штрафів.

Розроблено програмне забезпечення з ведення бухгалтерського обліку на підставі Національних стандартів бухгалтерського обліку та на безкоштовній основі надано всім бюджетним організаціям.

Для підвищення рівня формування звітності комерційних та некомерційних організацій, забезпечення максимальної прозорості звітів, а також зміцнення інституціональних засад звітності та аудиту було залучено технічну допомогу від міжнародних організацій.

Разом із тим запровадження стандартів виявило чимало проблем, що потребують негайного розв'язання, а саме – брак кваліфікованого персоналу у сфері обліку і аудиту. Це, у свою чергу, впливає на якість звітності і, як наслідок, не повною мірою досягаються цілі реформи.

Серед заходів, що здійснюються на третьому етапі реформ, варто виокремити такі:

- організовано тренінги зі складання звітності для бухгалтерів бюджетних та неурядових організацій;
- спільно з міністерством освіти в усіх навчальних закладах Азербайджану, де готують спеціалістів з обліку і аудиту, організовано додаткове навчання викладацького складу, магістрів та бакалаврів;
- починаючи з 2010 р., увесь навчальний процес, пов'язаний з обліком і аудитором, організовано відповідно до міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку;

– разом зі Світовим банком розпочато процес створення тренінгового та сертифікаційного центру, де передбачається організувати безперерйне навчання та підвищення кваліфікації всіх бухгалтерів та аудиторів.

Найважливіші завдання нинішнього етапу реформ:

- удосконалення законодавчої бази та зміцнення інституціональних засад обліку і аудиту в державному секторі;
- посилення “освітнього” компонента реформ та започаткування комплексної системи навчання бухгалтерів та аудиторів.

Реформа бухгалтерського обліку в державному секторі Республіки Казахстан

У Казахстані перехід на IPSAS розпочато з 1996 р. з упровадження казахських стандартів бухгалтерського обліку (КСБУ), розроблених відповідно до IPSAS та чинних протягом 10 років.

Законом Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” визначено застосування IPSAS для фінансових організацій з 2003 р., акціонерними товариствами – з 2005 р., іншими організаціями публічного інтересу – з 2007 р.

Паралельно проводилися реформи з формування казначейської системи:

- у січні 1994 р. при міністерстві фінансів утворено головне управління Казначейства;
- у 1995 р. Казначейством розроблено нову бюджетну класифікацію доходів та видатків бюджетів Республіки Казахстан, яка відповідає міжнародній практиці;
- у червні 1996 р. відкрито єдиний казначейський рахунок у Національному банку;
- у період з 1999–2004 рр. проведено модернізацію системи казначейства, яка включає такі функціональні модулі:
 - “Головна книга”;
 - “Управління надходженнями до бюджету”;
 - “Видача казначейських та фінансових дозволів”;
 - “Управління готівкою”;
 - “Управління та контроль зобов’язань”;
 - “Управління платежами”;
 - “Облік державного боргу та кредитування гарантованого державного боргу”;
 - “Інтерфейс між казначейською та платіжною системами”.

Реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі також відбувалося поетапно.

2010 р. – розроблення нормативно-правових актів з питань ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів за методом нарахування.

2011 р. – розроблення програмного продукту “Бухгалтерський облік в державних установах”, навчання бухгалтерів, які братимуть участь у пілотному проекті.

2012 р. – запровадження ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності згідно з вимогами міжнародних стандартів та методом нарахування в пілотних бюджетних установах.

2013 р. – запровадження ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів та методу нарахування в усіх бюджетних установах.

Оскільки для подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку необхідний актуальний стан IPSAS, міністерство фінансів уклало договір з Радою по міжнародних стандартах обліку в публічному секторі Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC, США) щодо перекладу IPSAS (останньої версії) з англійської державною та російською мовами. Переклад IPSAS з англійської мови на російську здійснено у рамках проекту EREC (USAID) та розміщено на сайті міністерства фінансів.

Одним із важливих чинників успішного проведення реформи бухгалтерського обліку в державному секторі є *відповідний професійний рівень* бухгалтерів бюджетних установ. Виконання завдань з навчання бухгалтерів бюджетних установ новій методології обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів покладається на АТ “Центр підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів органів фінансової системи”, який контролюється міністерством фінансів.

За короткий проміжок часу навчання повинні пройти чимало спеціалістів, тому програми Центру реалізовані з використанням усього спектра методів: як класичного аудиторського, так і сучасних дистанційних технологій.

Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі Російської Федерації

У Російській Федерації на сьогодні також реалізується реформа в бюджетній сфері. Головними цілями такої реформи є:

- підвищення якості інформації про фінансовий стан і результати діяльності суб’єктів державного сектору;
- посилення прозорості та підзвітності суб’єктів державного сектору;
- підвищення якості управління державними (муніципальними) фінансами.

У рамках реформи планується реалізувати такі заходи:

- посилити підзвітність та прозорість суб’єктів державного сектору, які здійснюють витрачання коштів бюджетів усіх рівнів, у тому числі шляхом розширення кола суб’єктів державного сектору, зобов’язаних публікувати звітність і представляти її користувачам;
- підвищити достовірність звітності суб’єктів державного сектору;
- збільшити можливості для оцінювання результатів діяльності суб’єктів державного сектору;

- підвищити довіру суспільства до діяльності суб'єктів державного сектору як соціальних агентів;
- забезпечити кращий зв'язок бюджетної, бухгалтерської та статистичної звітності суб'єктів державного сектору;
- підвищити якість стратегічного планування та управління державними фінансами, вироблення економічної політики та інших завдань із розвитку економіки;
- сприяти поліпшенню інвестиційного клімату та інтеграції Росії в світову економіку;
- покращити якість управління державною (муніципальною) власністю шляхом надання повнішої та достовірнішої інформації про наявність, вартість об'єктів державної (муніципальної) власності, ступеня їх зносу, знецінення тощо;
- підвищити ефективність розподілу державних (муніципальних) ресурсів, у тому числі при створенні та розподілі соціальних благ, фінансуванні суб'єктів державного сектору тощо.

Нині в Росії не виокремлюються звітність загального призначення (для широкого кола зовнішніх користувачів) та звітність спеціального призначення, яка повинна формуватися для користувачів, що володіють правом вимагати надання звітності відповідно до своїх потреб в інформації про діяльність суб'єктів державного сектору. До таких користувачів, зокрема, належать установи вищого рівня, органи державної влади та управління, контролюючі та наглядові органи тощо. Основні групи користувачів фінансової звітності загального призначення, що надається суб'єктами державного сектору Російської Федерації, наведені в табл. 6.8.

У ході запровадження реформи бухгалтерського обліку в державному секторі Російської Федерації фахівці розглядали декілька альтернативних підходів до складу пакета звітності суб'єктів державного сектору. Переваги та недоліки таких альтернативних підходів, а також властиві їм ризики наведені в табл. 6.9.

Нині в Російській Федерації чинна національна система обліку в державному секторі частково відповідає IPSAS.

Згідно із сучасними концепціями бухгалтерського обліку та бюджетного планування облік і планування повинні бути засновані на єдиних принципах, щоб забезпечити порівнянність фактичних і планових даних для аналізу та прийняття рішень. На практиці принципи бюджетного планування відрізняються від принципів ведення обліку в державному секторі. Причиною цього є розбіжності в цілях і пріоритетах зазначених процесів, їх регуляторах, користувачах та результатах. У класичному вигляді суперечності в поглядах і процесах відображені в табл. 6.10.

Незважаючи на істотні суперечності в цілях і поглядах, у цілому очевидно, що кращі результати державі загалом і користувачам зокрема може дати взаємодія бухгалтерського обліку та бюджетного планування, взаємне використання ре-

Таблиця 6.8

**Групи користувачів фінансової звітності загального призначення,
що надається суб'єктами державного сектору Російської Федерації**

Група користувачів	Відповідність цілей реформи інтересам групи користувачів
1. Суспільство в цілому: платники податків, одержувачі послуг, постачальники і кредитори, інвестори, позичальники, працівники суб'єктів громадського сектору	Мета реформи значною мірою відповідає інтересам цієї групи користувачів. При розробленні національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, які відповідають IPSAS, будуть визначені потреби в інформації цієї групи користувачів і способи їх задоволення при формуванні та поданні фінансової звітності суб'єктів державного сектору
2. Керівництво органів державної влади і управління, державних та муніципальних установ	Інформаційні потреби цієї групи користувачів можуть бути визначені з достатнім ступенем повноти й достовірності. Якість інформації про активи, зобов'язання, чисті активи, доходи, витрати і результати діяльності суб'єктів державного сектору, що надається цій групі користувачів, може бути істотно поліпшено внаслідок реформи
3. Іноземні користувачі, у тому числі позикодавці, міжнародні організації – донори та ін.	Задоволення інформаційних потреб цієї групи користувачів не є головною метою реформи, проте в результаті розроблення національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, гармонізованих з IPSAS, буде суттєво підвищено обсяг і якість інформації, яка наводиться у звітності суб'єктів державного сектору, що позитивно позначиться на задоволенні інформаційних потреб цієї групи користувачів

Таблиця 6.9

Переваги та недоліки альтернативних підходів до складу пакета звітності суб'єктів державного сектору, а також властиві їм ризики

№ з/п	Склад звітності суб'єктів державного сектору	Переваги	Недоліки та ризики
1	Пакет звітності, що повністю відповідає IPSAS	Наявність готової, міжнародно визнаної моделі для розроблення	Недостатнє врахування особливостей діяльності суб'єктів державного сектору в Російській Федерації
2	Пакет звітності, що частково відповідає IPSAS	Варіант фактично реалізований нині на практиці	Занадто великий пакет звітності, складність наданої інформації для сприйняття зовнішніми користувачами, особливо такими їх категоріями, як платники податків, суспільство загалом
3	Пакет звітності, що відповідає IPSAS, доповнений чинними формами звітності	Виокремлення пакета звітності, призначеного виключно для зовнішніх користувачів, надання користувачам релевантної інформації. Облік особливостей діяльності суб'єктів державного сектору Російської Федерації	Збільшення обсягів робіт у зв'язку зі складанням додаткових форм звітності. Необхідність навчання бухгалтерів порядку складання форм звітності, яких на сьогодні немає

зультатів відповідної діяльності. Наприклад, розмір бюджетного дефіциту справді є одним із найважливіших показників для країни, однак його величина не характеризує способів, за допомогою яких держава його фінансує, створюючи

Таблиця 6.10

**Розбіжності в цілях і пріоритетах бухгалтерського обліку
та бюджетного планування**

Критерій порівняння	Бухгалтерський облік і звітність	Бюджетне планування
Інтереси та орієнтири	Минуле у зв'язку із сьогоденням і майбутнім	Майбутнє, виходячи з обмежень минулого і сьогодення
Характер	Факти господарської діяльності	Оціночні дані
Концептуальна модель	Активи – Зобов'язання = Чисті активи	Прибуток – Витрати = Дефіцит або Профіцит
Система обліку	Подвійний запис	Одинарний запис
Метод оцінки	Метод нарахування	Касовий метод
Власник процесу	Міністерство фінансів	Казначейство
Результати діяльності	Бухгалтерська звітність, включаючи звіт про рух грошових коштів і розрахунок показників діяльності	Бюджет та звіт про виконання бюджету
Користувачі	Орієнтація на зовнішніх користувачів (контрагенти держави)	Орієнтація на внутрішніх користувачів (керівництво органів влади та установ)
Частота підготовки звітів для користувачів	Щороку	Щокварталу і частіше, в міру необхідності
Периметр при практичному використанні	Держава в цілому	Готується для держави загалом, але виконується і контролюється на рівні окремих сегментів суспільного сектору
Часові орієнтири	Короткострокові (останній звітний період)	Коротко-, середньо- і довгострокові, залежно від горизонту планування

будь-які зобов'язання. Щоб це зрозуміти, необхідно звернутися до бухгалтерської звітності. Найбільш повний пакет звітності міг включати, наприклад, бухгалтерську звітність за попередній та поточний звітні періоди і бюджет на поточний період, підкріплений звітами про його виконання.

Проблема формування таких єдиних пакетів звітності полягає в складності звірки та зіставлення даних бюджетного і бухгалтерського обліку. Це актуально як для країн, що дотримуються європейської моделі обліку, коли цілі бухгалтерського обліку підпорядковані цілям бюджетного планування, так і для країн, що дотримуються англо-американської моделі обліку, коли обидва процеси існують на рівних.

Національні стандарти обліку і звітності державного сектору, які планується розробити в Російській Федерації в межах реформи, регулюватимуть порядок формування і розкриття інформації про активи, зобов'язання, чисті активи, доходи та витрати суб'єктів державного сектору у фінансових звітах загального призначення.

Національні стандарти бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності в установах державного сектору включатимуть:

- стандарти, що регулюють загальні підходи і принципи обліку та звітності в державному секторі;
- стандарти, що регулюють склад, порядок формування та подання звітності установ державного сектору;
- стандарти, що регулюють порядок обліку і подання інформації про окремі елементи звітності організацій державного сектору – активи, зобов'язання, доходи, витрати і чисті активи;
- стандарти, що регулюють порядок обліку окремих операцій, здійснюваних установами державного сектору;
- стандарти, що регулюють порядок наведення у звітності окремих видів суттєвої інформації;
- план рахунків установ державного сектору.

Ці стандарти ґрунтуватимуться на методі нарахування.

На сьогодні розглядається варіант формування зміненого, порівняно з IPSAS, пакета національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності суб'єктів державного сектору як основних. Цей варіант є прийнятнішим, відповідає цілям реформи і дає змогу повніше врахувати особливості чинної національної системи бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі Російської Федерації. Під час розроблення національних стандартів пропонується об'єднати ряд IPSAS в один стандарт і виключити окремі стандарти, застосування яких не є актуальним, або відкласти їх прийняття до завершальних етапів реформи бухгалтерського обліку в державному секторі.

Склад і структура національних стандартів Російської Федерації, порівняно з міжнародними стандартами IPSAS, наведені в табл. 6.11.

Таблиця 6.11

Склад і структура національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності суб'єктів державного сектору Російської Федерації порівняно з міжнародними стандартами IPSAS

№ та найменування стандарту IPSAS	Прийняття / зміна відповідного національного стандарту
–	Прийняти стандарт, присвячений основам обліку та звітності в державному секторі
IPSAS 1 “Подання фінансових звітів”	Прийняти аналогічний національний стандарт
IPSAS 2 “Звіт про рух грошових коштів”	Те саме
IPSAS 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”	– “–
IPSAS 4 “Вплив змін валютних курсів”	– “–
IPSAS 5 “Витрати на позики”	– “–
IPSAS 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання”	– “–

Продовження табл. 6.11

№ та найменування стандарту IPSAS	Прийняття / зміна відповідного національного стандарту
IPSAS 7 "Облік інвестицій в асоційовані компанії"	Прийняти аналогічний національний стандарт
IPSAS 8 "Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах"	Те саме
IPSAS 9 "Дохід від операцій обміну"	Прийняти національний стандарт "Доходи державних (муніципальних) установ", який об'єднує положення IPSAS 9 "Дохід від операцій обміну" і IPSAS 23 "Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)"
IPSAS 10 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"	Не приймати стандарт, оскільки іноземні активи суб'єктів державного сектору Російської Федерації, що перебувають в країнах з гіперінфляцією, не є істотними. Альтернативний варіант: відкласти прийняття стандарту до завершальних етапів реформи
IPSAS 11 "Будівельні контракти"	Прийняти аналогічний національний стандарт
IPSAS 12 "Запаси"	Те саме
IPSAS 13 "Оренда"	- " -
IPSAS 14 "Події після дати звітності"	- " -
IPSAS 15 "Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації"	IPSAS 15 втрачає чинність, починаючи зі звітності за 2013 р., тому немає необхідності в ухваленні аналогічного національного стандарту
IPSAS 16 "Інвестиційна нерухомість"	Включити положення IPSAS 16 до національного стандарту "Основні засоби"
IPSAS 17 "Основні засоби"	Прийняти аналогічний національний стандарт "Основні засоби", включивши до нього положення IPSAS 16 "Інвестиційна нерухомість"
IPSAS 18 "Звітність за сегментами"	Прийняти аналогічний національний стандарт
IPSAS 19 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи"	Те саме
IPSAS 20 "Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін"	- " -
IPSAS 21 "Зменшення корисності активів, які не генерують грошових коштів"	Прийняти національний стандарт "Знецінення активів", який поєднує положення IPSAS 21 "Зменшення корисності активів, які не генерують грошових коштів" і IPSAS 26 "Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти"
IPSAS 22 "Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор"	Не приймати аналогічний національний стандарт, оскільки в складі фінансової звітності уряду Російської Федерації інформація відповідно до вимог системи національних рахунків не розкривається. Альтернативний варіант: відкласти прийняття стандарту до завершальних етапів реформи
IPSAS 23 "Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)"	Прийняти національний стандарт "Доходи державних (муніципальних) установ", який поєднує положення IPSAS 9 "Дохід від операцій обміну" і IPSAS 23 "Доходи від необмінних операцій (податки та трансферти)"

Закінчення табл. 6.11

№ та найменування стандарту IPSAS	Прийняття / зміна відповідного національного стандарту
IPSAS 24 "Наведення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів"	Прийняти аналогічний національний стандарт
IPSAS 25 "Виплати працівникам"	Те саме
IPSAS 26 "Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти"	Прийняти національний стандарт "Знецінення активів", який поєднує положення IPSAS 21 "Зменшення корисності активів, які не генерують грошових коштів" і IPSAS 26 "Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти"
IPSAS 27 "Сільське господарство"	Прийняти аналогічний національний стандарт
IPSAS 28 "Фінансові інструменти: подання інформації"	Прийняти національний стандарт "Фінансові інструменти", який поєднує положення IPSAS 28 "Фінансові інструменти: подання інформації", IPSAS 29 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" і IPSAS 30 "Фінансові інструменти: розкриття інформації"
IPSAS 29 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка"	Прийняти національний стандарт "Фінансові інструменти", який поєднує положення IPSAS 28 "Фінансові інструменти: подання інформації", IPSAS 29 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" і IPSAS 30 "Фінансові інструменти: розкриття інформації"
IPSAS 30 "Фінансові інструменти: розкриття інформації"	Прийняти національний стандарт "Фінансові інструменти", який поєднує положення IPSAS 28 "Фінансові інструменти: подання інформації", IPSAS 29 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" і IPSAS 30 "Фінансові інструменти: розкриття інформації"
IPSAS 31 "Нематеріальні активи"	Прийняти аналогічний національний стандарт
IPSAS 32 "Концесійні договори на надання послуг: облік у концедента"	Те саме
–	План рахунків бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі

У результаті реформи планується прийняти 26 національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності в секторі державного управління, включаючи План рахунків бухгалтерського обліку державного сектору.

План рахунків організацій державного сектору також має бути затверджений окремим стандартом. У складі IPSAS план рахунків не передбачений, проте в російській системі бухгалтерського обліку та звітності його використання є на сьогодні обов'язковим як для державного сектору, так і для комерційного. На основі плану рахунків забезпечується єдиний підхід до систематизації та групування інформації про активи, зобов'язання, доходи та витрати суб'єктів державного сектору в системі бухгалтерського обліку. Крім того, наявність єдиного плану рахунків дає змогу уніфікувати налаштування комп'ютерних систем, що забез-

печують ведення бухгалтерського обліку та формування звітності суб'єктами державного сектору. У міру прийняття національних стандартів бухгалтерського обліку планується вносити необхідні зміни до Єдиного плану рахунків і виключити з Інструкції про його застосування розділи, що описують порядок визнання, оцінювання та розкриття інформації про активи, зобов'язання, доходи та витрати, регулювання яких здійснюватиметься прийнятими національними стандартами бухгалтерського обліку та звітності.

У Російській Федерації рахунки бюджетного обліку та бюджетна класифікація сформовані на основі статистики державних фінансів GFS 2001 і повністю інтегровані. План рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору побудовано на основі методу нарахування. З 2005 р. у Росії діяв уніфікований план рахунків для суб'єктів державного сектору, структура якого передбачала такі класи:

Клас 1. Нефінансові активи.

Клас 2. Фінансові активи.

Клас 3. Зобов'язання.

Клас 4. Фінансовий результат.

Клас 5. Санкціонування видатків бюджету.

План рахунків бюджетного обліку, відповідно до наказу Міністерства фінансів Російської Федерації від 30.12.2008 № 148н, передбачав 26 розрядів, які використовувалися при формуванні кодів балансових рахунків таким чином, що код рахунку бюджетного обліку утворювали лише розряди 18–25.

Розряди 1–17 – це коди класифікацій (доходів, відомчої, функціональної, класифікації видатків бюджетів, класифікації джерел фінансування дефіциту бюджетів).

Розряд 18 – код виду діяльності.

Розряди 19–21 – код синтетичного рахунку у плані рахунків бюджетного обліку РФ.

Розряди 22–23 – код аналітичного рахунку у плані рахунків бюджетного обліку РФ.

Розряди 25–26 – код класифікації операцій сектору державного управління.

З 2011 р., згідно з наказом Міністерства фінансів Російської Федерації "Про затвердження Єдиного плану рахунків для державних органів влади (державних органів), органів місцевого самоврядування, органів управління державними позабюджетними фондами, державних академій наук, державних (муниципальних) установ та Інструкції щодо його застосування" від 01.12.2010 № 157н, у практику бюджетного обліку введено три модифікації планів рахунків на базі плану рахунків бухгалтерського обліку 2005 р., а саме:

– план рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів сектору державного управління;

– план рахунків бюджетного обліку;

– план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Кожен план рахунків складається з п'яти класів (табл. 6.12).

Таблиця 6.12

**Структура плану рахунків бухгалтерського обліку
в державному секторі Російської Федерації**

План рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів сектору державного управління	План рахунків бюджетного обліку	План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ
Клас 1. Нефінансові активи	Клас 1. Нефінансові активи	Клас 1. Нефінансові активи
Клас 2. Фінансові активи	Клас 2. Фінансові активи	Клас 2. Фінансові активи
Клас 3. Зобов'язання	Клас 3. Зобов'язання	Клас 3. Зобов'язання
Клас 4. Фінансові результати	Клас 4. Фінансові результати	Клас 4. Фінансові результати
Клас 5. Санкціонування видатків суб'єкта	Клас 5. Санкціонування видатків бюджету	Клас 5. Санкціонування видатків

Структура рахунку бюджетного обліку, інтегрованого з бюджетною класифікацією Російської Федерації, наведена у табл. 6.13.

Таблиця 6.13

**Структура рахунку бюджетного обліку, інтегрованого
з бюджетною класифікацією Російської Федерації**

Бюджетна класифікація	Код виду діяльності	Код синтетичного рахунку бухгалтерського обліку		Код аналітичного рахунку бухгалтерського обліку	Класифікація операцій сектору державного управління
000 00 00 0000000 000	1	1	01	01	310
		Нефінансові активи	Основні засоби	Жилі приміщення	

Чинна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності Російської Федерації не зазнаватиме істотних змін, водночас забезпечуватиметься послідовний та еволюційний спосіб реалізації реформи обліку і звітності державного сектору.

Міжнародний досвід проведення реформ бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить про таке.

Головні переваги, які повинен дати перехід на облік за методом нарахування, перебувають в площині покращання якості управління державними фінансами. Якщо "підзвітності" менеджерів не існує як такої, то виникає питання: в чому тоді полягає сенс переходу? У разі якщо облік за методом нарахування призначений для менеджерів, вони повинні розуміти, як його застосовувати та мати можливість це робити (або розпоряджатися надлишковими активами). При цьому вони потребуватимуть поради висококваліфікованих бухгалтерів щодо використання цієї інформації.

Найвні значні ризики при здійсненні переходу на облік за методом нарахування, і тому країни, що планують такий перехід, повинні це усвідомлювати. Одним із таких ризиків є можливість маніпулювання даними, єдиним захистом від якого

можуть бути ефективні та добре поінформовані: служба зовнішнього аудиту, суспільство і законодавчий орган, здатний контролювати уряд.

Світова економічна криза вкотре підтвердила важливість відповідального й транспарентного використання державних ресурсів, особливо пов'язаних з проблемами наповнення бюджету та збільшення державного боргу. У таких умовах важливу роль відіграє належна інформація про діяльність уряду, яка має допомагати службовцям, відповідальним за формування політики, розробляти програму реформ.

Загалом облік і планування в державному секторі можуть або зміцнити, або послабити довіру суспільства. Саме тому дуже важливо, щоб пояснення, які містяться в інформації стосовно поточного та минулого періодів, були чіткими та достовірними.

Система, створена на основі методу нарахування, дає краще уявлення про діяльність уряду, оскільки орієнтована на доходи, витрати, активи, пасиви і капітал, а не тільки на касові потоки. Крім того, вона забезпечує проведення глибокого аналізу альтернативних варіантів.

Метод нарахування сприяє підзвітності, підвищує її транспарентність і попереджає можливі ризики в управлінні державними фінансами.

Разом із тим міжнародні експерти *не рекомендують* при переході на метод нарахування повністю відмовлятися від касового методу, який залишається важливою частиною системи.

Система обліку за методом нарахування складна, тому необхідні сучасні інформаційні системи, фінансові знання і навички для управління інформацією та інтерпретації результатів. При методі нарахування звітність вирізняється розмаїтістю та якістю облікової інформації, передбачає співробітництво всіх учасників процесу. *Метод нарахування потребує глибокого розуміння облікової інформації не лише з боку спеціалістів, які складають звітність, але й з боку її користувачів.*

Для вирішення основних проблем, пов'язаних із переходом від касового методу до методу нарахування, необхідний чіткий план реалізації та практичні рішення щодо:

- рівня централізації фінансової звітності (міністерство фінансів чи галузеві міністерства);
- належної послідовності етапів реформи (спочатку бухгалтерський облік за методом нарахування, а потім складання бюджету за цим методом);
- поетапної реалізації з чіткими проміжними контрольними параметрами, які дають змогу оцінити досягнуті результати;
- визначення реалістичних часових меж, які забезпечать достатньо часу для паралельних дій у частині організації та реалізації процесу (наприклад, звітності);
- вибору комунікаційної стратегії, яка сприятиме транспарентності й прозорості процесу для користувачів державного сектору, менеджерів, відповідальних за розроблення політики, а також суспільства в цілому.

Для успішної реалізації плану необхідні:

- надійна система обліку на основі касового методу та відсутність корупції;
- постійна політична підтримка;
- готовність державної служби до змін;
- якісна та своєчасна інформація про некасові операції, події;
- технічний потенціал та належні інформаційні технології;
- національні професійні органи у сфері обліку та контролю;
- навчальні програми та сертифікація бухгалтерів державного сектору.

Наявність різних стандартів у галузі бухгалтерського обліку і статистики в державному секторі в різних країнах призводить до необхідності їх гармонізації з метою підвищення якості та мінімізації затратного дублювання діяльності. На сьогодні основні міжнародні державні фінансові системи звітності створені на основі методу нарахування, вони постійно вдосконалюються і модифікуються.

Система обліку за методом нарахування не є панацеєю, і попри значні зусилля і затрати, пов'язані з її впровадженням, не забезпечує наведення всієї інформації, необхідної користувачам державного сектору, але якщо вона запроваджена неналежним чином, то навіть може призвести до викривлення інформації. Водночас досвід інших країн свідчить, що система обліку за методом нарахування на основі IPSAS здатна підвищити відповідальність та підзвітність при управлінні державними фінансами.

З-поміж ризиків і проблем, які необхідно врахувати при переході на облік за методом нарахування з використанням відповідних міжнародних стандартів, варто виокремити такі:

1. На сьогодні не існує типового набору стандартів бухгалтерського обліку за методом нарахування для державного сектору. У випадках, коли є ключові стандарти, необхідно використовувати складний ланцюг міркувань у цілях їх інтерпретації та використання, при цьому необхідно розробити детальну політику бухгалтерського обліку для застосування таких стандартів. Вони не є готовою "книгою рецептів", яка містила б усі "інгредієнти" для впровадження обліку за методом нарахування.

2. Необхідний значний технічний потенціал для того, щоб не лише зрозуміти стандарти, а й тлумачити їх у контексті тієї країни, в якій вони застосовуються.

3. Наявна технічна потреба в розробленні та проведенні певної політики в галузі бухгалтерського обліку з метою застосування стандартів. Уряд, який впровадив облік на основі методу нарахування, має розробити і прийняти політику бухгалтерського обліку за методом нарахування в таких ключових сферах, як податки, військові активи, спадкові активи, загальнодоступна медицина та внески до пенсійного фонду як з боку держави, так і з боку працівників.

4. Основним недоліком обліку за касовим методом є те, що звітність, складена за ним, може зазнавати різноманітних маніпуляцій з боку менеджерів. Те саме можна сказати і стосовно обліку за методом нарахування, який надає ще більше можливостей для маніпулювання.

5. У деяких країнах існує практика складання звітності за касовим методом та за методом нарахування. Звітність, складена за касовим методом, використовується з метою здійснення контролю, а звітність, складена за методом нарахування, – з метою забезпечення підзвітності. При цьому залишаються незрозумілими ступінь порівняння цих двох варіантів звітності, а також роль зовнішніх аудиторів: за яким із варіантів повинен надаватися звіт щодо проведення аудиту?

6. Капітальні активи мають проходити постійну оцінку та переоцінку для того, щоб витрати на їх обслуговування відображали реальну вартість цих активів на певний момент.

7. У державі повинна бути можливість і достатній рівень експертизи для того, щоб оцінити та обговорити ті переваги, які з'являються завдяки кращій якості фінансової інформації. У протилежному разі навряд чи існуватиме експертиза для забезпечення належного ведення обліку за методом нарахування, що уможливає маніпулювання результатами для вигоди уряду.

8. Якщо такого потенціалу й експертизи немає, то фінансова звітність, побудована за методом нарахування, може тільки посилити ступінь недовіри до уряду. Такий результат суперечить меті, яка ставиться перед обліком за методом нарахування.

9. Парламент повинен усвідомлювати наслідки змін і володіти достатнім технічним потенціалом для того, щоб перевірити пропозиції виконавчого органу. Він має переконатися у тому, що звітність справді відповідає бухгалтерським стандартам і політиці бухгалтерського обліку, яка є їхнім підґрунтям.

10. Постає питання про роль зовнішнього аудитора, його потенціал, розуміння і поняття процесу розроблення стандартів та формування політики в галузі бухгалтерського обліку. Інакше кажучи, зовнішній аудитор має бути задіяний у всіх процесах переходу, а також мати достатній технічний потенціал для пошуку відповідей на нові питання. Без цього підзвітність лишатиметься на попередньому рівні, оскільки не існуватиме незалежної перевірки фінансової звітності.

11. Внутрішній аудитор повинен добре розуміти процес, оскільки його робота видозмінюється в міру ведення обліку за методом нарахування.

12. Країни, які перейшли до обліку за методом нарахування, переважно гармонізували національні стандарти з міжнародними, що в деяких випадках потребує законодавчого врегулювання. Деякі стандарти все ще потребують доопрацювання, а не просто оновлення. Можливості для інтерпретації, а нерідко маніпулювання стандартами бухгалтерського обліку за методом нарахування дуже значні, і можуть давати різні фінансові та оподатковані результати для тих урядових закладів, які платять податки, залежно від використовуваної інтерпретації.

Україна, як і більшість постсоціалістичних країн та країн Європейського Союзу, здійснюючи реформування системи обліку, орієнтується на міжнародні стандарти. Це потребує тісної співпраці зі світовими професійними бухгалтерськими організаціями, вивчення й аналізу досвіду багатьох країн, у яких національні системи бухгалтерського обліку вже побудовані на основі IPSAS. З огляду

на складність і багатогранність цих проблем, сьогодні важливим напрямом досліджень є вивчення питань, що стосуються, по-перше, оптимізації шляху включення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору до правового поля України, враховуючи міжнародний досвід та реалії національної економіки, а, по-друге, питання вдосконалення, подальшого розроблення та впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності в установах та організаціях державного сектору.

Зміни у бюджетному процесі й нові завдання державного управління потребують розроблення та затвердження нових правил бюджетного обліку. Їхньою важливою характеристикою повинна стати відповідність в усіх ключових аспектах вимогам міжнародних стандартів. Без реформування системи бюджетного обліку неможливо досягти підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів, відкриття повною мірою економіки України для іноземних інвестицій, налагодження конструктивного діалогу щодо питань місцевого самоврядування між органами влади і громадськістю.

6.3. РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

Фінансово-економічні інтереси користувачів щодо діяльності державного сектору загалом та конкретних суб'єктів державного сектору зокрема безпосередньо визначають рівні показників фінансової звітності. Так, на рівні держави необхідною є інформація про активи державного сектору та його зобов'язання (боргові зобов'язання, їхню структуру та терміни погашення), на рівні міністерств та відомств – інформація як про активи та зобов'язання держави загалом, а також по відповідній галузі зокрема. Постачальників і покупців цікавить надійність ділових зв'язків із суб'єктами державного сектору.

Посилення ролі держави в управлінні економікою та соціальним розвитком, необхідність одержання прозорої та достовірної інформації про діяльність держави та потреби користувачів стали передумовами вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.

Одна з головних причин реформування бухгалтерського обліку в державному секторі полягає в необхідності застосування уніфікованих форм звітності, які могли б стати загальноновизнаними, зрозумілими для широкого кола користувачів. У цьому контексті йдеться про звітність загального призначення, тобто публічну. Вона потрібна передусім зовнішнім користувачам, що не мають можливості ознайомитися зі спеціально підготовленою інформацією. До користувачів фінансової звітності загального призначення належать платники податків, представники законодавчої влади, кредитори, постачальники, представники засобів масової інформації та найняті робітники. Необхідність забезпечити можливість донесення звітності широкому колу користувачів пояснюється насамперед публічним характером державних доходів і витрат.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і звітності в державному секторі передбачають застосування принципів формування достовірної та об'єктивної інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності й потоки грошових коштів стосовно різних державних та міжнародних організацій. Це дасть змогу забезпечити отримання стандартизованої і порівнянної інформації про діяльність усіх організацій державного сектору. В результаті громадськість матиме доступ до повнішої інформації не лише про фінансові наслідки політичних рішень, що приймаються, а й про фінансовий стан країни.

Серйозне політичне занепокоєння щодо витрачання державних коштів, а також забезпечення прозорості звітних даних на всіх рівнях державного управління зумовляють необхідність реформування системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів. Удосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі повинно узгоджуватися зі статистикою державних фінансів та створенням системи національних рахунків України. Це дасть можливість:

- отримати реальну інформацію про грошові ресурси, що сприятиме їх оптимізації за принципами наочності та об'єктивності;
- ефективно управляти наявними ресурсами та оперативно задовольняти першочергові та інші потреби розпорядників бюджетних коштів згідно із Законом України про Державний бюджет України;
- забезпечити прозорість та контроль за цільовим спрямуванням бюджетних коштів;
- своєчасно здійснювати перерахування належних коштів усім рівням бюджетів для подальшого їх спрямування на виконання соціальних програм органів місцевого самоврядування.

На сьогодні бухгалтерський облік у бюджетній сфері складається з бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Згідно з Бюджетним кодексом України і Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ визначає Міністерство фінансів України.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведуть органи Казначейства України, а бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ – розпорядники бюджетних коштів.

Крім того, фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України) застосовують різні методики ведення бухгалтерського обліку, не встановлені Міністерством фінансів України.

Законодавством чітко не визначено методи ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

Бухгалтерський облік виконання державного і місцевих бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів). Операції за доходами, видатками відображаються в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету – в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і фондах загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування ведеться за методом нарахування, відповідно до якого операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів).

Казначейство України складає звітність про виконання державного бюджету на підставі інформації за касовими операціями, які відображені в його системі бухгалтерського обліку та звітності розпорядників бюджетних коштів, щодо яких не здійснюється казначейське обслуговування (за окремими напрямками видатків Міністерства закордонних справ України, таємні видатки та видатки, пов'язані з виконанням спільних проектів із міжнародними фінансовими організаціями).

Звітність про виконання бюджетів консолідується Казначейством України і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації.

У зв'язку із наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках – відсутністю такого забезпечення виникла потреба вдосконалити організацію бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів.

Актуальним є питання модернізації порядку проведення оцінки активів. Зміни, що відбулися протягом 10 останніх років у вартісних межах зарахування активів до складу основних засобів, а також у нормативах нарахування зносу основних засобів, призвели до невідображення справедливої вартості основних засобів у бухгалтерському обліку.

Усі ці недоліки та проблеми у вітчизняній системі бухгалтерського обліку й стали передумовами її реформування.

Нинішній етап розвитку економіки України характеризується процесами активної перебудови в контексті узгодження з практикою світової економіки та глобалізаційними явищами. Саме ці процеси визначають потребу в адаптації положень міжнародного законодавства.

Під *імплементацією* норм законодавства розуміють процес транспонування актів законодавства, включаючи створення порядку та процедур їх упровадження (імплементація у вузькому розумінні); цей процес також включає тлумачення, практику застосування, забезпечення додержання та виконання норм права органами державної влади (імплементація в широкому розумінні).

Першим кроком у напрямі імплементації міжнародного законодавства до вітчизняного нормативного поля стала Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, ратифікована Законом України від 10.11.1994 № 237/94-ВР.

Протягом наступних років як з боку України, так і з боку Європейського Союзу проводилася плідна робота з вироблення механізму реалізації визначених Угодою положень, який було закріплено Указом Президента України “Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу” від 11.06.1998 № 615/98, Указом Президента України “Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу” від 14.09.2000 № 1072/2000 та Спільною стратегією Європейського Союзу щодо України, яку схвалила 11 грудня 1999 р. Європейська Рада.

Безпосередньо питання та порядок імплементації міжнародного законодавства до вітчизняного нормативного поля були визначені в постанові Кабінету Міністрів України “Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 16.08.1999 № 1496 та Законах України: “Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” (від 21.11.2002 № 228-IV) та “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” (від 18.03.2004 № 1629-IV).

Загальнодержавна програма – це комплекс взаємопов’язаних завдань з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, спрямований на реалізацію державної політики, та пріоритетних напрямів створення сучасної правової системи України через удосконалення нормотворчої діяльності органів державної влади та запровадження єдиної системи планування, координації та контролю роботи з адаптації законодавства.

Метою Загальнодержавної програми є створення передумов до підготовки законодавчого поля для входження України до Європейського Союзу.

Головними завданнями Загальнодержавної програми є:

- забезпечення відповідності законодавства України зобов’язанням, що випливають з Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994, інших міжнародних договорів, що стосуються співробітництва України з Європейським Союзом;
- розвиток законодавства України у напрямі його наближення до законодавства Європейського Союзу та забезпечення високого рівня підготовки в Україні проектів законів та інших нормативно-правових актів;
- створення правової бази для інтеграції України до Європейського Союзу;
- створення на законодавчому рівні загальнодержавного механізму адаптації законодавства, який визначав би цілі та сфери, етапи адаптації законодавства, складовими якого має бути фінансове, інформаційне, наукове та кадрове забезпечення;
- забезпечення системності та узгодженості в роботі органів державної влади під час здійснення заходів з адаптації законодавства;

- удосконалення порядку планування нормотворчої роботи на основі довгострокової програми розвитку законодавства України з метою його наближення до законодавства Європейського Союзу;
- вироблення єдиних, обов'язкових для всіх суб'єктів права законодавчої ініціативи правил підготовки проектів нормативно-правових актів у процесі адаптації законодавства;
- покращання інформаційного забезпечення роботи з адаптації законодавства;
- удосконалення кадрового забезпечення в органах державної влади, підготовка спеціалістів, які відповідали б особливим кваліфікаційним вимогам до учасників процесу адаптації законодавства;
- підвищення рівня володіння державними службовцями офіційними мовами країн – членів Європейського Союзу;
- удосконалення порядку підготовки щорічних пропозицій щодо обсягів фінансування заходів з адаптації законодавства в рамках Державного бюджету України.

Пріоритетними сферами в реалізації Програми є:

- митне право;
- законодавство щодо компаній;
- банківське право;
- бухгалтерський облік компаній;
- податки, включаючи непрямі;
- інтелектуальна власність;
- охорона праці;
- фінансові послуги;
- правила конкуренції;
- державні закупівлі;
- охорона здоров'я та життя людей, тварин і рослин;
- довкілля;
- захист прав споживачів;
- технічні правила і стандарти;
- енергетика, включаючи ядерну;
- транспорт.

Перелічені напрями деталізовано у Плані дій “Україна – Європейський Союз: Європейська політика сусідства”, схваленому Кабінетом Міністрів України 12.02.2005 та Радою з питань співробітництва між Україною і Європейським Союзом 21.02.2005. Пунктом 2.3.5 “Інші ключові сфери” визначено основні завдання у сфері фінансового контролю, які безпосередньо пов'язані з питанням реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема: підвищити прозорість управління державними фінансами, включаючи розроблення та імплементацію стратегії модернізації системи обліку Казначейства України.

Цей міжнародний документ вперше визначив та закріпив принцип гармонізації світової та вітчизняної практики бухгалтерського обліку в бюджетній сфері

через імплементацію міжнародних облікових підходів у сфері державного сектору у вітчизняне нормативне поле. З метою забезпечення виконання поставлено-го завдання було розроблено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, яка міститься серед переліку заходів з виконання Плану дій Україна – ЄС, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 26.04.2007 № 238-р (розд. 7, ст. 68).

Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки” від 16.01.2007 № 34 визначає загальні напрями вдосконалення системи бухгалтерського обліку та його організації в державному секторі, зокрема:

- удосконалення системи бухгалтерського обліку (розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат; розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та уніфікованого плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією);
- створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи (модернізація фінансово-бухгалтерських служб; забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектору; адаптація бюджетної системи, створеної на засадах програмно-цільового методу, до нових методологічних принципів системи бухгалтерського обліку; посилення контролю з боку органів Казначейства за додержанням правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності; удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів фінансово-бухгалтерських служб; уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів України, органами Казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем).

Завданнями Стратегії є перегляд вітчизняної методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. У цілому вона спрямована на вдосконалення:

- управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетного планування на середньо- та довгостроковий періоди;
- порядку складання і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- системи контролю за процесом виконання бюджету;
- інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Унаслідок реалізації Стратегії очікується досягнення таких результатів:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;

- розроблення та запровадження уніфікованого плану рахунків бухгалтерського обліку, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та одержання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;
- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Міністерством фінансів України, органами Казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;
- підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;
- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності – надзвичайно важлива подія в економічному житті країни. Облік діяльності будь-якого суб'єкта державного сектору має специфічні особливості, наявність яких насамперед зумовлена необхідністю дотримання вимог законодавчих та нормативно-правових актів, якими регулюються бюджетні правовідносини в Україні. У зв'язку із цим організація бухгалтерського обліку в бюджетній сфері відрізняється від обліку на підприємствах за такими основними особливостями:

- організація обліку здійснюється в розрізі кодів бюджетної класифікації;
- відсутність в організації обліку такого поняття, як “професійне судження”.

Окремих операцій суб'єктів державного сектору (державний внутрішній і зовнішній борг, бюджетні зобов'язання, надходження до бюджету, трансферти тощо) немає навіть у понятійному вигляді у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України для підприємств організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ.

Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі України є Міністерство фінансів України, яке проводить державну політику в сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, Казначейство України та державні цільові фонди, що забезпечують ведення бухгалтерського обліку.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в державному секторі також присвячено декілька рішень уряду, якими затверджено:

- Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р);
- Стратегію модернізації системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р).

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні передбачено такі завдання: адаптацію національної нормативної бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів шляхом внесення змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; розроблення і затвердження нових національних положень (стандартів) бухгалтерського

обліку для суб'єктів господарювання, які не застосовують міжнародних стандартів; затвердження положень бухгалтерського обліку господарських операцій, що не відображені у міжнародних стандартах.

Стратегія модернізації системи управління державними фінансами передбачає продовження проведення розпочатих реформ модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та гармонізацію нормативно-правового забезпечення системи управління фінансами з нормами і правилами, прийнятими у державах – членах Європейського Союзу.

У процесі реалізації реформ у сфері державних фінансів та бухгалтерського обліку передбачається здійснення заходів, які дадуть змогу виправити наявні недоліки системи бухгалтерського обліку та розв'язати нагальні проблеми у сфері державних фінансів, у тому числі шляхом установаження єдиних підходів та вимог до організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

6.4. НАЦІОНАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТИ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Специфічність діяльності держави як суб'єкта господарювання зумовлена особливим характером послуг, які вона надає суспільству. Суспільно значущі послуги (оборона, охорона здоров'я, освіта тощо) як види операційної діяльності суб'єктів господарювання державного сектору мають суттєві особливості відображення у бухгалтерському обліку і звітності. У бухгалтерському обліку акумулюється інформація про діяльність суб'єктів державного сектору, необхідна для прийняття управлінських рішень. Інформація про активи і зобов'язання, фінансові результати повинна відповідати потребам управління фінансовими ресурсами держави, що може бути забезпечено тільки за наявності визначеної методології бухгалтерського обліку та звітності, яка базується на певних принципах. У межах кращих світових практик такі принципи узагальнюються у міжнародних та національних стандартах. Запровадження стандартів передбачає узгодження їхнього змісту з бюджетною класифікацією, розроблення та затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання бухгалтерської звітності.

В Україні, як і в інших країнах, передумовою реформування системи бухгалтерського обліку та звітності у державному секторі за сучасних умов є необхідність застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (IPSAS).

Запровадження в державному секторі України національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку є одним із проявів перебудови її економіки. Вдосконалення форм і змісту фінансової звітності є наслідком інтенсивного пошуку ефективних механізмів прийняття управлінських рішень.

За ринкової економіки фінансова звітність має велике значення для користувачів фінансової інформації як основне джерело інформації про діяльність су-

б'єктів державного сектору та їхній фінансовий стан, а також повинна забезпечувати інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
- цільового використання бюджетних коштів;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності своєчасно виконувати зобов'язання;
- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємств;
- рівня ресурсів, необхідних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

У фінансових звітах надається інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки суб'єкта державного сектору і бюджету.

Така інформація корисна для користувачів, які оцінюють здатність суб'єкта господарювання продовжувати реалізувати товари та послуги на відповідному рівні, та рівень ресурсів, яким, можливо, потрібно буде забезпечити суб'єкт господарювання в майбутньому, аби він міг продовжувати виконувати зобов'язання з надання послуг.

Фінансова звітність загального призначення суб'єктів державного сектору передбачає також надання інформації про те, чи були ресурси отримані та використані відповідно до законодавчо ухваленого бюджету.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності має на меті, зокрема, розроблення і запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів (IPSAS). При реформуванні бухгалтерського обліку в державному секторі України за основу взято міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (IPSAS).

Застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі дасть можливість на якісно новій основі одержувати повну інформацію про державний сектор країни та зіставляти бюджетні показники з аналогічними показниками інших країн. Для внутрішніх користувачів така інформація стане базовою при плануванні та розробленні податково-бюджетної політики, оцінюванні впливу діяльності державного сектору на економіку країни.

Упровадження національних стандартів в Україні потребувало законодавчого врегулювання. У зв'язку із цим внесено зміни до Бюджетного кодексу України, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, якими передбачено, що ведення бухгалтерського обліку і складання звітності в державному секторі здійснюватиметься відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Розроблення та затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) здійснювалося Казначейством України спільно з Міністерством фінансів України протягом 2009–2012 рр. (рис. 6.12).

На сьогодні Міністерством фінансів України затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: 4 стандарти фінансової звітності та 15 стандартів бухгалтерського обліку (рис. 6.13.)

Для зручності застосування суб'єктами державного сектору національних стандартів їх нумерація має три знаки. Національні стандарти, які регулюють питання фінансової звітності, нумеруються починаючи зі 101 стандарту, а стандарти, які визначають норми бухгалтерського обліку, – зі 121 стандарту.

Національні стандарти звітності містять нові форми фінансової звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал), встановлюють правила складання консолідованої звітності та порядок розкриття бюджетної інформації у фінансовій звітності.

За структурою національні стандарти бухгалтерського обліку містять положення щодо:

- визначення об'єктів обліку (активи зобов'язання, доходи і витрати);
- групування об'єктів обліку, яке повинно відповідати плану рахунків;
- визнання, тобто момент відображення в бухгалтерському обліку об'єктів, інших операцій;
- відображення об'єктів обліку у фінансовій звітності.

Затверджені Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору порівнюються у табл. 6.14.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі наведені у додатках 58–76.

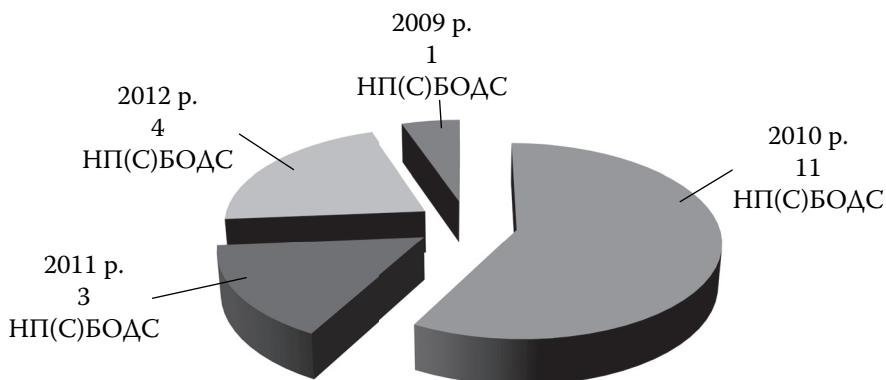


Рис. 6.12. Затвердження НП(С)БОДС

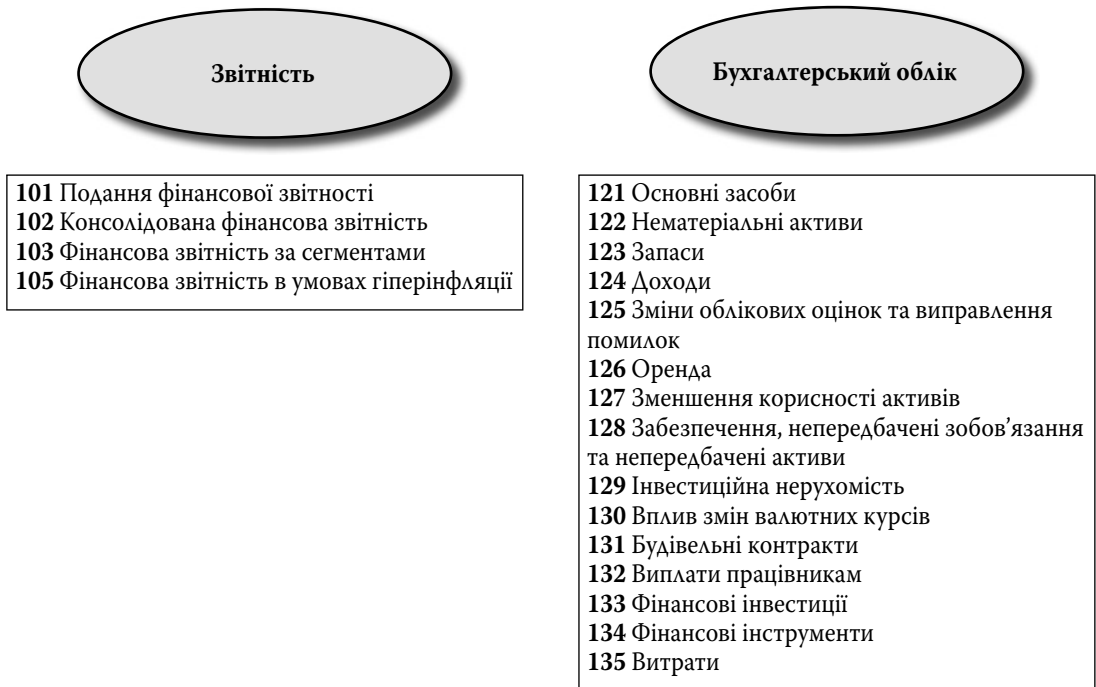


Рис. 6.13. Перелік національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі

Національний стандарт 101 “Подання фінансової звітності” визначає порядок складання фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання.

Фінансова звітність містить:

- баланс;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про власний капітал;
- звіт про рух грошових коштів;
- примітки до звітів.

Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних із цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Національний стандарт 102 “Консолідована фінансова звітність” визначає склад, форми, принципи підготовки та подання консолідованої фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державно-

Таблиця 6.14

Порівняння затверджених Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору

Затвержені Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
101 Подання фінансової звітності	IPSAS 1 – Подання фінансових звітів. IPSAS 2 – Звіт про рух грошових коштів. IPSAS 14 – Події після дати звітності. IPSAS 20 – Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін. IPSAS 24 – Наведення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів
102 Консолідована фінансова звітність	IPSAS 6 – Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання. IPSAS 22 – Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор
103 Фінансова звітність за сегментами	IPSAS 18 – Звітність за сегментами
105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	IPSAS 10 – Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
121 Основні засоби	IPSAS 17 – Основні засоби
122 Нематеріальні активи	
123 Запаси	IPSAS 12 – Запаси
124 Доходи	IPSAS 9 – Дохід від операцій обміну. IPSAS 23 – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)
125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	IPSAS 3 – Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці
126 Оренда	IPSAS 13 – Оренда
127 Зменшення корисності активів	IPSAS 21 – Зменшення корисності активів, які не генерують грошових коштів. IPSAS 26 – Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти
128 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	IPSAS 19 – Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
129 Інвестиційна нерухомість	IPSAS 16 – Інвестиційна нерухомість
130 Вплив змін валютних курсів	IPSAS 4 – Вплив змін валютних курсів
131 Будівельні контракти	IPSAS 11 – Будівельні контракти
132 Виплати працівникам	IPSAS 25 – Виплати працівникам
133 Фінансові інвестиції	IPSAS 8 – Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах. IPSAS 7 – Облік інвестицій в асоційовані компанії
134 Фінансові інструменти	IPSAS 15 – Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації
135 Витрати	IPSAS 5 – Витрати на позики

го 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;
 - нереалізовані втрати внаслідок операцій у межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

Загальна консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору складається Державною казначейською службою України з метою отримання інформації про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів. Ця звітність включає: консолідований баланс; консолідовані звіти (про фінансовий результат; про рух грошових коштів; про власний капітал).

Національний стандарт 103 “Фінансова звітність за сегментами” визначає принципи та методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

Суб'єкти державного сектору визначають кожен відокремлюваний вид або групу видів діяльності як сегмент діяльності. Сегменти визначаються з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури суб'єкта державного сектору.

Формування звітних сегментів здійснюється на основі виокремлених сегментів діяльності й географічних сегментів та шляхом об'єднання кількох подібних сегментів одного виду в єдиний звітний сегмент.

Сегмент діяльності або географічний сегмент є звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і водночас показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

- дохід цього сегмента суб'єкта державного сектору становить не менш ніж 10 % сукупного доходу;
- витрати цього сегмента становлять не менш ніж 10 % сумарного обсягу витрат усіх сегментів певного виду;
- балансова вартість активів цього сегмента становить не менш ніж 10 % сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду.

Національний стандарт 105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” визначає порядок коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про коригування у примітках до фінансової звітності.

Показники річної фінансової звітності суб'єктів державного сектору за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 % і більше підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування.

Оцінка статей балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту інфляції не перевищує 90 %.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- факт коригування показників фінансової звітності;
- індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів.

Національний стандарт 121 “Основні засоби” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи.

Об’єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об’єкта основних засобів при визнанні його активом (при зарахуванні на баланс) і припиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Для нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб’єкти бухгалтерського обліку в державному секторі застосовують прямолінійний метод.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці передачі для використання об’єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості, а решта 50 % – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).

Суму нарахованої амортизації суб’єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає як збільшення суми зносу основних засобів та витрат.

Суму втрат від зменшення корисності об’єкта основних засобів відображають, збільшуючи суми зносу основних засобів та витрат.

Визнання об’єкта основних засобів активом суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати або невідповідності критеріям визнання активом.

Національний стандарт 122 “Нематеріальні активи” визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

До нематеріальних активів включають:

- авторське та суміжні з ним права;
- права користування природними ресурсами;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права користування майном;
- права на об’єкти промислової власності;
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи.

Об’єкт нематеріальних активів оцінюється за первісною вартістю.

Вартість нематеріального активу з визначеним строком корисного використання (експлуатації) розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації).

Амортизація нематеріальних активів нараховується із застосуванням прямо-лінійного методу.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання в подальшому суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі економічних вигід від його використання.

Національний стандарт 123 “Запаси” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Вибуття запасів в установах оцінюється за методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакові призначення та умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключають зі складу активів (списують з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Національний стандарт 124 “Доходи” визначає порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій.

Доходи суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- від обмінних операцій;
- від необмінних операцій.

Дохід від обмінних операцій визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією.

Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).

Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.

Отриманий унаслідок необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).

Національний стандарт 125 “Зміна облікових оцінок та виправлення помилок” визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін в облікових оцінках, змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація, чи настала певна подія. Результат зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах, якщо зміна впливає на них.

Виправлення суттєвих помилок, допущених при складанні фінансової звітності у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на розмір фінансового результату попередніх періодів.

Облікова політика може змінюватися тільки у разі, якщо змінюються вимоги положення (статуту), вимоги органу, який затверджує стандарти, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору.

Зміною облікової політики вважається:

- перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку;
- зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

Не вважається зміною облікової політики:

- прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або господарських операцій;
- прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

Національний стандарт 126 “Оренда” визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про операції оренди та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців.

Отримані у фінансову оренду активи *орендарем* відображаються в бухгалтерському обліку як активи та зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна на початку оренди або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

Отримані в операційну оренду активи *орендарем* відображаються на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду.

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду актив як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості, за вирахуванням доходу від фінансової діяльності, що підлягає отриманню з визнанням доходу від реалізації необоротних активів, з одночасним виключенням з балансу орендодавця

залишкової вартості об'єкта фінансової оренди з відображенням у складі витрат (собівартості реалізованих необоротних активів).

Орендодавець відображає вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відповідно до вимог, визначених у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби”.

Національний стандарт 127 “Зменшення корисності активів” визначає основні вимоги до формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Про *зменшення корисності активу* можуть свідчити такі ознаки:

- зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очіувалося;
- відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;
- суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє суб'єкт державного сектору, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом;
- застарілість, фізичне пошкодження активу;
- рішення припинити будівництво активу до його завершення або доведення до робочого стану;
- інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очіувалося.

Якщо на дату річної фінансової звітності ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то суб'єкт державного сектору визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Про *відновлення корисності активу* можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

- суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду;
- істотні позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду;
- зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок процента або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу;
- суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта державного сектору;
- інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очіувалося.

Національний стандарт 128 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” визначає основні вимоги до формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання, непередбачені активи та її розкриття у фінансовій звітності.

Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

Зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Забезпечення створюється у разі виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють економічні вигоди або потенціал корисності, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Суми створених забезпечень визнаються витратами.

Непередбачені активи суб'єктом державного сектору не визнаються та відображаються на позабалансових рахунках. Після набуття контролю актив уже не класифікується як непередбачений та зараховується до активів з визнанням на цю суму доходу.

Національний стандарт 129 “Інвестиційна нерухомість” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Не вважається інвестиційною нерухомістю:

- операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість;
- нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної діяльності;
- нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання її у майбутньому як інвестиційної нерухомості;
- нерухомість, що утримується для надання соціальних послуг, яка також забезпечує надходження грошових коштів;
- нерухомість, що утримується у спеціальних цілях.

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю.

Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється лише в разі зміни характеру її використання.

Визнання інвестиційної нерухомості припиняється у разі вибуття об'єкта внаслідок продажу, ліквідації, вилучення, невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, переведення з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припинення використання такої інвестиційної нерухомості з виключенням очікування отримання будь-яких економічних вигід або потенціалу корисності від її вибуття.

Національний стандарт 130 “Вплив змін валютних курсів” визначає основні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності іноземних суб'єктів державного сектору в грошовій одиниці України.

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

На кожну дату балансу:

- монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;
- немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;
- немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та дату балансу.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат).

Національний стандарт 131 “Будівельні контракти” визначає порядок формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

Доходи та витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, якщо існує ймовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються надалі до витрат за будівельним контрактом, який підписано в наступних звітних періодах.

Зміни оцінки доходів та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки.

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом відображається у складі активів. Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом відображається у складі зобов'язань.

Національний стандарт 132 “Виплати працівникам” визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

Виплати працівникам включають:

- поточні виплати;
- виплати при звільненні та інші виплати.

Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом 12 місяців після завершення періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.

Національний стандарт 133 “Фінансові інвестиції” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

Фінансові інвестиції визнаються у разі, якщо суб'єкт державного сектору здійснює контроль за фінансовими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією, а фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, відображаються за кожним підприємством.

Спільна діяльність – діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними.

Кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- дохід або витрати, набути в процесі спільної діяльності.

Національний стандарт 134 “Фінансові інструменти” визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на:

1. Фінансові активи (грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи);
2. Фінансові зобов'язання (фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання);
3. Інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (акції, частки та інші види власного капіталу суб'єктів господарювання);
4. Похідні фінансові інструменти (ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти).

Фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо суб'єкт державного сектору є стороною договору щодо фінансового інструменту.

Національний стандарт 135 “Витрати” визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

Витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- за обмінними операціями;
- 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, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Витрати за необмінними операціями включають такі елементи витрат:

- трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати та ін.);
- 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).

Для впровадження національних стандартів планується здійснити такі підготовчі заходи:

- підготувати методологічну базу щодо застосування національних стандартів;
- завершити розроблення єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку;
- створити програмне забезпечення, яке буде гарантувати нововведення;
- навчити персонал.

Реалізація цих заходів наразі триває.

Створення методологічної бази щодо застосування стандартів передбачає розроблення:

- методичних рекомендацій із застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- інструкції із застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;
- типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних операцій бюджетних установ, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування та щодо виконання державного та місцевих бюджетів;
- порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі.

У межах здійснення заходу “Навчання персоналу” планується:

- організація навчання фахівців Міністерства фінансів України, органів Казначейства, розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- проведення семінарів, конференцій, консультацій для працівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування;
- організація підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб бюджетних установ;
- розроблення рекомендацій з удосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб.

Упровадження національних стандартів дасть змогу:

- гармонізувати законодавство України з питань бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними стандартами (IPSAS);
- забезпечити транспарентність даних фінансової звітності в державному секторі і можливість їх зіставлення з аналогічними даними інших країн;

- підвищити ефективність використання фінансових і матеріальних ресурсів держави та прозорість бюджетного процесу;
- проводити аналіз інформації щодо державного сектору країни з метою створення стійкої й ефективної системи управління державними фінансами.

6.5. УНІФІКОВАНИЙ ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Аналіз проблем та ситуації, що фактично склалася в Україні у сфері бухгалтерського обліку, засвідчив нагальну необхідність розроблення національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку в державному секторі, які узгоджуються з міжнародними стандартами обліку і звітності у державному секторі. При цьому мають бути враховані норми фінансового законодавства Європейського Союзу щодо ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету за методом нарахування.

У зв'язку з побудовою нових методологічних засад бухгалтерського обліку в державному секторі на основі відповідних національних положень (стандартів) потребує вдосконалення вітчизняна нормативно-правова база, яка регулює питання бухгалтерського обліку, зокрема план рахунків бухгалтерського обліку.

Питанню побудови плану рахунків відводиться особливе місце в процесі реформування бухгалтерського обліку в державному секторі.

У державному секторі України нині використовуються декілька планів рахунків:

- План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів (використовується Казначейством України);
- План рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів розпорядників бюджетних коштів (використовується всіма розпорядниками бюджетних коштів, зокрема органами Казначейства).

Фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (далі – державні цільові фонди) ведуть бухгалтерський облік за планами рахунків, побудованими на базі Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання кошторисів розпорядників і Плану рахунків підприємств (приватний сектор).

Створення та запровадження уніфікованого плану рахунків у державному секторі в єдиній інформаційній обліковій системі забезпечить:

- транспарентність облікових процесів;
- прозору консолідацію інформації.

Уніфікований план рахунків має бути гармонізованим із бюджетною класифікацією і забезпечувати формування національних рахунків та ґрунтуватися на таких концептуальних вимогах:

- формуватися на основі класифікації балансових синтетичних рахунків за економічним змістом;

- усі об'єкти, що є предметом бухгалтерського обліку, мають бути охоплені можливими бухгалтерськими проведеннями через кореспонденцію рахунків окремо з обліку виконання бюджетів, кошторисів розпорядників та кошторисів державних цільових фондів;
- бути достатньо загальним, щоб відповідати обліковим потребам суб'єкта державного сектору;
- відображати юридичні відносини, що склалися в установі, організації;
- не слід допускати використання того самого рахунку для різнопланових об'єктів обліку;
- рахунки повинні забезпечити аналітичне виокремлення і синтетичне узагальнення здійснених господарських операцій.

Стосовно бюджетної класифікації варто зазначити, що ухвалення в 1998 р. чинної бюджетної класифікації стало позитивним кроком у процесі становлення бюджетної системи України. Однак ця класифікація не відповідала високим вимогам сучасності. У чинній бюджетній класифікації не було однозначних тлумачень економічних категорій витрат, що призводило до неоднакового трактування бюджетних витрат різними контролюючими органами. Крім того, ця класифікація не відповідала вимогам Статистики державних фінансів 2001 р.

Для забезпечення інтеграції бюджетної класифікації з планом рахунків передусім потрібно було привести економічну класифікацію у відповідність із вимогами Статистики державних фінансів.

На сьогодні всі учасники бюджетного процесу при виконанні бюджетів (кошторисів) застосовують економічну класифікацію видатків бюджету, затверджену наказом Міністерства фінансів України "Про бюджетну класифікацію" від 14.01.2011 № 11.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі – систематизований перелік рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку, який використовується для реєстрації однорідних за економічними ознаками операцій у бухгалтерському обліку з метою узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору та забезпечує складання бюджетної та фінансової звітності в державному секторі.

При побудові структури плану рахунків враховано вимоги:

1. Бюджетного законодавства щодо звітності про виконання державного та місцевих бюджетів і групування об'єктів обліку (загальний і спеціальний фонди, надходження і витрати у розрізі кодів бюджетної класифікації), а також особливостей казначейського обслуговування бюджетів (відкриття рахунків у національній валюті в системі Казначейства, здійснення контрольних повноважень при зарахуванні надходжень, реєстрації зобов'язань та здійсненні платежів розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також планових показників за документами, передбаченими у бюджетному процесі) та функціонування єдиного казначейського рахунку.

2. Національного банку України до бухгалтерської моделі учасників системи електронних платежів (СЕП НБУ) у частині: структури рахунків, бухгалтерської моделі роботи СЕП НБУ, обміну інформацією в регламентованому режимі, відображення операцій у бухгалтерському обліку в режимі реального часу із застосуванням автоматизованої форми оброблення інформації.

3. Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі щодо групування об'єктів обліку з метою відображення їх у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності.

4. Законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку суб'єктів бухгалтерського обліку державного сектору з метою забезпечення безперервності його ведення та складання звітності. Всі об'єкти, що є предметом бухгалтерського обліку, повинні бути охоплені можливими бухгалтерськими проведеннями через кореспонденцію рахунків окремо з обліку виконання кошторисів бюджетних установ, бюджетів та державних цільових фондів.

План рахунків має забезпечити:

- відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із виконанням функцій, які покладаються на органи Казначейства, господарських операцій установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, а також операцій, які здійснюються державними цільовими фондами;
- формування детальної, достовірної та змістовної інформації для забезпечення потреб користувачів.

При побудові плану рахунків застосовано десяткову систему шифрування рахунків. У плані рахунків за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків і субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

План рахунків включає розділ I “Балансові рахунки” (класи 1–8) та розділ II “Позабалансові рахунки” (клас 9 та клас 0).

План рахунків сформований на основі класифікації балансових синтетичних рахунків за економічним змістом, відображає юридичні відносини, що склалися у суб'єктів державного сектору та відповідає їх обліковим потребам.

Рахунки плану рахунків забезпечують аналітичне виокремлення і синтетичне узагальнення здійснюваних господарських операцій.

Отже, план рахунків складається із 10 класів рахунків:

Клас 1. Нефінансові активи.

Клас 2. Фінансові активи.

Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів.

Клас 4. Розрахунки.

Клас 5. Капітал та фінансовий результат.

Клас 6. Зобов'язання.

Клас 7. Доходи.

Клас 8. Витрати.

Клас 9. Позабалансові рахунки.

Клас 0. Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів.

При побудові плану рахунків виокремлено рахунки для обліку груп суб'єктів обліку, таких як розпорядники бюджетних коштів, державний і місцеві бюджети, державні цільові фонди.

Синтетичний облік пропонується здійснювати на рівні балансових рахунків.

Детальна інформація про кожного контрагента та кожну операцію забезпечується за допомогою аналітичного обліку, що дає змогу уникнути використання зайвої кількості окремих балансових рахунків.

Аналітичний облік забезпечується за допомогою аналітичних рахунків. Відкриття будь-яких аналітичних рахунків передбачає обов'язкові параметри. Зважаючи на те, що Казначейство України є учасником СЕП НБУ, структура та аналітичні параметри балансових рахунків у плані рахунків мають зберегти наявні підходи і передбачати не більш ніж 14 знаків, кодування яких може здійснюватися за ознаками, наведеними у п. 2.6 розд. II.

Перший клас плану рахунків призначений для обліку нефінансових активів суб'єктів державного сектору. Цей клас включає рахунки, призначені для обліку матеріальних і нематеріальних активів, що отримані для тривалого використання, рахунки для обліку зносу (амортизації) необоротних активів та рахунки для обліку оборотних матеріальних активів, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року. З огляду на зазначене, до складу 1 класу рахунків включено 9 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.15. Усі рахунки 1 класу активні.

Таблиця 6.15

Перелік та характеристика розділів 1 класу рахунків “Нефінансові активи”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	10	A	Основні засоби
2	11	A	Інші необоротні матеріальні активи
3	12	A	Нематеріальні активи
4	13	A	Капітальні інвестиції
5	14	A	Знос (амортизація) необоротних активів
6	15	A	Виробничі запаси
7	16	A	Виробництво
8	17	A	Біологічні активи
9	18	A	Інші нефінансові активи

Другий клас плану рахунків призначений для обліку фінансових активів суб'єктів державного сектору. До цього класу включені рахунки, що застосовуються для відображення поточних та довгострокових фінансових активів державного сектору: грошових коштів (коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Казначейства) та їхніх еквівалентів розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, у розрахунках із дебіторами (дебіторська заборгованість за нарахованими доходами від обмінних та необмінних операцій). Також цей клас включає кореспондентський рахунок Казначейства України в НБУ, кошти державного та місцевих бюджетів у банках, розміщені депозити, цінні папери, надані бюджетні кредити, позики за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку, та інші операції з єдиним казначейським рахунком, інші активи, субкореспондентські рахунки, відкриті в органах Казначейства України. До складу 2 класу рахунків включено 10 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.16. Усі рахунки 2 класу активні.

Третій клас плану рахунків призначений для обліку зобов'язань Казначейства України за коштами бюджетів та розпорядників бюджетних коштів та інших клієнтів, які обслуговуються органами Казначейства. До його складу включені рахунки, які використовуються для обліку зобов'язань за коштами державного бюджету та місцевих бюджетів, коштами, які підлягають розподілу, коштами на рахунках розпорядників бюджетних коштів; органів Казначейства України, за нез'ясованими сумами та іншими транзитними рахунками. До складу 3 класу рахунків включено 7 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.17. Рахунки 3 класу пасивні.

Таблиця 6.16

Перелік та характеристика розділів 2 класу рахунків “Фінансові активи”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	20	A	Довгострокова дебіторська заборгованість
2	21	A	Поточна дебіторська заборгованість
3	22	A	Готівкові кошти та їхні еквіваленти
4	23	A	Грошові кошти на рахунках
5	24	A	Єдиний казначейський рахунок
6	25	A	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи
7	26	A	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи
8	27	A	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
9	28	A	Розрахунки за надходженнями до бюджету
10	29	A	Витрати майбутніх періодів

Таблиця 6.17

Перелік та характеристика розділів 3 класу рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	31	П	Надходження бюджету
2	32	П	Кошти бюджету
3	33	П	Кошти бюджету, які підлягають розподілу
4	34	П	Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інші рахунки для здійснення витрат
5	35	П	Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів
6	36	П	Рахунки за нез'ясованими сумами та інші транзитні рахунки
7	37	П	Рахунки органів Казначейства

Четвертий клас плану рахунків забезпечуватиме відображення розрахунків, які виникають між бюджетами в процесі їх виконання, позицію Казначейства України щодо іноземної валюти та балансуєчі рахунки. До складу 4 класу рахунків включено 6 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.18. Рахунки 4 класу активно-пасивні.

П'ятий клас плану рахунків містить рахунки, на яких обліковується капітал та фінансовий результат. Рахунки 5 класу застосовуються для обліку фондів та резервів, визначення результатів виконання кошторисів бюджетних установ та результатів виконання державного та місцевих бюджетів і бюджетів державних цільових фондів. До складу 5 класу рахунків включено 6 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.19. Рахунки 5 класу активно-пасивні.

Шостий клас плану рахунків визначає зобов'язання, які виникають в процесі виконання бюджетів, господарської діяльності бюджетних установ та державних цільових фондів. Цей клас включає рахунки для обліку кредиторської заборгованості за доходами від обмінних та необмінних операцій, зобов'язання за фінан-

Таблиця 6.18

Перелік та характеристика розділів 4 класу рахунків “Розрахунки”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	41	А-П	Розрахунки за фінансовими операціями
2	42	А-П	Інші розрахунки
3	43	А	Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу
4	44	АП	Позиція щодо іноземної валюти та балансуєчі рахунки
5	45	П	Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджетів, які підлягають розподілу
6	46	АП	Технічні рахунки

Таблиця 6.19

**Перелік та характеристика розділів 5 класу рахунків
“Капітал та фінансовий результат”**

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	51	П	Внесений капітал
2	52	П	Капітал на підприємствах
3	53	П	Капітал у дооцінках
4	54	П	Цільове фінансування
5	55	П	Фінансовий результат
6	56	П	Резервний капітал

совими операціями, що пов'язані із випуском в обіг цінних паперів, за отриманими кредитами та депозитами тощо. До складу 6 класу рахунків включено 10 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.20. Усі рахунки 6 класу пасивні.

Сьомий клас плану рахунків призначений для обліку надходжень суб'єктів державного сектору та бюджетів. Цей клас включає доходи від обмінних та необмінних операцій суб'єктів державного сектору. До складу 7 класу рахунків включено 7 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.21. Рахунки 7 класу пасивні.

Восьмий клас плану рахунків призначений для обліку витрат суб'єктів державного сектору та бюджетів. Цей клас включає рахунки для обліку витрат за обмінними та необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів, державного та місцевого бюджетів. До складу 8 класу рахунків включено 7 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.22. Усі рахунки 8 класу активні.

Таблиця 6.20

Перелік та характеристика розділів 6 класу рахунків “Зобов'язання”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	60	П	Довгострокові зобов'язання
2	61	П	Поточна заборгованість за кредитами та позиками
3	62	П	Розрахунки за товари, роботи, послуги
4	63	П	Розрахунки за податками і зборами
5	64	П	Інші поточні зобов'язання
6	65	П	Розрахунки з оплати праці
7	66	П	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками
8	67	П	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
9	68	П	Зобов'язання за надходженнями до бюджету
10	69	П	Доходи майбутніх періодів

Таблиця 6.21

Перелік та характеристика розділів 7 класу рахунків “Доходи”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	70	П	Доходи за бюджетними асигнуваннями
2	71	П	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
3	72	П	Доходи від продажу активів
4	73	П	Фінансові доходи
5	74	П	Інші доходи за обмінними операціями
6	75	П	Доходи за необмінними операціями
7	76	П	Умовні доходи

Таблиця 6.22

Перелік та характеристика розділів 8 класу рахунків “Витрати”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	80	А	Витрати виконання бюджетних програм
2	81	А	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
3	82	А	Витрати з продажу активів
4	83	А	Фінансові витрати
5	84	А	Інші витрати за обмінними операціями
6	85	А	Витрати за необмінними операціями
7	86	А	Умовні витрати

У дев'ятому класі плану рахунків відображаються планові показники за коштами державного та місцевих бюджетів, бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, нараховані доходи, резерви та витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням, усіма видами гарантій та цінними паперами. До складу 9 класу рахунків включено 9 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.23. Рахунки 9 класу є активними і пасивними, окрім контррахунків, які є контрактивними та контрпасивними.

У нульовому класі плану рахунків відображаються позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. На позабалансових рахунках обліковуються матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать бюджетній установі або перебувають у тимчасовому розпорядженні. До складу 0 класу рахунків включено 10 розділів, перелік та характеристика яких наведені у табл. 6.24. Рахунки 0 класу є активними і пасивними.

Використання суб'єктами державного сектору уніфікованого плану рахунків дасть змогу забезпечити відображення:

- операцій за касовим методом та методом нарахувань і складання фінансової звітності відповідно до вимог національного законодавства, гармонізованого із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі;

Таблиця 6.23

Перелік та характеристика розділів 9 класу рахунків “Позабалансові рахунки”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	90	П	Пропозиції та відкриті асигнування
2	91	П	Асигнування
3	92	А і П	Показники розпису державного бюджету
4	93	А і П	Показники розпису місцевих бюджетів
5	94	П	Бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів
6	95	П	Нараховані доходи, резерви та витрати
7	96	А	Зобов'язання і вимоги за кредитуванням, усіма видами гарантій та цінними паперами
8	97	А	Емітовані цінні папери
9	99	КА-КП	Контррахунки до рахунків позабалансового обліку

Таблиця 6.24

Перелік та характеристика розділів 0 класу рахунків “Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів”

№ з/п	Код розділу	Характеристика балансових рахунків	Найменування розділу
1	01	А	Орендовані основні засоби та нематеріальні активи
2	02	А	Активи на відповідальному зберіганні
3	03	П	Бюджетні зобов'язання
4	04	А	Непередбачені активи
5	05	П	Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані
6	06	А	Гарантії та забезпечення отримані
7	07	А	Списані активи
8	08	А	Бланки документів суворої звітності
9	09	А	Передані (видані) активи відповідно до законодавства

- специфічних операцій Казначейства України (функція казни та бюджетна функція);
- усіх операцій через кореспонденцію рахунків окремо з виконання кошторису та виконання бюджетів.

6.6. УНІФІКОВАНА ОРГАНІЗАЦІЙНА ТА ІНФОРМАЦІЙНА ОБЛІКОВА СИСТЕМА

Одним із напрямів реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі України є створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи. Цей напрям планується реалізувати шляхом:

- запровадження єдиних підходів до організації бухгалтерських служб бюджетних установ;

- посилення контролю Казначейства України за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;
- створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами на базі уніфікованого плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Першим кроком у цьому напрямі стало створення нормативної бази стосовно функціонування бухгалтерських служб бюджетних установ.

З цією метою були внесені зміни до Бюджетного кодексу України та Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Відповідно до вимог цих документів завдання та функціональні обов’язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах – головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабінетом Міністрів України.

Призначення та звільнення головного бухгалтера бюджетної установи здійснюються за погодженням з Казначейством України, згідно із законодавством про працю з урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера бюджетної установи, затверджених Кабінетом Міністрів України.

Крім того, Бюджетним кодексом України на Казначейство покладено контрольні повноваження за дотриманням бюджетного законодавства в частині забезпечення організації та координації діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їхньої діяльності.

На виконання вимог Бюджетного кодексу України постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 затверджено Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (далі – Типове положення), а також затверджені Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень (наказ Міністерства фінансів України від 01.12.2011 № 1537) та Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи (наказ Міністерства фінансів України від 21.02.2011 № 214).

Типовим положенням визначено вимоги щодо:

- функціонування та основних завдань бухгалтерської служби;
- професійно-кваліфікаційного рівня та порядку призначення (звільнення) головного бухгалтера;
- повноважень та відповідальності головного бухгалтера;
- повноважень Казначейства з питань контролю за виконанням головним бухгалтером своїх повноважень.

Відповідно до Типового положення *бухгалтерська служба* – це самостійний структурний підрозділ бюджетної установи.

Залежно від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи бухгалтерські служби можуть функціонувати як департамент, управління, відділ, сек-

тор або вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання відповідних обов'язків.

Головними завданнями бухгалтерської служби є:

- ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- забезпечення дотримання законодавства при взятті бюджетних зобов'язань та здійсненні платежів;
- формування повної та достовірної інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними коштами;
- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням бюджетних коштів.

Керівником бухгалтерської служби є **головний бухгалтер**, який підпорядковується безпосередньо керівнику або заступнику керівника бюджетної установи.

Призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера здійснюється керівником установи за погодженням з органом Казначейства.

Основними вимогами до професійно-кваліфікаційного рівня головного бухгалтера є:

- освіта (головний бухгалтер повинен мати повну вищу освіту в галузі економіки та фінансів за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра, спеціаліста);
- досвід роботи за фахом та на кадрових посадах (для головного бухгалтера бюджетної установи, яка має у сфері управління інші установи, – не менше п'яти років; для головного бухгалтера підвідомчої бюджетної установи – не менше трьох років);
- фахові знання (головний бухгалтер повинен знати норми законодавства з питань регулювання господарської діяльності, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності).

Головний бухгалтер, призначений із порушенням установлених вимог, не може виконувати обов'язки головного бухгалтера та мати право другого підпису документів та звітності.

До повноважень головного бухгалтера входять:

- організація роботи з ведення бухгалтерського обліку та здійснення керівництва діяльністю бухгалтерської служби;
- виконання контрольних функцій щодо:
 - ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;
 - цільового та ефективного використання бюджетних коштів;
 - збереження державного майна;
- інформування керівника установи про його розпорядження, що суперечать законодавству. У разі повторного отримання такого розпорядження головний бухгалтер повинен проінформувати керівників установи вищого рівня і відповідного органу Казначейства.

За вчинені правопорушення головний бухгалтер несе згідно із законом цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність.

До повноважень Казначейства, які визначені Типовим положенням, належать:

1) *організація та координація діяльності* головних бухгалтерів шляхом погодження призначення на посаду (звільнення з посади).

Процедура погодження Казначейством кандидата на посаду головного бухгалтера включає: опрацювання поданих керівником бюджетної установи документів, які підтверджують професійно-кваліфікаційний рівень кандидата, та співбесіду з кандидатом на посаду.

Погодження призначення на посаду головного бухгалтера оформляється висновком Казначейства. У разі невідповідності кандидатури, яка претендує на посаду головного бухгалтера, основним вимогам, визначеним Типовим положенням, надається відмова у погодженні;

2) *розгляд повідомлень головних бухгалтерів* про розпорядження керівників установ вчинити дії, які суперечать законодавству. У разі встановлення факту порушення бюджетного законодавства орган Казначейства вживає відповідні заходи;

3) *контроль за виконанням головними бухгалтерами своїх повноважень*, який здійснюється шляхом проведення оцінки діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ.

Реалізація норм, закріплених у Типовому положенні, дасть змогу:

- підвищити ефективність використання бюджетних коштів та покращити фінансову дисципліну в державному секторі України загалом;
- зменшити бюджетні правопорушення;
- унормувати питання організації діяльності бухгалтерських служб бюджетних установ та головних бухгалтерів;
- урегулювати питання організації та координації діяльності головних бухгалтерів і контролю за виконанням ними своїх повноважень.

Починаючи з 2013 р., органи Казначейства України здійснюють оцінку виконання головними бухгалтерами бюджетних установ своїх повноважень.

Організаційні засади проведення Казначейством України та його територіальними органами оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень (далі – оцінка) визначені Порядком проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень.

Відповідно до вимог Порядку оцінка здійснюється один раз на рік, до 1 травня. Оцінювання виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень проводиться у два етапи.

Перший етап – внутрішнє оцінювання, яке здійснює сам головний бухгалтер та погоджує керівник бюджетної установи.

Внутрішнє оцінювання передбачає заповнення головним бухгалтером за погодженням із керівником бюджетної установи Анкети про виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень (додаток 77).

У разі коли здійснюється оцінювання головного бухгалтера бюджетної установи, яка є розпорядником коштів нижчого рівня державного або місцевого бюдже-

ту, складена та погоджена Анкета додатково погоджується із керівником і головним бухгалтером бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа.

Не пізніше 1 квітня року, в якому проводиться оцінка, головний бухгалтер надає заповнену та погоджену в установленому порядку Анкету Комісії з оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень (далі – Комісія).

Другий етап – зовнішнє оцінювання діяльності головного бухгалтера, яке здійснюється органом Казначейства, що обслуговує бюджетну устанovu.

Кожний орган Казначейства для організації проведення оцінки створює комісію, склад якої затверджується наказом керівника. Комісію очолює керівник органу Казначейства або його заступник.

Для отримання результатів зовнішнього оцінювання комісія Казначейства України затвердила перелік питань, за якими здійснюється зовнішнє оцінювання. Перелік питань сформований на підставі повноважень головного бухгалтера та завдань бухгалтерської служби, визначених Типовим положенням (табл. 6.25).

При зовнішньому оцінюванні кожному питанню присвоюється однакова кількість балів (100 балів).

Не пізніше 1 квітня року, в якому проводиться оцінка, структурні підрозділи органу Казначейства готують інформацію про допущені головним бухгалтером недоліки (далі – інформація) відповідно до Переліку питань та надають її Комісії. Комісія розглядає Анкету та інформацію структурних підрозділів органу Казначейства і визначає результат оцінки головного бухгалтера. При підрахунку результату оцінки Комісія може зменшити кількість балів за допущені недоліки.

Згідно з п. 5 Порядку **результат оцінки** визначається, виходячи із кількості набраних балів відповідно до Переліку питань, і може бути: *позитивним* (у разі коли головний бухгалтер отримав більше 70 % загальної кількості балів) або *незадовільним* (у разі коли головний бухгалтер отримав менше 70 % загальної кількості балів).

Рішення Комісії оформлюється протоколом.

Інформування головного бухгалтера та керівника бюджетної установи про результати оцінювання здійснюється шляхом надсилання витягу із протоколу разом із супровідним листом.

Ще одним напрямом реалізації реформи бухгалтерського обліку в державному секторі є створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами (СУДФ) на базі уніфікованого плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Необхідність реалізації цього напрямку реформи спричинена такими проблемними питаннями:

- потреба в переході від обліку за модифікованим касовим методом до обліку за методом нарахувань;
- відокремленість програмних модулів, які використовуються при казначейському обслуговуванні бюджетних коштів;

Таблиця 6.25

Перелік питань для зовнішнього оцінювання виконання головним бухгалтером (спеціалістом, на якого покладене виконання обов'язків бухгалтерської служби) бюджетної установи своїх повноважень

№ питання	Зміст питання для зовнішнього оцінювання
I	<i>Дотримання бюджетного законодавства</i>
1.1	Дотримання бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами
1.2	Дотримання вимог бюджетного законодавства щодо оформлення документів, які надаються органу Казначейства України
1.3	Дотримання встановлених термінів реєстрації бюджетних зобов'язань і бюджетних фінансових зобов'язань
1.4	Дотримання встановленого порядку здійснення платежів за товари, роботи, послуги за рахунок бюджетних коштів
1.5	Дотримання вимог бюджетного законодавства щодо погашення дебіторської заборгованості, яка виникла у зв'язку з попередньою оплатою за товари, роботи, послуги за рахунок бюджетних коштів
II	<i>Дотримання порядку складання та подання звітності</i>
2.1	Дотримання встановлених термінів подання місячної бюджетної звітності
2.2	Дотримання встановлених термінів подання квартальної і річної фінансової та бюджетної звітності
2.3	Дотримання встановленого порядку складання і подання місячної бюджетної звітності
2.4	Дотримання встановленого порядку складання та подання квартальної й річної фінансової і бюджетної звітності
2.5	Дотримання вимог бюджетного законодавства щодо відповідності даних фінансової та бюджетної звітності бюджетної установи аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів Казначейства України
III	<i>Дотримання порядку складання та подання зведеної звітності</i>
3.1	Дотримання встановлених термінів подання зведеної квартальної та річної фінансової і бюджетної звітності
3.2	Дотримання встановленого порядку подання зведеної квартальної та річної фінансової і бюджетної звітності
3.3	Дотримання вимог бюджетного законодавства щодо відповідності даних зведеної квартальної та річної фінансової і бюджетної звітності аналогічним даним звітності про виконання бюджетів
IV	<i>Дотримання інших вимог бюджетного законодавства при казначейському обслуговуванні</i>

- відсутність транзакційної бази даних виконання бюджетів та міжрівневого інформаційного обміну;
- відсутність прозорого інтерфейсу з головними розпорядниками бюджетних коштів;
- нерозвинутість інструментів управління державними фінансовими ресурсами.

Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі з позиції інформаційних технологій передбачає розроблення методологічної бази, орієнтованої на облік за методом нарахувань, налагодження взаємозв'язку між органами Казначейства України та розпорядниками бюджетних коштів.

При створенні СУДФ передбачається розробити нове прикладне програмне забезпечення із урахуванням нових методологічних підходів до бухгалтерського обліку в державному секторі та вітчизняної специфіки. При плануванні інформаційно-технічного забезпечення передбачається централізація обчислювальних ресурсів, забезпечення захисту інформації та впровадження електронного документообігу.

Основними заходами при створенні уніфікованої інформаційної облікової системи є:

- розроблення та впровадження інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі бухгалтерської моделі ведення обліку за методом нарахування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, із застосуванням уніфікованого плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та бюджетної класифікації;
- уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору, з метою обміну інформацією між Міністерством фінансів України, органами Казначейства і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем.

СУДФ призначена для сприяння всіх фінансових операцій, збору точних, оперативних, повних, достовірних та несуперечливих відомостей про всі фінансові події, забезпечення адекватної звітності та підтримки політичних рішень, що приймаються по всьому апарату державного управління та у відомствах.

Внутрішніми користувачами СУДФ є Міністерство фінансів України, Казначейство України та Державна фінансова інспекція України, зовнішніми користувачами – галузеві міністерства та інші органи виконавчої влади (рис. 6.14).

При побудові СУДФ використано такі принципи ІТ-рішень:

- круговий (замкнений) цикл управління державними фінансами:
 - розроблення і перегляд бюджетної політики;
 - підготовка та затвердження бюджету;
 - управління бюджетними асигнуваннями;
 - виділення бюджетних коштів, управління закупівлями і проектами;
 - управління платежами та надходженнями, управління матеріальними активами, управління персоналом та нарахування заробітної плати;
 - управління грошовими коштами;
 - управління зовнішнім і внутрішнім боргом, фінансовою допомогою;
 - перегляд бюджету та фінансова звітність;
 - аудит та оцінка;



Рис. 6.14. Клієнти СУДФ

- централізація обчислювальних ресурсів:
 - один комплекс технічних засобів СУДФ;
 - єдина інтегрована база даних СУДФ;
 - сховище даних та аналітична обробка інформації;
 - резервування та захист інформації;
- ключова роль окремої телекомунікаційної системи:
 - внутрішні й зовнішні користувачі СУДФ;
 - інтерфейс з ІТ-системами розпорядників коштів;
 - інформаційна безпека;
- застосування веб-технологій:
 - уніфікація програмного забезпечення в бюджетному процесі;
 - перехід від інформаційного обміну з питань доступу до інформації;
- спрощення бізнес-процесів:
 - зменшення кількості виконавців;
 - спрощення документообігу і посилення функцій контролю;
 - застосування інформації для прийняття рішень;
- використання програмного забезпечення (ERP):
 - вичерпний перелік програмних модулів, міжнародні вимоги;
 - стандартизовані формат даних та інтерфейс користувачів;
 - внутрішні правила і параметризація;
 - система “дозволів”, контролю і аудиту.

Програмний продукт класу ERP забезпечує більшість потреб державного управління (рис. 6.15).

У СУДФ інформаційна система Казначейства України буде представлена відповідними модулями (рис. 6.16):

- ведення єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, складання і ведення мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- реєстрація і доведення планових показників;
- відкриття асигнувань та розподіл відкритих асигнувань;
- управління ресурсами;
- головна книга бухгалтерського обліку;
- ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- управління необоротними та оборотними активами;
- контроль і облік бюджетних зобов'язань / кредиторсько-дебіторська заборгованість;
- управління платежами;
- облік надходжень;
- формування звітності.

Упровадження уніфікованої інформаційної облікової системи дасть змогу:

- удосконалити систему прогнозування та стратегічного бюджетного планування;
- підвищити якість аналізу результативних показників виконання бюджетних програм із подальшим його використанням при складанні бюджету на наступний рік;
- автоматизувати облік державного боргу, який забезпечує щоденний облік боргових зобов'язань держави на основі методу нарахування і який узгоджується з бухгалтерським обліком виконання бюджетів;

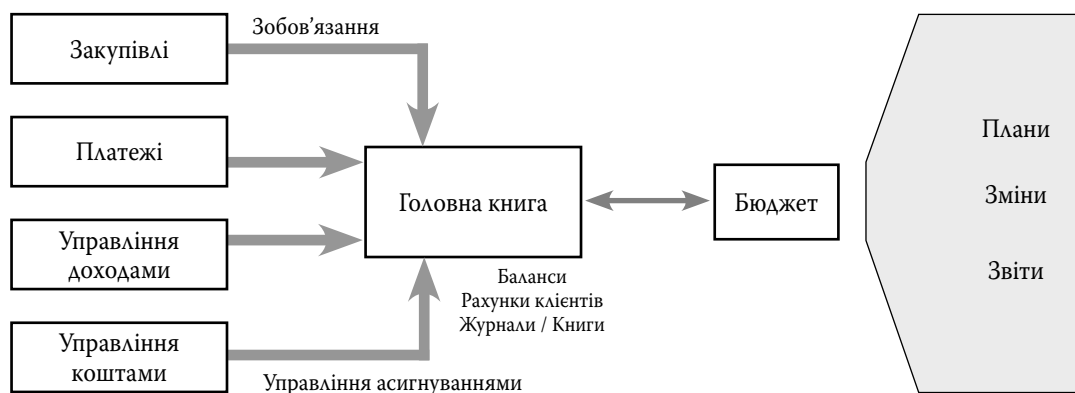


Рис. 6.15. Програмний продукт класу ERP

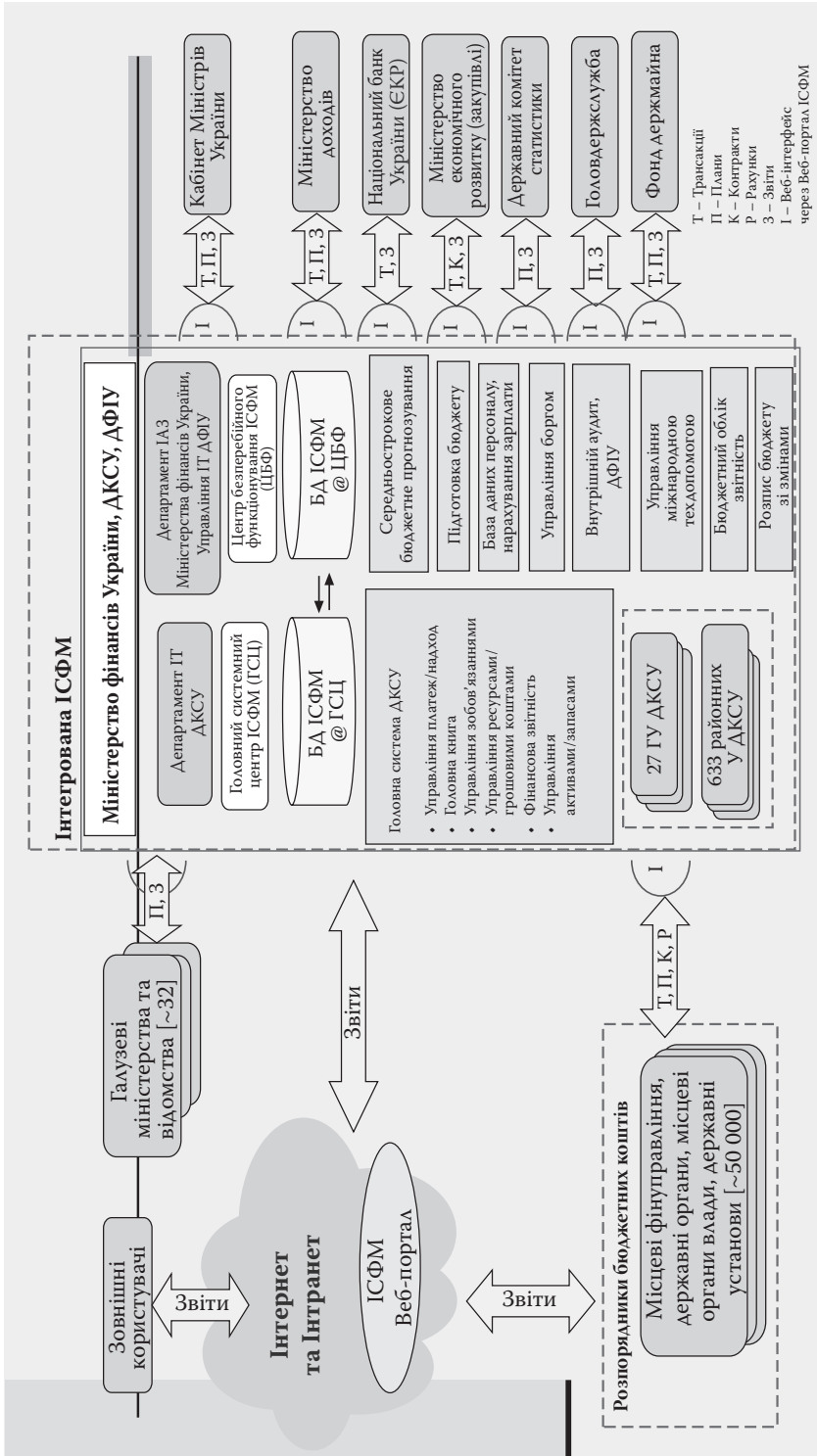


Рис. 6.16. Функціонально-технічна структура інтегрованої СУДФ

- запровадити дієвий контроль за станом розрахунків розпорядників бюджетних коштів з боку органів Казначейства;
- запровадити інструментальні засоби накопичення, систематизації, агрегації інформації щодо бюджетної заборгованості, прийняття управлінських рішень та моніторингу виконання бюджетів;
- складати та консолідувати фінансову звітність із використанням інформаційних технологій, враховуючи розподіл об'єктів обліку;
- отримувати достовірну інформацію про стан матеріальних активів суб'єктів державного сектору;
- встановити дієвий контроль від моменту планування видатків до отримання результату – відображення активів в обліку та звітності;
- формувати щоденний баланс за всіма рахунками у системі Казначейства України, забезпечити єдність, вичерпність, достовірність та якість інформації, у тому числі за бюджетними зобов'язаннями розпорядників бюджетних коштів;
- гармонізувати й уніфікувати звітність у державному секторі, яка відповідає вимогам міжнародних стандартів.

Процес реформування в Україні триває, і загальні підсумки підбивати передчасно. Як свідчить практика, здійснювані в Україні заходи були вкрай необхідними, оскільки наявність висококваліфікованих кадрів у державному секторі є запорукою успішного впровадження реформ бухгалтерського обліку та системи управління державними фінансами України.

Запитання для самоконтролю

1. Перелічіть міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та систем статистичної звітності.
2. Назвіть міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. Хто є їх розробником?
3. Чим облік за методом нарахувань відрізняється від обліку за касовим методом?
4. Що є метою модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України?
5. Перерахуйте ключові моменти реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.
6. Які національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі регулюють питання бухгалтерського обліку? Назвіть їх та коротко охарактеризуйте.
7. Які національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі регулюють питання звітності? Назвіть їх та коротко охарактеризуйте.
8. У чому полягає важливість створення уніфікованого плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі?
9. Якими модулями буде представлена інформаційна система Казначейства України в СУДФ?

ТЕРМІНИ ТА КАТЕГОРІЇ

Аванси за будівельним контрактом – грошові кошти або інші активи, отримані у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

Активи – фінансові ресурси, які має державний бюджет, та розрахунки, що виникають у процесі виконання державного бюджету на відповідну дату; ресурси, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Активи, які забезпечують надходження грошових коштів – активи, основною метою утримання яких є отримання доходу.

Активи, які не забезпечують надходження грошових коштів – активи, основна мета утримання яких інша, ніж отримання доходу.

Активні рахунки – рахунки, призначені для обліку активів бюджету за їх складом і розміщенням. Активними рахунками є всі рахунки першого класу і частково сьомого, восьмого та дев'ятого класів Плану рахунків.

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Активно-пасивні рахунки – рахунки, призначені для обліку коштів у розрахунках та результату виконання бюджетів. Активно-пасивними рахунками є рахунки четвертого, п'ятого і частково сьомого класів Плану рахунків.

Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Аналітичні рахунки – рахунки, які використовують для деталізації інформації, що обліковується на синтетичних рахунках, оперативного управління та контролю за надходженням і використанням бюджетних коштів.

Баланс – звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал.

Балансова вартість активу – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу.

Балансові рахунки – рахунки, призначені для забезпечення відображення у синтетичному обліку та фінансовій і бюджетній звітності про виконання державного та місцевих бюджетів інформації про активи та зобов'язання бюджетів, а також рух бюджетних коштів.

Боргове зобов'язання – рахунки, зобов'язання позичальника перед кредитором за кредитом (позикою), що виникло внаслідок випуску і розміщення боргових цінних паперів та/або укладання кредитних договорів.

Будівельний контракт – договір про будівництво.

Будівництво – спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних та пусконаладжувальних робіт.

Бухгалтерська служба – самостійний структурний підрозділ бюджетної установи.

Бухгалтерський облік – упорядкована система збору, реєстрації та узагальнення у грошовому виразі інформації про активи та зобов'язання бюджетів та їх рух шляхом суцільної, безперервної й документальної реєстрації всіх бюджетних операцій. Забезпечує своєчасне та повне відображення всіх операцій про виконання державного та місцевих бюджетів і надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін. На підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність.

Бухгалтерське проведення (запис) – кореспонденція рахунків на підставі даних конкретної операції та плану рахунків із зазначенням суми, на яку проведена ця операція.

Бухгалтерський облік в органах Казначейства України – це складова системи обліку, що охоплює сукупність правил, методик та процедур обліку для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та

обміну інформацією про операції в органах Казначейства України та передачі її користувачам для прийняття управлінських рішень.

Бюджетна звітність – відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.

Бюджетне асигнування – повноваження суб'єкта державного сектору, надане згідно з бюджетним призначенням, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

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

Бюджетне призначення – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Бюджетним кодексом України, Законом України про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові й цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

Бюджетне фінансове зобов'язання – зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду згідно із законодавством.

Бюджетний контроль – сукупність заходів, які проводять органи державної влади, пов'язаних із перевіркою законності, доцільності й ефективності утворення, розподілу і використання фінансових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування.

Бюджетний облік – ведеться з метою накопичення даних про надходження, видатки, кредитування за вирахуванням погашення та фінансування бюджетів, а також визначення результатів виконання бюджетів.

Бюджетні рахунки – рахунки, які відкриваються в органах Казначейства для зарахування надходжень, здійснення операцій клієнтів із бюджетними коштами та здійснення операцій, пов'язаних з обслуговуванням зовнішніх і внутрішніх боргових зобов'язань, загальнодержавних видатків, а також рахунки для обліку операцій із фінансування бюджетів.

Бюджетні рахунки для зарахування надходжень (рахунки за надходженнями) – рахунки для зарахування податкових, неподаткових та інших надходжень, справляння яких передбачено законодавством України, включаючи трансферти, дарунки, гранти та кошти, залучені до бюджетів від розміщення цінних паперів, отриманих кредитів тощо.

Бюджетні рахунки для операцій клієнтів за 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 коштів і поділяються на: реєстраційні рахунки, спеціальні реєстраційні рахунки, рахунки одержувачів коштів.

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами і визнаним профіцитом (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валюта звітності – грошова одиниця України.

Валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Валютний ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструменту змінюватиметься внаслідок коливань валютного курсу.

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Взаємні розрахунки – розрахунки, які виникають між бюджетами в процесі планування та виконання державного й місцевих бюджетів.

Відновлювальна вартість – сучасна собівартість придбання.

Відсотки (проценти) – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані суб'єкту державного сектору.

Відсотковий (процентний) ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструменту змінюватиметься внаслідок змін процентних ставок.

Відхилення від ціни за будівельним контрактом – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

Вигоди від відновлення корисності – величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню – виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню – виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівник може використати в майбутніх періодах.

Виплати при звільненні – виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку.

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).

Витрати за будівельним контрактом – собівартість робіт за будівельним контрактом.

Власний капітал – частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань.

Внутрішньогрупові операції – операції між контролюючим та контрольованими суб'єктами державного сектору або між контрольованими суб'єктами державного сектору в межах однієї економічної групи.

Внутрішньогрупове сальдо – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Внутрішньогосподарські розрахунки – розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між сегментами суб'єкта державного сектору.

Втрати від зменшення корисності активу – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності.

Гарантована ліквідаційна вартість – для орендаря – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною; для орендодавця – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною відповідно до свого фінансового стану відповідати за гарантією.

Гарантований Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста борг – загальна сума боргових зобов'язань суб'єктів господарювання – резидентів України щодо повернення отриманих і непогашених станом на звітну дату кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями.

Географічний сегмент – відокремлена частина діяльності суб'єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших:
– економічними й 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.

Господарські операції – факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства України, у банках та депозити “до запитання”.

Група активів, яка забезпечує отримання грошових коштів – мінімальна група активів, яку можна ідентифікувати, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (групи активів).

Група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів.

Дата балансу – дата, на яку складено баланс суб'єкта державного сектору. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій.

Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу – дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Документація – спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку за кожною господарською операцією. Зміст проведеної операції фіксується в конкретному документі, який надає бухгалтерським даним доказову юридичну силу.

Дослідження – заплановані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

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

Дебетовий оборот – підсумки записів за дебетом рахунку.

Державна гарантія – спосіб забезпечення виконання державою, представленою Кабінетом Міністрів України в особі Міністра фінансів України, зобов'язань позичальника (резидента України) перед кредитором повністю або частково.

Державне запозичення – операції, пов'язані з отриманням державою кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування державного бюджету.

Державний борг – загальна сума боргових зобов'язань держави з повернення отриманих і непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають унаслідок державного запозичення.

Дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету).

Доходи державного бюджету – фінансові ресурси держави, що використовуються для виконання функцій, законодавчо закріплених за державою. Утворюються за рахунок податкових, неподаткових та інших надходжень державного бюджету на безповоротній основі, справляння яких передбачене законодавством України (враховуючи трансферти та власні надходження бюджетних установ).

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Економічна група – група суб'єктів державного сектору, до складу якої входять контролюючий суб'єкт державного сектору та один або кілька контрольованих суб'єктів державного сектору.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Ефективна ставка відсотка (процента) – ставка відсотка (процента), що визначається діленням суми річного процента та дисконту (або різниці між річним процентом та премією) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Єдиний казначейський рахунок – рахунок, відкритий Казначейству України в Національному банку України для обліку коштів та здійснення розрахунків у Системі електронних платежів Національного банку України.

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Загальнодержавна програма – комплекс взаємопов'язаних завдань із адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, спрямований на реалізацію державної політики та пріоритетних напрямів створення сучасної правової системи України через удосконалення нормотворчої діяльнос-

ті органів державної влади та запровадження єдиної системи планування, координації та контролю роботи з адаптації законодавства.

Закордонний суб'єкт державного сектору – контрольований суб'єкт державного сектору або відділення суб'єкта державного сектору, що звітує, діяльність якого базується або провадиться в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта державного сектору.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, що сплачуються за виконання (перевиконання) умов контракту.

Запаси – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі 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 бухгалтерського обліку в державному секторі.

Запозичення – позики, векселі, облігації, а також інші види коротко- і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються проценти.

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.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності суб'єкта державного сектору у звітному періоді.

Звіт про фінансові результати – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору.

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність суб'єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її провадження.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів із початку його корисного використання.

Зобов'язання – будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, Законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет; заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення котрої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють економічні вигоди або потенціал корисності.

Інвентаризація – перевірка та оцінка фактичної наявності об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації з подальшим порівнянням отриманих даних з обліковими показниками.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Інвестиційна нерухомість – земельні ділянки, будівлі, споруди, розташовані на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

Індекс інфляції – індекс інфляції, оприлюднений спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Іноземна валюта – валюта інша, ніж валюта звітності.

Інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання – контракт, який підтверджує право на частину в активах суб'єкта господарювання, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями.

Інструмент хеджування – похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування.

Інші бюджетні рахунки – рахунки, які відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації для здійснення операцій з обслуговування внутрішніх та зовнішніх боргових зобов'язань держави та здійснення загальнодержавних видатків, передбачених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Касовий метод – метод бухгалтерського обліку, що передбачає реєстрацію операцій за доходами, видатками і фінансуванням, різниці між доходами і видат-

ками в бухгалтерському обліку під час проведення відповідних платежів та відображення всіх операцій на дату їх реєстрації в обліку. Усі доходи й видатки записуються в тому періоді, в якому вони були здійснені.

Коефіцієнт ефективності хеджування – частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструменту хеджування.

Коефіцієнт коригування – відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Комплексна система захисту інформації (КСЗІ) – сукупність організаційних та інженерних заходів, програмно-апаратних засобів, що забезпечує в автоматизованій системі (АС) захист інформації від несанкціонованих дій щодо неї, зокрема, від несанкціонованого доступу.

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.

Контракт з фіксованою ціною – будівельний контракт, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (м², кількість місць тощо).

Контракт за ціною “витрати плюс” – будівельний контракт, який передбачає ціну як суму фактичних витрат на його виконання та додаткового відсотка від суми цих витрат або фіксованої величини.

Контрактивний рахунок – має пасивне сальдо (кредитове) і використовується в кореспонденції з відповідними активними рахунками.

Контроль – повноваження суб'єкта державного сектору управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта державного сектору з метою одержання вигід від його діяльності.

Контролюючий суб'єкт державного сектору – головний розпорядник бюджетних коштів та розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, державні цільові фонди, Казначейство України.

Контрольований суб'єкт державного сектору – розпорядник бюджетних коштів, органи державних цільових фондів, територіальні органи Казначейства України.

Контрпасивний рахунок – має активне сальдо (дебетове) і використовується в кореспонденції з відповідними пасивними рахунками.

Конфіденційність інформації – властивість інформації бути недоступною для несанкціонованого ознайомлення. Конфіденційність притаманна лише інформації з обмеженим доступом.

Кореспонденція рахунків – форма вираження взаємозв'язку між двома і більше рахунками, що виникає при відображенні на них операцій із виконання бюджетів способом подвійного запису.

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність суб'єктів державного сектору для прийняття рішень.

Кошторис – 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.

Кредитний ризик – імовірність втрат однієї зі сторін – укладачів контракту про придбання фінансового інструменту внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною.

Кредитовий оборот – підсумки записів за кредитом рахунку.

Кредитор – розпорядник бюджетних коштів відповідного рівня або одержувач бюджетних коштів, який отримує бюджетні асигнування з державного (місцевого) бюджету для здійснення операцій із надання кредитів з бюджету, бюджетних позичок та фінансової допомоги на поворотній основі позичальнику та забезпечує повернення таких коштів до бюджету.

Кредитування державного бюджету – операції з надання коштів із державного бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок яких виникають зобов'язання перед державним бюджетом (надання кредитів з державного бюджету), та операції з повернення таких коштів до державного бюджету (повернення кредитів до державного бюджету).

Кредитування місцевого бюджету – операції з надання коштів з місцевого бюджету на умовах повернення, платності та строковості, внаслідок яких виникають зобов'язання перед місцевим бюджетом (надання кредитів з місцевого бюджету), та операції з повернення таких коштів до місцевого бюджету (повернення кредитів до місцевого бюджету). До кредитів з місцевого бюджету також належать бюджетні позички та фінансова допомога з місцевого бюджету на поворотній основі.

Кумулятивний приріст інфляції – добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією).

Мережа розпорядника – згрупована розпорядником коштів бюджету згідно з чинним законодавством вичерпна інформація щодо установ (організацій), які підпорядковані цьому розпоряднику, та діяльність яких координується через нього, а також підприємств, розрахункових організацій, що не мають статусу бюджетних установ, котрі одержують безпосередньо через цього розпорядника кошти з бюджету як фінансову підтримку, або уповноважені органами державної влади на виконання державних цільових програм та надання послуг.

Мережа розпорядника коштів місцевого бюджету – згрупована головним розпорядником коштів місцевого бюджету відповідно до законодавства вичерпна інформація щодо розпорядників коштів місцевого бюджету нижчого рівня, котрі підпорядковані цьому розпоряднику та/або діяльність яких координується ним, та одержувачів коштів місцевих бюджетів.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Метод ефективної процентної ставки – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою процентною ставкою і добуток ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується процент.

Метод нарахування – метод обліку, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримують або сплачують грошові кошти або їх еквіваленти). Операції та події відображаються в бухгалтерських записках і визнаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони належать. Елементами, що визнаються за методом нарахування в обліку, є активи, зобов'язання, чисті активи / власний капітал, доходи і витрати.

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об'єкта оренди.

Місьцеве запозичення – операції з отримання до бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету кредитів (позик) на умовах повернення, платності та строковості з метою фінансування бюджету Автономної Республіки Крим чи міського бюджету.

Місьцевий борг – загальна сума боргових зобов'язань Автономної Республіки Крим чи територіальної громади міста з повернення отриманих і непогашених кредитів (позик) станом на звітну дату, що виникають унаслідок місцевого запозичення.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Накопичена амортизація нематеріальних активів – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Невідмовна оренда – договір оренди, за яким орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, що дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірваний тільки:

- з дозволу орендодавця;
- якщо відбулася певна непередбачена подія;
- у разі укладення орендарем нового договору про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем;
- сплати орендарем додаткової суми, яка свідчить про прийнятність продовження строку оренди.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Немонетарні статті – інші, ніж монетарні, статті балансу.

Необмінна операція – господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Непередбачена орендна плата – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки процента тощо).

Непередбачене зобов'язання – це:

1) зобов'язання, яке може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Непередбачений актив – актив, що може виникнути внаслідок минулих подій, існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над котрими суб'єкт державного сектору не має повного контролю.

Неподаткові надходження – доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності, інші неподаткові надходження.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт будівництва – окремі будівлі та споруди або сукупність будівель і споруд, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Об'єкт хеджування – актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних із майбутньою операцією.

Об'єкти інвентаризації – об'єкти бухгалтерського обліку, що мають матеріально-речову форму, кількісний вимір та вартісну оцінку, а також фінансові зобов'язання.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика бухгалтерського обліку – принципи, методи, договори, правила та процедури, до яких вдаються учасники бюджетного процесу під час підготовки та представлення фінансових звітів.

Облікова політика Казначейства України – сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, які використовуються Казначейством України для складання та подання фінансової звітності про виконання бюджетів.

Облікові реєстри – носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Обмінна операція – господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

Оборот – накопичена інформація про рух об'єкта обліку, відображена за дебетом і кредитом.

Обслуговування державного боргу – операції щодо здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням державним боргом.

Обслуговування місцевого боргу – операції стосовно здійснення плати за користування кредитом (позикою), сплати комісій, штрафів та інших платежів, пов'язаних з управлінням місцевим боргом. До таких операцій не належить погашення місцевого боргу.

Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал користності від цього контракту.

Оперативний облік – використовується для реєстрації, спостереження і контролю за окремими аспектами бюджетного процесу з метою його повсякденного керівництва.

Оператор спільної діяльності – учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік.

Операції пов'язаних сторін – передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншій пов'язаній стороні.

Операційна діяльність – основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційна нерухомість – закріплені за суб'єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова.

Операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Оренда – договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Орендна ставка відсотка (процента) – ставка процента, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

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 бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Пасиви – зобов'язання, кошти державного бюджету і розпорядників бюджетних коштів та розрахунки, що виникають у процесі виконання державного бюджету на відповідну дату.

Пасивні рахунки – рахунки, призначені для обліку джерел бюджетних коштів за цільовим призначенням. Пасивними є всі рахунки другого, третього, шостого класів, і частково восьмого та дев'ятого класів Плану рахунків.

Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет).

Первинні документи – документи, укладені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Первісна вартість – історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів.

Переоцінена вартість – вартість активів після їх переоцінки.

Підрядник – суб'єкт державного сектору, який укладає будівельний контракт та виконує передбачені цим контрактом роботи і передає їх замовникові.

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, який використовується для реєстрації однорідних за економічними ознаками операцій та забезпечує складання бюджетної та фінансової звітності в державному секторі.

План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів – систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовується для детальної та повної реєстрації всіх фінансових операцій і забезпечення потреб складання звітності згідно з вимогами бюджетного законодавства.

Платежі з виконання гарантійних зобов'язань – здійснення платежів із державного бюджету на виконання державою гарантійних зобов'язань у разі вступу в силу державних гарантій за кредитами, наданими під державні гарантії.

Платежі з виконання гарантійних зобов'язань – здійснення платежів з місцевого бюджету на виконання гарантійних зобов'язань у разі набуття чинності місцевими гарантіями за кредитами, наданими під місцеві гарантії.

Погашення державного боргу – операції з повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів та/або випуску боргових цінних паперів.

Погашення місцевого боргу – операції з повернення позичальником кредитів (позик) відповідно до умов кредитних договорів та/або випуску боргових цінних паперів.

Податкова подія – подія, що свідчить про настання податкових зобов'язань.

Податкові надходження – встановлені податковим законодавством України загальнодержавні й місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Подія після дати балансу – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до

законодавства фінансової звітності, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору.

Позабалансові рахунки – використовуються для обліку бухгалтерських операцій, які не належать ні до активів, ні до пасивів, зокрема: планових показників бюджетів, гарантованого державою та місцевими бюджетами боргу тощо.

Позичальник – юридична або фізична особа, яка отримує у тимчасове користування кошти місцевого бюджету на умовах повернення, платності та строковості на певну визначену мету згідно з нормативно-правовими актами.

Подвійний запис на рахунках має контрольне значення: підсумок оборотів по дебету всіх рахунків повинен дорівнювати підсумку оборотів по кредиту.

Позичальник – юридична або фізична особа, яка отримує у тимчасове користування кошти державного бюджету на умовах повернення, платності та строковості на певну визначену мету відповідно до нормативно-правових актів.

Помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) – розпис асигнувань загального фонду державного бюджету на рік за місяцями в розрізі головних розпорядників за програмною класифікацією видатків та кредитування бюджету й скороченою економічною класифікацією видатків бюджету.

Помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) – помісячний розпис витрат спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, кодами скороченої економічної класифікації видатків бюджету, кодами класифікації кредитування бюджету та кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання) в розрізі доходів (за кодами класифікації доходів бюджету), фінансування (за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання), повернення кредитів до спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації кредитування бюджету).

Потенціал корисності активів – явні та потенційні можливості, які отримує суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб.

Поточні виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання договору оренди чи дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень договору про оренду.

Похідний фінансовий інструмент – фінансовий інструмент:

- розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;
- вартість якого змінюється внаслідок змін процентної ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;
- який не потребує початкових інвестицій.

Претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку потрібно відшкодувати понад ціну контракту.

Примітки до фінансових звітів – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінюванні та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Профіцит бюджету – перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету).

Профіцит/дефіцит від впливу інфляції на монетарні статті – різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за відповідним Національним положенням (стандартом) залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

Профіцит / дефіцит у результаті звичайної діяльності – різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають внаслідок звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті такої діяльності.

Рахунки бухгалтерського обліку – один з елементів методу бухгалтерського обліку, спосіб групування і поточного відображення в бухгалтерському обліку фінансово-економічної інформації за певними ознаками наявності та руху грошових коштів і господарських процесів для здійснення контролю за рухом і станом коштів: за їх надходженням, зарахуванням і перерахуванням за призначенням.

Рахунки для обліку операцій із фінансування бюджетів – рахунки, які відкриваються для обліку операцій з фінансування бюджетів, передбачених Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Рахунки управлінського обліку – відкриваються для ведення управлінського обліку як однієї зі складових бухгалтерського обліку, що забезпечує складання звітності та прийняття управлінських рішень.

Реструктуризація – програма, якою передбачається суттєва зміна виду та/або обсягу діяльності суб'єкта державного сектору або спосіб здійснення цієї діяльності.

Ризик грошового потоку – імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом.

Ризик ліквідності – імовірність втрат унаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю.

Ринковий ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструменту змінюватиметься внаслідок коливань ринкових цін незалежно від того, чи спричинені вони факторами, притаманним конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість усіх цінних паперів в обігу на ринку.

Річний розпис асигнувань державного бюджету (за винятком надання кредитів із державного бюджету) – розпис асигнувань загального і спеціального фондів державного бюджету на рік у розрізі головних розпорядників бюджетних коштів (далі – головних розпорядників) за програмною класифікацією видатків та кредитування бюджету й повною економічною класифікацією видатків бюджету без розподілу за періодами року.

Річний розпис витрат спеціального фонду державного бюджету з розподілом за видами надходжень – річний розпис витрат спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання) у розрізі доходів (за кодами класифікації доходів бюджету), фінансування (за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання), повернення кредитів до спеціального фонду (за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і кодами класифікації кредитування бюджету).

Розкриття – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Розробка – застосування суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу.

Роялті – платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктом права інтелектуальної власності.

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Сегмент діяльності – це відокремлений вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших:

- видом послуг (робіт);
- шляхом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт);
- характером діяльності;
- цілями діяльності;
- категорією споживачів послуг (робіт).

Синтетичні рахунки – надають узагальнені дані з економічно однорідних операцій щодо активів та джерел формування бюджетних коштів у грошовій одиниці. Синтетичні рахунки визначаються планом рахунків і відкриваються на підставі статей балансу для обліку активів бюджету та джерел їх формування.

Спільна діяльність – діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними.

Спільний контроль – розподіл контролю за діяльністю згідно з договором про ведення спільної діяльності.

Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами.

Ставка процента на можливі позики орендаря – ставка процента, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка процента за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Статистичний облік – вивчає і узагальнює масові явища та їх закономірності в бюджетному процесі.

Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом).

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період, протягом якого активи використовуватимуться суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі обсяг продукції (робіт, послуг).

Строк оренди – період дії невідмовного договору оренди, а також період продовження цього договору, обумовлений на початку строку оренди.

Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі – розпорядники бюджетних коштів, Казначейство України та державні цільові фонди.

Суб'єкти державного сектору – суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство України та державні цільові фонди.

Суб'єкти інвентаризації – носії прав та обов'язків – державні інститути, структури та підрозділи, які відповідно до вимог законодавства мають право контролювати фінансово-господарську діяльність (податкові та контрольні органи, силові структури), а також керівники установ.

Суборенда – договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі, що не може перевищувати строку дії договору оренди.

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість потенціалу корисності активу, який не забезпечує надходження грошових коштів.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, за очікуванням, буде сплачена для погашення зобов'язання.

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та керівництвом суб'єктів державного сектору.

Суттєва помилка – помилка, виявлена у поточному періоді, внаслідок якої фінансова звітність не може надалі вважатися достовірною.

Твердий контракт – контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має певний строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та забезпечує виконання контракту.

Теорія бухгалтерського обліку виконання бюджетів – теоретичні, методологічні й практичні основи організації системи бухгалтерського обліку.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), що, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання.

Технічний захист інформації (ТЗІ) – діяльність, спрямована на гарантування інженерно-технічними заходами конфіденційності, цілісності та доступності інформації, а об'єктом захисту є важлива для держави, суспільства та особи інформація, в тому числі відкрита, охорона якої забезпечується відповідно до законодавства.

Технологічні регламенти – затверджені в установленому порядку правила виконання функцій Казначейства України.

Трансферти – кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Управлінський облік – ведеться з метою накопичення інформації про отримані та передані кошти органами Казначейства, планові показники бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, нараховані доходи і витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням та всіма видами гарантій. Управлінський облік забезпечує керівництво органів Казначейства оперативною інформацією у визначеній ними формі для планування, управління ліквідністю субрахунків Єдиного казначейського рахунку, оцінки та контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів. Управлінський облік ведеться органами Казначейства України для забезпечення внутрішніх потреб в інформації, з огляду на специфіку виконання державного та місцевих бюджетів та особливості діяльності казначейської системи.

Управлінський облік виконання бюджетів – система збору облікової інформації, яка використовується лише керівниками різних рівнів органу, що здійснює обслуговування бюджетів, тобто Казначейства. Управлінський облік являє собою внутрішньосистемний облік Казначейства і за своєю суттю є конфіденційним, оскільки ведеться з метою забезпечення керівництва органів Казначейства оперативною, фінансовою та нефінансовою інформацією у визначеній ними формі для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів.

Форма бухгалтерського обліку – система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) із певною методикою відображення у них операцій у певній послідовності.

Фінансова гарантія – передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань.

Фінансова діяльність – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань.

Фінансова звітність – система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за

звітний період; бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період.

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних із правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з таких ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів із початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

Фінансове зобов'язання – будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій, здійснених розпорядником або одержувачем бюджетних коштів протягом бюджетного періоду з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, Законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет; контрактне зобов'язання:

- 1) передача грошових коштів або іншого фінансового активу;
- 2) обмін фінансовими інструментами на потенційно невигідних умовах.

Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу – фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструменту з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника.

Фінансовий облік виконання бюджетів – система збору звітної інформації, яка забезпечує бухгалтерське оформлення і реєстрацію здійснених операцій, а також складання фінансової звітності. Фінансовий облік є правонаступником традиційного бухгалтерського обліку, приймає на себе його предмет і метод. Зберігаючи повну обґрунтованість і достовірність даних, фінансовий облік призначений переважно для складання звітності, спрямованої для зовнішніх користувачів.

Фінансові витрати – витрати на сплату процентів та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору.

Фінансовий актив – це:

- 1) грошові кошти та їх еквіваленти;
- 2) контракт, який надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;
- 3) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах;
- 4) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансовий актив, призначений для перепродажу – фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника.

Фінансовий інструмент – контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання).

Хеджування – застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку.

Хеджування вартості – хеджування змін вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит.

Хеджування грошових потоків – хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит.

Хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору – хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів.

Цільове призначення переданих активів – умови, які обмежують або визначають цілі використання переданих активів.

Ціновий ризик – імовірність цінових змін унаслідок валютного, процентного та ринкового ризиків.

Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : закон України від 28.06.1996 № 254/96-ВР // Офіційний вісник України. – 2010. – № 72/1. – Ст. 2598.
2. Бюджетний кодекс України : закон України від 21.06.2001 № 2542-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 29. – Ст. 1291.
3. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59. – Ст. 2047.
4. Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 436-VI // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 462.
5. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
6. Цивільний кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 435-VI // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – Ст. 1706.
8. Про електронний цифровий підпис : закон України від 22.05.2003 № 852-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1175.
9. Про електронні документи та електронний документообіг : закон України від 22.05.2003 № 851-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1174.
10. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 61. – Ст. 2108.
11. Про здійснення державних закупівель : закон України від 01.06.2010 № 2289-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 49. – Ст. 1603.
12. Про інформацію : закон України від 02.10.1992 № 2657-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
13. Про місцеве самоврядування в Україні : закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

14. Про місцеві державні адміністрації : закон України від 09.04.1999 № 586-XIV // Офіційний вісник України. – 1999. – № 18. – Ст. 774.
15. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : закон України від 05.04.2001 № 2346-III // Офіційний вісник України. – 2001. – № 20. – Ст. 828.
16. Про Державне казначейство України : указ Президента України від 27.04.1995 № 335/95 // Урядовий кур'єр. – 1995. – № 68–69.
17. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : указ Президента України від 25.12.2001 № 1251/2001 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 52. – Ст. 2335.
18. Про невідкладні заходи щодо вдосконалення механізмів казначейського обслуговування : указ Президента України від 05.12.2002 № 1133/2002 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 49. – Ст. 2218.
19. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 94. – Ст. 3334.
20. Про Положення про Державну казначейську службу України : указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 29. – Ст. 1266.
21. Питання Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України від 31.07.1995 № 590 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. – № 11. – Ст. 262.
22. Питання Державного казначейства України : постанова Кабінету Міністрів України від 21.12.2005 № 1232 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 52. – Ст. 3275.
23. Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету : постанова Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 14.01.1997 № 13 // Урядовий кур'єр. – 1997. – № 16–17.
24. Про затвердження порядків розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка шляхом придбання облігацій внутрішньої державної позики і розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитних рахунках : постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 65 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 8. – Ст. 378.
25. Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників : постанова Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 № 845 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 61. – Ст. 2431.
26. Про затвердження Порядку використання коштів резервного фонду бюджету : постанова Кабінету Міністрів України від 29.03.2002 № 415 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 14. – Ст. 734.
27. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами : постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 21 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 4. – Ст. 205.
28. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування операцій, пов'язаних з використанням коштів Фонду загальнообов'язкового державного соціального

- страхування України на випадок безробіття : постанова Кабінету Міністрів України від 22.04.2013 № 303 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 33. – Ст. 1164.
29. Про затвердження Порядку перерахування міжбюджетних трансфертів : постанова Кабінету Міністрів України від 15.12.2010 № 1132 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 96. – Ст. 3399.
30. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 9. – Ст. 344.
31. Про затвердження Порядку покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів : постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1204 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 100. – Ст. 3566.
32. Про затвердження Порядку покриття тимчасових касових розривів Пенсійного фонду України, пов'язаних з виплатою пенсій : постанова Кабінету Міністрів України від 01.12.2010 № 1080 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3256.
33. Про затвердження Порядку розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках : постанова Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 № 6 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 2. – Ст. 103.
34. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 9. – Ст. 414.
35. Про затвердження Порядку фінансування видатків місцевих бюджетів на здійснення заходів з виконання державних програм соціального захисту населення за рахунок субвенцій з державного бюджету : постанова Кабінету Міністрів України від 04.03.2002 № 256 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 10. – Ст. 482.
36. Про затвердження Стратегії модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі на 2007–2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 4. – Ст. 152.
37. Про затвердження Стратегії розвитку державної статистики на період до 2008 року : постанова Кабінету Міністрів України від 13.07.2004 № 910 // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 156.
38. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 8. – Ст. 372.
39. Про створення внутрішньої платіжної системи Державного казначейства : постанова Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 15.09.1999 № 1721 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 38. – Ст. 1905.
40. Про утворення територіальних органів Державної казначейської служби : постанова Кабінету Міністрів України від 15.06.2011 № 651 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 46. – Ст. 1886.

41. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 82. – Ст. 3054.
42. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 79. – Ст. 2962.
43. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 29.03.2004 за № 377/8976 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 13. – Ст. 908.
44. Про затвердження Інструкції про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті : постанова Правління Національного банку України від 16.08.2006 № 320, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 06.09.2006 за № 1035/12909 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 36. – Ст. 2507.
45. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України : постанова Правління Національного банку України від 17.06.2004 № 280, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 26.07.2004 за № 918/9517 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 30. – Ст. 2033.
46. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 // Баланс-Бюджет. – 2011. – № 6.
47. Про впровадження системи обміну інформацією між місцевими фінансовими органами та територіальними органами Державного казначейства України : наказ Міністерства фінансів України від 17.01.2004 № 11.
48. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 18.07.2013 за № 1214/23746 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 57. – Ст. 2076.
49. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 01.02.2002 за № 86/6374 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 6. – Ст. 257.
50. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 27.03.2012 за № 456/20769 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 27. – Ст. 1026.
51. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704.
52. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України : наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2013 № 885,

- zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 08.11.2013 za № 1915/24447 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2013. – № 90. – St. 3331.
53. Pro zatverdzhennya polozhen'ya pro teritoryal'ni organi Derzhavnoi kaznachey's'koi sluzhbi Ukraini : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini 12.10.2011 № 1280, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 27.10.2011 za № 1236/19974 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2011. – № 87. – St. 3184.
54. Pro zatverdzhennya Porядku vidkryttya ta zakryttya rakhunkiv u natsional'niy valyuti v organakh Derzhavnoi kaznachey's'koi sluzhbi Ukraini : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 22.06.2012 № 758, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 18.07.2012 za № 1206/21518 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2012. – № 59. – St. 2384.
55. Pro zatverdzhennya Porядku vidobrazhennya operatsiy, pov'yazanih z derzhavnim ta garantovanim derzhavoyu borhom, pri planuvanni ta vikonanni derzhavnogo byudzhetu : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 28.01.2004 № 42, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 20.02.2004 za № 228/8827 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2004. – № 8. – St. 510.
56. Pro zatverdzhennya Porядku kaznachey's'kogo obslugoivuвання derzhavnogo byudzhetu za vitratami : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 24.12.2012 № 1407, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 17.01.2013 za № 130/22662 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2013. – № 8. – St. 307.
57. Pro zatverdzhennya Porядku kaznachey's'kogo obslugoivuвання dohodiv ta inshih nadkhodzhenn' derzhavnogo byudzhetu : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 29.01.2013 № 43, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 19.02.2013 za № 291/22823 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2013. – № 17. – St. 592.
58. Pro zatverdzhennya Porядku kaznachey's'kogo obslugoivuвання miscevih byudzhetsiv : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 23.08.2012 № 938, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 12.09.2012 za № 1569/21881 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2012. – № 72. – St. 2918.
59. Pro zatverdzhennya Porядku reestratsii ta obliku byudzhetnih zobov'yanz' rozporядnikiv byudzhetnih koштiv ta odержувачiv byudzhetnih koштiv v organakh Derzhavnoi kaznachey's'koi sluzhbi Ukraini : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 02.03.2012 № 309, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 20.03.2012 za № 419/20732 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2012. – № 24. – St. 925.
60. Pro zatverdzhennya Porядku skladannya finansovoi ta byudzhetnoi zvitnosti rozporядnikami ta odержувачами byudzhetnih koштiv : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 24.01.2012 № 44, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 09.02.2012 za № 196/20509 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2012. – № 14. – St. 519.
61. Pro zatverdzhennya Porядku formuvannya Єдиного reestru rozporядnikiv byudzhetnih koштiv ta odержувачiv byudzhetnih koштiv : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 22.12.2011 № 1691, zareestrovaniy v Ministerstvi yustitsii Ukraini 12.01.2012 za № 33/20346 // Ofitsiyniy visnik Ukraini. – 2012. – № 6. – St. 228.
62. Pro zatverdzhennya Formatu ta reglamentu obminu informatsiyeu mizh regional'nimi finansovimi organami ta regional'nimi organami Derzhavnogo kaznacheystva Ukraini : nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 02.09.2003 № 527.

63. Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя : наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2011 № 1774.
64. Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 30.01.2012 № 60.
65. Про паспорти бюджетних програм : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 № 1098, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21.01.2003 за № 47/7368 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 5. – Ст. 196.
66. Про затвердження інструктивної бази : наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 № 119.
67. Порядок ведення і використання картки обліку зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів : наказ Державного казначейства України від 06.07.2009 № 269.
68. Про затвердження Довідника відповідності символу звітності коду класифікації доходів бюджету : наказ Державного казначейства України від 15.01.2007 № 5.
69. Про затвердження Довідника технічних символів, які використовуються з метою кодування рахунків для зарахування коштів, що підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування : наказ Державної казначейської служби України від 28.11.2012 № 360.
70. Про затвердження Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання державного бюджету : наказ Державної казначейської служби України від 13.02.2012 № 52.
71. Про затвердження Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя : наказ Державної казначейської служби України від 13.02.2012 № 53.
72. Про затвердження Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів : наказ Державної казначейської служби України від 08.02.2012 № 49.
73. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів : наказ Державної казначейської служби України від 29.04.2013 № 68.
74. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку застосування органами Державної казначейської служби України заходів впливу за порушення бюджетного законодавства : наказ Державної казначейської служби України від 29.12.2012 № 94.
75. Про затвердження Положення про єдиний казначейський рахунок : наказ Державного казначейства України від 26.06.2002 № 122, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 18.07.2002 за № 594/6882 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 30. – Ст. 1433.

76. Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів у Державному казначействі України при проведенні розрахунків : наказ Державного казначейства України від 10.05.2011 № 120.
77. Про затвердження Порядку відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій в системі Державної казначейської служби України : наказ Державної казначейської служби України від 27.12.2013 № 217.
78. Про затвердження Порядку відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо руху коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : наказ Державного казначейства України від 12.11.2010 № 420.
79. Про затвердження Порядку відображення в обліку операцій в іноземній валюті : наказ Державного казначейства України від 24.07.2001 № 126, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 06.08.2001 за № 670/5861 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 32. – Ст. 1507.
80. Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню державного бюджету : наказ Державного казначейства України від 11.08.2008 № 327.
81. Про затвердження Порядку відображення у бухгалтерському обліку операцій по виконанню місцевих бюджетів : наказ Державного казначейства України від 14.12.2007 № 233.
82. Про затвердження Порядку організації роботи органів Державної казначейської служби України в процесі казначейського обслуговування державного бюджету за витратами : наказ Державної казначейської служби України від 07.06.2013 № 101.
83. Про затвердження Порядку організації роботи органів Державної казначейської служби України у процесі казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями : наказ Державної казначейської служби України від 09.08.2013 № 128.
84. Про затвердження Порядку організації роботи органів Державної казначейської служби України у процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Державної казначейської служби України від 06.12.2012 № 367.
85. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 1 “Обслуговування бюджетів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інших клієнтів” : наказ Державного казначейства України від 09.07.2009 № 274.
86. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 2 “Управління фінансовими ресурсами” : наказ Державного казначейства України від 09.07.2009 № 275.
87. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 3 “Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності” : наказ Державного казначейства України від 09.07.2009 № 276.
88. Про затвердження Технологічного регламенту Державного казначейства України за функцією № 4 “Здійснення повноважень розпорядника коштів” : наказ Державного казначейства України від 09.07.2009 № 277.

89. Про затвердження Тимчасового порядку проведення та відображення в бухгалтерському обліку операцій за видатками бюджетів місцевого самоврядування : наказ Державного казначейства України від 14.08.2003 № 162.
90. Про здійснення безспірного списання коштів державного бюджету з рахунків боржника та за бюджетною програмою для забезпечення виконання судових рішень та виконавчих документів : наказ Державної казначейської служби України від 14.03.2013 № 40.
91. Про перерахування коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету : наказ Державної казначейської служби України від 12.01.2012 № 13.
92. *Александров В. Т.* Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі : навч. посіб. / В. Т. Александров, О. І. Ворона, П. К. Германчук. – К. : АВТ, 2004. – 592 с.
93. *Алієва В.* Аналіз казначейської системи виконання Державного бюджету України: переваги та недоліки / В. Алієва // Економіст. – 2000. – № 12. – С. 51–53.
94. *Атамас П. Й.* Основи обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : ЦУЛ, 2005. – 288 с.
95. *Ачкасов А. Є.* Конспект лекцій з дисципліни “Організація обліку” / А. Є. Ачкасов, А. П. Косяк. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 134 с.
96. *Бабаєв Ю. А.* Теория бухгалтерского учета : учеб. для вузов / Ю. А. Бабаєв. – 3-е изд. – М. : ТК Велби, 2007. – 256 с.
97. *Булгакова С. О.* Історія казначейства : навч. посіб. / С. О. Булгакова, О. Т. Колодій. – К. : КНТЕУ, 2002. – 137 с.
98. *Булгакова С. О.* Казначейство зарубіжних країн : навч. посіб. / С. О. Булгакова. – К. : КНТЕУ, 2001. – 82 с.
99. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 3-те вид., переробл. і допов. – Житомир : ЖІТІ : Рута, 2001. – 512 с.
100. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.
101. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навч. посіб. / Л. Панкевич, М. Зварич, Р. Бойко, Л. Личечко. – Л. : Аверс, 2002. – 316 с.
102. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. : у 3 ч. Ч. 1: Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / ред. М. В. Кужельний ; МОН України, Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, Укр. асоц. сертифіков. бухгалтерів і аудиторів. – К. : Аграр. наука, 2009. – 480 с.
103. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. : у 3 ч. Ч. 2: Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту державного сектору / ред. М. В. Кужельний ; МОН України, Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, Укр. асоц. сертифіков. бухгалтерів і аудиторів. – К. : Аграр. наука, 2009. – 192 с.
104. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навч. посіб. : у 3 ч. Ч. 3: Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / ред.

- М. В. Кужельний ; МОН України, Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана, Укр. асоц. сертифіков. бухгалтерів і аудиторів. – К. : Аграр. наука, 2009. – 328 с.
105. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк ; за ред. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир : Рута, 2006. – 472 с.
106. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч.-метод. посіб. / за ред. Р. Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2006. – 296 с.
107. Бюджетна система : навч. посіб. для студ. ВНЗ / Л. О. Омелянович, О. В. Чайковська, О. Г. Кавиршин та ін. ; за ред. Л. О. Омеляновича ; Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Х. : Інжек, 2004. – 253 с.
108. Бюджетний менеджмент : підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін. ; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.
109. *Василик О. Д.* Державні фінанси України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – К. : Вища шк., 1997. – 383 с.
110. *Васюта-Беркут О. І.* Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська ; за заг. ред. В. Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К. : МАУП, 2003. – 176 с.
111. *Велш Г. А.* Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1999. – 943 с.
112. *Галушка Є. О.* Казначейська справа : навч. посіб. / Є. О. Галушка, О. В. Охрімівський, Й. С. Хижняк. – Чернівці : Книги-XXI, 2004. – 247 с.
113. *Галушка Є. О.* Казначейська справа : підручник / Є. О. Галушка, О. В. Охрімівський, Я. М. Гончарук. – 2-ге вид., допов. та переробл. – Л. : Магнолія 2006, 2012. – 580 с.
114. *Гура Н. О.* Облік видів економічної діяльності : навч. посіб. / Н. О. Гура. – К. : Знання, 2004. – 541 с.
115. *Гуцайлук Л.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: первинні документи та облікові реєстри : навч. посіб. / Л. Гуцайлук, В. Сопко, Ю. Іванечко ; М-во освіти і науки України, Ун-т економіки та права “Крок”. – К. : ЦУЛ, 2006. – 157 с.
116. *Даневич О. С.* Реформа бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі / О. С. Даневич // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 16. – С. 35–36.
117. Державні фінанси : у 5 т. Т. 3: Історія казначейства. Казначейства зарубіжних країн. Казначейська система виконання бюджету : підручник / С. О. Булгакова, Л. В. Пізатуліна, В. Т. Александров та ін. ; за ред. С. О. Булгакової. – К. : АВТ, 2005. – 564 с.
118. Державні фінанси : у 5 т. Т. 4: Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Бухгалтерський облік і звітність з виконання бюджетів у системі казначейства : підручник / С. О. Булгакова, Т. В. Канева, Н. І. Сушко ; за ред. С. О. Булгакової. – К. : КНТЕУ, 2006. – 792 с.
119. *Джога Р.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / Р. Джога, С. Свірко, Л. Сінельник ; за ред. Р. Джога ; М-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.

120. *Дорош Н. І.* Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н. І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 47–49.
121. Економіка розвитку : підручник / О. М. Царенко, Н. О. Бей, І. І. Д'яконова, І. В. Сало ; за ред. І. В. Сало. – Суми : Університ. книга, 2004. – 590 с.
122. *Єпіфанов А. О.* Бюджет і фінансова політика України : навч. посіб. / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, І. І. Д'яконова. – 2-е вид., допов. та переробл. – К. : Наук. думка, 1999. – 304 с.
123. *Желюк Л. О.* Бухгалтерський облік виконання бюджетів : навч. посіб. / Л. О. Желюк, Ю. М. Іванечко, М. Р. Лучко. – Т. : Екон. думка, 2006. – 306 с.
124. *Завгородний В. П.* Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита : учеб. пособие / В. П. Завгородний. – К. : А.С.К., 1998. – 768 с.
125. *Загорський В. С.* Бюджетна система : навч.-метод. посіб. / В. С. Загорський, І. Г. Благун, В. П. Медведєв ; Укоопспілка, Львівська комерційна академія. – Л. : Вид-во Львів. комерц. академії, 2006. – 276 с.
126. *Івахненко С. В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – К. : Знання, 2006. – 350 с.
127. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. – 225 с.
128. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2 т. Т. 2: Методологія формування фінансового результату підприємницької діяльності в контексті Податкового кодексу України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, І. К. Дрозд та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенка. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. – 334 с.
129. Казначейська система виконання бюджету : підручник / за ред. С. О. Булгакової. – К. : КНТЕУ, 2000. – 250 с.
130. Казначейська система виконання бюджету : підручник / за ред. С. О. Булгакової. – 2-ге вид., переробл. та допов. – К. : КНТЕУ, 2005. – 417 с.
131. Казначейська справа : інтегр. посіб. : у 2 т. Т. 1 / О. О. Чечуліна, В. Т. Александров, С. О. Булгакова та ін. ; за ред. П. Г. Петрашко. – К. : АВТ, 2004. – 288 с.
132. Казначейська справа : інтегр. посіб. : у 2 т. Т. 2 / О. О. Чечуліна, В. Т. Александров, С. О. Булгакова та ін. ; за ред. П. Г. Петрашко. – К. : АВТ, 2004. – 496 с.
133. *Кірейцев Г. Г.* Фінансовий менеджмент : посіб. для вузів / Г. Г. Кірейцев, Н. Г. Виговська, О. М. Петрук. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 440 с.
134. *Кіреєв О. І.* Казначейське обслуговування місцевих бюджетів: проблеми та шляхи розв'язання / О. І. Кіреєв // Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 34–40.
135. *Клець Л. Є.* Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. Є. Клець. – К. : ЦУЛ, 2007. – 640 с.
136. *Колодій О. Т.* Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : монографія : у 3 т. Т. 3: Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України / О. Т. Колодій, Ц. Г. Огонь, І. Ю. Потеряло. – К. : КНТЕУ, 2009. – 409 с.

137. *Куценко Т. Ф.* Бюджетно-податкова політика : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Т. Ф. Куценко. – К. : КНЕУ, 2002. – 256 с.
138. *Ловінська Л. Г.* Порівняльний аналіз систем бухгалтерського обліку / Л. Г. Ловінська // Наукові праці НДФІ. – 2000. – Вип. 10–11. – С. 152–157.
139. *Ловінська Л. Г.* Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 84–100.
140. *Малюга Н. М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
141. *Матвеева В.* Усе про облік і оподаткування бюджетних організацій / В. Матвеева, С. Замазій, Я. Клищенко ; за ред. Я. Кавторева. – Х. : Фактор, 2011. – 656 с.
142. *Матвієнко О.* Основи організації електронного документообігу : навч. посіб. / О. Матвієнко, М. Цивін. – К. : ЦУЛ, 2008. – 112 с.
143. *Медведев М. Ю.* Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Ю. Медведев. – М. : Омега-Л, 2007. – 418 с.
144. *Михайлов М. Г.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 384 с.
145. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін. – К. : ЦУЛ, 2009. – 368 с.
146. *Опарин В. М.* Бюджетный учет и отчетность : учеб. пособие / В. М. Опарин. – К. : УМК ВО, 1992. – 100 с.
147. *Опарин В. М.* Бюджетна система : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. М. Опарин, В. І. Малько, С. Я. Кондратюк. – К. : КНЕУ, 2000. – 208 с.
148. *Осадченко О.* Проблемні питання казначейського обслуговування місцевих бюджетів / О. Осадченко // Казна України. – 2011. – № 1. – С. 24–26.
149. *Осипчук Л. Л.* Организация исполнения государственного бюджета (экономико-правовой аспект) : курс лекций / Л. Л. Осипчук. – К. : МАУП, 1999. – 160 с.
150. *Осипчук Л. Л.* Основи казначейської справи : навч. посіб. / Л. Л. Осипчук. – К. : МАУП, 2003. – 150 с.
151. *Павлюк К. В.* Організація виконання державного бюджету / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 1998. – № 3 – С. 37–45.
152. *Пасічник Ю. В.* Бюджетна система України та зарубіжних країн : навч. посіб. / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.
153. *Попова Л. М.* Казначейська справа : навч. посіб. / Л. М. Попова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 164 с.
154. *Сафонова Л. Д.* Бюджетний менеджмент : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Л. Д. Сафонова. – К. : КНЕУ, 2001. – 186 с.
155. *Сахарцева И. И.* Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях : учеб. пособие / И. И. Сахарцева, Т. П. Романенко. – К. : Кондор, 2003. – 328 с.
156. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

157. *Свірко С. В.* Облік виконання бюджету : навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2004. – 290 с.
158. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
159. *Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета : учеб. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
160. *Сокровольська Н. Я.* Основні проблеми та напрями вдосконалення казначейського обслуговування державного бюджету за доходами : зб. наук. пр. / Н. Я. Сокровольська, О. В. Шевчук // Науковий вісник БДФА. Економічні науки. – Чернівці : Технодрук, 2008. – Вип. 3. – С. 53–59.
161. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 1999. – 578 с.
162. Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. – 226 с.
163. *Старостенко Г. Г.* Бюджетна система : навч. посіб. / Г. Г. Старостенко, Ю. В. Булгаков. – К. : ЦУЛ, 2006. – 240 с.
164. *Сушко Н. І.* Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України : навч. посіб. / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко ; за ред. М. В. Кужельного, Л. Демчука. – К. : Аграр. наука, 2009. – 336 с.
165. *Сушко Н. І.* Бухгалтерський облік у державному секторі: законодавчо-нормативне регулювання, історичні аспекти та перспективи розвитку в Україні / Н. І. Сушко // Матер. Міжнар. конф. з питань бухгалтерського обліку в державному секторі (м. Судак, 3–5 жовт. 2007 р.). – С. 339–356.
166. *Сушко Н. І.* Бюджетна статистика як основа інформаційного забезпечення удосконалення формування бюджетів / Н. І. Сушко // Матер. III Всеукр. наук.-практ. конф. “Підвищення ролі фінансових відносин у комплексному соціально-економічному розвитку регіонів” (м. Дніпропетровськ, 7–8 листоп. 2002 р.). – С. 128–130.
167. *Сушко Н. І.* Деякі аспекти інноваційної політики держави з виконання бюджету / Н. І. Сушко, Ю. Ю. Куценко // Тези доп. 59-ї наук. конф. професорсько-викладацького складу і студентів Національного транспортного університету. – К. : НТУ, 2003. – С. 103–104.
168. *Сушко Н. І.* Нововведення у застосуванні бюджетної класифікації / Н. І. Сушко // Казна України. – 2012. – № 3 (17). – С. 13–15.
169. *Сушко Н. І.* Опановуємо нову економічну класифікацію бюджету / Н. І. Сушко // Головбух: Бюджет. – 2012. – № 28. – С. 7–11.
170. *Сушко Н. І.* План рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів / Н. І. Сушко // Казна. – 2001. – № 1. – С. 24–25.
171. *Сушко Н. І.* Подвійний запис у системі бухгалтерського обліку виконання державного бюджету / Н. І. Сушко // Вісник КНТЕУ. – 2000. – № 5. – С. 83–90.
172. *Сушко Н. І.* Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56–57.

173. Сушко Н. І. Реформування системи бухгалтерського обліку виконання бюджетів / Н. І. Сушко // Вісник КНТЕУ. – 2003. – № 1. – С. 33–40.
174. Сушко Н. І. Реформування форм бухгалтерського обліку виконання бюджету / Н. І. Сушко // Казна. – 2001. – № 5. – С. 13–14.
175. Сушко Н. І. Сучасний стан бухгалтерського обліку в державному секторі та перспективи його реформування / Н. І. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11/2007. – С. 25–31.
176. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних установ : навч. посіб. / І. Т. Ткаченко. – К. : КНЕУ, 2005. – 548 с.
177. Фаріон А. Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору економіки / А. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2010. – Вип. 14–15. – С. 278–296.
178. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксінко, М. І. Беленкова та ін. ; за ред. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., переробл. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
179. Харченко С. Фінанси держави – глобальний пріоритет і колосальна відповідальність. Державному казначейству України 15 років / С. Харченко // Урядовий кур'єр. – 2010. – № 77. – С. 10.
180. Чечуліна О. О. Коментар до системи бухгалтерського обліку з виконання державного та місцевих бюджетів / О. О. Чечуліна, Н. І. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 4. – С. 3–8.
181. Чечуліна О. Основні напрямки подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності бюджетів / О. Чечуліна // Казна. – 2002. – № 1. – С. 13–15.
182. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеева. – К. : ЦУЛ, 2011. – 440 с.
183. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.
184. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Завгородній, О. С. Височан. – К. : Знання, 2007. – 439 с.
185. Юрій С. І. Бюджетна система України : навч. посіб. / С. І. Юрій, Й. М. Бескид. – К. : НІОС, 2000. – 400 с.
186. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Т. : Карт-бланш, 2002. – 590 с.
187. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / С. І. Юрій, В. І. Стоян, О. С. Даневич. – 2-ге вид., переробл. та допов. – Т. : Карт-бланш, 2006. – 818 с.
188. Якушик С. І. Особливості казначейського обслуговування місцевих бюджетів / С. І. Якушик, А. Ф. Клян // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2013. – № 3. – С. 247–251.

ДОДАТКИ

Позабалансові рахунки												
Усього по групі												
Усього по розділу												
Позабалансові пасиви – усього												
Позабалансові активи – усього												
Позабалансовий контрактивний рахунок – усього												
Позабалансовий контрпасивний рахунок – усього												

Примітка: заповнюється згідно з Планом рахунків.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток 2

Оборотно-сальдова відомість за аналітичними рахунками
на _____ 20__ року

Форма № 7-2

№ рахунка	Сальдо на початок		Обороти		Сальдо на кінець	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит

Керівник органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток 3

Сальдова відомість за аналітичними рахунками
на _____ 20__ року

Форма № 7-2

№ рахунка	Сальдо	
	дебет	кредит

Керівник органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток 4

Звіт про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України

станом на 1 _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Форма № 1дб

Найменування груп	Код рядка	Залишок на початок звітного року	Залишок на кінець звітного періоду (року)	
			до річного закінчення рахунків	після річного закінчення рахунків*
1	2	3	4	5
Актив				
Активи				
Кошти в НБУ до запитання	010			
Інші рахунки Казначейства в НБУ	020			
Кошти бюджетів в інших банках до запитання (рахунки "Ностро")	030			
Інші рахунки за коштами державного бюджету в банках	040			
Дебіторська заборгованість за операціями з банками	050			
Депозити державного бюджету, розміщені в Національному банку	060			
Інші депозити державного бюджету	070			
Цінні папери в активі державного бюджету	080			
Кредити, надані з державного бюджету	090			
Кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання	100			
Позики, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку	110			
Кошти державного бюджету в дорозі	120			
Активи державного бюджету за взаємними розрахунками	130			
Інші активи державного бюджету	140			
Зобов'язання інших органів Казначейства	150			
Інші зобов'язання органів Казначейства	160			
Разом – активи	170			
Розрахунки				
Взаємні розрахунки з місцевими бюджетами за коштами загального фонду	180			
Взаємні розрахунки з місцевими бюджетами за коштами спеціального фонду	190			
Розрахунки за цінними паперами державного бюджету	200			
Розрахунки за централізованими проплатами державного бюджету	210			
Розрахунки за операціями з кредитами державного бюджету	220			
Інші розрахунки за коштами державного бюджету	230			
Разом – розрахунки	240			
БАЛАНС	250			

Найменування груп	Код рядка	Залишок на початок звітного року	Залишок на кінець звітного періоду (року)	
			до річного закінчення рахунків	після річного закінчення рахунків*
1	2	3	4	5
Пасив				
<i>Зобов'язання</i>				
Зобов'язання за вексями державного бюджету	260			
Облігації внутрішньої державної позики	270			
Зобов'язання державного бюджету за іншими цінними паперами	280			
Облігації зовнішньої державної позики	290			
Внутрішнє фінансування державного бюджету	300			
Зовнішнє фінансування державного бюджету	310			
Депозити отримані державним бюджетом	320			
Зобов'язання державного бюджету за взаємними розрахунками	330			
Зобов'язання перед іншими органами Казначейства	340			
Інші зобов'язання органів Казначейства	350			
Разом – зобов'язання	360			
<i>Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів</i>				
Кошти загального фонду державного бюджету	370			
Кошти спеціального фонду державного бюджету, які направляються на спеціальні видатки	380			
Реєстраційні рахунки розпорядників і реєстраційні рахунки одержувачів за коштами загального фонду державного бюджету	390			
Спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників і реєстраційні рахунки одержувачів за коштами спеціального фонду державного бюджету	400			
Кошти розпорядників коштів бюджетів в розрахунках	410			
Рахунки розпорядників коштів державного бюджету, відкриті в установах банків, за коштами загального фонду	420			
Рахунки розпорядників коштів державного бюджету, відкриті в установах банків, за коштами спеціального фонду	430			
Разом – кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів	440			
<i>Розрахунки</i>				
Взаємні розрахунки з місцевими бюджетами за коштами загального фонду	450			
Взаємні розрахунки з місцевими бюджетами за коштами спеціального фонду	460			
Розрахунки за цінними паперами державного бюджету	470			
Розрахунки за централізованими проплатами державного бюджету	480			
Розрахунки за операціями з кредитами державного бюджету	490			
Інші розрахунки за коштами державного бюджету	500			

Найменування груп	Код рядка	Залишок на початок звітного року	Залишок на кінець звітного періоду (року)	
			до річного закінчення рахунків	після річного закінчення рахунків*
1	2	3	4	5
Разом – розрахунки	510			
БАЛАНС	520			
<i>Результат виконання державного бюджету</i>				
Результат виконання державного бюджету	530			

* Заповнюється при складанні річної звітності.

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту
консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, квартальний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 5

Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України
за 20__ рік

Періодичність: річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Форма № 2дб

Стаття	Код рядка	Загальний фонд	Спеціальний фонд
1	2	3	4
Операційний дохід			
<i>Податкові надходження</i>	010		
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	020		
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	030		
Внутрішні податки на товари та послуги	040		
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	050		
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	060	-	-
Інші податки та збори	070		
<i>Неподаткові надходження</i>	080		
Доходи від власності та підприємницької діяльності	090		
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	100		
Інші неподаткові надходження	110		
Власні надходження бюджетних установ	120		
<i>Доходи від операцій з капіталом</i>	130		
Надходження від продажу основного капіталу	140		
Надходження від реалізації державних запасів товарів	150		
Кошти від продажу землі і нематеріальних активів	160		
<i>Офіційні трансферти</i>	170		
Від органів державного управління	180		
Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	190		
<i>Цільові фонди</i>	200		
Надходження до Фонду соціального захисту інвалідів	210		
Операційний дохід – усього	220		
Операційні видатки та кредитування			
Загальнодержавні функції	230		
Оборона	240		
Громадський порядок, безпека та судова влада	250		
Економічна діяльність	260		
Охорона навколишнього природного середовища	270		
Житлово-комунальне господарство	280		
Охорона здоров'я	290		
Духовний та фізичний розвиток	300		
Освіта	310		
Соціальний захист та соціальне забезпечення	320		

Стаття	Код рядка	Загальний фонд	Спеціальний фонд
1	2	3	4
Операційні видатки та кредитування – усього	330		
Дефіцит (-) / профіцит (+) (220–330)	340		
Фінансування			
Фінансування за борговими операціями	350		
<i>Запозичення</i>	360		
Внутрішні запозичення, з них:	370		
– довгострокові зобов'язання	380		
– середньострокові зобов'язання	390		
– короткострокові зобов'язання та векселі	400		
– інші зобов'язання	410		
Зовнішні запозичення, з них:	420		
– довгострокові зобов'язання	430		
– середньострокові зобов'язання	440		
– короткострокові зобов'язання та векселі	450		
– інші зобов'язання	460		
<i>Погашення</i>	470		
Внутрішні зобов'язання, з них:	480		
– довгострокові зобов'язання	490		
– середньострокові зобов'язання	500		
– короткострокові зобов'язання та векселі	510		
– інші зобов'язання	520		
Зовнішні зобов'язання, з них:	530		
– довгострокові зобов'язання	540		
– середньострокові зобов'язання	550		
– короткострокові зобов'язання та векселі	560		
– інші зобов'язання	570		
<i>Надходження від приватизації державного майна</i>	580		
<i>Фінансування за активними операціями</i>	590		
Зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю	600		
Зміни обсягів бюджетних коштів	610		
Фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку	620		
Зміни обсягів товарно-матеріальних цінностей	630		
Фінансування – усього	640		

Міністр фінансів України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Додаток 6

Звіт про рух грошових коштів
за 20__ рік

Періодичність: річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Форма № Здб

Стаття	Код рядка	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
		за звітний рік	за попередній рік	за звітний рік	за попередній рік
1	2	3	4	5	6
I. Операційна діяльність					
Операційні доходи					
Податкові надходження	010				
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	020				
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	030				
Внутрішні податки на товари та послуги	040				
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	050				
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	060				
Інші податки та збори	070				
Неподаткові надходження	080				
Доходи від власності та підприємницької діяльності	090				
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	100				
Інші неподаткові надходження	110				
Власні надходження бюджетних установ	120				
Доходи від операцій з капіталом	130				
Надходження від продажу основного капіталу	140				
Надходження від реалізації державних запасів товарів	150				
Кошти від продажу землі і нематеріальних активів	160				
Офіційні трансферти	170				
Від органів державного управління	180				
Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	190				
Цільові фонди	200				
Надходження до Фонду соціального захисту інвалідів	210				
Операційні доходи – усього	220				
Операційні видатки та кредитування					
Поточні видатки	230				
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	240				
Оплата праці	250				
Нарахування на оплату праці	260				

Стаття	Код рядка	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
		за звітний рік	за попередній рік	за звітний рік	за попередній рік
1	2	3	4	5	6
<i>Використання товарів і послуг</i>	270				
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	280				
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	290				
Продукти харчування	300				
Оплата послуг (крім комунальних)	310				
Видатки на відрядження	320				
Видатки та заходи спеціального призначення	330				
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	340				
Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	350				
<i>Обслуговування боргових зобов'язань</i>	360				
<i>Поточні трансферти</i>	370				
<i>Соціальне забезпечення</i>	380				
<i>Інші поточні видатки</i>	390				
<i>Кредитування</i>	400				
<i>Внутрішнє кредитування</i>	410				
Надання внутрішніх кредитів	420				
Повернення внутрішніх кредитів	430				
<i>Зовнішнє кредитування</i>	440				
Надання зовнішніх кредитів	450				
Повернення зовнішніх кредитів	460				
Операційні видатки та кредитування – усього	470				
<i>I. Чистий потік від операційної діяльності (220 – 470)</i>	480				
II. Інвестиційна діяльність					
Інвестиційні доходи	490				
Інвестиційні видатки					
<i>Капітальні видатки</i>	500				
<i>Придбання основного капіталу</i>	510				
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	520				
Капітальне будівництво (придбання)	530				
Капітальний ремонт	540				
Реконструкція та реставрація	550				
Створення державних запасів і резервів	560				
Придбання землі та нематеріальних активів	570				
<i>Капітальні трансферти</i>	580				
Інвестиційні видатки – усього	590				
<i>II. Чистий потік від інвестиційної діяльності (490 – 590)</i>	600				

Стаття	Код рядка	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
		за звітний рік	за попередній рік	за звітний рік	за попередній рік
1	2	3	4	5	6
III. Нерозподілені видатки	610				
III. Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності (480 + 600 – 610)	620				
IV. Фінансова діяльність					
Запозичення	630				
<i>Внутрішні запозичення</i>	640				
Довгострокові зобов'язання	650				
Середньострокові зобов'язання	660				
Короткострокові зобов'язання та векселі	670				
Інші зобов'язання	680				
<i>Зовнішні запозичення</i>	690				
Довгострокові зобов'язання	700				
Середньострокові зобов'язання	710				
Короткострокові зобов'язання та векселі	720				
Інші зобов'язання	730				
Погашення	740				
<i>Внутрішні зобов'язання</i>	750				
Довгострокові зобов'язання	760				
Середньострокові зобов'язання	770				
Короткострокові зобов'язання та векселі	780				
Інші зобов'язання	790				
<i>Зовнішні зобов'язання</i>	800				
Довгострокові зобов'язання	810				
Середньострокові зобов'язання	820				
Короткострокові зобов'язання та векселі	830				
Інші зобов'язання	840				
Надходження від приватизації державного майна	850				
Надходження від приватизації державного майна (крім об'єктів, для яких передбачено окремий розподіл коштів відповідно до Державної програми приватизації на 2000–2002 роки) та інших надходжень, безпосередньо пов'язаних з процесом приватизації та кредитування підприємств	860				
Надходження від приватизації об'єктів незавершеного будівництва, що споруджувались відповідно до Чорнобильської будівельної програми	870				
Надходження від приватизації підприємств, що належать до сфери управління Міністерства оборони України	880				

Стаття	Код рядка	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
		за звітний рік	за попередній рік	за звітний рік	за попередній рік
1	2	3	4	5	6
Понадпланові надходження від приватизації державного майна з урахуванням можливого заміщення інших джерел фінансування державного бюджету	890				
Фінансування за активними операціями	900				
<i>Зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю</i>	910				
Повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів	920				
Розміщення бюджетних коштів на депозитах або придбання цінних паперів	930				
<i>Зміни обсягів бюджетних коштів</i>	940				
На початок періоду	950				
На кінець періоду	960				
Інші розрахунки	970				
<i>Фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку</i>	980				
<i>Зміни обсягів товарно-матеріальних цінностей</i>	990				
На початок періоду	1000				
На кінець періоду	1010				
IV. Чистий потік від фінансової діяльності (630 – 740 + 850 + 900)	1020				
Загальний чистий потік від загальної діяльності (480 + 600 – 610 + 1020)	1030				

Міністр фінансів України

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова Державної казначейської
служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту
консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Звіт
про виконання Зведеного бюджету України
за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

I. Доходи

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
xxxxxxx							
	Усього						

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

II. Видатки**II.1 Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету**

Код бюджетної класифікації ¹	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
xxxxxxx							
	Усього						

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

II.2 Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
XXXXXXX							
	Усього						

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

III. Кредитування

III.1 Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
xxxxxxx							
	Усього						

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

III.2 Кредитування за класифікацією кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
XXXXXXX							
	Усього						

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

IV. Фінансування

IV.1 Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора

Код бюджетної класифікації ¹	Показники	Загальний фонд виконано за звітний період (рік)	Спеціальний фонд виконано за звітний період (рік)	Разом виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5
XXXXXXX				
Усього				

Міністр фінансів України¹

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

IV.2 Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
XXXXXXX							
	Усього						

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

Звіт
про виконання Державного бюджету України
за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

I. Доходи

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом			
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
xxxxxxx											
	Усього										

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

II. Видатки

II.1 Видатки за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд					Спеціальний фонд					Разом	
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	план за звітний період (рік) з урахуванням внесених змін	відкрито асигнувань за звітний період (рік)	направлено відкритих асигнувань за звітний період (рік)	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
xxxxxxx													
	Усього												

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

II.2 Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом			
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
xxxx											
	Усього										

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

II.3 Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
xxxx							
	Усього						

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

III. Кредитування державного бюджету

III.1 Кредитування за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд					Спеціальний фонд					Разом	
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	план за звітний період (рік) з урахуванням внесених змін	відкрито асигнувань за звітний період (рік)	направлено відкритих асигнувань за звітний період (рік)	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
xxxxxxx													
	Усього												

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

III.2 Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом			
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
xxxx											
	Усього										

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

III.3 Кредитування за класифікацією кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	план за звітний період (рік) з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
xxxx									
	Усього								

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

IV. Фінансування

IV.1 Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд, виконано за звітний період (рік)	Спеціальний фонд, виконано за звітний період (рік)	Разом, виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5
xxxxxxx				
	Усього			

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

IV.2 Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд				Спеціальний фонд				Разом		
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
xxxx												
	Усього											

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 9

Звіт
про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей Крим, областей та Севастополя
 за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, квартальна, річна.
 Одиниця виміру: грн коп.

I. Доходи

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом		
		затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
xxxxxxx										
	Усього									

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
 Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

II. Видатки

II.1 Видатки за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд					Спеціальний фонд			Разом	
		затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
xxxxxxx											
	Усього										

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

II.2 Видатки за економічною класифікацією видатків бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	7	8
1	2	3	4	5	6	7	8		
xxxxxxx									
	Усього								

Міністр фінансів України¹

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

III. Кредитування

III.1 Кредитування за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд				Спеціальний фонд				Разом	
		затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
xxxxxxx											
	Усього										

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

III.2 Кредитування за класифікацією кредитування бюджету

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8		
xxxxxxx									
	Усього								

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

IV. Фінансування

IV.1 Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом кредитора

Код бюджетної класифікації ¹	Показники	Загальний фонд, виконано за звітний період (рік)	Спеціальний фонд, виконано за звітний період (рік)	Разом, виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5
xxxxxxx				
	Усього			

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

IV.2 Фінансування за класифікацією фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання

Код бюджетної класифікації	Показники	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом		
		затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
xxxxxxx										
	Усього									

Міністр фінансів України¹

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та квартальний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

Звіт про бюджетну заборгованість
станом на _____ 20__ року

Періодичність: місячна, річна.
Одиниця виміру: грн кол.

I. Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

Коди бюджетної класифікації	Коди бюджетної класифікації	Показники	Дебіторська заборгованість			Кредиторська заборгованість				Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)		
			на кінець звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
XXXXXX	XXXXXX		на початок звітного року, усього	Усього	з неї прострочена	з неї прострочена за період з початку звітного року	на початок звітного року, усього	Усього	прострочена	з неї: термін оплати якої не настає	списана за період з початку звітного року	
										X		X
		Доходи*										
		Видатки - усього										
		У тому числі:										
	XXXX											

Примітка. Звітні дані про бюджетну заборгованість заповнюються окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків, з виведенням підрахункових сум по них.

* Заповнюється за спеціальним фондом державного бюджету в частині власних надходжень.

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

II. Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за окремими програмами

Коди бюджетної класифікації	Класифікації видатків		Показники	Дебіторська заборгованість		Кредиторська заборгованість		Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)*
	класифікації видатків державного бюджету	екonomicьної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету		на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)	на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)	
1	2	3	4	5	6	7	8	
XXXXXX								
		Видатки та надання кредитів – усього						
		у тому числі:						
	XXXX							

Примітка. Звітні дані про бюджетну заборгованість заповнюються окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

* При складанні річного звіту графа 8 за кодами класифікації кредитування не заповнюється.

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Інформація про виконання захищених витратків Державного бюджету України

за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

Код програмної класифікації витратків та кредитування бюджету	Код економічної класифікації витратків бюджету*	Показники	План на звітний рік	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Виділено коштів за звітний період (рік)	Касові видатки за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7
XXXXXX						
	XXXX					
		Усього				

* Заповнюється відповідно до переліку захищених статей витратків загального фонду державного бюджету, затвердженого Бюджетним кодексом України, а за кодами програмної класифікації витратків та кредитування бюджету, які є захищеними, заповнюється в розрізі всіх кодів економічної класифікації витратків.

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)
Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 12

Звіт про використання коштів з резервного фонду Державного бюджету України
за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

КПК	КЕКВ або КККБ	Найменування відомчої класифікації видатків державного бюджету	Затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	Дата і номер акту Кабінету Міністрів України	Передбачено актами Кабінету Міністрів України	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Направлені асигнування за звітний період (рік)		Касові видатки за звітний період (рік)	Залишок невикористаних направлених асигнувань на кінець звітного періоду (року)
							усього	у тому числі на умовах повернення		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Затверджено Законом України "Про Державний бюджет України на 20__ рік"		x	x		x	x	x	x
		Видано за актами Кабінету Міністрів України – усього	x	x						
		у тому числі по головним розпорядникам бюджетних коштів:	x							
xxxxxxx			x							
	xxxx		x							

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 13

Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу

станом на _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

I. Державний внутрішній борг

Код бюджетної класифікації	Класифікація боргу за типом кредитора	Державний внутрішній борг
200000	Внутрішній борг	
210000	Заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів різних рівнів та державних фондів	
211000	Заборгованість за позиками, одержаними з державних фондів	
212000	Заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів вищих рівнів	
213000	Заборгованість за позиками, одержаними з бюджетів нижчих рівнів	
220000	Заборгованість перед банківськими установами	
221000	Заборгованість за позиками, одержаними від Національного банку України	
222000	Заборгованість за позиками, одержаними від інших банків	
230000	Заборгованість перед іншими органами управління	
231000	Заборгованість за позиками, одержаними від інших фінансових установ	
232000	Заборгованість за позиками, одержаними від нефінансових державних підприємств	
233000	Заборгованість за позиками, одержаними від нефінансового приватного сектора	
234000	Інша внутрішня заборгованість	
240000	Внутрішня заборгованість, не віднесена до інших категорій	
250000	Коригування, пов'язане із змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей	
	Разом внутрішній борг	

II. Державний зовнішній борг

Код бюджетної класифікації	Класифікація боргу за типом кредитора	Державний зовнішній борг	
		у дол. еквіваленті по курсу на звітну дату	у національній валюті
300000	Зовнішній борг		
310000	Заборгованість за позиками, одержаними від міжнародних фінансових організацій		
320000	Заборгованість за позиками, одержаними від органів управління іноземних держав		
330000	Заборгованість за позиками, одержаними від іноземних комерційних банків		
340000	Заборгованість за позиками, одержаними від постачальників		
350000	Зовнішня заборгованість, не віднесена до інших категорій		
360000	Коригування, пов'язане із змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей		
	Разом зовнішній борг		
Усього державний борг за типом кредитора			

III. Державний внутрішній борг

Код бюджетної класифікації	Класифікація боргу за типом боргового зобов'язання	Державний внутрішній борг
400000	Внутрішній борг	
410000	Заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	
420000	Заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями	
430000	Заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями	
440000	Заборгованість за іншими внутрішніми зобов'язаннями	
450000	Коригування, пов'язане із змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей	
	Разом внутрішній борг	

IV. Державний зовнішній борг

Код бюджетної класифікації	Класифікація боргу за типом боргового зобов'язання	Державний зовнішній борг	
		у дол. еквіваленті по курсу на звітну дату	у національній валюті
500000	Зовнішній борг		
510000	Заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		
520000	Заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями		
530000	Заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями		
540000	Заборгованість за іншими зовнішніми зобов'язаннями		
550000	Коригування, пов'язане із змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей		
	Разом зовнішній борг		
Усього державний борг за типом боргового зобов'язання			

Гартований державою борг

Класифікація боргу	Гартований державою борг	
	у дол. еквіваленті по курсу на звітну дату	у національній валюті
1	2	3
I. Внутрішній борг	X	
II. Зовнішній борг		
Разом гартований державою борг (I + II)	X	

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови)

Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, квартальний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Звіт про прострочену заборгованість суб'єктів господарювання перед державою за кредитами (позиками), залученими під державні гарантії

СТАНОМ НА _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

№	Назва суб'єкта господарювання	в іноземній валюті		у національній валюті по курсу на початок звітного року		в іноземній валюті		у національній валюті по курсу на дату виникнення		в іноземній валюті		у національній валюті по курсу на дату списання		в іноземній валюті		у національній валюті по курсу на кінець звітного періоду (року)	
		код валют	сума валют	код валют	сума валют	код валют	сума валют	код валют	сума валют	код валют	сума валют	код валют	сума валют	код валют	сума валют	код валют	сума валют
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	2																
Разом:			X			X					X					X	
Заборгованість суб'єктів господарювання, стосовно яких проведено державну рестрацію припинення юридичної особи в результаті ліквідації:																	
Разом:			X			X					X					X	
Усього:			X			X					X				X		

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)
_____ (ініціали, прізвище)

_____ (підпис)
_____ (ініціали, прізвище)

_____ (підпис)
_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 15

Звіт
про платежі з виконання державою гарантійних зобов'язань
за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн кол.

Код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету

Код функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету

Код класифікації кредитування бюджету

№	Державна гарантія (дата та номер)	Кредитний договір (угода) / реквізити цінних паперів (дата та номер)	Назва суб'єкта господарювання, за якого держава виконала гарантійне зобов'язання перед кредитором, код за ЄДРПОУ	Код валюти	Сума платежів			
					в іноземній валюті	гривневий еквівалент		
1	2	3	4	5	6	7		
Разом:								X

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Інформація про надані державні гарантії

за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, квартална, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

№	Назва суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ	Державна гарантія (дата та номер)	Дата набрання чинності гарантійної угоди	Гарантійні зобов'язання			додаткові зобов'язання, що гарантуються
				сума гарантованої позики / кредиту в іноземній валюті		сума гарантованої позики / кредиту в національній валюті	
				код валюти	сума		
1	2	3	4	5	6	7	8
Разом:							
		X	X	X	X		

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та кварталний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 17

Інформація про надані місцеві гарантії

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

Код області	Назва суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ	Місцева гарантія (дата та номер)	Дата набрання чинності гарантійної угоди	Гарантійні зобов'язання				додаткові зобов'язання, що гарантуються
				сума гарантованої позики / кредиту в іноземній валюті		сума гарантованої позики / кредиту в національній валюті	7	
				код валюти	сума			
1	2	3	4	5	6	7	8	
Разом:		X	X	X	X			

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Інформація про здійснені операції з управління державним боргом

за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, квартална, річна.
Одиниця виміру: грн кол.

Зміст операції	Код класифікації фінансування бюджету за типом кредитора	Код класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання	Код відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Код функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету	Код економічної класифікації видатків бюджету	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8
Державні внутрішні запозичення							
Погашення державного внутрішнього боргу							
Державні зовнішні запозичення							
Погашення державного зовнішнього боргу							
Обслуговування державного боргу							

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний та кварталний звіти підписуються заступником Голови Державної казначейської служби України.

530000	Заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями										
540000	Заборгованість за іншими зовнішніми зобов'язаннями										
550000	Коригування, пов'язане із змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей										
Усього											

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 20

Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів

станом на _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн кол.

Класифікація боргу	Гарантовані відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами борги		
	у дол. еквіваленті по курсу на звітну дату	2	3
I. Внутрішній борг		X	
II. Зовнішній борг			
Разом гарантований відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами борг (I + II)		X	

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, квартальний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Звіт про виконання показників розподілу витратів Державного бюджету України

за _____ 20__ року

Періодичність: квартална, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Код програмної класифікації витратів та кредитування державного бюджету	Код функціональної класифікації витратів та кредитування державного бюджету	Найменування згідно з відомчою і програмною класифікаціями витратів та кредитування державного бюджету	Загальний фонд				Спеціальний фонд				Разом		
			усього	витрати споживання	з них:		усього	витрати споживання	з них:				
					оплата праці	комунальні послуги та енергоносії			оплата праці	комунальні послуги та енергоносії			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
xxxxxxx	xxxx	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін виконано за звітний період (рік)											
		Усього:											
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін виконано за звітний період (рік)											

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 22

Звіт про повернення кредитів до Державного бюджету України та розподіл надання кредитів з Державного бюджету України

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

1	2	3	Надання кредитів			Повернення кредитів			Кредитування – Усього		
			Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
			4	5	6	7	8	9	10	11	12
xxxxxxx	xxxx	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін виконано за звітний період (рік)									
		Усього:									
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін виконано за звітний період (рік)									

Міністр фінансів України¹Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(підпис)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Звіт про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн кол.

Адміністративно-територіальні одиниці	Код бюджетної програми*		
	з них:		
	назва заходу		
1	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	виконано протягом звітного періоду (року)	3
	2		
Усього:			

* Перелік кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету наводиться відповідно до закону України про Державний бюджет України.

Міністр фінансів України¹

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, квартальний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 24

**Звіт
про виконання показників розподілу видатків Державного бюджету України
на здійснення правосуддя в розрізі місцевих та апеляційних судів**

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

Код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Код функціональної класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Найменування згідно з програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету та найменування суду	Загальний фонд				Спеціальний фонд				Разом		
			усього	видатки споживання	з них: оплата праці	комунальні послуги та енергоносії	видатки розвитку	усього	видатки споживання	з них: оплата праці		комунальні послуги та енергоносії	видатки розвитку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
xxxxxxx	xxxx	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін											
		виконано за звітний період (рік)											
		Усього:											
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін											
		виконано за звітний період (рік)											

Міністр фінансів України¹Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Інформація
про виконання показників міжбюджетних трансфертів
(дотації вирівнювання з державного бюджету і коштів, що передаються до державного бюджету)
та інших показників міжбюджетних відносин Державного бюджету України з місцевими бюджетами

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.
 Одиниця виміру: грн кол.

Код бюджету	Назва місцевого бюджету адміністративно-територіальної одиниці	Розрахунковий обсяг доходів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів	Міжбюджетні трансфери					
			Дотація вирівнювання з державного бюджету			Кошти, що передаються до державного бюджету		
			затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	виконано	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	виконано	норматив щоденного відрахування (у відсотках від розрахункового обсягу доходів загального фонду місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів)	виконано
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Усього:								

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 26

**Інформація
про виконання показників міжбюджетних трансфертів (додаткових дотацій та субвенцій)
з Державного бюджету України місцевим бюджетам**

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

Код бюджету	Назва місцевого бюджету адміністративно-територіальної одиниці	Додаткова дотація з державного бюджету на:			Субвенції з державного бюджету*			
		затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	
	Усього:							

* Перелік додаткових дотацій та субвенцій наводиться відповідно до закону України про Державний бюджет України.

Міністр фінансів України¹

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(підпис)

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

**Інформація
про виконання обсягів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво,
реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах
та нормативи її щорічних відрахувань**

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

Код бюджету	Назва місцевого бюджету адміністративно-територіальної одиниці	Розрахунковий обсяг субвенції	Нормативи щорічних відрахувань від доходів, які є джерелом надання цієї субвенції (%)	Виконано
1	2	3	4	5
Усього:				

Міністр фінансів України¹

(ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

(ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

(ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Додаток 28

Інформація щодо кредитів (позик), що залучаються державою до спеціального фонду Державного бюджету України від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів)

за _____ 20__ року

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

1	2	3	4	5	6	7
Назва кредитора та інвестиційної програми (проєкту), що реалізується за рахунок кредиту (позики)*	Назва валюти, в якій залучається кредит (позика)	Загальний обсяг кредиту (позики)	Код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету*	Найменування згідно з програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету	Обсяг залучення кредиту (позики) на звітний рік з урахуванням змін	Сума залученого кредиту (позики) за звітний період (рік)
			4			
			xxxxxxx			
Усього:						

* Перелік кредиторів та інвестиційних програм (проектів), що реалізуються за рахунок кредиту (позики) і кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету наводяться відповідно до закону України про Державний бюджет України.

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, кварталний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

Звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку

за _____ 20__ року

Періодичність: місячна, річна.
Одиниця виміру: грн кол.

Назва регіону	План на рік з урахуванням внесених змін	План на звітний період з урахуванням внесених змін	Направлено відкритих асигнувань за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5
Усього				

Міністр фінансів України¹

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Голова (заступник Голови) Державної казначейської служби України²

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

Директор Департаменту консолідованої звітності

_____ (підпис)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Річний звіт підписується Міністром фінансів України.

² Річний звіт підписується Головою Державної казначейської служби України, місячний звіт підписується заступником Голови Державної казначейської служби України.

**Порядок
заповнення форми №1 дб “Звіту про фінансовий стан (баланс)
Державного бюджету України”**

№ з/п	Показники, що звіряються	Порівняльні показники
1	2	3
1	Рядок 010	Сальдо рахунку 1111
2	Рядок 020	Сальдо рахунків 1121, 1122
3	Рядок 030	Сальдо рахунків 1211, 1212
4	Рядок 040	Сальдо рахунків 1221, 1222, 1223, 1224
5	Рядок 050	Сальдо рахунків 1241, 1242
6	Рядок 060	Сальдо рахунків 1311, 1312, 1313, 1314, 1315
7	Рядок 070	Сальдо рахунків 1321, 1322, 1323, 1324, 1325, 1326
8	Рядок 080	Сальдо рахунку 1411
9	Рядок 090	Сальдо рахунків 1511, 1512, 1513, 1514
10	Рядок 100	Сальдо рахунків 1531, 1532, 1533, 1534
11	Рядок 110	Сальдо рахунків 1546
12	Рядок 120	Сальдо рахунків 1611, 1612
13	Рядок 130	Сальдо рахунків 1621, 1622, 1623
14	Рядок 140	Сальдо рахунків 1631, 1632
15	Рядок 150	Сальдо рахунків 1671, 1672, 1673
16	Рядок 160	Сальдо рахунків 1681, 1682, 1683
17	Рядок 170	Сума рядків 010–160
18	Рядок 180	Сальдо рахунків 4111, 4112
19	Рядок 190	Сальдо рахунків 4121, 4122
20	Рядок 200	Сальдо рахунків 4311, 4312
21	Рядок 210	Сальдо рахунків 4411, 4412
22	Рядок 220	Сальдо рахунків 4421, 4422, 4423
23	Рядок 230	Сальдо рахунків 4451, 4452, 4453, 4455, 4456
24	Рядок 240	Сума рядків 180–230
25	Рядок 250	Сума рядків (170 + 240)
26	Рядок 260	Сальдо рахунку 2111
27	Рядок 270	Сальдо рахунків 2121, 2122, 2123
28	Рядок 280	Сальдо рахунку 2131
29	Рядок 290	Сальдо рахунків 2171, 2172, 2173
30	Рядок 300	Сальдо рахунків 2211, 2212
31	Рядок 310	Сальдо рахунків 2221, 2222
32	Рядок 320	Сальдо рахунку 2311
33	Рядок 330	Сальдо рахунків 2411, 2412
34	Рядок 340	Сальдо рахунків 2431, 2432, 2433
35	Рядок 350	Сальдо рахунків 2441, 2442, 2443
36	Рядок 360	Сума рядків 260–350
37	Рядок 370	Сальдо рахунку 3112

№ з/п	Показники, що звіряються	Порівняльні показники
1	2	3
38	Рядок 380	Сальдо рахунків 3122, 3124, 3125
39	Рядок 390	Сальдо рахунків 3521, 3523, 3525
40	Рядок 400	Сальдо рахунків 3522, 3524, 3526
41	Рядок 410	Сальдо рахунків 3551, 3552
42	Рядок 420	Сальдо рахунку 3611
43	Рядок 430	Сальдо рахунку 3612
44	Рядок 440	Сума рядків 370–430
45	Рядок 450	Сальдо рахунків 4111, 4112
46	Рядок 460	Сальдо рахунків 4121, 4122
47	Рядок 470	Сальдо рахунків 4311, 4312
48	Рядок 480	Сальдо рахунків 4411, 4412
49	Рядок 490	Сальдо рахунків 4421, 4422, 4423
50	Рядок 500	Сальдо рахунків 4451, 4452, 4453, 4455, 4456
51	Рядок 510	Сума рядків 450–500
52	Рядок 520	Сума рядків (360 + 440 + 510)
53	Рядок 530	Сальдо рахунків 5111, 5112

Примітка: у “Звіті про фінансовий стан (баланс) Державного бюджету України” (форма № 1дб) не відображається інформація, що не відноситься до операцій по виконанню державного бюджету, а саме інформація за відповідними балансовими рахунками, що відносяться до операцій по виконанню місцевих бюджетів (сума дебетового залишку за балансовими рахунками групи 154 “Позички, надані за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку” та сума кредитового залишку за відповідними рахунками третього класу (балансовими рахунками, що відносяться до операцій по виконанню місцевих бюджетів), які кореспондують з цими рахунками, взаємовиключаються) та інформація по рахунках інших клієнтів і позабюджетних фондів.

На суму залишків на рахунках, що відносяться до операцій по виконанню місцевих бюджетів, інших клієнтів зменшується сума по балансовому рахунку 1111 “Єдиний казначейський рахунок”.

Додаток 31

Звіт про виконання державного бюджету

за _____ 20__ року

_____ (назва органу Державної казначейської служби України)

Періодичність: місячна, квартална, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

I. Доходи

Код бюджетної класифікації	Найменування	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Усього	
		план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	виконано за звітний період (рік)	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8		
	Усього								
	у тому числі: усього доходів без урахування міжбюджетних трансфертів								

Форма №2 м(к)дб

Примітка: у місячному звіті ККДБ 2501 0000 та 25020000 заповнюються загальними сумами без розшифровки по елементарним кодам.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

II. Видатки

Коди бюджетної класифікації	Найменування	Виконано за звітний період (рік)			
		загальний фонд	усього	спеціальний фонд	Усього
1	2	3	4	5	6
xxxxxxx					
	Усього				

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету з виведенням підрахункових сум по кодах відомчої класифікації.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

II.1. Видатки загального фонду державного бюджету

Коди бюджетної класифікації	Коди бюджетної класифікації		Найменування	Затверджено на звітний рік з урахуванням внесених змін	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітнього року	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)	Залишок коштів на кінець звітнього періоду (року)
	програмної класифікації	виробничої класифікації							
1	2	3		4	5	6	7	8	9
XXXXXX									
	XXXX								
			Усього						

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

II.2. Видатки спеціального фонду державного бюджету

Коди бюджетної класифікації	Коди бюджетної класифікації	Найменування	Затверджено на звітний рік з урахуванням внесених змін	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітного року	Перераховано залишок, що склався на початок звітного року	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)			Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)
									усього	у тому числі спрямовано на погашення заборгованості загального фонду		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
xxxxxxx	xxxxxxx											
		Надходження та використання коштів спеціального фонду бюджету – усього										
		Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю			X	X	X		X	X	X	
		Кошти, що отримуються бюджетними установами від додаткової (господарської) діяльності			X	X	X		X	X	X	
		Плата від оренди майна бюджетних установ			X	X	X		X	X	X	
		Кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)			X	X	X		X	X	X	
		Благодійні внески, гранти та дарунки, отримані бюджетними установами			X	X	X		X	X	X	
		Надходження, що отримуються бюджетними установами від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів			X	X	X		X	X	X	
		Надходження від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів вищими та професійно-технічними навчальними закладами, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право			X	X	X		X	X	X	
		Субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	X		X	X	X		X	X	X	
		Фінансування	X		X	X	X		X	X	X	
	xxxx						X					
		Усього										

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

II.2.1. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами

Коди бюджетної класифікації	Коди бюджетної класифікації	Найменування	Затверджено на звітний рік з урахуванням внесених змін	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітного року	Перераховано залишок, що склався на початок звітного року	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)		Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)
									усього	у тому числі спрямовано на погашення зобов'язань загального фонду	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
xxxxxxx											
		Надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами – усього									
		Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю			X	X	X		X	X	X
		Кошти, що отримуються бюджетними установами від додаткової (господарської) діяльності			X	X	X		X	X	X
		Плата від оренди майна бюджетних установ			X	X	X		X	X	X
		Кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)			X	X	X		X	X	X
		Фінансування	X		X	X	X	X	X	X	X
	xxxx				X	X	X	X	X	X	X
		Усього									

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

II.2.2. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ

Коди бюджетної класифікації	програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету	економічної класифікації видатків бюджету	Найменування	Зтверджено на звітний рік з урахуванням внесених змін	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітного року	Перераховано залишок, що склався на початок звітного року	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)			Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)
										усього	на погашення заборгованості	утому числі спрямовано на погашення заборгованості загального фонду	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
xxxxxx							x			x			
			Надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ – усього				x	x		x		x	
			Благодійні внески, гранти та дарунки, отримані бюджетними установами			x							
			Надходження, що отримуються бюджетними установами від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів			x				x		x	
			Надходження від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів вищими та професійно-технічними навчальними закладами, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право			x				x		x	
			Фінансування			x				x		x	
		xxxx				x				x		x	
			Усього										

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

II.2.3. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок інших надходжень спеціального фонду

Коди бюджетної класифікації	Видатки та кредитування державного бюджету	Видатки спеціального фонду бюджету	Найменування	Затверджено на звітний рік з урахуванням внесених змін	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітного року	Перераховано залишок, що склався на початок звітного року	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)			Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)
										у тому числі спрямовано на погашення зобов'язаності заборгованості загального фонду	10	11	
1	2	3		4	5	6	7	8	9	10	11	12	
XXXXXX								X			X		
	XXXX							X			X		
			Усього					X			X		

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

II.2.4. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як субвенція з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів

Коди бюджетної класифікації	Коди програмної класифікації	Коди економічної класифікації	Найменування	Затверджено на звітний рік з урахуванням внесених змін	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітного року	Перераховано залишок, що склався на початок звітного року	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)			Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)
										усього	у тому числі спрямовано на погашення заборгованості	загального фонду	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
xxxxxxx			3					X					
			Надходження та використання коштів, отриманих як субвенція з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	X				X		X			
			Субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	X			X	X		X			X
			Фінансування	X			X	X		X			X
		xxxx		X			X	X		X			X
			Усього					X		X			X

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

II.2.5. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок інших надходжень спеціального фонду (фінансові казначейські векселі)

Коди бюджетної класифікації	Найменування		Затверджено на звітний рік на звітний рік з урахуванням внесених змін	План на звітний рік на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітного року	Перераховано залишок, що склався на початок звітного року	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)		Залишок коштів на кінець звітного періоду (року)
	програмної класифікації	економічної класифікації							у тому числі спрямовано на погашення усього	заборгованості загального фонду	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
XXXXXX					X	X	X				
	XXXX				X	X	X				
		Усього			X	X	X				

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

III. Кредитування

Коди бюджетної класифікації	Класифікації кредитування бюджету	Найменування	Надання кредитів		Повернення кредитів		Кредитування – усього	
			план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
xxxxxx								
	4000	Кредитування						
	4100	Внутрішнє кредитування						
	4110	Надання внутрішніх кредитів			X	X		
	4111	Надання кредитів органам державного управління інших рівнів			X	X		
	4112	Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям			X	X		
	4113	Надання інших внутрішніх кредитів			X	X		
	4120	Повернення внутрішніх кредитів	X	X				
	4121	Повернення кредитів органами державного управління іншими рівнів	X	X				
	4122	Повернення кредитів підприємствами, установами, організаціями	X	X				
	4123	Повернення інших внутрішніх кредитів	X	X				
	4200	Зовнішнє кредитування						
	4210	Надання зовнішніх кредитів			X	X		
	4220	Повернення зовнішніх кредитів	X	X				
		Усього						

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

III.1. Надання кредитів

Коди бюджетної класифікації	Класифікації кредитовань бюджету	Найменування	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Усього	
			план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
xxxxxx								
	4000	Кредитування						
	4100	Внутрішнє кредитування						
	4110	Надання внутрішніх кредитів						
	4111	Надання кредитів органам державного управління інших рівнів						
	4112	Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям						
	4113	Надання інших внутрішніх кредитів						
	4200	Зовнішнє кредитування						
	4210	Надання зовнішніх кредитів						
		Усього						

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

III.1.1. Надання кредитів з загального фонду державного бюджету

Коди бюджетної класифікації	Коди бюджетної класифікації	Найменування	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітнього року	Надішло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)	Залишок коштів на кінець звітнього періоду (року)
1	2	3	4	5	6	7	8
програмної та кредитування державного бюджету класифікації	кредитування бюджету класифікації						
xxxxxxx							
	4000	Кредитування					
	4100	Внутрішнє кредитування					
	4110	Надання внутрішніх кредитів					
	4111	Надання кредитів органам державного управління інших рівнів					
	4112	Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям					
	4113	Надання інших внутрішніх кредитів					
	4200	Зовнішнє кредитування					
	4210	Надання зовнішніх кредитів					
		Усього					

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

III.1.2. Надання кредитів з спеціального фонду державного бюджету

Коди бюджетної класифікації	Коди бюджетної класифікації		Найменування	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Залишок коштів на початок звітнього року	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Виконано за звітний період (рік)	Залишок коштів на кінець звітнього періоду (року)
	класифікації державного бюджету та кредитування	класифікації кредитування бюджету						
1	2	3		4	5	6	7	8
xxxxxxx								
	4000		Кредитування					
	4100		Внутрішнє кредитування					
	4110		Надання внутрішніх кредитів					
	4111		Надання кредитів органам державного управління інших рівнів					
	4112		Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям					
	4113		Надання інших внутрішніх кредитів					
	4200		Зовнішнє кредитування					
	4210		Надання зовнішніх кредитів					
			Усього					

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

III.2. Повернення кредитів

Коди бюджетної класифікації	Класифікації кредитування бюджету	Класифікації державного бюджету	Класифікації витратів програми	Найменування	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Усього	
					план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	план на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
xxxxxx										
	4000			Кредитування						
	4100			Внутрішнє кредитування						
	4120			Повернення внутрішніх кредитів						
	4121			Повернення кредитів органами державного управліннями інших рівнів						
	4122			Повернення кредитів підприємствами, установами, організаціями						
	4123			Повернення інших внутрішніх кредитів						
	4200			Зовнішнє кредитування						
	4220			Повернення зовнішніх кредитів						
				Усього						

Примітка: звітні дані про виконання державного бюджету заповнюються за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів класифікації кредитування бюджету, з виведенням підрахункових сум по них.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Додаток 32

Звіт про бюджетну заборгованість

СТАНОМ НА _____ 20__ року

_____ (назва органу Державної казначейської служби України)

Періодичність: місячна, річна.
Одиниця виміру: грн кол.

І. Дані про наявність дебіторської та кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету

Форма 7дб

Коди бюджетної класифікації	Класифікації видатків та кредитування державного бюджету	Класифікації економічної класифікації видатків бюджету	Показники				Дебіторська заборгованість				Кредиторська заборгованість				Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)
			на початок звітного року, усього	на кінець звітного періоду (року) усього	з неї прострочена	з неї списана за період з початку звітного року	на початок звітного року, усього	на кінець звітного періоду (року) усього	з неї прострочена	з неї списана за період з початку звітного року	на початок звітного року, усього	на кінець звітного періоду (року) усього	з неї прострочена	з неї списана за період з початку звітного року	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13			
XXXXXX															
		Доходи ¹				-				X	-		X		
		Видатки – усього													
		у тому числі:													
		XXXX													

Примітка: звітні дані про бюджетну заборгованість заповнюються окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету за всіма кодами програми програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

¹ заповнюється за спеціальним фондом державного бюджету в частині власних надходжень.

² у місячному звіті КЕКВ 3000 заповнюється загальною сумою без розшифровки по елементарним кодам.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

II. Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету за окремими програмами

Коди бюджетної класифікації	Коди бюджетної класифікації державного бюджету	Коди бюджетної класифікації економічної класифікації видатків бюджету та кредитування	Показники	Дебіторська заборгованість		Кредиторська заборгованість		Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року) ¹
				на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)	на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)	
1	2	3	4	5	6	7	8	
XXXXXXX								
			Видатки та надання кредитів – усього					
			у тому числі:					
			XXXX					

Примітка: звітні дані про бюджетну заборгованість заповнюються окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету.

¹ при складанні річного звіту графа 8 за кодами класифікації кредитування не заповнюється.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Додаток 33

Звіт про використання коштів з резервного фонду державного бюджету

за _____ 20__ року

_____ (назва органу Державної казначейської служби України)

Періодичність: місячна, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

КПК	КЕКВ або КККБ	Найменування відомчої класифікації видатків державного бюджету	Затверджено Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням внесених змін	Дата і номер акту Кабінету Міністрів України	Передбачено актами Кабінету Міністрів України	План на звітний рік з урахуванням внесених змін	Направлені асигнування за звітний період (рік)		Касові видатки за звітний період (рік)	Залишок невикористаних направлених асигнувань на кінець звітнього періоду (року)
							усього	у тому числі на умовах повернення		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Видано за актами Кабінету Міністрів України – усього	x	x	x					
		У тому числі по головним розпорядникам бюджетних коштів	x							
xxxxxx			x		x					
	xxxx		x		x					

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Додаток 34

Структура сальдового балансу рахунків

№ з/п	Балансові рахунки	На початок звітнього року	Залишок на кінець звітнього періоду (року)*	Залишок на кінець звітнього року після річного закінчення рахунків**
1	2	3	4	5
1	Клас 1			
2	1111A			
3	Усього по групі 111			
4	1121A			
5	1122A			
6	Усього по групі 112			
7	Усього по розділу 11			
8	1211A			
9	1212A			
10	Усього по групі 121			
11	1221A			
12	1222A			
13	1223A			
14	1224A			
15	Усього по групі 122			
16	1231A			
17	1232A			
18	1234A			
19	Усього по групі 123			
20	1241A			
21	1242A			
22	Усього по групі 124			
23	Усього по розділу 12			
24	1311A			
25	1312A			
26	1313A			
27	1314A			
28	1315A			
29	Усього по групі 131			
30	1321A			
31	1322A			
32	1323A			
33	1324A			
34	1325A			
35	1326A			
36	Усього по групі 132			

1	2	3	4	5
37	1331A			
38	1332A			
39	1333A			
40	1334A			
41	1335A			
42	Усього по групі 133			
43	1341A			
44	1342A			
45	1343A			
46	1344A			
47	1345A			
48	Усього по групі 134			
49	Усього по розділу 13			
50	1411A			
51	Усього по групі 141			
52	1421A			
53	Усього по групі 142			
54	Усього по розділу 14			
55	1511A			
56	1512A			
57	1513A			
58	1514A			
59	Усього по групі 151			
60	1521A			
61	1522A			
62	1523A			
63	1524A			
64	Усього по групі 152			
65	1531A			
66	1532A			
67	1533A			
68	1534A			
69	Усього по групі 153			
70	1541A			
71	1542A			
72	1543A			
73	1544A			
74	1545A			
75	1546A			
76	Усього по групі 154			
77	Усього по розділу 15			

1	2	3	4	5
78	1611A			
79	1612A			
80	Усього по групі 161			
81	1621A			
82	1622A			
83	1623A			
84	Усього по групі 162			
85	1631A			
86	1632A			
87	Усього по групі 163			
88	1641A			
89	1642A			
90	Усього по групі 164			
91	1651A			
92	1652A			
93	1653A			
94	1654A			
95	Усього по групі 165			
96	1661A			
97	1662A			
98	Усього по групі 166			
99	1671A			
100	1672A			
101	1673A			
102	Усього по групі 167			
103	1681A			
104	1682A			
105	1683A			
106	Усього по групі 168			
107	Усього по розділу 16			
108	1711A			
109	Усього по групі 171			
110	Усього по розділу 17			
111	Клас 4			
112	4111A			
113	4112A			
114	Усього по групі 411			
115	4121A			
116	4122A			
117	Усього по групі 412			
118	Усього по розділу 41			

1	2	3	4	5
119	4211A			
120	4212A			
121	Усього по групі 421			
122	4221A			
123	4222A			
124	4223A			
125	4224A			
126	Усього по групі 422			
127	4231A			
128	4232A			
129	4233A			
130	4234A			
131	Усього по групі 423			
132	4241A			
133	4242A			
134	4243A			
135	4244A			
136	Усього по групі 424			
137	4251A			
138	4252A			
139	4253A			
140	4254A			
141	Усього по групі 425			
142	Усього по розділу 42			
143	4311A			
144	4312A			
145	Усього по групі 431			
146	4321A			
147	4322A			
148	Усього по групі 432			
149	Усього по розділу 43			
150	4411A			
151	4412A			
152	Усього по групі 441			
153	4421A			
154	4422A			
155	4423A			
156	Усього по групі 442			
157	4431A			
158	4432A			
159	Усього по групі 443			

1	2	3	4	5
160	4441A			
161	4442A			
162	Усього по групі 444			
163	4451A			
164	4452A			
165	4453A			
166	4455A			
167	4456A			
168	Усього по групі 445			
169	4461A			
170	4462A			
171	4465A			
172	4466A			
173	Усього по групі 446			
174	Усього по розділу 44			
175	4611A			
176	4612A			
177	Усього по групі 461			
178	4621A			
179	4622A			
180	Усього по групі 462			
181	Усього по розділу 46			
182	4999A			
183	Усього по групі 499			
184	Усього по розділу 49			
185	Активи – усього			
186	Клас 2			
187	2111П			
188	Усього по групі 211			
189	2121П			
190	2122П			
191	2123П			
192	Усього по групі 212			
193	2131П			
194	Усього по групі 213			
195	2141П			
196	Усього по групі 214			
197	2151П			
198	2152П			
199	2153П			
200	Усього по групі 215			

1	2	3	4	5
201	2161П			
202	Усього по групі 216			
203	2171П			
204	2172П			
205	2173П			
206	Усього по групі 217			
207	Усього по розділу 21			
208	2211П			
209	2212П			
210	Усього по групі 221			
211	2221П			
212	2222П			
213	Усього по групі 222			
214	2231П			
215	2232П			
216	Усього по групі 223			
217	2241П			
218	2242П			
219	Усього по групі 224			
220	Усього по розділу 22			
221	2311П			
222	Усього по групі 231			
223	2321П			
224	Усього по групі 232			
225	Усього по розділу 23			
226	2411П			
227	2412П			
228	Усього по групі 241			
229	2421П			
230	2422П			
231	2423П			
232	2424П			
233	Усього по групі 242			
234	2431П			
235	2432П			
236	2433П			
237	Усього по групі 243			
238	2441П			
239	2442П			
240	2443П			
241	Усього по групі 244			
242	Усього по розділу 24			

1	2	3	4	5
243	Клас 3			
244	3111П			
245	3112П			
246	3113П			
247	Усього по групі 311			
248	3121П			
249	3122П			
250	3123П			
251	3124П			
252	3125П			
253	Усього по групі 312			
254	3131П			
255	3132П			
256	Усього по групі 313			
257	3141П			
258	3142П			
259	3143П			
260	3144П			
261	Усього по групі 314			
262	3151П			
263	3152П			
264	3153П			
265	3154П			
266	Усього по групі 315			
267	3161П			
268	Усього по групі 316			
269	Усього по розділу 31			
270	3211П			
271	3212П			
272	Усього по групі 321			
273	3221П			
274	3222П			
275	3223П			
276	3224П			
277	Усього по групі 322			
278	3231П			
279	3232П			
280	Усього по групі 323			
281	3241П			
282	3242П			
283	Усього по групі 324			
284	3251П			

1	2	3	4	5
285	3252П			
286	3253П			
287	3254П			
288	Усього по групі 325			
289	3261П			
290	3262П			
291	Усього по групі 326			
292	3271П			
293	3272П			
294	Усього по групі 327			
295	3281П			
296	3282П			
297	Усього по групі 328			
298	Усього по розділу 32			
299	3311П			
300	Усього по групі 331			
301	3321П			
302	Усього по групі 332			
303	Усього по розділу 33			
304	3411П			
305	3412П			
306	Усього по групі 341			
307	3421П			
308	3422П			
309	Усього по групі 342			
310	Усього по розділу 34			
311	3511П			
312	3512П			
313	3515П			
314	3516П			
315	Усього по групі 351			
316	3521П			
317	3522П			
318	3523П			
319	3524П			
320	3525П			
321	3526П			
322	Усього по групі 352			
323	3531П			
324	3532П			
325	Усього по групі 353			

1	2	3	4	5
326	3541П			
327	3542П			
328	3543П			
329	3544П			
330	3545П			
331	3546П			
332	Усього по групі 354			
333	3551П			
334	3552П			
335	3553П			
336	3554П			
337	Усього по групі 355			
338	Усього по розділу 35			
339	3611П			
340	3612П			
341	Усього по групі 361			
342	3621П			
343	3622П			
344	Усього по групі 362			
345	Усього по розділу 36			
346	3711П			
347	3712П			
348	3713П			
349	3714П			
350	3715П			
351	3716П			
352	3717П			
353	3718П			
354	3719П			
355	Усього по групі 371			
356	3721П			
357	3722П			
358	Усього по групі 372			
359	3731П			
360	3732П			
361	3733П			
362	3734П			
363	Усього по групі 373			
364	3741П			
365	Усього по групі 374			
366	Усього по розділу 37			

1	2	3	4	5
367	3811П			
368	3812П			
369	Усього по групі 381			
370	3821П			
371	Усього по групі 382			
372	3891П			
373	3892П			
374	Усього по групі 389			
375	Усього по розділу 38			
376	3911П			
377	Усього по групі 391			
378	3921П			
379	3922П			
380	Усього по групі 392			
381	3931П			
382	Усього по групі 393			
383	3991П			
384	3992П			
385	3993П			
386	3994П			
387	Усього по групі 399			
388	Усього по розділу 39			
389	Клас 4			
390	4111П			
391	4112П			
392	Усього по групі 411			
393	4121П			
394	4122П			
395	Усього по групі 412			
396	Усього по розділу 41			
397	4211П			
398	4212П			
399	Усього по групі 421			
400	4221П			
401	4222П			
402	4223П			
403	4224П			
404	Усього по групі 422			
405	4231П			
406	4232П			
407	4233П			

1	2	3	4	5
408	4234П			
409	Усього по групі 423			
410	4241П			
411	4242П			
412	4243П			
413	4244П			
414	Усього по групі 424			
415	4251П			
416	4252П			
417	4253П			
418	4254П			
419	Усього по групі 425			
420	Усього по розділу 42			
421	4311П			
422	4312П			
423	Усього по групі 431			
424	4321П			
425	4322П			
426	Усього по групі 432			
427	Усього по розділу 43			
428	4411П			
429	4412П			
430	Усього по групі 441			
431	4421П			
432	4422П			
433	4423П			
434	Усього по групі 442			
435	4431П			
436	4432П			
437	Усього по групі 443			
438	4441П			
439	4442П			
440	Усього по групі 444			
441	4451П			
442	4452П			
443	4453П			
444	4455П			
445	4456П			
446	Усього по групі 445			
447	4461П			
448	4462П			

1	2	3	4	5
449	4465П			
450	4466П			
451	Усього по групі 446			
452	Усього по розділу 44			
453	4611П			
454	4612П			
455	Усього по групі 461			
456	4621П			
457	4622П			
458	Усього по групі 462			
459	Усього по розділу 46			
460	4999П			
461	Усього по групі 499			
462	Усього по розділу 49			
463	Пасиви – усього			
464	Клас 7			
465	7111А			
466	Усього по групі 711			
467	7121А			
468	Усього по групі 712			
469	7131А			
470	7132А			
471	Усього по групі 713			
472	Усього по розділу 71			
473	7211А			
474	Усього по групі 721			
475	7221А			
476	Усього по групі 722			
477	7231А			
478	7232А			
479	Усього по групі 723			
480	Усього по розділу 72			
481	7921А			
482	Усього по групі 792			
483	Усього по розділу 79			
484	Клас 6			
485	6911КП			
486	Усього по групі 691			
487	Усього по розділу 69			
488	Клас 5			
489	5111А			

1	2	3	4	5
490	5112A			
491	Усього по групі 511			
492	5121A			
493	5122A			
494	Усього по групі 512			
495	Усього по розділу 51			
496	5911A			
497	Усього по групі 591			
498	Усього по розділу 59			
499	Активи – усього			
500	Клас 6			
501	6111П			
502	6112П			
503	6113П			
504	6114П			
505	Усього по групі 611			
506	6121П			
507	6122П			
508	6123П			
509	6124П			
510	Усього по групі 612			
511	Усього по розділу 61			
512	6211П			
513	Усього по групі 621			
514	6221П			
515	Усього по групі 622			
516	Усього по розділу 62			
517	6411П			
518	6412П			
519	Усього по групі 641			
520	6421П			
521	6422П			
522	Усього по групі 642			
523	Усього по розділу 64			
524	Клас 7			
525	7131П			
526	7132П			
527	Усього по групі 713			
528	Усього по розділу 71			
529	7231П			
530	7232П			

1	2	3	4	5
531	Усього по групі 723			
532	Усього по розділу 72			
533	7911КА			
534	Усього по групі 791			
535	7921П			
536	Усього по групі 792			
537	Усього по розділу 79			
538	Клас 5			
539	5111П			
540	5112П			
541	Усього по групі 511			
542	5121П			
543	5122П			
544	Усього по групі 512			
545	Усього по розділу 51			
546	5911П			
547	Усього по групі 591			
548	Усього по розділу 59			
549	Пасиви – усього			
550	Доходи бюджету – усього			
551	Видатки бюджету – усього			
552	Результат бюджету – усього			
553	Управлінський облік			
554	8 клас			
555	8211А			
556	8212А			
557	8213А			
558	8214А			
559	8215А			
560	8216А			
561	Усього по групі 821			
562	8221А			
563	8222А			
564	Усього по групі 822			
565	8241А			
566	8242А			
567	Усього по групі 824			
568	8251А			
569	8252А			
570	Усього по групі 825			
571	Усього по розділу 82			

1	2	3	4	5
572	8311A			
573	8312A			
574	Усього по групі 831			
575	Усього по розділу 83			
576	8511A			
577	8512A			
578	Усього по групі 851			
579	8521A			
580	8522A			
581	Усього по групі 852			
582	Усього по розділу 85			
583	8621A			
584	Усього по групі 862			
585	8651A			
586	Усього по групі 865			
587	8661A			
588	Усього по групі 866			
589	8681A			
590	Усього по групі 868			
591	Усього по розділу 86			
592	8711A			
593	8712A			
594	8713A			
595	8714A			
596	Усього по групі 871			
597	8731A			
598	8732A			
599	Усього по групі 873			
600	8751A			
601	8752A			
602	Усього по групі 875			
603	8781A			
604	8782A			
605	Усього по групі 878			
606	8791A			
607	8792A			
608	Усього по групі 879			
609	Усього по розділу 87			
610	8921КП			
611	Усього по групі 892			
612	Усього по розділу 89			
613	Активи – усього			

1	2	3	4	5
614	8 клас			
615	8111П			
616	8112П			
617	8113П			
618	8114П			
619	Усього по групі 811			
620	8121П			
621	8122П			
622	8123П			
623	8124П			
624	8125П			
625	8126П			
626	8127П			
627	Усього по групі 812			
628	8131П			
629	8132П			
630	Усього по групі 813			
631	8141П			
632	8142П			
633	Усього по групі 814			
634	Усього по розділу 81			
635	8411П			
636	8412П			
637	Усього по групі 841			
638	8421П			
639	8422П			
640	Усього по групі 842			
641	Усього по розділу 84			
642	8611П			
643	Усього по групі 861			
644	8631П			
645	Усього по групі 863			
646	8641П			
647	Усього по групі 864			
648	8671П			
649	Усього по групі 867			
650	Усього по розділу 86			
651	8721П			
652	8722П			
653	8723П			
654	8724П			

1	2	3	4	5
655	8725П			
656	8726П			
657	8727П			
658	8728П			
659	Усього по групі 872			
660	8741П			
661	8742П			
662	8743П			
663	8744П			
664	8745П			
665	8746П			
666	8747П			
667	8748П			
668	Усього по групі 874			
669	8761П			
670	8762П			
671	Усього по групі 876			
672	8771П			
673	8772П			
674	Усього по групі 877			
675	Усього по розділу 87			
676	8911КА			
677	Усього по групі 891			
678	Усього по розділу 89			
679	Пасиви – усього			
680	Позабалансовий облік			
681	9 клас			
682	Усього по розділу 92			
683	9311А			
684	9312А			
685	9313А			
686	9314А			
687	Усього по групі 931			
688	9321А			
689	9322А			
690	9323А			
691	9324А			
692	Усього по групі 932			
693	9331А			
694	9332А			
695	9333А			

1	2	3	4	5
696	9334A			
697	Усього по групі 933			
698	9341A			
699	9342A			
700	9343A			
701	9344A			
702	Усього по групі 934			
703	Усього по розділу 93			
704	9511A			
705	9512A			
706	9513A			
707	9514A			
708	9515A			
709	Усього по групі 951			
710	9521A			
711	9522A			
712	9523A			
713	9524A			
714	9525A			
715	Усього по групі 952			
716	9531A			
717	Усього по групі 953			
718	9541A			
719	9542A			
720	9543A			
721	9544A			
722	Усього по групі 954			
723	Усього по розділу 95			
724	9811A			
725	9812A			
726	9813A			
727	9814A			
728	9815A			
729	9816A			
730	Усього по групі 981			
731	9831A			
732	9832A			
733	9833A			
734	9834A			
735	9835A			
736	Усього по групі 983			

1	2	3	4	5
737	9841A			
738	9891A			
739	Усього по розділу 98			
740	9921КП			
741	Усього по групі 992			
742	9931A			
743	Усього по групі 993			
744	Усього по розділу 99			
745	Активи – усього			
746	Клас 9			
747	9011П			
748	9012П			
749	Усього по групі 901			
750	9071П			
751	9072П			
752	9073П			
753	9074П			
754	9075П			
755	9076П			
756	Усього по групі 907			
757	9081П			
758	9082П			
759	9083П			
760	9084П			
761	9085П			
762	9086П			
763	9087П			
764	9088П			
765	Усього по групі 908			
766	9091П			
767	Усього по групі 909			
768	Усього по розділу 90			
769	9111П			
770	9112П			
771	9113П			
772	9114П			
773	9115П			
774	9116П			
775	9117П			
776	9118П			
777	Усього по групі 911			

1	2	3	4	5
778	9121П			
779	9122П			
780	9123П			
781	9124П			
782	9125П			
783	9126П			
784	9127П			
785	9128П			
786	Усього по групі 912			
787	9131П			
788	9132П			
789	9133П			
790	9134П			
791	9135П			
792	9136П			
793	9137П			
794	9138П			
795	Усього по групі 913			
796	9141П			
797	9142П			
798	9143П			
799	9144П			
800	9145П			
801	9146П			
802	9147П			
803	9148П			
804	Усього по групі 914			
805	9151П			
806	9152П			
807	9153П			
808	9154П			
809	9155П			
810	9156П			
811	9157П			
812	9158П			
813	Усього по групі 915			
814	9161П			
815	9162П			
816	9163П			
817	9164П			
818	9165П			

1	2	3	4	5
819	9166П			
820	9167П			
821	9168П			
822	Усього по групі 916			
823	Усього по розділу 91			
824	9211П			
825	9212П			
826	9213П			
827	9214П			
828	9215П			
829	9216П			
830	9217П			
831	9218П			
832	Усього по групі 921			
833	9221П			
834	9222П			
835	9223П			
836	9224П			
837	9225П			
838	9226П			
839	9227П			
840	9228П			
841	Усього по групі 922			
842	9251П			
843	Усього по групі 925			
844	9261П			
845	9262П			
846	9263П			
847	9264П			
848	9265П			
849	9266П			
850	9267П			
851	9268П			
852	Усього по групі 926			
853	9271П			
854	9272П			
855	9273П			
856	9274П			
857	9275П			
858	9276П			
859	9277П			

1	2	3	4	5
860	9278П			
861	Усього по групі 927			
862	9281П			
863	9282П			
864	9283П			
865	9284П			
866	9285П			
867	9286П			
868	9287П			
869	9288П			
870	Усього по групі 928			
871	9291П			
872	9292П			
873	9293П			
874	9294П			
875	9295П			
876	9296П			
877	9297П			
878	9298П			
879	Усього по групі 929			
880	Усього по розділу 92			
881	9411П			
882	9412П			
883	9413П			
884	9414П			
885	Усього по групі 941			
886	9421П			
887	9422П			
888	9423П			
889	9424П			
890	Усього по групі 942			
891	9499П			
892	Усього по розділу 94			
893	9611П			
894	Усього по групі 961			
895	9621П			
896	9622П			
897	9623П			
898	Усього по групі 962			
899	9631П			
900	9632П			
901	Усього по групі 963			

1	2	3	4	5
902	9641П			
903	Усього по групі 964			
904	Усього по розділу 96			
905	9711П			
906	9712П			
907	9713П			
908	9714П			
909	Усього по групі 971			
910	9721П			
911	9722П			
912	9723П			
913	9724П			
914	Усього по групі 972			
915	9731П			
916	9732П			
917	9733П			
918	9734П			
919	Усього по групі 973			
920	9741П			
921	9742П			
922	9743П			
923	9744П			
924	Усього по групі 974			
925	Усього по розділу 97			
926	9821П			
927	Усього по розділу 98			
928	9911КА			
929	Усього по групі 991			
930	9931П			
931	Усього по групі 993			
932	Усього по розділу 99			
933	Пасиви – усього			

* у річному звіті наводяться суми до річного заклячення рахунків.

** заповнюється при складанні річного звіту.

Керівник органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Рекомендації

щодо звірки окремих показників Сальдового балансу рахунків із показниками інших форм бюджетної звітності про виконання державного бюджету

№ з/п	Показники Сальдового балансу рахунків, що зіставляються	Порівняльні показники
1	Рядок 316 плюс рядок 318 плюс рядок 320 плюс рядок 339, графа 3 і 4	Підрозділ II.1 розділу II форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графи 6 та 9 плюс Частина III.1.1 підрозділу III.1 розділу III форми №2м(к)дб, рядок "Усього", графа 5 і 8
2	Рядок 317 плюс рядок 319 плюс рядок 321 плюс рядок 340, графа 3 і 4	Підрозділ II.2 розділу II форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 6 і 12 плюс Частина III.1.2 підрозділу III.1 розділу III форми №2м(к)дб, рядок "Усього", графа 5 і 8
3	Рядок 465, графа 4	Підрозділ II.1 розділу II форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 8
4	Рядок 467, графа 4	Підрозділ II.2 розділу II форми №2м(к)дб, рядок "Усього", графа 10
5	Рядок 469, графа 4	Частина III.1.1 підрозділу III.1 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 7
6	Рядок 470, графа 4	Частина III.1.2 підрозділу III.1 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 7
7	Рядок 501, графа 4	Розділ I форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 4
8	Рядок 502, графа 4	Розділ I форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 6 за вирахуванням суми рядків 25010000, 25020000 та 4132400
9	Рядок 504, графа 4	Розділ I форми № 2м(к)дб, графа 6 сума рядків 25010000, 25020000 та 41032400
10	Рядок 525, графа 4	Підрозділ III.2 розділу III форми №2м(к)дб, рядок "Усього", графа 5
11	Рядок 526, графа 4	Підрозділ III.2 розділу III форми №2м(к)дб, рядок "Усього", графа 7
12	Рядки 615 плюс 635, графа 4	Підрозділ II.1 розділу II форми №2м(к)дб, рядок "Усього", графа 7 плюс Частина III.1.1 підрозділу III.1 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 6
13	Рядки 616 плюс 636, графа 4	Частина II.2.3 підрозділу II.2 розділу II форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 9 плюс Частина III.1.2 підрозділу III.1 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 6
14	Рядок 685, графа 4	рядок "Усього" Розділ I форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 3
15	Рядок 686, графа 4	рядок "Усього" Розділ I форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 5
16	Рядок 828, графа 4	Підрозділ II.1 розділу II форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 4 плюс Частина III.1.1 підрозділу III.1 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 4 плюс Підрозділ III.2 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 4
17	Рядок 829, графа 4	Підрозділ II.2 розділу II форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 4 плюс Частина III.1.2 підрозділу III.1 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 4 плюс Підрозділ III.2 розділу III форми № 2м(к)дб, рядок "Усього", графа 6
18	Рядок 883, графи 3 і 4	Розділ I форми № 7дб, рядок "Усього", графа 13 плюс Розділ II форми № 7дб, рядок "Усього", графа 8 (в частині загального фонду)
19	Рядок 884, графи 3 і 4	Розділ I форми № 7дб, рядок "Усього", графа 13 плюс Розділ II форми № 7дб, рядок "Усього", графа 8 (в частині спеціального фонду)

**Розшифровка
операцій, відображених на рахунках 1511 та 1512**

ПО _____
(назва органу Державної казначейської служби України)

Періодичність: квартална, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

КПКВК	Загальний фонд				Спеціальний фонд				Повернення кредитів		Сума коштів, відображених на рахунках 1511 та 1512		Сума коригування		
	Дебіторська заборгованість		Кредиторська заборгованість		Дебіторська заборгованість		Кредиторська заборгованість		загальний фонд	спеціальний фонд	на початок звітного року	на кінець звітного періоду			
	на початок звітного року	на кінець звітного періоду	на початок звітного року	на кінець звітного періоду	на початок звітного року	на кінець звітного періоду	на початок звітного року	на кінець звітного періоду							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Керівник органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Додаток 37

Розшифровка операцій, відображених на рахунках 1513 та 1514

ПО _____ (назва органу Державної казначейської служби України)

Періодичність: квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

КПКВК	Сума коштів, відображених на рахунках 1513 та 1514 на початок звітного року	Сума заборгованості перенесеної на рахунки 1513 та 1514 протягом звітного періоду (року)	Сума списаної заборгованості протягом звітного періоду (року)	Сума коштів, відображених на рахунках 1513 та 1514 на кінець звітного періоду (року)
1	2	3	4	5

Керівник органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Головне управління Державної казначейської служби України

 (базове)

**Довідка
 про перераховані відкриті асигнування державного бюджету Головним транзитним управлінням
 Державної казначейської служби України на здійснення видатків розпорядників бюджетних коштів
 за 20__ рік**

Періодичність: річна.
 Одиниця виміру: грн кол.

№ з/п	Назва транзитного Головного управління Державної казначейської служби України	Код території	КПК	КЕКВ	Сума перерахованих коштів
	Усього по базовій області				

Керівник органу Державної казначейської служби України

Керівник структурного підрозділу
 органу Державної казначейської служби України

Додаток 39

Довідка
про кількість рахунків, відкритих розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів
за 20___ рік

ПО _____

(назва органу Державної казначейської служби України)

Періодичність: річна.

№ з/п	КВК	Кількість розпорядників/одержувачів бюджетних коштів	Кількість рахунків				Усього
			реєстраційних за балансовими рахунками (3521, 3523)	спеціальних реєстраційних за балансовими рахунками (3522, 3524)	відкритих для обліку операцій по загальнодержавних видатках (3525)	відкритих для обліку операцій по загальнодержавних видатках (3526)	
1	2	3	4	5	6	7	10
Розпорядники бюджетних коштів							
Разом:							
Одержувачі бюджетних коштів							
Разом:							
Усього рахунків:							

Керівник органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Довідка

про суми урегулювання заборгованості за бюджетними позичками, наданими державним та іншим сільськогосподарським підприємствам усіх форм власності і господарювання, відповідно до Закону України від 18.01.2001 № 2237-III та розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2002 № 186-р

(назва органу Державної казначейської служби України)

СТАНОМ НА 1 СІЧНЯ 20___ РОКУ

Періодичність: річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Назва позички, що урегульовується	Коди	змінено		Сума урегулювання, в т. ч.												Погашено реструктуризовану заборгованість з початку звітного року, в т. ч.	Залишок реструктуризованої заборгованості, станом на 1 січня 20__р.						
		з	до	реструктуризовано						з термінами погашення по роках								реструктуризовано у 20__ році					
				2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	з	2004	2005	2006				2007	2008	2009	2010	2011
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	
Повернення бюджетних позичок, виданих на закупівлю сільгосппродукції за держконтрактом 1994 р.	02801381																						
Повернення бюджетних позичок, виданих на закупівлю сільгосппродукції за держконтрактом 1995 р.	02801382																						
Повернення бюджетних позичок, виданих на закупівлю сільгосппродукції за держконтрактом 1996 р.	02801383																						
Повернення бюджетних позичок, виданих на закупівлю сільгосппродукції за держконтрактом 1997 р.	02801384																						

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	
Повернення позичок за постановою КМУ від 11.09.97 № 1003	00263100																						
Повернення позичок за постановою КМУ від 26.02.98 № 220	00263200																						
Повернення позичок за постановою КМУ від 10.12.98 № 1953 ¹	00263300																						
Разом по області																							

¹ Надається інформація по врегульованій заборгованості за фінансовою допомогою, отриманою грошовими коштами через органи Державної казначейської служби України.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Довідка

щодо заборгованості перед державним бюджетом за фінансовою допомогою, наданою за рахунок коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України на умовах повернення відповідно до постанов Кабінету Міністрів України від 11.09.1997 № 1003, від 26.02.1998 № 220 та від 10.12.1998 № 1953

(назва органу Державної казначейської служби України)
станом на 1 січня 20___ року

Періодичність: річна.

Одиниця виміру: грн кол.

Підстава надання	Коди	Сума наданої фінансової допомоги	Повернуто коштів до державного бюджету		Оформлено протоколів на зменшення заборгованості згідно з ЗУ від 18.01.01 № 2237	Списано заборгованість	Заборгованість станом на 01.01.20___ року		
			у 20___ році	у тому числі з них реструктуризованої заборгованості згідно з ЗУ від 18.01.01 № 2237			усього	у т. ч. прострочена	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Постанова Кабінету Міністрів України від 11.09.97 № 1003	00263100								
Постанова Кабінету Міністрів України від 26.02.98 № 220	00263200								
Постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.98 № 1953 ¹	00263300								

¹ Надається інформація по врегульованій заборгованості за фінансовою допомогою, отриману грошовими коштами через органи Державної казначейської служби України.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Додаток 42

Звіт про фінансовий стан (баланс)

станом на _____ 20__ року

(назва бюджету)

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Форма № 1мб

Найменування груп	Код рядка	№ груп	Залишок на початок звітного року	Залишок на кінець звітного періоду (року)*	Залишок на кінець звітного року після річного закінчення рахунків**
1	2	3	4	5	6
Актив					
<i>Активи</i>					
Інші рахунки Казначейства в НБУ	020	112			
Інші рахунки за коштами місцевих бюджетів в банках	030	123			
Дебіторська заборгованість за операціями з банками	040	124			
Депозити місцевого бюджету, розміщені в Національному банку	050	133			
Інші депозити місцевого бюджету	060	134			
Цінні папери в активі місцевого бюджету	070	142			
Кредити, надані з місцевого бюджету	080	152			
Кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання	090	153			
Кошти місцевого бюджету в дорозі	100	164			
Активи місцевого бюджету за взаємними розрахунками	110	165			
Інші активи місцевого бюджету	120	166			
Субрахунки єдиного казначейського рахунку	130	171			
Разом активи:	140				
<i>Розрахунки</i>					
Взаємні розрахунки з державним бюджетом	150	421			
Взаємні розрахунки з місцевими бюджетами	160	422			
Взаємні розрахунки з сільськими і селищними бюджетами	170	423			
Розрахунки за цінними паперами місцевого бюджету	180	432			
Розрахунки за операціями з кредитами місцевого бюджету	190	443			
Розрахунки за централізованими проплатами місцевих бюджетів	200	444			
Інші розрахунки за коштами місцевого бюджету	210	446			
Разом розрахунки:	220				
Баланс	230				

1	2	3	4	5	6
Пасив					
<i>Зобов'язання</i>					
Зобов'язання за векселями місцевого бюджету	240	214			
Облігації місцевого бюджету	250	215			
Зобов'язання місцевого бюджету за іншими цінними паперами	260	216			
Внутрішнє фінансування місцевого бюджету	270	223			
Зовнішнє фінансування місцевого бюджету	280	224			
Депозити отримані місцевим бюджетом	290	232			
Зобов'язання місцевого бюджету за взаємними розрахунками	300	242			
Разом зобов'язання:	310				
<i>Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів</i>					
Кошти загального фонду місцевих бюджетів	320	314			
Кошти спеціального фонду місцевих бюджетів, які направляються на спеціальні видатки	330	315			
Особові та реєстраційні рахунки розпорядників і реєстраційні рахунки одержувачів коштів за загальним фондом місцевого бюджету	340	353; 354			
Особові та реєстраційні рахунки розпорядників і реєстраційні рахунки одержувачів коштів за загальним фондом місцевого бюджету, які знаходяться на іншій території	350	353; 354			
Особові та спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників і спеціальні реєстраційні рахунки одержувачів коштів за спеціальним фондом місцевого бюджету	360	353; 354			
Особові та спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників і спеціальні реєстраційні рахунки одержувачів коштів за спеціальним фондом місцевого бюджету, які знаходяться на іншій території	370	353; 354			
Кошти розпорядників коштів бюджетів в розрахунках	380	355			
Рахунки розпорядників коштів місцевого бюджету, відкриті в установах банків за коштами загального фонду	390	362			
Рахунки розпорядників коштів місцевого бюджету, відкриті в установах банків за коштами спеціального фонду	400	362			
Разом кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів:	410				
<i>Розрахунки</i>					
Взаємні розрахунки з державним бюджетом	420	421			
Взаємні розрахунки з місцевими бюджетами	430	422			

1	2	3	4	5	6
Взаємні розрахунки з сільськими і селищними бюджетами	440	423			
Розрахунки за цінними паперами місцевого бюджету	450	432			
Розрахунки за операціями з кредитами місцевого бюджету	460	443			
Розрахунки за централізованими проплатами місцевих бюджетів	470	444			
Інші розрахунки за коштами місцевого бюджету	480	446			
Разом розрахунки :	490				
Баланс	500				
Результат виконання бюджету					
Результат виконання місцевого бюджету	510	512			

* У річному звіті наводяться суми залишків, які склались до річного заключення рахунків.

** Заповнюється при складанні річного звіту.

Керівник органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Додаток 43

**Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів
за 20__ рік**

(назва бюджету)

Періодичність: річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Форма № 2мб

Стаття	Код рядка	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Усього
1	2	3	4	5
Операційний дохід				
<i>Податкові надходження</i>	10			
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	20			
Податки на власність	30			
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	40			
Внутрішні податки на товари та послуги	50			
Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	60			
Місцеві податки і збори	70			
Інші податки та збори	80			
<i>Неподаткові надходження</i>	90			
Доходи від власності та підприємницької діяльності	100			
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	110			
Інші неподаткові надходження	120			
Власні надходження бюджетних установ	130			
<i>Доходи від операцій з капіталом</i>	140			
Надходження від продажу основного капіталу	150			
Кошти від продажу землі і нематеріальних активів	160			
<i>Офіційні трансферти</i>	170			
Від органів державного управління	180			
Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	190			
<i>Цільові фонди</i>	200			
Цільові фонди, утворені Верховною Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади	210			
Операційний дохід – усього	220			

1	2	3	4	5
Операційні видатки та кредитування				
Державне управління	230			
Правоохоронна діяльність та забезпечення безпеки держави	240			
Освіта	250			
Охорона здоров'я	260			
Соціальний захист та соціальне забезпечення	270			
Житлово-комунальне господарство	280			
Культура і мистецтво	290			
Засоби масової інформації	300			
Фізична культура і спорт	310			
Будівництво	320			
Сільське і лісове господарство, рибне господарство та мисливство	330			
Транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатика	340			
Інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю	350			
Охорона навколишнього природного середовища та ядерна безпека	360			
Запобігання та ліквідація надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха	370			
Обслуговування боргу	380			
Цільові фонди	390			
Видатки, не віднесені до основних груп	400			
Операційні видатки та кредитування – усього	410			
Дефіцит (-) / профіцит (+) (220–410)	420			
Фінансування				
Фінансування за борговими операціями	430			
Запозичення	440			
<i>Внутрішні запозичення</i>	450			
Довгострокові зобов'язання	460			
Середньострокові зобов'язання	470			
Короткострокові зобов'язання та векселі	480			
Інші зобов'язання	490			
<i>Зовнішні запозичення</i>	500			
Довгострокові зобов'язання	510			
Середньострокові зобов'язання	520			

1	2	3	4	5
Короткострокові зобов'язання та векселі	530			
Інші зобов'язання	540			
Погашення	550			
<i>Внутрішні зобов'язання</i>	560			
Довгострокові зобов'язання	570			
Середньострокові зобов'язання	580			
Короткострокові зобов'язання та векселі	590			
Інші зобов'язання	600			
<i>Зовнішні зобов'язання</i>	610			
Довгострокові зобов'язання	620			
Середньострокові зобов'язання	630			
Короткострокові зобов'язання та векселі	640			
Інші зобов'язання	650			
Фінансування за активними операціями	660			
<i>Зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю</i>	670			
Повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів	680			
Розміщення бюджетних коштів на депозитах або придбання цінних паперів	690			
<i>Зміни обсягів бюджетних коштів</i>	700			
На початок періоду	710			
На кінець періоду	720			
Інші розрахунки	730			
Кошти, що передаються із загального фонду бюджету до бюджету розвитку (спеціального фонду)	740			
<i>Фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку</i>	750			
Зміни обсягів товарно-матеріальних цінностей	760			
На початок періоду	770			
На кінець періоду	780			
Фінансування – усього	790			

Керівник органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Звіт
про рух грошових коштів
за _____ 20__ рік

(назва бюджету)

Періодичність: річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Форма № 3мб

Код бюджетної класифікації	Стаття	Код рядка	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
			за звітний рік	за попередній звітний рік	за звітний рік	за попередній звітний рік
1	2	3	4	5	6	7
	I. Операційна діяльність					
	Операційні доходи					
	Податкові надходження	010				
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	020				
12000000	Податки на власність	030				
13000000	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	040				
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги	050				
16000000	Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	060				
18000000	Місцеві податки і збори	070				
19000000	Інші податки та збори	080				
	Неподаткові надходження	090				
21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності	100				
22000000	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	110				
24000000	Інші неподаткові надходження	120				
25000000	Власні надходження бюджетних установ	130				
	Доходи від операцій з капіталом	140				
31000000	Надходження від продажу основного капіталу	150				
33000000	Кошти від продажу землі і нематеріальних активів	160				
	Офіційні трансферти	170				
41000000	Від органів державного управління	180				
42000000	Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	190				
	Цільові фонди	200				
50110000	Цільові фонди, утворені Верховною Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади	210				
	1. Операційні доходи – усього:	220				

1	2	3	4	5	6	7
	Операційні видатки та кредитування					
2000	Поточні видатки	230				
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату	240				
2110	Оплата праці	250				
2120	Нарахування на оплату праці	260				
2200	Використання товарів і послуг	270				
2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	280				
2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали	290				
2230	Продукти харчування	300				
2240	Оплата послуг (крім комунальних)	310				
2250	Видатки на відрядження	320				
2260	Видатки та заходи спеціального призначення	330				
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	340				
2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	350				
2400	Обслуговування боргових зобов'язань	360				
2600	Поточні трансферти	370				
2700	Соціальне забезпечення	380				
2800	Інші поточні видатки	390				
4000	Кредитування	400				
4100	Внутрішнє кредитування	410				
4110	Надання внутрішніх кредитів	420				
4120	Повернення внутрішніх кредитів	430				
4200	Зовнішнє кредитування	440				
4210	Надання зовнішніх кредитів	450				
4220	Повернення зовнішніх кредитів	460				
	Операційні видатки та кредитування – усього:	470				
	I. Чистий потік від операційної діяльності (220 – 470)	480				
	II. Інвестиційна діяльність					
	Інвестиційні доходи	490				
	Інвестиційні видатки					
3000	Капітальні видатки	500				
3100	Придбання основного капіталу	510				
3110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	520				
3120	Капітальне будівництво (придбання)	530				
3130	Капітальний ремонт	540				
3140	Реконструкція та реставрація	550				

1	2	3	4	5	6	7
3150	Створення державних запасів і резервів	560				
3160	Придбання землі та нематеріальних активів	570				
3200	Капітальні трансферти	580				
	Інвестиційні видатки – усього:	590				
	II. Чистий потік від інвестиційної діяльності (490 – 590)	600				
9000	III. Нерозподілені видатки	610				
	Чистий потік від операційної та інвестиційної діяльності (480 + 600 – 610)	620				
	IV. Фінансова діяльність					
400000	Фінансування за борговими операціями	630				
401000	Запозичення	640				
401100	<i>Внутрішні запозичення</i>	650				
401101	Довгострокові зобов'язання	660				
401102	Середньострокові зобов'язання	670				
401103	Короткострокові зобов'язання та векселі	680				
401104	Інші зобов'язання	690				
401200	<i>Зовнішні запозичення</i>	700				
401201	Довгострокові зобов'язання	710				
401202	Середньострокові зобов'язання	720				
401203	Короткострокові зобов'язання та векселі	730				
401204	Інші зобов'язання	740				
402000	Погашення	750				
402100	<i>Внутрішні зобов'язання</i>	760				
402101	Довгострокові зобов'язання	770				
402102	Середньострокові зобов'язання	780				
402103	Короткострокові зобов'язання та векселі	790				
402104	Інші зобов'язання	800				
402200	<i>Зовнішні зобов'язання</i>	810				
402201	Довгострокові зобов'язання	820				
402202	Середньострокові зобов'язання	830				
402203	Короткострокові зобов'язання та векселі	840				
402204	Інші зобов'язання	850				
600000	Фінансування за активними операціями*	860				
601000	<i>Зміни обсягів депозитів і цінних паперів, що використовуються для управління ліквідністю</i>	870				
601100	Повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів	880				
601200	Розміщення бюджетних коштів на депозитах або придбання цінних паперів	890				
602000	<i>Зміни обсягів бюджетних коштів*</i>	900				
602100	На початок періоду	910				

1	2	3	4	5	6	7
602200	На кінець періоду	920				
602300	Інші розрахунки*	930				
602400	Кошти, що передаються із загального фонду бюджету до бюджету розвитку (спеціального фонду)	940				
603000	Фінансування за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку	950				
604000	Зміни обсягів товарно-матеріальних цінностей	960				
604100	На початок періоду	970				
604200	На кінець періоду	980				
	Фінансова діяльність – усього*:	990				
	IV. Чистий потік від фінансової діяльності (640 – 750 + 860)*	1000				
	Загальний чистий потік від загальної діяльності (480 + 600 – 610 + 1000)*	1010				

* Заповнюється з урахуванням суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

Керівник органу
Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Звіт про виконання місцевих бюджетів
за _____ 20__ р.

(назва бюджету)

Періодичність: місячна.
Одиниця виміру: грн коп.

Зведена форма

Найменування	Код бюджетної класифікації	Форма № 2 ммб												
		Загальний фонд					Спеціальний фонд					Разом		
		затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін****	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням внесених змін	кошторисні на призначення на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін****	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням внесених змін	кошторисні на призначення на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін****	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням внесених змін	кошторисні на призначення на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
I. Доходи	xxxxxxx ¹													
Усього														
II. Видатки														
	xxxxxx ² xxx ³ xxxxxxx [*]													
Усього														
III. Кредитування														
	xxxxxx ² xxx ³ xxxxxxx [*]													
Усього														
IV. Фінансування														
Дефіцит (-) / профіцит (+)**				x								x		
Дефіцит (-) / профіцит (+)***		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Фінансування бюджету за типом кредитора				x				x				x		
	xxxxxx ⁴			x				x				x		
	xxxxxx ⁴			x				x				x		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора**				X				X				X	
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора***		X	X	X		X	X	X		X	X	X	
Фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання				X				X				X	
	xxxxxx ⁵			X				X				X	
	xxxxxx ⁵			X				X				X	
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання**				X				X				X	
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання***		X	X	X		X	X	X		X	X	X	

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

** З урахуванням суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

*** Без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

**** Заповнюється на підставі рішення про місцевий бюджет, наданого відповідними фінансовими органами за місцем обслуговування органами Державної казначейської служби України.

¹ Заповнюється за кодами класифікації доходів бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації витратів та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ За кодами функціональної класифікації витратів та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11, заповнюється тільки на рівні Державної казначейської служби України.

⁴ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом кредитора, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁵ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

I. Доходи

Найменування	Код бюджетної класифікації	Загальний фонд		Спеціальний фонд						Разом	
		затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)			затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період	
						в тому числі:					
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	2										
I. Доходи	xxxxxxx ¹						X	X	X		
Усього							X	X	X		

¹ Заповнюється за кодами класифікації доходів бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

II. Видатки

Коди бюджетної класифікації	Загальний фонд		Спеціальний фонд						Разом							
	використано на звітний рік з урахуванням зміни	використано на звітний рік з урахуванням зміни	використано за звітний період (рік)		в тому числі:		використано на звітний рік з урахуванням розписом	використано на звітний рік з урахуванням зміни	використано на звітний рік з урахуванням зміни	використано за звітний період (рік)						
тимчасової класифікації місцевих бюджетів	функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету*	програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів**	економічної класифікації видатків бюджету	Найменування	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням зміни				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
xxxxx ²		xxxxxx	xxxx ⁴													
xxxxxx ²	xxxx ²	xxxxxxx														
				Усього												

* Заповнюється на рівні Державної казначейської служби України.

** Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.⁴ Заповнюється за кодами економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

III. Кредитування

Коди бюджетної класифікації	Найменування				Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом			
	тимчасові класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів	функціональної класифікації видатків та кредитування бюджетів*	програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів**	класифікації кредитування бюджету	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	кошторисні призначення змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	кошторисні призначення змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	кошторисні призначення змін	виконано за звітний період (рік)	
1	xxxxx ²	xxxx ³	xxxxx	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
			xxxxx											
	xxxxx ²	xxxx ³	xxxxx	xxxx ⁵										
			xxxxx											
Усього														

* Заповнюється на рівні Державної казначейської служби України.

** Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.⁵ Заповнюється за кодами класифікації кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

IV. Фінансування бюджету

Найменування	Код бюджетної класифікації	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
		затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
Дефіцит (-) / профіцит (+)*							
Дефіцит (-) / профіцит (+)**		X		X		X	
Фінансування бюджету за типом кредитора							
	xxxxxx ⁶						
	xxxxxx ⁶						
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора *							
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора **		X		X		X	
Фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання							
	xxxxxx ⁷						
	xxxxxx ⁷						
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання*							
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання**		X		X		X	

* З урахуванням суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

** Без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

⁶ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом кредитора, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁷ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Звіт про виконання місцевих бюджетів

за _____ 20__ р.

(назва бюджету)

Періодичність: квартальна, річна.
 Одиниця виміру: грн коп.

Форма № 2кмб(мб)

Найменування	Код бюджетної класифікації	Загальний фонд			Спеціальний фонд			Разом					
		затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін****	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін****	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)	затверджено місцевими радами на звітний рік з урахуванням внесених змін****	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням внесених змін	виконано за звітний період (рік)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
I. Доходи	xxxxxxx ¹												
Усього													
II. Видатки													
	xxxxxx ² xxx ³ xxxxxxxx*												
Усього													
III. Кредитування													
	xxxxxx ² xxx ³ xxxxxxxx*												
Усього													
IV. Фінансування													
Дефіцит (-) / профіцит (+)**				x				x				x	
Дефіцит (-) / профіцит (+)***			x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Фінансування бюджету за типом кредитора				x				x				x	
	xxxxxx ⁴			x				x				x	
	xxxxxx ⁴			x				x				x	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора**				X				X				X	
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора***		X	X	X		X	X	X		X	X	X	
Фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання				X				X				X	
	xxxxxx ⁵			X				X				X	
	xxxxxx ⁵			X				X				X	
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання**				X				X				X	
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання***		X	X	X		X	X	X		X	X	X	

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

** З урахуванням суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

*** Без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

**** Заповнюється на підставі рішення про місцевий бюджет, наданого відповідними фінансовими органами за місцем обслуговування органами Державної казначейської служби України.

¹ Заповнюється за кодами класифікації доходів бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11, заповнюється тільки на рівні Державної казначейської служби України.

⁴ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом кредитора, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁵ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

I. Доходи**1.1 Доходи загального фонду місцевих бюджетів**

Найменування	Код бюджетної класифікації ¹	Загальний фонд																		
		затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	усього	бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети		міст республіканського (АРК), обласного значення		районні	міст районного значення	селищні	сільські									
				усього	5	6	7													
												усього	У т. ч. внутріміських районів							
3	4	5	6	7	8	9	10	11												
1	2																			
I. Доходи																				
Усього																				

¹ Заповнюється за кодами класифікації доходів бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

I. Доходи
1.2 Доходи спеціального фонду місцевих бюджетів

Найменування		Спеціальний фонд									
		виконано за звітний період (рік)									
		Код бюджетної класифікації	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	кошторисні призначення на звітний рік з урахуванням змін	усього	бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети			міст републіканського (АРК), обласного значення		
усього	районні					міст районного значення	усього	у тому числі внутрішніх районів	районні		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I. Доходи											
Усього											

¹ Заповнюється за кодами класифікації доходів бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

II. Видатки

2.1 Видатки загального фонду місцевих бюджетів

Коди бюджетної класифікації				Найменування													
1	2	3	4	вигадки загального фонду місцевих бюджетів													
тимчасової класифікації вигадки та кредитування місцевих бюджетів	функціональної класифікації вигадки та кредитування бюджету	програмної класифікації вигадки та кредитування місцевих бюджетів*	економічної класифікації вигадки бюджету	Затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін													
				вигадки загального фонду місцевих бюджетів:													
				у тому числі за видами бюджетів:													
				усього		бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети		міст республіканського (АРК), обласного значення		районні		міст районного значення		селищні		сільські	
				усього		у тому числі внутрішніх районів		усього		у тому числі внутрішніх районів		усього		у тому числі внутрішніх районів		усього	
5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
xxxxx ²		xxxxxx															
xxxxx ²	xxx ³	xxxxxx	xxx ⁶														
Усього																	

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації вигадки та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації вигадки та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁶ Заповнюється за кодами економічної класифікації вигадки бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

II. Видатки

2.2 Видатки спеціального фонду місцевих бюджетів

Коди бюджетної класифікації				Спеціальний фонд													
тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів				викорано за звітний період (рік)													
функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету				у тому числі за видами бюджетів:													
програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*				усього		бюджет АРК, обласні, міські та Севастополя бюджети		міст републіканського (АРК), обласного значення		районні		міст районного значення		сільські			
економічної класифікації видатків бюджету				затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін		на звітний рік з урахуванням змін		на звітний рік з урахуванням змін		усього		у тому числі внутрішніх районів		усього		у тому числі внутрішніх районів	
1	2	3	4	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15				
xxxxx ²		xxxxxx															
xxxxx ²	xxx ³	xxxxxx	xxx ⁶														
				Усього													

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁶ Заповнюється за кодами економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

2.2.1. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами

Коди бюджетної класифікації				Спеціальний фонд																					
Найменування				виконано за звітний період (рік)																					
тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів				функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету				програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*				економічної класифікації видатків бюджету				затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін		кошторисні призначення на звітний рік з урахуванням змін		у тому числі за видами бюджетів:					
																				усього		бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети		міст републіканського (АРК), обласного значення	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15											
xxxxx ²		xxxxxx																							
xxxxx ²	xxxx ³	xxxxxx	xxxx ⁶																						
				Усього																					

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁶ Заповнюється за кодами економічної класифікації видатків бюджету, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

2.2.2. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень бюджетних установ

Коди бюджетної класифікації				Спеціальний фонд																											
тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів				функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету				програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*				видатків та кредитування місцевих бюджетів*				економічної класифікації видатків бюджету				Найменування		виконано за звітний період (рік)									
																						затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін		кошторисні призначення на звітний рік з урахуванням змін		усього		бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети		усього	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24								
XXXXX ²		XXXXXX																													
XXXXX ²	XXXX ³	XXXXXX	XXXX ⁶																												
				Усього																											

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁶ Заповнюється за кодами економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

2.2.3. Видатки спеціального фонду бюджету, проведені за рахунок доходів спеціального фонду бюджету, що направляються на спеціальні видатки

тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів	Коди бюджетної класифікації				Найменування	затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін			кошторисні призначення на звітний рік з урахуванням змін	виконано за звітний період (рік)				
	місцевих бюджетів та кредитування бюджету	класифікації та кредитування бюджету	програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*	екonomicної класифікації видатків бюджету		усього	бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети			у тому числі за видами бюджетів:		міст районного значення	районні	
							усього	у тому числі внутрішніх районів		міст республіканського (АРК), обласного значення	міст районного значення			районні
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
XXXXXX ²		XXXXXX												
XXXXXX ²	XXXX ³	XXXXXX	XXXX ⁶											
Усього														

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁶ Заповнюється за кодами економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

III. Кредитування

3.1. Кредитування загального фонду місцевих бюджетів

Коди бюджетної класифікації				Загальний фонд																	
Найменування				затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін		на звітний рік з урахуванням змін		кошторисні призначення на звітний рік з урахуванням змін		виконано за звітний період (рік)											
				місцевих бюджетів			функціональної класифікації та кредитування бюджету			програмої класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*			класифікації кредитування бюджету			у тому числі за видами бюджетів:					
																усього		бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети		міст републіканського (АРК), обласного значення	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15							
xxxxxx ²		xxxxxx																			
xxxxxx ²	xxxx ³	xxxxxx	xxxx ⁷																		
				Усього																	

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁷ Заповнюється за кодами класифікації кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

III. Кредитування

3.2. Кредитування спеціального фонду місцевих бюджетів

Коди бюджетної класифікації				Спеціальний фонд																									
тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів				функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету				програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*				класифікації кредитування бюджету				виконано за звітний період (рік)													
																Найменування										з урахуванням змін на звітний рік затверджено розписом		з урахуванням змін на звітний рік з урахуванням змін	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
xxxxx ²		xxxxxx					8	9	10	11	12	13	14	15															
xxxxx ²	xxx ³	xxxxxx	xxx ⁷																										
				Усього																									

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

² Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁷ Заповнюється за кодами класифікації кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

IV. Фінансування

4.1. Фінансування загального фонду місцевих бюджетів

Найменування	Код бюджетної класифікації	Загальний фонд										
		виконано за звітний період (рік)										
		затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	4	5	бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети		міст републіканського (АРК), обласного значення		районні	міст районного значення	селіщні	спільські
					усього	у тому числі внутрішніх районів	усього	у тому числі внутрішніх районів				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
Дефіцит (-) / профіцит (+)*												
Дефіцит (-) / профіцит (+)**		X						-	-	-	-	
Фінансування бюджету за типом кредитора												
	XXXXX ⁴											
	XXXXX ⁴											
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора *												
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора **		X						-	-	-	-	
Фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання												
	XXXXX ⁵											
	XXXXX ⁵											
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання*												
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання**		X						-	-	-	-	

* З урахуванням суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

** Без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

⁴ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом кредитора, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁵ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

IV. Фінансування

4.2. Фінансування спеціального фонду місцевих бюджетів

Найменування	Код бюджетної класифікації	Спеціальний фонд											
		виконано за звітний період (рік)											
		затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	4	5	бюджет АРК, обласні, міські (міст Києва та Севастополя) бюджети			республіканського (АРК), обласного значення		районні	міст районного значення	селіщні	сільські
					усього	у тому числі внутрішніх районів	усього	у тому числі внутрішніх районів	7				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11			
Дефіцит (-) / профіцит (+)*													
Дефіцит (-) / профіцит (+)**		X											
Фінансування бюджету за типом кредитора													
	XXXXXX ⁴												
	XXXXXX ⁴												
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора *													
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом кредитора **		X											
Фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання													
	XXXXXX ⁵												
	XXXXXX ⁵												
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання*													
Разом коштів, отриманих з усіх джерел фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання**		X											

* З урахуванням суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

** Без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються між місцевими бюджетами різних рівнів або між бюджетами однієї підпорядкованості.

⁴ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом кредитора, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

⁵ Заповнюється за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Звіт про бюджетну заборгованість

ПО _____
(фонд бюджету)

СТАНОМ НА _____ 20__ р.

_____ (назва бюджету)

Періодичність: місячна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

Розділ І. Дані про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів

Форма № 7 мб

Коди бюджетної класифікації				Дебиторська заборгованість				Кредиторська заборгованість				Зарєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)		
тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів	функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету	програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*	економічної класифікації видатків бюджету	на початок звітного року, усього	на кінець звітного періоду (року) з неї	списана за період з початку звітного року	на початок звітного року, усього	на кінець звітного періоду (року) з неї	списана за період з початку звітного року	усього	пропущена з неї		термін оплати якої не настає	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
XXXXXX ¹	XXXX ²	XXXXXXX												
				Доходи**								X		X
				Видатки – усього										
				у тому числі:										
				XXXX ³										

Примітка: звітні дані про бюджетну заборгованість заповнюються окремо за загальним та спеціальним фондами державного бюджету за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

** Заповнюється за спеціальним фондом місцевого бюджету в частині власних надходжень.

¹ Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

² Заповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Заповнюється за кодами економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Розділ ІІ. Інформація про заборгованість розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів за окремими програмами

Коди бюджетної класифікації	Найменування показників	Дебіторська заборгованість		Кредиторська заборгованість		Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)**			
		на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)	на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)				
1 XXXXXX ¹	2 XXXX ²	3 XXXXXX	4 XXXX ³	5	6	7	8	9	10
				Видатки та надання кредитів					
				у тому числі:					

Примітка: складається окремо за загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету.

* Залповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

** При складанні річного звіту графа 10 за кодами класифікації кредитування бюджету не заповнюється.

¹ Залповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

² Залповнюється за кодами функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

³ Залповнюється за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Інформація про стан місцевих боргів

станом на _____ 20__ р.

(назва бюджету)

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Код бюджетної класифікації	Класифікація боргу за типом боргового зобов'язання	Разом	У тому числі:						зобов'язання за взаємними розрахунками	інші зобов'язання*
			позики банків та фінансових установ	позики за рахунок ресурсів єдиного казначейського рахунка	позики, що надавалися між рівнями бюджетів до прийняття Бюджетного кодексу України	зобов'язання за цінними паперами місцевих бюджетів	зобов'язання за векселями	8		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Внутрішній борг місцевих бюджетів										
400000	Внутрішній борг									
410000	Заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями									
420000	Заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями									
430000	Заборгованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями									
440000	Заборгованість за іншими внутрішніми зобов'язаннями									
450000	Коригування, пов'язане із змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницею у вартісних оцінках вищезазначених статей									
Зовнішній борг місцевих бюджетів										
500000	Зовнішній борг									
510000	Заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями									
520000	Заборгованість за середньостроковими зобов'язаннями									

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
530000	Заборогованість за короткостроковими зобов'язаннями і векселями								
540000	Заборогованість за іншими зовнішніми зобов'язаннями								
550000	Коригування, пов'язане із змінами обсягів депозитів, цінних паперів та різницю у вартісних оцінках вищезазначених статей								
Усього									

* Розшифровка графи 10 наводиться в Інформації щодо уточнення окремих показників звітних даних.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Інформація про надані місцеві гарантії

за _____ 20__ р.

_____ (назва бюджету)

Періодичність: квартална, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Код області	Назва суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ	Місцева гарантія (дата та номер)	Дата набрання чинності гарантійної угоди	Сума гарантованої позики / кредиту в іноземній валюті			Сума гарантованої позики / кредиту в національній валюті		Додаткові зобов'язання, що гарантуються
				код валюти	сума	сума	сума	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8		
Разом:		X	X	X	X				
Усього*:		X	X	X	X				

Примітка: складається на підставі інформації, наданої Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим та міськими фінансовими органами по відповідних бюджетах та окремих даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів.

* Заповнюється на рівні Державної казначейської служби України.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Додаток 50

Інформація про стан гарантованих відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами боргів

станом на _____ 20__ р.

_____ (назва бюджету)

Періодичність: квартална, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Класифікація боргу	Гарантовані відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами борги		
	у дол. еквіваленті по курсу на звітну дату	2	у національній валюті
1	2	3	
I. Внутрішній борг	X		
II. Зовнішній борг			
Разом гарантований відповідно Автономною Республікою Крим, територіальними громадами борг (I + II)*	X		

Примітка: складається на підставі інформації, наданої Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим та міськими фінансовими органами по відповідних бюджетах та окремих даних бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів.

* Заповнюється на рівні Державної казначейської служби України.

Керівник органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Інформація про виконання захищених витратків місцевих бюджетів

за _____ 20__ р.

_____ (назва бюджету)

Періодичність: місячна, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

Код тимчасової класифікації витратків та кредитування місцевих бюджетів*	Код програмної класифікації витратків та кредитування місцевих бюджетів**	Найменування витратків	Код економічної класифікації витратків бюджету***	Затверджено розписом на звітний рік з урахуванням змін	Кошторисні призначення на звітний рік з урахуванням змін	Виділено коштів за звітний період (рік)	Касові видатки за звітний період (рік)
1	2	3	4	5	6	7	8
010000		Державне управління					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
060000		Правоохоронна діяльність та забезпечення безпеки держави					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
070000		Освіта					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				

1	2	3	4	5	6	7	8
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
080000		Охорона здоров'я					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
090000		Соціальний захист та соціальне забезпечення					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
100000		Житлово-комунальне господарство					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				

1	2	3	4	5	6	7	8
110000		Культура і мистецтво					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
120000		Засоби масової інформації					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
130000		Фізична культура і спорт					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
150000		Будівництво					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				

1	2	3	4	5	6	7	8
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
160000		Сільське і лісове господарство, рибне господарство та мисливство					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
170000		Транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатика					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
180000		Інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				

1	2	3	4	5	6	7	8
200000		Охорона навколишнього природного середовища та ядерна безпека					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
210000		Запобігання та ліквідація надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
230000		Обслуговування боргу					
		Оплата послуг (крім комунальних)	2240				
		Обслуговування боргових зобов'язань	2400				
240000		Цільові фонди					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				

1	2	3	4	5	6	7	8
250000		Видатки, не віднесені до основних груп					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Соціальне забезпечення	2700				
		Разом видатків*					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата послуг (крім комунальних)	2240				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Обслуговування боргових зобов'язань	2400				
		Соціальне забезпечення	2700				
250000		Видатки, не віднесені до основних груп					
		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620				
		Усього видатків з трансфертами, що передаються до державного бюджету*					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата послуг (крім комунальних)	2240				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Обслуговування боргових зобов'язань	2400				

1	2	3	4	5	6	7	8
		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620				
		Соціальне забезпечення	2700				
250000		Видатки, не віднесені до основних груп					
		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620				
		Усього:					
		Оплата праці	2110				
		Нарахування на оплату праці	2120				
		Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220				
		Продукти харчування	2230				
		Оплата послуг (крім комунальних)	2240				
		Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270				
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280				
		Обслуговування боргових зобов'язань	2400				
		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620				
		Соціальне забезпечення	2700				

* У місячному звіті не заповнюється.

** Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

*** Заповнюється відповідно до переліку захищених статей видатків загального фонду місцевого бюджету, затвердженого Бюджетним кодексом України.

Керівник органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу
органу Державної казначейської служби України

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Додаток 52

Звіт про використання коштів з резервного фонду

за _____ 20__ р.

(назва бюджету)

Періодичність: місячна, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

Тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів	Програма класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів*	Економічна класифікація видатків та класифікація кредитування**	Найменування видатків	Бюджетні призначення, передбачені рішеннями Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих держадміністрацій або виконавчих органів відповідної ради	Виділено коштів за звітний період (рік)	Недовідлено асигнувань до плану
1	2	3	4	5	6	7
250102	xxxxxx	9000	Резервний фонд на початок звітного року		x	x
250102		9000	Збільшення/зменшення резервного фонду. (+/-)		x	x
			Видатки за рахунок коштів резервного фонду, усього			
			У тому числі:			
xxxxx ¹		xxxx ²				
250102		9000	Резервний фонд на кінець звітного періоду		x	x

Примітка: У місячних звітах заповнюється за узагальнюючими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

** У місячних звітах заповнюється без розшифровки за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

¹ Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

² Заповнюється за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Звіт про надання та використання місцевими бюджетами дотацій та субвенцій, отриманих з державного бюджету

за _____ 20__ р.

_____ (назва бюджету)

Періодичність: місячна, квартальна, річна.
Одиниця виміру: грн коп.

Найменування	Код класифікації доходів бюджету	Залишок на початок звітного року		Перераховано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові видатки за звітний період (рік)	Залишок на кінець звітного періоду (року)	
		на рахунках місцевих бюджетів установ	на рахунках місцевих бюджетів установ				на рахунках місцевих бюджетів установ	на рахунках місцевих бюджетів установ
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	XXXXXXXX ¹							
Разом								

Примітка: складається в розрізі дотацій та субвенцій, передбачених законом про Державний бюджет України.

¹ Заповнюється за кодами бюджетної класифікації доходів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____

(підпис)

(ініціали і прізвище)

**Порядок
заповнення та звірки показників
форми № 1мб “Звіт про фінансовий стан (баланс)”**

№ з/п	Показники, що звіряються	№ груп	Порівняльні показники
1	2	3	4
1	Рядок 020	112	Сальдо рахунку 1121
2	Рядок 030	123	Сальдо рахунків 1231, 1232, 1234
3	Рядок 040	124	Сальдо рахунків 1241, 1242 в частині виконаних операцій по відповідному місцевому бюджету
4	Рядок 050	133	Сальдо рахунків 1331, 1332, 1333, 1334, 1335
5	Рядок 060	134	Сальдо рахунків 1341, 1342, 1343, 1344, 1345
6	Рядок 070	142	Сальдо рахунків 1421
7	Рядок 080	152	Сальдо рахунків 1521, 1522, 1523, 1524
8	Рядок 090	153	Сальдо рахунків 1531, 1532, 1533, 1534 в частині виконаних операцій по відповідному місцевому бюджету
9	Рядок 100	164	Сальдо рахунків 1641, 1642
10	Рядок 110	165	Сальдо рахунків 1651, 1652, 1653, 1654
11	Рядок 120	166	Сальдо рахунків 1661, 1662 та інформація про зобов'язання за бюджетними коштами
12	Рядок 130	171	Сальдо рахунку 1711 в частині виконаних грошових операцій по відповідному місцевому бюджету
13	Рядок 140		Сума рядків 020–130
14	Рядок 150	421	Сальдо рахунків 4211, 4212
15	Рядок 160	422	Сальдо рахунків 4221, 4222, 4223, 4224
16	Рядок 170	423	Сальдо рахунків 4231, 4232, 4233, 4234
17	Рядок 180	432	Сальдо рахунків 4321, 4322
18	Рядок 190	443	Сальдо рахунків 4431, 4432
19	Рядок 200	444	Сальдо рахунків 4441, 4442
20	Рядок 210	446	Сальдо рахунків 4461, 4462, 4465, 4466
21	Рядок 220		Сума рядків 150-210
22	Рядок 230 (баланс)		Сума рядків 140-220
23	Рядок 240	214	Сальдо рахунку 2141
24	Рядок 250	215	Сальдо рахунків 2151, 2152, 2153
25	Рядок 260	216	Сальдо рахунку 2161
26	Рядок 270	223	Сальдо рахунків 2231, 2232
27	Рядок 280	224	Сальдо рахунків 2241, 2242
28	Рядок 290	232	Сальдо рахунку 2321

1	2	3	4
29	Рядок 300	242	Сальдо рахунків 2421, 2422, 2423, 2424
30	Рядок 310		Сума рядків 240-300
31	Рядок 320	314	Сальдо рахунків 3142, 3144
32	Рядок 330	315	Сальдо рахунків 3152, 3154
33	Рядок 340	353, 354	Сальдо рахунків 3531, 3541, 3543, 3545 розпорядників та одержувачів коштів, які є клієнтами органу Казначейства, що обслуговує відповідний бюджет
34	Рядок 350*	353, 354	Залишки, що склались за рахунками 3531, 3541, 3543, 3545 розпорядників та одержувачів коштів, які обслуговуються в іншому територіальному органі Казначейства
35	Рядок 360	353, 354	Сальдо рахунків 3532, 3542, 3544, 3546 розпорядників та одержувачів коштів, які є клієнтами органу Казначейства, що обслуговує відповідний бюджет
36	Рядок 370*	353, 354	Залишки, що склались за рахунками 3532, 3542, 3544, 3546 розпорядників та одержувачів коштів, які обслуговуються в іншому територіальному органі Казначейства
37	Рядок 380	355	Сальдо рахунків 3553, 3554
38	Рядок 390	362	Сальдо рахунків 3621
39	Рядок 400	362	Сальдо рахунків 3622
40	Рядок 410		Сума рядків 320-400
41	Рядок 420	421	Сальдо рахунків 4211, 4212
42	Рядок 430	422	Сальдо рахунків 4221, 4222, 4223, 4224
43	Рядок 440	423	Сальдо рахунків 4231, 4232, 4233, 4234
44	Рядок 450	432	Сальдо рахунків 4321, 4322
45	Рядок 460	443	Сальдо рахунків 4431, 4432
46	Рядок 470	444	Сальдо рахунків 4441, 4442
47	Рядок 480	446	Сальдо рахунків 4461, 4462, 4465, 4466
48	Рядок 490		Сума рядків 420-480
49	Рядок 500 (баланс)		Сума рядків 310, 410, 490
50	Рядок 510	512	Сальдо рахунків 5121, 5122

* Рядок заповнюється на підставі інформації, отриманої від інших територіальних органів Державної казначейської служби України, які обслуговують розпорядників і одержувачів коштів.

У Звіті про фінансовий стан (баланс) місцевого бюджету не відображається інформація, що не відноситься до операцій по виконанню місцевих бюджетів.

**Розшифровка
інформації, відображеної на рахунках групи 123
“Інші рахунки за коштами місцевих бюджетів в банках”
станом на _____ 20__ року**

(назва бюджету)

Періодичність: квартальна, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

№ з/п	Місцевий бюджет		Установи та організації, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	
	загальний фонд	спеціальний фонд	1231 “Рахунки установ та організацій, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів, відкриті в установах банків за коштами загального фонду”	1234 “Рахунки установ та організацій, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів, відкриті в установах банків за коштами спеціального фонду”
1	2	3	4	5

Керівник органу

Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу

Державної казначейської служби України

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

**Розшифровка
операцій, відображених на рахунках групи 152 "Кредити, надані з місцевого бюджету"
станом на _____ 20__ року**

_____ (назва бюджету)

Періодичність: квартална, річна.

Одиниця виміру: грн кол.

Код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів	Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*	Найменування показників	Загальний фонд						Спеціальний фонд						Надання кредитів	Повернення кредитів		Сума коштів, відображених на рахунках 152 групи		Сума коригування**
			Дебіторська заборгованість			Кредиторська заборгованість			Дебіторська заборгованість			Кредиторська заборгованість				загальний фонд	спеціальний фонд	на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)	
			початок звітного року	кінець звітного періоду (року)	на початок звітного року	кінець звітного періоду (року)	початок звітного року	кінець звітного періоду (року)	на початок звітного року	кінець звітного періоду (року)	загальний фонд	спеціальний фонд	на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18			
xxxxx ¹	xxxxxx																			
Усього																				

* Залповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

** Роз'яснення щодо сум коригування надаються в Інформациі щодо уточнення окремих показників звітних даних.

¹ Залповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Додаток 57

**Розшифровка
операцій, відображених на рахунках групи 153 "Кредити, що надавались під гарантійні зобов'язання"
станом на _____ 20__ року**

_____ (назва бюджету)

Періодичність: квартална, річна.

Одиниця виміру: грн коп.

Код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів	Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів*	Найменування показників	Загальний фонд						Спеціальний фонд						Повернення кредитів	Сума коштів, відображених на рахунках 153 групи				Сума коригування**
			дебіторська заборгованість			кредиторська заборгованість			дебіторська заборгованість			кредиторська заборгованість				на початок звітного року		на кінець звітного періоду (року)		
			початок року	звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	початок року	звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	початок року	звітного періоду (року)	на кінець звітного періоду (року)	загальний фонд	спеціальний фонд	загальний фонд		спеціальний фонд	на початок звітного року	на кінець звітного періоду (року)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18			
xxxxx ¹	xxxxxx																			
Усього																				

* Заповнюється у разі застосування програмно-цільового методу складання місцевих бюджетів.

** Роз'яснення щодо сум коригування надаються в Інформациі щодо уточнення окремих показників звітних даних.

¹ Заповнюється за кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11.

Керівник органу Державної казначейської служби України _____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Керівник структурного підрозділу органу Державної казначейської служби України _____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
101 “Подання фінансової звітності”**

Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541
(у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629)

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

20 січня 2011 р. за № 95/18833

Зміни внесені наказами Міністерства фінансів України
від 29.12.2011 № 1798 та 18.05.2012 № 568

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Фінансова звітність складається у тисячах гривень без десяткових знаків.
У рядках форм фінансової звітності, де не зазначені показники, ставиться прочерк.

4. Терміни, наведені у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

баланс – звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал;

валютний курс – установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни;

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);

власний капітал – частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань;

грошові кошти – готівка, кошти на рахунках в органах Державного казначейства України, у банках та депозити до запитання;

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);

еквіваленти грошових коштів – короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості;

економічна група – група суб'єктів державного сектору, до складу якої входять контролюючий суб'єкт державного сектору та один або кілька контрольованих суб'єктів державного сектору;

закордонний суб'єкт державного сектору – контрольований суб'єкт державного сектору або відділення суб'єкта державного сектору, що звітує, діяльність якого базується або провадиться в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта державного сектору;

звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду;

звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності суб'єкта державного сектору у звітному періоді;

звіт про фінансові результати – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору;

звичайна діяльність – будь-яка діяльність суб'єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її провадження;

зобов'язання – заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності;

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

іноземна валюта – валюта інша, ніж валюта звітності;

контролюючий суб'єкт державного сектору – головний розпорядник бюджетних коштів та розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, державні цільові фонди, Державне казначейство України;

контрольований суб'єкт державного сектору – розпорядник бюджетних коштів, органи державних цільових фондів, територіальні органи Державного казначейства України;

користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність суб'єктів державного сектору для прийняття рішень;

курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах;

облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності;

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

операції пов'язаних сторін – передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншій пов'язаній стороні;

подія після дати балансу – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства фінансової звітності, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору;

примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;

принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності;

профіцит/дефіцит у результаті звичайної діяльності – різниця, яка залишається після врахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності;

розкриття – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності;

рух грошових коштів – надходження і вихід грошових коштів та їх еквівалентів;

стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом);

суб'єкти державного сектору – суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди;

суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі та керівництвом суб'єктів державного сектору;

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

фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період.

5. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету.

6. Порядок подання фінансової звітності користувачам визначається законодавством.

7. Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
- цільового використання бюджетних коштів;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємств;
- рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

8. У фінансових звітах надається інформація про:

- а) активи;
- б) зобов'язання;
- в) власний капітал;
- г) дохід;
- г) витрати;
- д) грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету.

9. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.

II. Облікова політика

1. Облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку.

Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

2. Якщо національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.

III. Принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності

1. Фінансова звітність формується з дотриманням таких принципів:

автономності суб'єкта державного сектору, за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив;

- *безперервності діяльності*, який передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- *періодичності*, який передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- *історичної (фактичної) собівартості*, за яким пріоритетною є оцінка активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- *нарахування та відповідності доходів і 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;
- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *послідовності*, який передбачає постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору;
- *превалювання змісту над формою*, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

2. Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідливою і однозначно тлумачитися її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

3. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

4. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти суб'єкта державного сектору за різні періоди;
- фінансові звіти різних суб'єктів державного сектору.

5. Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

6. У фінансовій звітності слід розкривати порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всієї цифрової інформації (якщо це Національне положення (стандарт) не вимагає або не дозволяє іншого), за винятком фінансової звітності за звітний період, до якого це Національне положення (стандарт) застосовується вперше.

7. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Баланс суб'єкта державного сектору складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Перший звітний період новоствореного суб'єкта державного сектору може бути меншим, але не більшим за 12 місяців (бюджетного року). Звітним періодом суб'єкта державного сектору, що ліквідується, є період з початку року до моменту ліквідації.

IV. Склад та елементи фінансової звітності

1. Фінансова звітність складається з: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів.

2. Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо відповідає таким критеріям: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена.

3. При ліквідації суб'єкт державного сектору складає фінансовий звіт в обсязі річної фінансової звітності.

V. Баланс

1. Баланс (за формою № 1-дс згідно з додатком 1 до цього Національного положення (стандарту)) 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).

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

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

4. 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.

5. Витрати на придбання та створення активу, які відповідно до пункту 4 цього розділу не можуть бути відображені в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду у звіті про фінансові результати.

6. 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.

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

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

Оцінка та подальше розкриття окремих статей балансу в примітках до фінансової звітності здійснюються згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

VI. Звіт про фінансові результати

1. Звіт про фінансові результати (за формою № 2-дс згідно з додатком 2 до цього Національного положення (стандарту)) відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду.

2. Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів:

I. Фінансовий результат діяльності;

II. За функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;

III. Виконання бюджету (кошторису).

3. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід відображається у звіті про фінансові результати у разі збільшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема, у вигляді надходження активу або погашення зобов'язання, які приводять до збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника).

4. За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у звіті про фінансові результати у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема, у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

5. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

6. Витрати відображаються у звіті про фінансові результати, у разі якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами.

7. Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

8. Розкриття статей звіту про фінансові результати здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

9. Додаткові статті слід подавати в звіті про фінансовий стан, коли цього вимагає будь-яке національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі.

10. У розділі II звіту про фінансові результати наводиться інформація за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету за звітний період та попередній звітний період.

11. У розділі III звіту про фінансові результати наводиться інформація про виконання бюджету (кошторису) у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету за загальним та спеціальним фондами у порівнянні із затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін.

У цьому звіті визначаються різниці між фактичними сумами виконання бюджету (кошторису) (касовими видатками) та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін.

Фактичні суми виконання (касові видатки) у звіті про фінансові результати слід подавати за методологією складання бюджету (кошторису) за відповідний звітний період.

VII. Звіт про рух грошових коштів

1. Звіт про рух грошових коштів (за формою № 3-дс згідно з додатком 3 до цього Національного положення (стандарту)) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

2. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів діяльності.

3. Суми надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, наводяться розгорнуто.

4. Негрошові операції не включаються до звіту про рух грошових коштів.

5. Розкриття статей звіту про рух грошових коштів здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

VIII. Звіт про власний капітал

1. Звіт про власний капітал (за формою № 4-дс згідно з додатком 4 до цього Національного положення (стандарту)) розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу.

2. У звіті про власний капітал наводиться інформація 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.

3. У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника.

4. 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.

5. У звіті про власний капітал відображається профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності суб'єкта державного сектору.

6. Розкриття статей звіту про власний капітал здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

IX. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін

1. Пов'язаними сторонами є:

1.1. Контролюючий суб'єкт державного сектору та суб'єкт державного сектору, який прямо або опосередковано перебуває під контролем цього суб'єкта державного сектору;

1.2. Контрольований суб'єкт державного сектору та суб'єкт державного сектору, який прямо або опосередковано контролює цей суб'єкт державного сектору;

1.3. Суб'єкт господарювання – одержувач бюджетних коштів та суб'єкт державного сектору – розпорядник бюджетних коштів за бюджетною програмою;

1.4. Суб'єкт господарювання, який належить до сфери управління суб'єкта державного сектору, та суб'єкт державного сектору, у сфері управління якого перебуває цей суб'єкт господарювання.

2. До операцій пов'язаних сторін, зокрема, належать:

2.1. Надання та отримання послуг;

2.2. Придбання або передача/продаж товарів, робіт, інших активів;

2.3. Придбання або передача/продаж нерухомого майна;

2.4. Орендні операції;

2.5. Фінансові операції;

2.6. Передача зобов'язань.

X. Події після дати балансу

1. Події після дати балансу, що уточнюють інформацію про операції, відображені у бухгалтерському обліку протягом звітного періоду, яка впливає на визнання та оцінку доходів, витрат, активів та зобов'язань, відображених у фінансовій звітності, можуть потребувати коригування певних статей фінансової звітності або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про суттєве завищення їх вартості, визначеної на дату балансу; продаж запасів, що свідчить про необґрунтоване завищення чистої вартості їх реалізації на дату балансу; прийняття рішення про перерозподіл доходів; прийняття рішення про списання заборгованості, стягнення якої в судовому порядку є неможливим або недоцільним; виявлення помилок або порушень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності, тощо.

2. Події, що відбуваються після дати балансу та вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансової звітності, але розкриваються в примітках до фінансової звітності. Зокрема, до таких подій належать: прийняття рішення щодо реорганізації або припинення діяльності суб'єкта державного сектору; істотні придбання і продаж активів; знищення (втрата) активів суб'єкта державного сектору внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої події; прийняття законодавчих актів, які впливають на діяльність суб'єкта державного сектору, тощо.

3. Якщо події після дати балансу свідчать про ймовірність припинення діяльності суб'єкта державного сектору або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

XI. Розкриття інформації у фінансовій звітності

1. Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити:

- 1) інформацію про суб'єкт державного сектору;
- 2) дату звітності та звітний період;
- 3) дані про валюту звітності та одиницю її виміру;
- 4) відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року;
- 5) інформацію про:
 - облікову політику суб'єкта державного сектору та її зміни;
 - консолідацію фінансових звітів;
 - припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
 - обмеження щодо володіння активами;
 - участь у спільних підприємствах;
 - виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
 - переоцінку статей фінансових звітів;
- 6) іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

2. Інформація про суб'єкта державного сектору, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

- найменування, організаційно-правову форму та місцезнаходження суб'єкта державного сектору;
- короткий опис основної діяльності суб'єкта державного сектору;
- код відомчої класифікації бюджету, назву органу управління, у віданні якого перебуває суб'єкт державного сектору;
- середню кількість працівників суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду;
- дату затвердження звітності та назву суб'єкта державного сектору, що її затвердив.

3. Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, передбаченого цим Національним положенням (стандартом), то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

4. У фінансовій звітності повинні бути вказані валюта, в якій відображені елементи звітності, та одиниця її виміру.

Якщо валюта звітності відрізняється від валюти, в якій ведеться бухгалтерський облік, то суб'єкт державного сектору повинен розкривати причини цього та методи, що були використані для переведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу.

5. Суб'єкт державного сектору розкриває обрану облікову політику шляхом опису:

5.1. Принципів оцінки статей звітності.

5.2. Методів обліку окремих активів і зобов'язань.

6. Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансовій звітності або у примітках до неї.

7. У примітках до фінансової звітності розкривається:

7.1. Інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансовій звітності, але є обов'язковою згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

7.2. Інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

7.3. Інформація про орган, який має повноваження згідно із законодавством вносити зміни до фінансової звітності після оприлюднення.

7.4. Інформація про зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінку її впливу на фінансовий результат або обґрунтування щодо неможливості проведення такої оцінки.

7.5. Інформація про події після дати балансу, які не потребують коригування статей фінансової звітності.

7.6. Інформація про виконання бюджету (кошторису) щодо:

- різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини їх виникнення;
- причини відхилення між затвердженими показниками плану на звітний період та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін.

7.7. Інформація про виконання бюджету щодо наданих з бюджету кредитів, взаємних розрахунків бюджетів, цінних паперів, фінансування бюджету.

8. У примітках до фінансової звітності за наявності операцій пов'язаних сторін наводиться така інформація:

8.1. Види та обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін та характер відносин між такими пов'язаними сторонами.

8.2. Суми дебіторської та кредиторської заборгованостей за операціями пов'язаних сторін.

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку в державному секторі
101 "Подання фінансової звітності"

		КОДИ	
Дата (рік, місяць, число)			01
Установа	_____	за ЄДРПОУ	
Територія	_____	за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання	_____	за КОПФГ	
Орган державного управління	_____	за КОДУ	
Вид економічної діяльності	_____	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн			

БАЛАНС

на _____ 20__ року

Форма № 1-дс

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:			
залишкова вартість	010		
знос	011		
первісна вартість	012		
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	020		
накопичена амортизація	021		
первісна вартість	022		
Незавершені капітальні інвестиції	030		
Запаси	040		
Малоцінні та швидкозношувані предмети	050		
Готова продукція	060		
Інші нефінансові активи	070		
Усього за розділом I	100		
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	110		
Довгострокові фінансові інвестиції	120		
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками з бюджетом	130		

1	2	3	4
за розрахунками за товари, роботи, послуги	140		
за наданими кредитами	150		
за виданими авансами	160		
за розрахунками із соціального страхування	170		
із внутрішніх розрахунків	180		
інша поточна дебіторська заборгованість	190		
Поточні фінансові інвестиції	200		
Грошові кошти та їх еквіваленти бюджетних установ та державних цільових фондів в:			
національній валюті, у тому числі в:	210		
касі	211		
казначействі	212		
установах банків	213		
іноземній валюті	220		
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:			
єдиному казначейському рахунку	230		
рахунках в установах банків, у тому числі:	240		
у національній валюті	241		
в іноземній валюті	242		
Інші фінансові активи	250		
Усього за розділом II	280		
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	290		
БАЛАНС	300		

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	330		
Фонд дооцінки	340		
Фінансовий результат	350		
Капітал у підприємства	360		
Резерви	370		
Усього за розділом I	410		

1	2	3	4
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	420		
за кредитами	430		
інші довгострокові зобов'язання	440		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	450		
Поточні зобов'язання:			
за платежами до бюджету	460		
за розрахунками за товари, роботи, послуги	470		
за кредитами	480		
за одержаними авансами	490		
за розрахунками з оплати праці	500		
за розрахунками із соціального страхування	510		
із внутрішніх розрахунків	520		
інші поточні зобов'язання	530		
Усього за розділом II	570		
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	580		
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	590		
БАЛАНС	600		

Керівник

Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 2

до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку в державному секторі
101 "Подання фінансової звітності"

КОДИ	
	01

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за КОПФГ
за КОДУ
за КВЕД

Установа _____
Територія _____
Організаційно-правова форма господарювання _____
Орган державного управління _____
Вид економічної діяльності _____
Одиниця виміру: тис. грн _____

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

на _____ 20__ року

Форма № 2-дс

I. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
ДОХОДИ			
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	010		
Доходи від надання послуг	020		
Доходи від продажу	030		
Фінансові доходи	040		
Інші доходи від обмінних операцій	050		
Всього доходів від обмінних операцій	080		
Доходи від необмінних операцій			
Податкові надходження	090		
Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)	100		
Трансферти	110		
Надходження до державних цільових фондів	120		

1	2	3	4
Інші доходи від необмінних операцій	130		
Всього доходів від необмінних операцій	170		
Всього доходів	200		
ВИТРАТИ			
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на оплату праці	210		
Відрахування на соціальні заходи	220		
Матеріальні витрати	230		
Амортизація	240		
Фінансові витрати	250		
Інші витрати за обмінними операціями	260		
Всього витрат за обмінними операціями	290		
Витрати за необмінними операціями			
Транферти	300		
Інші витрати за необмінними операціями	310		
Всього витрат за необмінними операціями	340		
Всього витрат	400		
Профіцит/дефіцит за звітний період	410		

II. ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНОЮ КЛАСИФІКАЦІЄЮ ВИДАТКІВ ТА КРЕДИТУВАННЯ БЮДЖЕТУ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Загальнодержавні функції	440		
Оборона	450		
Громадський порядок, безпека та судова влада	460		
Економічна діяльність	470		
Охорона навколишнього природного середовища	480		
Житлово-комунальне господарство	490		
Охорона здоров'я	500		
Духовний та фізичний розвиток	510		
Освіта	520		
Соціальний захист та соціальне забезпечення	530		

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВИТРАТИ									
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	720								
Використання товарів і послуг	730								
Обслуговування боргових зобов'язань	740								
Поточні трансферти	750								
Соціальне забезпечення	760								
Інші видатки	770								
Нерозподілені видатки	780								
Придбання основного капіталу	790								
Капітальні трансферти	800								
Надання кредитів	810								
Всього витрат	830								
Профіцит/дефіцит за звітний період	840								

Керівник

Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 3
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку в державному секторі
101 "Подання фінансової звітності"

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ	
			01
Установа _____	за ЄДРПОУ _____		
Територія _____	за КОАТУУ _____		
Організаційно-правова форма господарювання _____	за КОПФГ _____		
Орган державного управління _____	за КОДУ _____		
Вид економічної діяльності _____	за КВЕД _____		
Одиниця виміру: тис. грн			

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

за 20__ рік

Форма № 3-дс

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від операційної діяльності, всього	010		
у тому числі за:	020		
обмінними операціями:			
бюджетні асигнування	021		
доходи від надання послуг	022		
інші надходження від обмінних операцій	023		
необмінними операціями:	030		
податкові надходження	031		
неподаткові надходження	032		
трансферти	033		
надходження до державних цільових фондів	034		
інші надходження від необмінних операцій	035		
Витрати на операційну діяльність, всього	040		
у тому числі:	050		
витрати за обмінними операціями:			
витрати на оплату праці	051		
відрахування на соціальні заходи	052		
оплата товарів, робіт, послуг	053		
інші витрати за обмінними операціями	054		
витрати за необмінними операціями:	060		
трансферти	061		
інші витрати за необмінними операціями	062		
Чистий рух коштів від операційної діяльності	070		

1	2	3	4
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від інвестиційної діяльності за обмінними операціями, всього	080		
у тому числі від продажу:	090		
фінансових інвестицій	091		
основних засобів	092		
нематеріальних активів	093		
Інші надходження	100		
Витрати на інвестиційну діяльність за обмінними операціями, всього	110		
у тому числі в результаті придбання:	120		
фінансових інвестицій	121		
основних засобів	122		
нематеріальних активів	123		
Інші витрати	130		
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	140		
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від фінансової діяльності за обмінними операціями, всього	150		
у тому числі від:	160		
повернення кредитів	161		
отримання позик	162		
отримання відсотків (роялті)	163		
Інші надходження	170		
Витрати на фінансову діяльність за обмінними операціями, всього	180		
у тому числі:	190		
надання кредитів	191		
погашення позик	192		
сплата відсотків	193		
Інші витрати	200		
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	210		
Чистий рух коштів за звітний період	220		
Залишок коштів на початок року	230		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	240		
Залишок коштів на кінець року	250		

Керівник

Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 4
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку в державному секторі
101 "Подання фінансової звітності"

		КОДИ
Дата (рік, місяць, число)		01
Установа	_____	за ЄДРПОУ
Територія	_____	за КОАТУУ
Організаційно-правова форма господарювання	_____	за КОПФГ
Орган державного управління	_____	за КОДУ
Вид економічної діяльності	_____	за КВЕД
Одиниця виміру: тис. грн		

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ за 20__ рік

Форма № 4-дс

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Фонд дооцінки	Фінансовий результат	Капітал у підприємства	Резерви	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишок на початок року	010						
Коригування:							
Зміна облікової політики	020						
Виправлення помилок	030						
Інші зміни	040						
Скоригований залишок на початок року	050						
Переоцінка активів:							
Дооцінка основних засобів	060						
Уцінка основних засобів	070						
Дооцінка незавершеного будівництва	080						
Уцінка незавершеного будівництва	090						
Дооцінка нематеріальних активів	100						
Уцінка нематеріальних активів	110						
Профіцит/дефіцит за звітний період	120						
Збільшення капіталу в підприємства	130						
Зменшення капіталу в підприємства	140						
Інші зміни в капіталі	150						
Разом змін в капіталі	180						
Залишок на кінець звітного періоду	190						

Керівник

Головний бухгалтер (бухгалтер)

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
102 “Консолідована фінансова звітність”**

Наказ Міністерства фінансів України

від 24.12.2010 № 1629

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

20 січня 2011 р. за № 87/18825

Із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України

від 18.05.2012 № 568

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору), які складають та подають консолідовану фінансову звітність.

3. Це Національне положення (стандарт) не застосовується суб'єктами державного сектору до фінансової звітності контрольованих суб'єктів господарювання, які є підприємствами державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери їх управління. Показники фінансової звітності підприємств державного, комунального секторів економіки підлягають консолідації згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.07.1999 № 176, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 12.08.1999 за № 553/3846.

Консолідована фінансова звітність підприємств державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління контролюючого суб'єкта державного сектору, складається окремо та подається у складі консолідованої фінансової звітності.

У бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності контролюючого суб'єкта державного сектору внески до статутного капіталу підприємств державного, комунального секторів економіки відображаються як фінансові інвестиції.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають такі значення:

- *внутрішньогрупове сальдо* – сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій;
- *внутрішньогрупові операції* – операції між контролюючим та контрольованими суб'єктами державного сектору або між контрольованими суб'єктами державного сектору в межах однієї економічної групи;
- *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.

II. Порядок складання та подання консолідованої фінансової звітності

1. Консолідовану фінансову звітність подає контролюючий суб'єкт державного сектору.

Контролюючий суб'єкт державного сектору не подає консолідованої фінансової звітності:

- а) якщо він є контрольованим суб'єктом державного сектору іншої економічної групи; або
- б) за наявності відповідного рішення власника, прийнятого в установленому порядку.

2. Контролюючий суб'єкт державного сектору, який подає консолідовану фінансову звітність, консолідує показники фінансової звітності всіх контрольованих суб'єктів, крім тих, стосовно яких наявна одна з таких умов:

а) контроль над контрольованим суб'єктом державного сектору є тимчасовим;

б) контрольований суб'єкт державного сектору провадить діяльність в умовах довгострокових обмежень, які не дають змоги контролюючому суб'єкту державного сектору отримувати вигоди або потенціал корисності від його діяльності. У такому разі відповідні активи і операції відображаються відповідно до інших національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

3. 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. Склад і форми фінансової звітності визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28.01.2010 за № 103/17398 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629).

При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню:

а) сальдо та операції між суб'єктами державного сектору в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи;

б) нереалізовані втрати в результаті операцій у межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

4. При складанні консолідованої фінансової звітності наводяться усі статті (рядки) форм фінансової звітності, можуть не наводитись статті (рядки) форм фінансової звітності, за якими у суб'єктів державного сектору економічної групи відсутні показники.

5. Фінансова звітність контролюючого суб'єкта державного сектору та його контрольованих суб'єктів державного сектору, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

6. Консолідовану фінансову звітність складають з фінансової звітності контролюючого та контрольованих суб'єктів державного сектору з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

7. Курсові різниці, що виникають під час перерахунку показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору, розташованих за межами України, у валюту України, визначаються згідно з іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

8. Консолідований звіт про рух грошових коштів складається на основі консолідованого балансу, консолідованого звіту про фінансові результати та консолідованого звіту про власний капітал.

III. Загальна консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору

1. Загальна консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору (далі – загальна консолідована фінансова звітність) складається Державною казначейською службою України з метою отримання інформації про загальний майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів.

2. Загальна консолідована фінансова звітність включає консолідований баланс, консолідований звіт про фінансовий результат, консолідований звіт про рух грошових коштів, консолідований звіт про власний капітал згідно з додатками 1–4 до цього Національного положення (стандарту).

3. Формування загальної консолідованої фінансової звітності здійснюється шляхом впорядкованого додавання показників консолідованої фінансової звітності контролюючих суб'єктів державного сектору та бюджетів.

4. Розкриття статей звітів загальної консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

5. Консолідована фінансова звітність контролюючих суб'єктів державного сектору та бюджетів, що використовується при складанні форм загальної консолідованої фінансової звітності, має бути за той самий звітний період і на ту саму дату балансу, на яку складається загальна консолідована фінансова звітність.

6. Загальна консолідована фінансова звітність складається за показниками консолідованої фінансової звітності контролюючих суб'єктів державного сектору та бюджетів з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні загальної консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до загальної консолідованої фінансової звітності державного сектору.

7. Консолідована інформація про виконання бюджету (кошторису) формується відповідно до вимог Бюджетного кодексу України.

IV. Розкриття інформації про складання консолідованої фінансової звітності

1. У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

1.1. Перелік контрольованих суб'єктів державного сектору, що належать до сфери управління, із зазначенням:

- найменування, країни та місця реєстрації і місцезнаходження;
- короткого опису основної діяльності;
- найменування контролюючих суб'єктів державного сектору іншої економічної групи, від яких отримувались активи для покриття витрат з реалізації їх цілей, обсяги цих активів і не використані (або не повернені) залишки на кінець звітного періоду.

1.2. Причини, з яких показники фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору не включено до консолідованої фінансової звітності.

2. У примітках до консолідованої фінансової звітності також наводиться інформація про статті, до яких застосовувалася різна облікова політика.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
за розрахунками з оплати праці	500														
за розрахунками із соціального страхування	510														
із внутрішніх розрахунків	520														
інші поточні зобов'язання	530														
Усього за розділом II	570														
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	580														
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	590														
БАЛАНС	600														

Керівник

Головний бухгалтер

II. ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНОЮ КЛАСИФІКАЦІЄЮ ВИДАТКІВ ТА КРЕДИТУВАННЯ БЮДЖЕТУ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період						За попередній період								
		у тому числі:						у тому числі:								
		усього	державний бюджет	бюджетні установи, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету	місцеві бюджети	бюджетні установи, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів	бюджети державних цільових фондів	усього	державний бюджет	бюджетні установи, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету	місцеві бюджети	бюджетні установи, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів	бюджети державних цільових фондів			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
Загальнодержавні функції	440															
Оборона	450															
Громадський порядок, безпека та судова влада	460															
Економічна діяльність	470															
Охорона навколишнього природного середовища	480															
Житлово-комунальне господарство	490															
Охорона здоров'я	500															
Духовний та фізичний розвиток	510															
Освіта	520															
Соціальний захист та соціальне забезпечення	530															

Керівник

Головний бухгалтер

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
нематеріальних активів	123														
Інші витрати	130														
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	140														
ІІІ. Рух коштів у результаті фінансової діяльності															
Надходження від фінансової діяльності за обмінними операціями, всього	150														
у тому числі від:	160														
повернення кредитів	161														
отримання позик	162														
отримання відсотків (роялті)	163														
Інші надходження	170														
Витрати на фінансову діяльність за обмінними операціями, всього	180														
у тому числі:	190														
надання кредитів	191														
погашення позик	192														
сплата відсотків	193														
Інші витрати	200														
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	210														
Чистий рух коштів за звітний період	220														
Залишок коштів на початок року	230														
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	240														
Залишок коштів на кінець року	250														

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток 4
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку в державному секторі
102 "Консолідована фінансова звітність"

КОНСОЛІДОВАНИЙ ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ за 20__ рік

Одиниця виміру: тис. грн

Стаття	Код рядка	Бюджетні установи, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету						Бюджетні установи, що утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету						Органи державних цільових фондів						Разом				
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20					
		внесений капітал	фонд дооцінки	фінансовий результат	капітал у підприємства	резерви	разом	внесений капітал	фонд дооцінки	фінансовий результат	капітал у підприємства	резерви	разом	внесений капітал	фонд дооцінки	фінансовий результат	капітал у підприємства	резерви	разом					
1	2																						21	
Залишок на початок року	010																							
Коригування:																								
Зміна облікової політики	020																							
Виправлення помилок	030																							
Інші зміни	040																							
Скоригований залишок на початок року	050																							
Переоцінка активів:																								
Дооцінка основних засобів	060																							
Уцінка основних засобів	070																							
Дооцінка незавершеного будівництва	080																							
Уцінка незавершеного будівництва	090																							
Дооцінка нематеріальних активів	100																							

Форма № 4-кдс

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
Уцінка нематеріальних активів	110																			
Профіцит/дефіцит за звітний період	120																			
Збільшення капіталу в підприємства	130																			
Зменшення капіталу в підприємства	140																			
Інші зміни в капіталі	150																			
Разом змін в капіталі	180																			
Залишок на кінець звітного періоду	190																			

Керівник

Головний бухгалтер

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 103 "Фінансова звітність за сегментами"

Наказ Міністерства фінансів України

від 24.12.2010 № 1629

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

20 січня 2011 р. за № 87/18825

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає принципи та методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору), які складають консолідовану фінансову звітність та/або мають територіально відокремлені підрозділи.

3. Інформація про звітні сегменти наводиться за формою "Додаток до приміток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами" згідно з додатком до цього Національного положення (стандарту) (далі – форма № 5-дс).

4. Контролюючі суб'єкти державного сектору інформацію за сегментами подають на основі даних консолідованої фінансової звітності економічної групи.

5. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

- 1) *внутрішньогосподарські розрахунки* – розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між сегментами суб'єкта державного сектору;
- 2) *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;
- 3) *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;
- 4) *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).

II. Визначення звітних сегментів

1. Суб'єкти державного сектору визначають кожен відокремлюваний вид або групу видів діяльності як окремий сегмент діяльності.

2. Сегменти визначаються з урахуванням бюджетної класифікації (бюджетних програм) та організаційної структури суб'єкта державного сектору.

3. Сегмент визнається, якщо він відповідає більшості з критеріїв визначення сегмента діяльності і географічного сегмента.

4. У бухгалтерському обліку інформація формується за сегментами діяльності та географічними сегментами.

5. Основою для виділення географічного сегмента може бути діяльність, яка ведеться в окремій області (областях) України, в окремій зарубіжній країні, в кількох зарубіжних країнах. Суб'єкт державного сектору самостійно визначає ступінь деталізації географічних регіонів виходячи з необхідності розкриття суттєвої інформації.

6. Формування звітних сегментів здійснюється на основі виділених сегментів діяльності і географічних сегментів та шляхом об'єднання кількох подібних сегментів одного виду в окремий звітний сегмент. Подібними визнають сегменти, які мають протягом кількох звітних періодів однакові (наближені) значення фінансового результату та відповідають більшості критеріїв визначення сегмента діяльності і географічного сегмента.

При об'єднанні сегментів діяльності аналізуються особливості діяльності суб'єкта державного сектору.

При об'єднанні географічних сегментів враховуються особливості регіональних економічних і геополітичних умов.

7. Сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв:

- дохід цього сегмента суб'єкта державного сектору становить не менше ніж 10 % сукупного доходу;
- витрати цього сегмента становлять не менше ніж 10 % сумарного обсягу витрат всіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно);
- балансова вартість активів цього сегмента становить не менше ніж 10 % сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно).

У разі невідповідності зазначеним критеріям необхідно провести подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів.

Сегмент, який не відповідає зазначеним критеріям, може бути визнаний звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для суб'єкта державного сектору в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою.

8. Сегменти діяльності або географічні сегменти, які не відповідають вищезазначеним критеріям і які не можна включити до складу будь-якого звітного сегмента, вважаються неподібними сегментами. Показники неподібних сегментів у формі № 5-дс включаються до складу нерозподіленої статті за відповідними показниками, за якими узгоджуватимуться відповідні дані діяльності звітних сегментів і суб'єкта державного сектору в цілому за статтями Балансу (форма № 1-дс) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс).

9. Сегмент, який було визначено звітним у попередньому році, але який у поточному році не відповідає критеріям звітного сегмента, має визначатися звітним сегментом, якщо суб'єкт державного сектору протягом дванадцяти місяців очікує досягнення цим сегментом показників, які відповідають критеріям, зазначеним у пункті 7 цього розділу.

Якщо у звітному році суб'єкт державного сектору визначає нові звітні сегменти, які виникають унаслідок зміни (розширення) діяльності суб'єкта державного сектору, то за цими звітними сегментами наводяться відповідні порівняльні показники за попередній звітний період або надається обґрунтоване пояснення причин неможливості достовірного визначення показників.

10. Звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (діяльності або географічні) розкривається більш детально. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура суб'єкта державного сектору.

Пріоритетним сегментом може бути визначено або сегмент діяльності, або географічний сегмент.

11. Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору побудована за видами діяльності, то пріоритетним визнається сегмент діяльності, а допоміжним – географічний. Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору визначалася за регіонами, в яких суб'єкт державного сектору функціонує, то пріоритетним визнається географічний сегмент, а допоміжним – сегмент діяльності.

12. За певних обставин (реорганізація суб'єкта державного сектору, припинення певного виду діяльності тощо) суб'єкт державного сектору може змінити у звітному періоді пріоритетний сегмент.

13. Види сегментів та їх пріоритетність визначаються обліковою політикою суб'єкта державного сектору.

III. Визначення доходів і витрат звітних сегментів

1. Доходами звітного сегмента визнається частина доходів суб'єкта державного сектору, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податків і зборів.

Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю суб'єкта державного сектору.

Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю суб'єкта державного сектору.

Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти, включаються до нерозподілених статей.

Доходи і витрати, пов'язані з продажем необоротних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітного сегмента за умови, що зазначені активи стосуються звітного сегмента.

До складу доходів звітних сегментів не включаються доходи від надзвичайних подій, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

2. Витратами звітного сегмента визнається частина витрат суб'єкта державного сектору, що пов'язані зі звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та безпо-

середньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітнього сегмента.

До складу витрат звітних сегментів не включаються: витрати, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента; надзвичайні витрати, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

Зазначені витрати та інші витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітнього сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу).

3. У розділі I форми № 5-дс наводяться показники основної діяльності пріоритетних звітних (діяльності, географічного) сегментів і нерозподілених статей. Сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності суб'єкта державного сектору (консолідованої фінансової звітності).

4. За кожним звітним сегментом у розділі I форми № 5-дс наводиться інформація про річну суму амортизаційних відрахувань і капітальних інвестицій.

IV. Визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами

1. У розділі I форми № 5-дс наводяться дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (діяльності, географічного) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності суб'єкта державного сектору (консолідованої фінансової звітності).

2. Активами звітнього сегмента визнаються активи сегмента діяльності або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

3. Зобов'язаннями звітнього сегмента визнають заборгованість сегмента діяльності або географічного сегмента суб'єкта державного сектору, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

4. Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітнього сегмента суб'єкта державного сектору, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності.

5. До складу активів звітнього сегмента не включаються:

- фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітнього сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітнього сегмента;
- дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітнього сегмента;
- інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не стосуються окремого сегмента.

6. Необоротні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами суб'єкта державного сектору, включаються до того звітнього сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами.

7. Дебіторська заборгованість та інші активи, що приводять до виникнення у суб'єкта державного сектору доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносяться до звітнього сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітнього сегмента.

8. Зобов'язання, що виникли у суб'єкта державного сектору і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

9. До складу зобов'язань звітнього сегмента не включаються:

- забезпечення, якщо вони стосуються діяльності суб'єкта державного сектору в цілому;
- довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітнього сегмента;
- інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами суб'єкта державного сектору.

10. Якщо пріоритетним видом сегмента обрано сегмент діяльності, то в розділі II форми № 5-дс за географічним звітним сегментом наводяться дохід від послуг (робіт), балансова вартість активів і капітальні інвестиції.

11. Якщо пріоритетним видом сегмента обрано географічний сегмент, то в розділі II форми № 5-дс за кожним допоміжним звітним сегментом діяльності наводяться дохід від послуг, балансова вартість активів і капітальні інвестиції.

12. Суб'єкт державного сектору може доповнювати передбачений у розділі II форми № 5-дс перелік показників допоміжних звітних сегментів.

13. Визначення звітних сегментів у консолідованій фінансовій звітності та розкриття інформації про звітні сегменти здійснюються на основі показників консолідованої фінансової звітності.

14. Контролюючий суб'єкт державного сектору узгоджує з контрольованими суб'єктами державного сектору показники, які включаються до форми № 5-дс, та облікову політику щодо формування звітних сегментів і визначення пріоритетного виду сегмента.

15. У примітках до річної фінансової звітності зазначається сегмент, який не відповідає критеріям визнання звітнього сегмента, але визначений звітним сегментом, оскільки має важливе значення для суб'єкта державного сектору в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) й інформація про нього є суттєвою.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
6. Зобов'язання звітних сегментів	240																
з них:	241																
	242																
	243																
	244																
Нерозподілені зобов'язання	260	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X				
з них:	261	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X				
	262	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X				
	263	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X				
	264	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X				
Усього зобов'язань суб'єкта державного сектору (р. 240 + р. 260)	270																
7. Капітальні інвестиції	280																
8. Амортизація необоротних активів	290																

II. Показники за допоміжними звітними сегментами

(сегмент діяльності, географічний сегмент)

Найменування показника	Код рядка	Найменування звітних сегментів												Нерозподілені статті		Усього	
		Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік	Звітний рік	Минулий рік		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Бюджетні асигнування	300																
Доходи від надання послуг	310																
Балансова вартість активів звітних сегментів	320																
Капітальні інвестиції	330																
	340																
	350																

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток 61

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”**

Наказ Міністерства фінансів України

від 25.01.2012 № 52

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

9 лютого 2012 р. за № 200/20513

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає порядок коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції і загальні вимоги до розкриття інформації про коригування у примітках до фінансової звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

- індекс інфляції – індекс інфляції, оприлюднений спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики;
- коефіцієнт коригування – відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності;
- кумулятивний приріст інфляції – добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний;
- профіцит/дефіцит від впливу інфляції на монетарні статті – різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за цим Національним положенням (стандартом) залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

4. Показники річної фінансової звітності суб'єктів державного сектору за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування.

Оцінка статей балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу і зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту інфляції не перевищує 90 відсотків.

II. Коригування показників балансу

1. Монетарні активи та монетарні зобов'язання, які згідно з договором підлягають індексації (депозити, облігації тощо), відображаються в балансі в сумі, передбаченій договором. Показники інших монетарних статей не коригуються.

2. Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною на дату балансу (кінець звітного року), не коригуються.

Показники немонетарних статей, відображені за справедливою вартістю, визначеною не на дату балансу (кінець звітного року), коригуються з використанням індексу інфляції на дату переоцінки.

3. Показники немонетарних статей, відображені за первісною вартістю або залишковою вартістю, коригуються із застосуванням індексу інфляції з дати визнання відповідного активу, зобов'язання і власного капіталу.

4. Скоригована вартість немонетарних активів зменшується до суми очікуваного відшкодування від майбутнього використання відповідних активів, якщо вона перевищує таку суму.

5. На початок першого звітного року, в якому застосовується це Національне положення (стандарт), суми дооцінки активів, наведені у складі власного капіталу, до скоригованого балансу не включаються, а показником нерозподіленого профіциту (непокритого дефіциту) визнається різниця між сумою скоригованих показників активу та сумою скоригованих показників пасиву балансу.

6. Показники балансу на початок року коригуються у порядку, викладеному в пунктах 1 – 5 цього розділу.

III. Коригування показників звіту про фінансові результати

1. Усі показники звіту про фінансові результати (крім собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) коригуються із застосуванням коефіцієнта коригування.

Якщо доходи і витрати протягом звітного року (або проміжних періодів) визнавалися майже рівномірно, суб'єкт державного сектору може застосовувати середній індекс інфляції протягом цього періоду до загальної суми статті доходів і витрат замість індексу інфляції на дату визнання окремих доходів і витрат. Середній індекс інфляції не застосовується до витрат і доходів, пов'язаних з немонетарними статтями, визнаними активами або зобов'язаннями в попередніх звітних періодах (амортизація основних засобів і нематеріальних активів, доходи та витрати майбутніх періодів тощо).

2. Скоригована собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) визначається після коригування запасів готової продукції (робіт, послуг) на початок і кінець звітного періоду і собівартості виготовленої за звітний період продукції (робіт, послуг). При цьому скоригована собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг) визначається шляхом додавання скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на початок року до скоригованої суми витрат на виробництво за рік і вирахування скоригованої вартості залишку незавершеного виробництва на кінець року.

3. Профіцит/дефіцит від впливу інфляції на монетарні статті відображається в окремому рядку скоригованого звіту про фінансові результати.

4. Показники звіту про фінансові результати за попередній рік коригуються у порядку, викладеному у пунктах 1 – 3 цього розділу.

IV. Коригування показників звіту про рух грошових коштів та звіту про власний капітал

1. Скориговані показники розділу I "Рух коштів у результаті операційної діяльності" звіту про рух грошових коштів визначаються згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28.01.2010 за № 103/17398 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629) (далі – Національне положення (стандарт) 101), з урахуванням відповідних статей скоригованого балансу та скоригованого звіту про фінансові результати.

2. Показники, що відображають рух грошових коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності, коригуються з використанням індексу інфляції на дату кожної операції, пов'язаної з рухом таких грошових коштів.

3. Суми надходження (видатку) грошових коштів унаслідок надзвичайних подій коригуються з використанням індексу інфляції на дату їх визнання.

4. Показники звіту про рух грошових коштів за попередній рік коригуються у порядку, викладеному у пунктах 1–3 цього розділу.

5. Скориговані показники звіту про власний капітал визначаються згідно з Національним положенням (стандартом) 101 з урахуванням відповідних показників скоригованої фінансової звітності. Показники, які неможливо отримати безпосередньо із скоригованої фінансової звітності (переоцінка активів), коригуються у порядку, викладеному в пунктах 2 – 5 розділу II цього Національного положення (стандарту).

V. Консолідація скоригованих фінансових звітів

1. Для включення до консолідованої фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору показники фінансової звітності контрольованого суб'єкта державного сектору, яка складена у валюті країни з кумулятивним приростом інфляції, зазначеним у пункті 4 розділу I цього Національного положення (стандарту), коригуються із застосуванням індексу інфляції цієї країни.

2. Якщо консолідується фінансова звітність, що складена на різні дати балансу (за різний період), то показники такої фінансової звітності коригуються із застосуванням індексу інфляції на дату консолідації фінансової звітності.

VI. Розкриття інформації про вплив інфляції в примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про факт коригування показників фінансової звітності із застосуванням цього Національного положення (стандарту).

2. У примітках до фінансової звітності також підлягає розкриттю інформація про індекс інфляції на дату балансу і зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів.

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби"

Наказ Міністерства фінансів України

від 12.10.2010 № 1202

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

1 листопада 2010 р. за № 1017/18312

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі – основні засоби).

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі.

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на основні засоби, що утримуються з метою продажу, інвестиційну нерухомість, довгострокові біологічні активи, невідтворювані природні ресурси та корисні копалини, особливості обліку яких визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

активи – ресурси, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому;

активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною;

амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації);

вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості;

група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів;

залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу;

зменшення корисності – втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування;

знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання;

ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів

після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією);

незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва;

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 бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року;

первісна вартість – історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів;

переоцінена вартість – вартість активів після їх переоцінки;

подібні об'єкти – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість;

потенціал корисності активів – наявні та потенційні можливості, які отримує суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб;

справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами;

строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі обсяг продукції (робіт, послуг);

суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі – розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди;

сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість;

чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

II. Визнання та первісна оцінка основних засобів

1. Одиницю обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, а саме:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

2. Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

- існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; і
- вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.

3. Основні засоби класифікуються за такими групами:

3.1. Основні засоби:

3.1.1. Земельні ділянки.

3.1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.

3.1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.

3.1.4. Машини та обладнання.

3.1.5. Транспортні засоби.

3.1.6. Інструменти, прилади, інвентар.

3.1.7. Тварини.

3.1.8. Багаторічні насадження.

3.1.9. Інші основні засоби.

3.2. Інші необоротні матеріальні активи включають:

3.2.1. Музейні фонди.

3.2.2. Бібліотечні фонди.

3.2.3. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 1000 гривень та строк використання яких перевищує один рік.

3.2.4. Білизну, постільні речі, одяг та взуття.

3.2.5. Природні ресурси.

3.2.6. Інвентарну тару.

3.2.7. Прилади та апарати для наукових цілей.

3.2.8. Необоротні матеріальні активи спеціального призначення.

3.3. Незавершені капітальні інвестиції:

3.3.1. Капітальні інвестиції за не введеними в експлуатацію основними засобами.

3.3.2. Капітальні інвестиції за не введеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами.

4. Об'єкт основних засобів 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 бухгалтерського обліку в державному секторі);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі;
- справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента у разі отримання у результаті обміну або часткового обміну на інший актив;
- умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

5. 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 бухгалтерського обліку в державному секторі);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на позики не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі "Витрати на позики").

6. Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів складається з витрат, понесених суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу.

7. Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу.

8. Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу, з наведенням нарахованої суми зносу.

9. Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо).

У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки

основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди.

10. Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або часткового обміну на інший актив. Вартість отриманого об'єкта оцінюється за його справедливою вартістю, скоригованою на величину переданого активу чи його еквівалента.

Різниця між залишковою і справедливою вартістю переданого об'єкта основних засобів включається до складу витрат звітного періоду.

11. Якщо об'єкт основних засобів складається з різних компонентів, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), або надають економічні вигоди суб'єкту бухгалтерського обліку в державному секторі різними способами, або мають різний потенціал корисності, що зумовлює необхідність застосування різних норм амортизації, доцільно розподіляти сукупні витрати на придбання (створення) цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік ведеться за первісною вартістю в гривнях без копійок.

III. Оцінка після первісного визнання та переоцінка основних засобів

1. 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 бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта.

2. Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

3. У разі прийняття рішення суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі об'єкт основних засобів може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методом, викладеним у пункті 7 розділу IV цього Національного положення (стандарту).

4. 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.

5. Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс пе-

реоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

6. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

7. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі зараховується до фонду дооцінки активів, а сума уцінки – до складу витрат звітного періоду, крім випадків, наведених у пункті 8 цього розділу.

8. Якщо у звітному році до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до фонду дооцінки звітного року.

Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення фонду дооцінки, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

9. Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансовий результат минулих звітних періодів.

IV. Амортизація основних засобів

1. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

2. Не підлягають амортизації земельні ділянки, музейні фонди, піддослідні тварини, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, природні ресурси, незавершені капітальні інвестиції.

3. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

4. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники:

- очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі. 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.

5. Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом щомісячного нарахування амортизації.

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

6. Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

7. Амортизація необоротних матеріальних активів, зазначених у підпункті 3.2 пункту 3 розділу II цього Національного положення (стандарту), 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.

8. Суму нарахованої амортизації суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.

V. Зменшення корисності основних засобів

1. Сума втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів відображається збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.

2. Якщо об'єкт основних засобів відображається в бухгалтерському обліку за переоціненою вартістю, то сума втрат від зменшення корисності відображається у порядку, передбаченому абзацом другим пункту 8 розділу III цього Національного положення (стандарту), а сума вигід від відновлення корисності – у порядку, передбаченому абзацом першим пункту 8 розділу III цього Національного положення (стандарту).

3. Сума вигід від відновлення корисності об'єкта основних засобів відображається визнанням доходу суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі з одночасним зменшенням суми зносу основних засобів.

VI. Вибуття основних засобів

1. Визнання об'єкта основних засобів активом суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати або невідповідності критеріям визнання активом.

2. Надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами.

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.

3. У разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списуються його первісна вартість та сума накопиченого зносу.

VII. Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності інформація про основні засоби наводиться окремо за кожною групою:

1.1. Первісна (переоцінена) вартість, залишкова вартість та сума накопиченого зносу на початок та кінець звітного року.

1.2. Сума надходження основних засобів за звітний період.

1.3. Сума збільшення або зменшення первісної (переоціненої) вартості за звітний рік у результаті переоцінок та зменшення/відновлення корисності.

1.4. Сума вибуття основних засобів за звітний рік.

1.5. Сума нарахованої амортизації за звітний рік.

1.6. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми зносу основних засобів за звітний рік.

1.7. Сума капітальних інвестицій за звітний рік.

1.8. Сума зобов'язань згідно з договорами, пов'язаними з придбанням у майбутньому основних засобів.

2. У примітках до фінансової звітності наводиться також інформація окремо за кожною групою основних засобів про:

2.1. Строки корисного використання (експлуатації).

2.2. Наявність та суми обмежень на основні засоби.

3. У примітках до річної фінансової звітності наводиться інформація про:

3.1. Вартість об'єкта основних засобів, що тимчасово не використовується.

3.2. Вартість повністю амортизованого об'єкта основних засобів, який ще використовується.

3.3. Вартість об'єкта основних засобів, який вибув з активного використання та утримується для продажу, передачі без оплати.

4. Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі щодо музейних фондів наводять таку інформацію про ці активи:

4.1. Застосована база оцінки.

4.2. Первісна вартість.

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 “Нематеріальні активи”

Наказ Міністерства фінансів України

від 12.10.2010 № 1202

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

1 листопада 2010 р. за № 1017/18312

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (далі – нематеріальні активи) та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі.

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

група нематеріальних активів – сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів;

дослідження – заплановані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань;

накопичена амортизація нематеріальних активів – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання;

незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи – капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося;

нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований;

немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей;

розробка – застосування суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу.

II. Визнання та первісна оцінка нематеріальних активів

1. Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена.

2. Для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи включають:

- авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);
- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

3. Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробок (чи на етапі розробок внутрішнього проекту), визнається активом за умов, якщо суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

4. Об'єкт 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 бухгалтерського обліку в державному секторі);
- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі;
- справедлива вартість, скоригована на величину переданого активу чи його еквівалента, у разі отримання у результаті обміну або часткового обміну на інший актив.

5. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Витрати на позики не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі "Витрати на позики").

6. Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

7. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачена загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

8. Первісна вартість нематеріальних активів, отриманих безоплатно від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює первісній (переоціненій) вартості нематеріальних активів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 розділу II цього Національного положення (стандарту), з наведенням суми накопиченої амортизації.

9. Первісна вартість нематеріального активу, створеного суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі, складається з витрат, які можна прямо віднести на створення (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу) та підготовку нематеріального активу до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб.

10. Нематеріальний актив, одержаний без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі), оцінюється за справедливою вартістю на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з приведенням нематеріального активу до використання за призначенням та з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 розділу II цього Національного положення (стандарту).

11. Якщо актив не відповідає вказаним критеріям визнання нематеріального активу, то витрати, пов'язані з його придбанням (створенням), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

12. Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- дослідження;
- підготовку і перепідготовку кадрів;
- створення, реорганізацію та переміщення суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або його частини.

13. Після визнання та первісної оцінки нематеріальні активи зараховуються на баланс суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі за первісною вартістю та обліковуються у гривнях без копійок.

III. Оцінка після первісного визнання та переоцінка нематеріальних активів

1. 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.

2. Витрати, пов'язані з підтриманням нематеріального активу в придатному для використання стані та відновленням суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цим активом, до первісно оціненого рівня, визнаються витратами періоду, в якому вони були понесені.

3. Суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі може здійснюватися переоцінка за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

4. Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

5. Якщо нематеріальний актив у складі групи переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив відображається за первісною вартістю, за вирахуванням суми будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених втрат від зменшення корисності.

6. Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

7. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі зараховується до фонду дооцінки активів, а сума уцінки – до витрат звітного періоду, крім випадків, наведених у пункті 8 розділу III цього Національного положення (стандарту).

8. Якщо у звітному році до проведення дооцінок відбулася уцінка об'єкта нематеріальних активів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до фонду дооцінки звітного року.

Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта нематеріальних активів, то сума його уцінки зараховується на зменшення фонду дооцінки, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

9. Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансовий результат минулих звітних періодів.

IV. Амортизація нематеріальних активів

1. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

2. Нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання (експлуатації).

Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизується.

3. Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

4. При визначенні строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу слід урахувати:

- моральний знос (амортизацію), що передбачається;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі;
- 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.

5. Строк корисного використання нематеріального активу переглядається в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання, та за відсутності таких ознак суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі устанавлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

6. Вартість нематеріального активу з визначеним строком корисного використання (експлуатації) розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації).

Амортизацію нематеріальних активів суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

7. Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

8. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот.

Суму нарахованої амортизації суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу (амортизації) нематеріальних активів та витрат.

9. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

V. Зменшення корисності нематеріальних активів

1. Можливе зменшення корисності нематеріального активу оцінюється суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі самостійно на дату річного балансу.

2. Якщо об'єкт нематеріальних активів відображається в бухгалтерському обліку за переоціненою вартістю, то сума втрат від зменшення корисності відображається у порядку, передбаченому абзацом другим пункту 8 розділу III цього Національного положення (стандарту), а сума вигід від відновлення корисності – у порядку, передбаченому абзацом першим пункту 8 розділу III цього Національного положення (стандарту).

3. Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності нематеріального активу перестали існувати, то суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріального активу відображається визнанням доходу суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі з одночасним зменшенням суми зносу (амортизації) нематеріального активу.

Сума втрат від зменшення корисності об'єкта нематеріального активу відображається збільшенням суми зносу (амортизації) нематеріального активу та витрат.

VI. Вибуття нематеріальних активів

1. Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі надалі економічних вигід від його використання.

2. Надходження, отримані в результаті продажу нематеріального активу, вважаються доходами відповідно до законодавства.

3. У разі вибуття нематеріального активу з балансу списуються його первісна вартість та сума накопиченого зносу (амортизації).

VII. Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансових звітів

1. У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи нематеріальних активів з виділенням інформації щодо створених суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі нематеріальних активів наводиться така інформація:

1.1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

1.2. Строки корисного використання (експлуатації) нематеріальних активів.

1.3. Наявність та рух нематеріальних активів у звітному році:

1.3.1. Первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів та сума накопиченої амортизації на початок і кінець звітного року.

1.3.2. Первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі).

1.3.3. Первісна вартість нематеріальних активів, отриманих безоплатно від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

1.3.4. Сума збільшення або зменшення первісної (переоціненої) вартості за звітний рік у результаті переоцінок та зменшення/відновлення корисності.

1.3.5. Первісна (переоцінена) вартість та сума накопиченої амортизації нематеріальних активів, які вибули за звітний рік.

1.3.6. Сума нарахованої амортизації у звітному році.

1.3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів за звітний рік.

1.3.8. Залишкова вартість нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) та сума втрат від зменшення їх корисності на початок і кінець звітного року.

2. Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі наводять інформацію про:

2.1. Причини, внаслідок яких строк корисного використання (експлуатації) нематеріального активу оцінюється як невизначений, та його залишкову вартість.

2.2. Суму нематеріальних активів, отриманих безоплатно.

2.3. Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності.

2.4. Первісну (переоцінену) вартість та накопичену амортизацію переданих у заставу нематеріальних активів.

2.5. Суму договорів на придбання у майбутньому нематеріальних активів.

2.6. Загальну суму витрат на дослідження та розробки, що включена до складу витрат звітного періоду.

2.7. Первісну вартість і залишкову вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

2.8. Склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх залишкову вартість та строк корисного використання, що залишився.

3. Якщо нематеріальний актив наведений за переоціненою вартістю, то наводиться така інформація:

3.1. Підстави для переоцінки нематеріальних активів.

3.2. Дата, на яку проведена переоцінка.

3.3. Факт залучення незалежного оцінювача.

3.4. Сутність показників, які застосовувалися для визначення переоціненої вартості нематеріальних активів.

Додаток 64

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
123 "Запаси"**

Наказ Міністерства фінансів України

від 12.10.2010 № 1202

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

1 листопада 2010 р. за № 1017/18312

Із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України

від 18 травня 2012 року № 568

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

2. Це Національне положення (стандарт) застосовується суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі.

3. Норми цього Національного положення (стандарту) не поширюються на:

- незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- фінансові активи;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю, та корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації, відповідно до інших національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

балансова вартість активу – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу;

відновлювальна вартість – сучасна собівартість придбання;

запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі 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 бухгалтерського обліку в державному секторі;

чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

II. Визнання та первісна оцінка запасів

1. Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

2. Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі;
- готову продукцію або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу;
- матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;
- активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом), а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання.

3. Одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

4. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю.

Запаси, на створення та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо, відображаються за первісною вартістю (вартістю їх виготовлення, друкування, чеканення тощо).

Запаси, які утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються на дату балансу за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю.

5. Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 цього розділу.

6. Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, дорівнює балансовій вартості запасів установи, що їх передала, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 цього розділу.

7. 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 доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

8. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам бухгалтерського обліку в державному секторі;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

9. У разі якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості.

10. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, визнається їх виробнича собівартість, яка визначається за відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

11. Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати;
- витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;
- витрати на збут.

12. Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

III. Оцінка запасів на дату балансу

1. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

2. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

3. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

4. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує їх чисту вартість реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів списуються на витрати

звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

5. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

6. Якщо майбутні економічні вигоди або потенціал корисності запасів, які розподіляються, передаються безоплатно, не пов'язані безпосередньо зі спроможністю цих запасів генерувати чисті надходження грошових коштів, такі запаси відображаються за сумою, яку суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно сплатити для придбання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі. В іншому разі необхідна попередня оцінка відновлювальної вартості.

IV. Оцінка вибуття запасів

1. Якщо запаси продані (розподілені, передані), балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід. Якщо немає пов'язаного з ними доходу, витрати визнають, коли запаси розподілено, передано або відповідні послуги надано.

2. Суму будь-якого часткового списання вартості запасів та всі втрати запасів слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається часткове списання вартості або виявлені втрати.

Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання вартості запасів слід визнавати як зменшення суми запасів, визнаної витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування.

3. Запаси, використані для створення інших активів власними силами, визнаються витратами на створення цього активу.

4. Вибуття запасів в установах оцінюється за такими методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

5. Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проєктів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

6. Оцінка за 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 запасів.

7. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

8. Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

9. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, включається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

10. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів 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.

V. Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:
 - балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
 - балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
 - балансову вартість запасів, відображених за відновлювальною вартістю;
 - балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу.
2. У примітках до фінансової звітності також наводиться інформація про:
 - методи оцінки запасів;
 - суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 5 розділу III цього Національного положення (стандарту).

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи”

Наказ Міністерства фінансів України

від 24.12.2010 № 1629

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

20 січня 2011 р. за № 89/18827

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на визнання і оцінку доходів, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються за методом участі в капіталі;
- продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх ліквідації;
- змінами вартості інших поточних активів;
- змінами вартості біологічних активів;
- видобуванням корисних копалин.

4. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

бюджетне асигнування – повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження;

відсотки – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані суб'єкту державного сектору;

дебіторська заборгованість – сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій;

дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства;

необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов;

обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань;

податкова подія – подія, що свідчить про настання податкових зобов'язань;

роялті – платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктом права інтелектуальної власності;

трансферти – кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі;

цільове призначення переданих активів – умови, які обмежують або визначають цілі використання переданих активів.

II. Класифікація доходу та його визнання

1. Доходи суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

1.1. Доходи від обмінних операцій:

- бюджетне асигнування;
- доходи від надання послуг (власні надходження: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна); 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;
- доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна);
- доходи від відсотків, роялті та дивідендів;
- інші доходи від обмінних операцій.

1.2. Доходи від необмінних операцій:

- податкові надходження;
- неподаткові надходження (адміністративні 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.

2. Доходи від обмінних операцій визнаються у такому порядку:

2.1. Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження:

2.1.2. Суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

2.1.3. Сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг.

2.1.4. Сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством.

2.1.5. Надходження, що належать іншим особам.

2.2. Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.

2.3. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.

2.4. Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт);
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення.

2.5. Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови:

- суб'єкт державного сектору передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом;
- суб'єкт державного сектору не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом;
- суму доходу можна достовірно визначити;
- існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності;
- витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити.

2.6. Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.

2.7. Дохід у вигляді відсотків роялті та дивідендів визнається, якщо:

- існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності;
- сума доходу може бути достовірно оцінена.

Такий дохід має визнаватися у такому порядку:

- відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

2.8. Інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.

3. Доходи від необмінних операцій визнаються у такому порядку:

3.1. Дохід від податкових надходжень визнається на дату настання податкової події.

3.2. Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом. Такі надходження відображаються як збільшення активу (грошові кошти на рахунках) та збільшення зобов'язання.

3.3. Ресурс, отриманий унаслідок необмінної операції, крім послуг в натуральній формі, визнається активом у разі, якщо:

- існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; і
- достовірно можна оцінити його вартість.

- 3.4. Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).
- 3.5. Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням.
- 3.6. Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані.
- 3.7. Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набуття чинності договором.
- 3.8. Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.
- 3.9. Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.
- 3.10. Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді.

III. Оцінка доходів

1. Оцінка доходів від обмінних операцій здійснюється у такому порядку:
- 1.1. Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.
- 1.2. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню.
- 1.3. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом:
- вивчення виконаної роботи;
 - визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
 - визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.
- 1.4. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.
- 1.5. Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу.
2. Оцінка доходів від необмінних операцій здійснюється у такому порядку:
- 2.1. Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

2.2. Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).

2.3. Визнаний дохід від податкових надходжень оцінюється у сумі, отриманій відповідно до законодавства.

2.4. Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією.

IV. Розкриття інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій

1. У примітках до фінансової звітності суб'єкт державного сектору розкриває інформацію стосовно доходів від обмінних операцій про:

1.1. Облікову політику, прийняту для визнання доходу з надання послуг.

1.2. Суми доходу від обмінних операцій, визнаних протягом періоду за основними видами, із зазначенням окремо доходу від:

- бюджетних асигнувань;
- надання послуг;
- продажу;
- операцій з капіталом;
- продажу нерухомого майна;
- відсотків;
- роялті;
- дивідендів.

1.3. Розшифровку інших доходів.

1.4. Суми витрат, визнаних у зв'язку з недоотриманням раніше визнаних доходів.

2. У примітках до фінансової звітності суб'єкт державного сектору розкриває інформацію стосовно доходів від необмінних операцій про:

2.1. Облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від необмінних операцій.

2.2. Суму доходу від необмінних операцій, визнаних протягом періоду за основними видами, із зазначенням окремо:

- податкових надходжень;
- неподаткових надходжень;
- трансфертів;
- грантів та дарунків;
- надходжень до державних цільових фондів;
- списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню.

2.3. Характер та вид основних видів заповіданого майна, дарунків, пожертв, із зазначенням окремо основних видів отриманих активів, робіт, послуг у натуральній формі.

Додаток 66

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”**

Наказ Міністерства фінансів України
від 24.12.2010 № 1629
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
20 січня 2011 р. за № 89/18827

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін в облікових оцінках, змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами;

суттєва помилка – помилка, виявлена в поточному періоді, внаслідок якої фінансова звітність не може надалі вважатися достовірною.

II. Зміни в облікових оцінках та суттєві помилки

1. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація, чи настала певна подія.

2. Результат зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає і на ці періоди.

3. Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

4. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

5. Виправлення суттєвих помилок, допущених при складанні фінансової звітності у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на розмір фінансового результату попередніх періодів.

6. Виправлення суттєвих помилок, які відносяться до попередніх періодів, передбачає повторне відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності, крім випадків, коли це недоцільно.

III. Зміни в обліковій політиці

1. Облікова політика може змінюватися тільки у разі, якщо змінюються вимоги положення (статуту), вимоги органу, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерсько-

го обліку в державному секторі, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору.

2. Зміною облікової політики, зокрема, вважається:

2.1. Перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку.

2.2. Зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

3. Не вважається зміною облікової політики:

3.1. Прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або господарських операцій.

3.2. Прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

4. Облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, передбачених пунктом б цього розділу.

5. Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

5.1. Коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року.

5.2. Повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

6. Якщо суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

IV. Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період, або змін, які очікуються в облікових оцінках, якщо вони суттєво будуть впливати на майбутні періоди; обґрунтування недоцільності визначення суми змін в облікових оцінках.

2. Щодо виправлення помилок слід розкривати таку інформацію:

2.1. Зміст і суму помилки.

2.2. Статті фінансової звітності минулих періодів, які переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації, або обґрунтування недоцільності переобрахунку.

2.3. Факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів.

3. У разі зміни в обліковій політиці суб'єктові державного сектору слід розкривати:

3.1. Причини та сутність зміни.

3.2. Суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

3.3. Факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
126 "Оренда"**

Наказ Міністерства фінансів України

від 24.12.2010 № 1629

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

20 січня 2011 р. за № 89/18827

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на оцінку активів, яка визначається в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема об'єктів інвестиційної нерухомості, біологічних активів, а також договорів оренди, пов'язаних із розвідкою та використанням природних та подібних невідтворюваних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок), використанням авторського і суміжних з ним прав.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

гарантована ліквідаційна вартість:

- для орендаря – та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;
- для орендодавця – та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією;

мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- для орендаря – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об'єкта оренди;

невідомна оренда – договір оренди, за яким орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, що дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірваний тільки:

- з дозволу орендодавця;
- якщо відбулася певна непередбачена подія;

- у разі укладання орендарем нового договору про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем;
- сплати орендарем додаткової суми, яка свідчить про прийнятність продовження строку оренди;

негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною;

непередбачена орендна плата – частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо);

оренда – договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку;

операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова;

орендна ставка відсотка – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди;

початок строку оренди – дата, яка настає раніше: дата підписання договору оренди чи дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень договору про оренду;

ставка відсотка на можливі позики орендаря – ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди;

строк оренди – період дії невідмовного договору оренди, а також період продовження цього договору, обумовлений на початку строку оренди;

суборенда – договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі, що не може перевищувати строку дії договору оренди;

теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання;

фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

II. Облік фінансової оренди в орендаря

1. Отримані у фінансову оренду активи суб'єктом державного сектору (орендарем), якому законодавством надане відповідне право, відображаються в бухгалтерському обліку як активи та зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна на початку оренди або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

2. Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є витратами фінансової діяльності орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду та розподіляється на пропорційній основі.

3. Якщо в договорі про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу витрат фінансової діяльності орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

4. Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

5. Втрати від зменшення корисності об'єктів фінансової оренди визнаються орендарем у порядку, передбаченому іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

6. Амортизація об'єктів фінансової оренди здійснюється у порядку, передбаченому для аналогічних необоротних активів орендаря, з урахуванням періоду очікуваного використання. Нарахування амортизації на орендовані активи проводиться відповідно до норм, визначених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01.11.2010 за № 1017/18312 (далі – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби"), та 122 "Нематеріальні активи", затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01.11.2010 за № 1018/18313.

7. Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є строк корисного використання (якщо договором передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

III. Облік операційної оренди в орендаря

1. Отримані в операційну оренду активи суб'єктом державного сектору (орендарем) відображаються на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду.

2. Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх

економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

3. Орендні платежі за договором про операційну оренду визнаються витратами на прямо-лінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.

IV. Облік фінансової оренди в орендодавця

1. Суб'єкт державного сектору, якому законодавством надане відповідне право (орендодавець), відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду актив як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості, за вирахуванням доходу від фінансової діяльності, що підлягає отриманню з визнанням доходу від реалізації необоротних активів, з одночасним виключенням з балансу орендодавця залишкової вартості об'єкта фінансової оренди з відображенням у складі витрат (собівартості реалізованих необоротних активів), якщо це передбачено законодавством та умовами договору фінансової оренди.

2. Орендні платежі, що підлягають отриманню за фінансовою орендою, відображаються як погашення дебіторської заборгованості та отримання доходу.

3. Розподіл доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

V. Облік операційної оренди в орендодавця

1. Суб'єкт державного сектору (орендодавець) відображає вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відповідно до вимог, визначених у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби".

2. Орендні платежі, що підлягають отриманню за операційною орендою, визначаються орендодавцем згідно із законодавством і в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються як збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу.

3. Орендодавець дохід від операційної оренди визнає доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди, а витрати з укладення договору про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо) визнає витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

4. Втрати від зменшення корисності об'єктів операційної оренди визнаються орендодавцем у порядку, передбаченому іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

VI. Розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності орендарів та орендодавців

1. Орендар у фінансовій звітності наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

1.1. Первісну (переоцінену) вартість і знос орендованих активів за їх класифікаційними групами на дату балансу.

1.2. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їхню теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

1.3. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів).

1.4. Загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, які передбачається отримати за договорами про суборенду на дату балансу.

1.5. Орендні та суборендні платежі, визнані у звіті про фінансовий результат за певний період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів.

1.6. Стислі дані щодо чинних договорів оренди, а саме:

- основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі;
- наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про зміну ціни;
- обмеження, передбачені договорами оренди.

2. Орендар у фінансовій звітності наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

2.1. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовною орендою на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

2.2. Загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів на дату балансу, які передбачається одержати за договорами невідмовної суборенди.

2.3. Орендні платежі та платежі з суборенди за звітний період з виділенням сум мінімальних орендних платежів і непередбаченої орендної плати за договорами невідмовної оренди та суборенди.

2.4. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансових витрат (доходів).

2.5. Стислі дані про чинні договори оренди.

3. Орендодавець у фінансовій звітності наводить таку інформацію щодо фінансової оренди:

3.1. Загальну суму мінімальних орендних платежів та їх теперішню вартість на дату балансу для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

3.2. Суму фінансового доходу на дату балансу, що підлягає одержанню.

3.3. Стислі дані про чинні договори оренди, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- обмеження, передбачені договорами оренди.

3.4. Негарантовану ліквідаційну вартість за чинними договорами оренди.

3.5. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

4. Орендодавець у фінансовій звітності наводить таку інформацію щодо операційної оренди:

4.1. Первісну (переоцінену) вартість і знос об'єктів операційної оренди на дату балансу за їх класифікаційними групами.

4.2. Суму майбутніх мінімальних орендних платежів за договорами невідмовної операційної оренди на дату балансу загальною сумою та окремо для кожного з таких строків оренди:

- до одного року;
- від одного до п'яти років;
- більше п'яти років.

4.3. Непередбачену орендну плату, включену у звітному періоді до складу фінансового доходу (витрат).

4.4. Стислі дані про чинні договори оренди, а саме:

- показники, які застосовуються для розрахунку непередбачених орендних платежів;
- обмеження, передбачені договорами оренди.

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
127 “Зменшення корисності активів”**

Наказ Міністерства фінансів України
від 24.12.2010 № 1629

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
20 січня 2011 р. за № 89/18827

Із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України
від 18 травня 2012 року № 568

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів і її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на:

- запаси;
- активи, які оцінюються за справедливою вартістю;
- активи, які виникають від виплат працівникам;
- інші активи, стосовно яких облікові вимоги щодо зменшення корисності визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

активи, які забезпечують надходження грошових коштів, – активи, основною метою утримання яких є отримання доходу;

активи, які не забезпечують надходження грошових коштів, – активи, основна мета утримання яких є інша, ніж отримання доходу;

вигоди від відновлення корисності – величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість;

втрати від зменшення корисності активу – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності;

група активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, – мінімальна група активів, яку можна ідентифікувати, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (групи активів);

сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість потенціалу корисності активу, який не забезпечує надходження грошових коштів.

II. Визначення та оцінка зменшення корисності активу

1. На дату річної фінансової звітності суб'єкт державного сектору визначає наявність ознаки зменшення корисності активу.

2. Про зменшення корисності активу можуть свідчити такі ознаки:

2.1. Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося.

2.2. Відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу.

2.3. Суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє суб'єкт державного сектору, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом.

2.4. Застаріння, фізичне пошкодження активу.

2.5. Рішення припинити будівництво активу до його завершення або доведення до робочого стану.

2.6. Інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось.

3. За наявності ознак зменшення корисності активу визначається сума очікуваного відшкодування.

4. Незалежно від наявності ознак зменшення корисності суб'єкт державного сектору має на дату річної фінансової звітності перевіряти на зменшення корисності нематеріальні активи з необмеженим строком корисного використання та нематеріальні активи, які не використовуються.

5. Суму очікуваного відшкодування визначають окремо для кожного активу, крім випадку, установленого пунктом 1 розділу IV цього Національного положення (стандарту).

6. Чиста вартість реалізації активу визначається на підставі цін активного ринку, за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. До витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат.

За відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації визначається на підставі наявної інформації про суму, яку суб'єкт державного сектору може отримати за актив на дату річної фінансової звітності в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію.

7. Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються виходячи з фінансових планів суб'єкта державного сектору на період не більше п'яти років. Якщо в суб'єкта державного сектору є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів суб'єкта державного сектору, які охоплюють період більше п'яти років.

При цьому грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено фінансовий план, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без

урахування впливу інфляції) не перевищує величини грошових потоків останнього року, на який складено фінансовий план.

8. Майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його теперішньому стані. При визначенні майбутніх грошових потоків від активу не враховують очікуваних надходжень або вибуття грошових коштів унаслідок:

8.1. Майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єктом державного сектору не визнано зобов'язань.

8.2. Майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу.

8.3. Майбутніх грошових потоків від фінансової діяльності.

9. Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації.

10. Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податків і зборів), що використовується в операціях з аналогічними активами.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

11. Втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості. Після визнання втрат від зменшення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

III. Відновлення корисності активу

1. Якщо на дату річної фінансової звітності ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то суб'єкт державного сектору визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

2. Про відновлення корисності активу можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

2.1. Суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду.

2.2. Суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду.

2.3. Зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу.

2.4. Суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта державного сектору.

2.5. Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось.

3. Якщо ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за

переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості.

Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації). Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

4. Сума очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів, визначається за такими методами:

- залишкової вартості заміщення;
- витрат на відновлення.

5. За методом залишкової вартості заміщення (відтворення) сума очікуваного відшкодування обчислюється як вартість заміщення (відтворення) активу, за вирахуванням зносу.

6. За методом витрат на відновлення сума очікуваного відшкодування визначається у сумі витрат на відновлення потенціалу корисності активу до його первісного рівня.

IV. Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів

1. Якщо суму очікуваного відшкодування певного активу визначити неможливо, то визначається сума очікуваного відшкодування групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів і до якої належить цей актив.

2. Суму очікуваного відшкодування активу неможливо визначити, якщо теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від цього активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації та якщо актив самостійно не забезпечує надходження грошових коштів від його використання.

3. Сума очікуваного відшкодування групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визначається у порядку, встановленому пунктами 6–10 розділу II цього Національного положення (стандарту).

Балансова вартість групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, включає балансову вартість лише тих активів, які можна прямо віднести до такої групи, або визначається шляхом розподілу балансової вартості активів на обґрунтованій та послідовній основі.

Балансова вартість групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, не включає суми зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування такої групи можна визначити без урахування цього зобов'язання.

4. Втрати від зменшення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи менша за її балансову вартість.

Балансова вартість окремих активів групи зменшується на відповідну частину зазначених втрат, визначену шляхом розподілу загальної суми втрат пропорційно балансовій вартості кожного активу групи.

Якщо чисту вартість реалізації окремого активу групи або теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень для окремого активу групи можна визначити, то балансова вартість такого активу не може бути меншою за чисту вартість реалізації активу або теперішньої

вартості майбутніх чистих грошових надходжень від цього активу. У такому разі сума втрат від зменшення корисності групи активів, яка залишається не розподіленою, розподіляється на інші активи групи пропорційно їх балансовій вартості.

5. Втрати від зменшення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються для кожного активу групи в порядку, встановленому пунктом 11 розділу II цього Національного положення (стандарту).

6. Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи перевищує її балансову вартість. Балансова вартість окремого активу групи збільшується на відповідну частину такого перевищення, визначену шляхом розподілу суми вигід пропорційно балансовій вартості кожного активу групи. При цьому балансова вартість групи активів після відновлення корисності не повинна перевищувати її балансової вартості, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення корисності.

Якщо можна визначити суму очікуваного відшкодування окремого активу групи, то при розподілі суми вигід від відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, між активами цієї групи балансова вартість окремого активу визначається за найменшою вартістю: за сумою його очікуваного відшкодування або за його балансовою вартістю, визначеною на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності. У такому разі сума вигід від відновлення корисності групи активів, яка залишилась не розподіленою, розподіляється на інші активи цієї групи пропорційно їх балансовій вартості.

7. Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються для кожного активу групи в порядку, встановленому пунктом 3 розділу III цього Національного положення (стандарту).

V. Розкриття інформації про зменшення і відновлення корисності активів у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності щодо кожної статті активів наводиться така інформація:

- 1.1. Сума втрат від зменшення корисності, відображених у звіті про фінансові результати.
- 1.2. Сума вигід від відновлення корисності, відображених у звіті про фінансові результати.
- 1.3. Сума втрат від зменшення корисності, відображених у складі власного капіталу.
- 1.4. Сума вигід від відновлення корисності, відображених у складі власного капіталу.

2. Якщо визнані втрати від зменшення корисності або вигоди від відновлення корисності окремого активу або групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, є суттєвими, то в примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

- 2.1. Події та обставини, які спричинили зменшення або відновлення корисності.
- 2.2. Визнана сума втрат від зменшення корисності та/або вигід від відновлення корисності.
- 2.3. Характеристика активу (назва, місце використання, сегмент, до якого належить актив), щодо якого визначалася сума втрат від зменшення або вигід від відновлення його корисності.
- 2.4. Характеристика (склад) групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів (назва, місце використання, сегмент, до якого належить група), із зазначенням поточного і

попереднього способів включення активів до певної їх групи, причини зміни способу групування (якщо визначення складу групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, змінилося).

2.5. Оцінка (чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу), за якою визначена сума очікуваного відшкодування активу чи групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів.

2.6. База, прийнята для визначення чистої вартості реалізації (якщо сумою очікуваного відшкодування визнано чисту вартість реалізації).

2.7. Ставка дисконту, використана для поточного і попереднього визначення теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від активу (якщо сума очікуваного відшкодування активу визначена у звітному періоді за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу).

2.8. Метод визначення вартості при використанні активу, який не забезпечує надходження грошових коштів.

2.9. Статті активів, на які впливають визнані втрати від зменшення корисності та/або вигоди від відновлення корисності, про які згідно з підпунктами 2.1–2.8 цього пункту інформацію не наведено.

3. Для кожної групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, на яку було розподілено вартість нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, наводиться така інформація:

3.1. Розподілена балансова вартість нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання.

3.2. База, прийнята для визначення суми очікуваного відшкодування цієї групи.

Додаток 69

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання
та непередбачені активи”**

Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 р. за № 89/18827

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов’язання, забезпечення, непередбачені зобов’язання, непередбачені активи та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб’єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб’єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на визнання і оцінку зобов’язань, забезпечень, непередбачуваних зобов’язань та непередбачуваних активів, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також на зобов’язання бюджетів усіх рівнів із соціальних виплат і відшкодування пільг.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

забезпечення – зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу;
непередбачений актив – актив, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб’єкт державного сектору не має повного контролю;
непередбачене зобов’язання – це:

1) зобов’язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб’єкт державного сектору не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов’язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов’язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов’язання не можна достовірно визначити;

обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал корисності від цього контракту;

реструктуризація – програма, якою передбачається суттєва зміна виду та/або обсягу діяльності суб’єкта державного сектору або спосіб здійснення цієї діяльності;

сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язання.

II. Визнання та оцінка зобов’язання

1. Зобов’язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов’язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

2. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові;
- поточні;
- забезпечення;
- непередбачені зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

3. Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний строк погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

4. Довгострокове зобов'язання за кредитним договором (якщо договір передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з фінансовим станом позичальника), умови якого порушені, вважається довгостроковим, якщо:

- позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

5. Зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

6. Зобов'язання, яке не відповідає критеріям визнання, є непередбачуваним зобов'язанням і суб'єктом державного сектору не визнається, а відображається на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення.

7. Забезпечення створюється у разі виникнення внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди або потенціал корисності, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Забезпечення для покриття майбутніх дефіцитів не створюються.

8. Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) витрат, зокрема за виплатами працівникам, витрат на реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності, виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

9. Суми створених забезпечень визнаються витратами.

10. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом суб'єкта державного сектору плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть понесені, та після початку реалізації цього плану.

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю суб'єкта державного сектору та виникають внаслідок реструктуризації.

При визначенні суми забезпечення з відшкодування витрат на реструктуризацію, яка передбачає вибуття активів, вони оцінюються за балансовою вартістю.

11. Забезпечення обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту,

визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за його невиконання.

Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.

12. На дату балансу сума забезпечення визначається, за вирахуванням суми очікуваного відшкодування.

13. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.

14. Забезпечення використовується на погашення тих зобов'язань, для покриття яких воно було створено.

Відшкодування слід визнавати при його фактичному надходженні у разі, якщо очікується, що активи, необхідні для погашення зобов'язання, під яке створене забезпечення, будуть відшкодовані іншою стороною.

Відшкодування слід розглядати як окремий актив, а сума, визнана для відшкодування, не може перевищувати суми забезпечення.

15. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

16. Непередбачені активи суб'єктом державного сектору не визнаються та відображаються на позабалансових рахунках. Після набуття контролю актив перестає класифікуватись як непередбачуваний та зараховується до активів з визнанням на цю суму доходу.

III. Розкриття інформації про зобов'язання, забезпечення, непередбачувані активи і непередбачувані зобов'язання у примітках до фінансової звітності

1. Склад та сума зобов'язань, строки і причини їх утворення зазначаються на початок та кінець звітного періоду.

2. Суб'єкт державного сектору щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:

2.1. Залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду.

2.2. Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.

2.3. Сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду.

2.4. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.

2.5. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.

3. За кожним видом непередбачених зобов'язань наводиться така інформація:

3.1. Стислий опис зобов'язання та його сума.

3.2. Невизначеність щодо суми або строку погашення.

3.3. Сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною.

4. Склад і сума непередбачених активів зазначаються на початок та кінець звітного періоду.

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 “Інвестиційна нерухомість”

Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 р. за № 89/18827

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не застосовується до питань, урегульованих Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 “Оренда”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629, та іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме до:

- класифікації оренди на операційну та фінансову;
- визнання доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості;
- обліку продажу та операцій з продажу активів з їх подальшою орендою;
- розкриття інформації про операційну оренду у фінансовій звітності;
- обліку біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;
- обліку прав на розвідування та видобуток корисних копалин та невідтворюваних ресурсів;
- оцінки орендодавцем нерухомості, наданої в оренду за договором фінансової оренди.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

балансова вартість активу – вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу;

інвестиційна нерухомість – земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

операційна нерухомість – закріплені за суб'єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

5. 3 метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

5.1. Операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість.

5.2. Нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної діяльності.

5.3. Нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання її у майбутньому як інвестиційної нерухомості.

5.4. Нерухомість, що утримується для надання соціальних послуг, яка також забезпечує надходження грошових коштів.

5.5. Нерухомість, що утримується у спеціальних цілях.

6. Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути відчужені окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути відчужені окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, суб'єкт державного сектору розробляє критерії щодо їх розмежування.

7. Якщо суб'єкт державного сектору контролює інвестиційну нерухомість, надану в оренду контролюючому суб'єкту державного сектору або контрольованому суб'єкту державного сектору для використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору, такий об'єкт основних засобів при складанні консолідованої фінансової звітності цієї економічної групи суб'єктів державного сектору вважається операційною нерухомістю.

II. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості

1. Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

2. Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності забезпечують надходження грошових коштів.

3. Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються суб'єкту державного сектору);
- юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

4. Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної суб'єктом державного сектору, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості виходячи із загальної суми витрат на її створення.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості, одержаної у фінансову оренду, визначається відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 "Оренда", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.

5. Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється на умовах відстрочки платежу, то її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається витратами звітного періоду.

6. Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості.

7. Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

8. Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, переоцінці не підлягає.

9. Отримана безоплатно або за умовною вартістю інвестиційна нерухомість зараховується на баланс суб'єкта державного сектору за її справедливою вартістю на дату отримання.

10. Суб'єкт державного сектору на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, що визнаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

III. Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості

1. Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється лише в разі зміни характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- 1) початком використання її як операційної нерухомості;
- 2) початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- 3) підготовкою операційної нерухомості для використання як інвестиційної нерухомості;
- 4) наданням її в операційну оренду іншій стороні;
- 5) переведенням її із запасів або операційної нерухомості до інвестиційної нерухомості;
- 6) завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до інвестиційної нерухомості.

2. Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у разі існування зміни способу використання цього активу, що підтверджується початком підготовки до продажу. Якщо реалізація інвестиційної нерухомості здійснюється без попередньої підготовки, то інвестиційна нерухомість переведенню до складу запасів не підлягає. Якщо суб'єкт державного сектору здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію тощо) існуючої інвестиційної нерухомості для продовження її використання в майбутньому як інвестиційної нерухомості, то такий об'єкт нерухомості залишається у складі інвестиційної нерухомості.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у порядку, передбаченому для основних засобів.

IV. Вибуття інвестиційної нерухомості

1. Визнання інвестиційної нерухомості припиняється у разі вибуття об'єкта внаслідок продажу, ліквідації, вилучення, невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, переведення з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припинення використання такої інвестиційної нерухомості з виключенням очікування отримання будь-яких економічних вигід або потенціалу корисності від її вибуття.

2. Фінансовий результат від вибуття інвестиційної нерухомості визначається вирахуванням з доходу від вибуття її балансової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям інвестиційної нерухомості.

3. Доходи і витрати від продажу інвестиційної нерухомості з її подальшою орендою визначаються відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 "Оренда", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.

V. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у примітках до фінансової звітності

1. Вартість інвестиційної нерухомості в балансі відображається окремою статтею.
2. У примітках до фінансової звітності за кожною групою інвестиційної нерухомості наводиться така інформація:
 - 2.1. Критерії щодо розмежування інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості.
 - 2.2. Відображені у звіті про фінансові результати звітного періоду:
 - 2.2.1. Сума доходу від оренди інвестиційної нерухомості.
 - 2.2.2. Сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду.
 - 2.2.3. Сума прямих витрат (з виділенням окремо сум на ремонт і обслуговування), що визнані у зв'язку з утриманням інвестиційної нерухомості, яка не забезпечує надходження грошових коштів від оренди протягом звітного періоду.
 - 2.3. Обмеження щодо володіння, користування та розпорядження інвестиційною нерухомістю.
 - 2.4. Сума укладених договорів на майбутнє:
 - 2.4.1. На придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості.
 - 2.4.2. На ремонт, обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості.
 - 2.5. Вартість придбаної інвестиційної нерухомості.
 - 2.6. Сума капітальних інвестицій в інвестиційну нерухомість за звітний рік.
 - 2.7. Балансова вартість інвестиційної нерухомості, що вибула.
 - 2.8. Дохід від вибуття інвестиційної нерухомості.
 - 2.9. Вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із/до запасів, та операційної нерухомості.
 - 2.10. Інші зміни балансової вартості інвестиційної нерухомості.

3. При оцінці інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення, щодо кожної групи інвестиційної нерухомості наводиться така інформація:

3.1. Метод амортизації, що застосовується суб'єктом державного сектору, та діапазон строків корисного використання.

3.2. Балансова вартість та сума зносу з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення на початок і кінець звітного року.

3.3. Сума нарахованої амортизації протягом звітного року.

3.4. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати та звіті про власний капітал за звітний рік.

Додаток 71

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
130 “Вплив змін валютних курсів”**

Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 вересня 2011 р. за № 1040/19778

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору в грошовій одиниці України.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на:

- операції хеджування статей з іноземної валюти;
- відображення (перерахунок) показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті.

4. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

валюта звітності – грошова одиниця України;

дата балансу – дата, на яку складений баланс суб'єкта державного сектору. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду;

монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів;

немонетарні статті – інші, ніж монетарні, статті балансу;

операція в іноземній валюті – господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

II. Операції в іноземній валюті

1. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

2. Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам за розрахунками з придбання немонетарних активів (необоротних активів, запасів тощо), отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу. У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб за розрахунками з надання послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів, при включенні

до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та надання частинами покупцеві послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів дохід від надання послуг (виконання робіт), активів визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

Балансова вартість зазначених статей балансу надалі визначається (оцінюється) згідно з відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

3. На кожну дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на дату балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на дату здійснення операції;

в) немонетарні статті за справедливою вартістю в іноземній валюті відображаються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості.

4. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).

Курсові різниці від перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність відображаються у складі інших доходів (витрат), за винятком курсових різниць, які відображаються згідно з пунктом 5 цього розділу.

5. Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій в закордонні суб'єкти державного сектору, відображаються як інші зміни в капіталі. Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми інших змін в капіталі.

III. Фінансова звітність в іноземних валютах

1. Показники фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору відображаються у валюті звітності контролюючим суб'єктом державного сектору у порядку, визначеному у розділі II цього Національного положення (стандарту), крім тих закордонних суб'єктів державного сектору, які відповідають усім ознакам класифікації, наведеним у пункті 2 цього розділу.

У разі коли у закордонного суб'єкта державного сектору ознаки класифікації діяльності змінилися та відповідають ознакам, наведеним у пункті 2 цього розділу, застосування порядку перерахунку показників статей фінансової звітності цього закордонного суб'єкта державного сектору у валюту звітності починається з дати вказаних змін.

2. До ознак класифікації діяльності закордонних суб'єктів державного сектору, кількісні характеристики яких визначаються контролюючим суб'єктом державного сектору відповідно до законодавства та установчих документів, належать:

1) в обсязі діяльності закордонного суб'єкта державного сектору операції з контролюючим суб'єктом державного сектору становлять незначну частку;

2) основним джерелом забезпечення діяльності закордонного суб'єкта державного сектору є доходи від власних операцій, а не за рахунок коштів контролюючого суб'єкта державного сектору, що звітує;

3) витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи витрат закордонного суб'єкта державного сектору сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

4) оплата послуг (товарів, робіт), наданих закордонним суб'єктом державного сектору, здійснюється переважно в іноземній валюті;

5) рух грошових коштів контролюючого суб'єкта державного сектору відокремлено від поточної діяльності закордонного суб'єкта державного сектору і не зазнає прямого впливу діяльності закордонного суб'єкта державного сектору.

3. Показники статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору, які відповідають усім ознакам класифікації, зазначеним у пункті 2 цього розділу, до фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору включаються у валюті звітності в такому порядку:

3.1. Монетарні і немонетарні статті (крім статей власного капіталу) закордонного суб'єкта державного сектору підлягають перерахунку за валютним курсом на дату балансу.

3.2. Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність закордонного суб'єкта державного сектору складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

3.3. Показники статей власного капіталу відображаються за валютним курсом на дату визнання показника відповідної статті.

4. Включення статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 "Консолідована фінансова звітність", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 20.01.2011 за № 87/18825. При цьому різниця між підсумком перерахованих у валюту звітності показників статей активу та пасиву балансу закордонного суб'єкта державного сектору відображається у консолідованому балансі як фінансовий результат звітного періоду.

Курсові різниці за внутрішньогруповими монетарними статтями в консолідованій фінансовій звітності відображаються згідно з пунктами 4, 5 розділу II цього Національного положення (стандарту).

5. Фінансова звітність закордонного суб'єкта державного сектору, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, до застосування порядку, наведеного в пункті 3 цього розділу, попередньо коригується за вимогами відповідних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Якщо економіка країни діяльності закордонного суб'єкта державного сектору втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності закордонного суб'єкта державного сектору більше не коригуються за відповідними національними положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку в державному секторі, то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

6. У разі ліквідації (продажу) майна закордонного суб'єкта державного сектору накопичена сума курсових різниць, що відображена в складі інших змін у капіталі, включається до складу доходів (витрат) відповідного звітного періоду.

IV. Розкриття інформації про вплив змін валютних курсів у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

1.1. Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду.

1.2. Сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу інших змін в капіталі.

2. У разі зміни ознак класифікації діяльності закордонного суб'єкта державного сектору також наводиться така інформація:

2.1. Характер та причини зміни.

2.2. Вплив зміни на власний капітал.

2.3. Вплив зміни на профіцит/дефіцит за попередній рік, якщо така зміна відбулася на початку попереднього року.

Додаток 72

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)
бухгалтерського обліку в державному секторі
131 “Будівельні контракти”**

Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26 січня 2012 р. за № 120/20433

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі – підрядниками за будівельними контрактами (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

аванси за будівельним контрактом – грошові кошти або інші активи, отримані у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом;

будівельний контракт – договір про будівництво;

будівництво – спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних та пусконаладжувальних робіт;

валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами і визнаним профіцитом (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту;

відхилення від ціни за будівельним контрактом – зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту;

витрати за будівельним контрактом – собівартість робіт за будівельним контрактом;

заохочувальні виплати за будівельним контрактом – додаткові суми, що сплачуються за виконання (перевиконання) умов контракту;

контракт з фіксованою ціною – будівельний контракт, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо);

контракт за ціною “витрати плюс” – будівельний контракт, який передбачає ціну як суму фактичних витрат на його виконання та додаткового відсотка від суми цих витрат або фіксованої величини;

об'єкт будівництва – окремі будівлі і споруди або сукупність будівель і споруд, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом;

підрядник – суб'єкт державного сектору, який укладає будівельний контракт та виконує передбачені цим контрактом роботи і передає їх замовникові;

претензія за будівельним контрактом – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагається відшкодувати понад ціну контракту;

проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

II. Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту

1. Доходи та витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

2. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів:

- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом;
- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.

3. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу;
- імовірного отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

4. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною "витрати плюс" може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

5. Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були понесені.

У разі відсутності імовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

6. Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються згідно з пунктом 1 цього розділу.

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту (у разі повного відшкодування замовником витрат за будівельним контрактом)

перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікуваний дефіцит визнається витратами звітного періоду.

7. Якщо будівельний контракт охоплює кілька активів, спорудження кожного активу слід відображати як окремий будівельний контракт за наявності таких умов:

- по кожному активу отримані окремі пропозиції щодо обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання;
- можна достовірно визначити суми загального доходу та витрат від виконання будівельного контракту за кожним активом.

8. Групу будівельних контрактів, незалежно від того, укладені вони з одним чи з кількома замовниками, слід відображати як один будівельний контракт за наявності таких умов:

- будівельні контракти тісно пов'язані між собою і є частинами одного проекту;
- будівельні контракти виконуються одночасно або у безперервній послідовності.

9. Будівельний контракт може передбачати умови щодо спорудження додаткового активу. Спорудження такого активу слід відображати як окремий будівельний контракт за наявності таких умов:

- актив значно відрізняється за обсягом робіт, конструктивно якісними характеристиками і строками виконання від того активу чи активів, які були охоплені початковим будівельним контрактом;
- ціна активу окремо погоджується із замовником незалежно від початкової ціни будівельного контракту.

III. Оцінка доходів та витрат за будівельним контрактом

1. Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

2. Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом визнаються доходом, якщо:

- існує імовірність отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- можлива їх достовірна оцінка.

3. Дохід за будівельним контрактом оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

- погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання;
- зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

4. Витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;
- загальновиробничі витрати.

5. До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать:

- витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва);

- витрати на матеріали (вартість будівельних матеріалів та конструкцій, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва);
- інші витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду механізмів та обладнання, амортизація механізмів та обладнання, витрати на проектну та кошторисну документацію, безпосередньо пов'язані з контрактом, витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів, прогностичні витрати на виправлення та роботи за гарантіями (в тому числі очікувані витрати на гарантійні зобов'язання), претензії з боку третіх сторін).

6. До складу загальноновиробничих витрат включаються витрати на управління, організацію та обслуговування будівництва з розподілом між об'єктами будівництва на систематичній та раціональній основі.

7. Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо:

- ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту;
- окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

8. До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються надалі до витрат за будівельним контрактом, який підписано в наступних звітних періодах.

9. Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20.01.2011 за № 90/18828.

10. Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом відображається у складі активів. Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом відображається у складі зобов'язань.

IV. Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності розкривається така інформація:

- суми доходу за будівельними контрактами, визнані у складі доходу звітного періоду;
- методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді;
- методи визначення ступеня завершеності робіт;
- загальна сума за незавершеними будівельними контрактами.

2. Щодо незавершених будівельних контрактів слід наводити таку інформацію:

- методи визначення ступеня завершеності робіт;
- загальну суму зазначених витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу;
- суму отриманих авансів за будівельними контрактами на дату балансу;
- вартість виконаних субпідрядниками робіт;
- суму проміжних рахунків, яка не сплачується до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів);
- суму валової заборгованості замовників на дату балансу;
- суму валової заборгованості замовникам на дату балансу.

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 “Виплати працівникам”

Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 26 січня 2012 р. за № 120/20433

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, – виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди;

виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, – виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах;

виплати при звільненні – виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку;

поточні виплати працівнику – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

4. Виплати працівникам включають поточні виплати, виплати при звільненні та інші виплати.

II. Поточні та інші виплати працівникам

1. Поточні виплати працівникам включають: заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.

2. Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо інші національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.

3. Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті.

III. Виплати при звільненні

1. Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

2. Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

IV. Розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності слід розкривати інформацію про суми заборгованості за заробітною платою.

2. Суб'єкт державного сектору у примітках до фінансової звітності наводить інформацію щодо створеного забезпечення за невідпрацьований час.

3. У випадку звільнення працівників відповідно до законодавства у примітках до фінансової звітності слід наводити інформацію про суми виплат при звільненні.

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 "Фінансові інвестиції"

Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 06 червня 2012 р. за № 901/21213

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії);

ефективна ставка відсотка – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці між річним відсотком та премією) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення;

метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток;

оператор спільної діяльності – учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік;

спільна діяльність – діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними;

спільний контроль – розподіл контролю за діяльністю відповідно до договору про ведення спільної діяльності.

II. Визнання та первісна оцінка фінансових інвестицій

1. Фінансові інвестиції визнаються у разі, якщо суб'єкт державного сектору здійснює контроль за фінансовими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність отримання суб'єктом державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності.

2. Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

3. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за балансовою вартістю переданих цінних паперів.

4. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за балансовою вартістю цих активів.

5. Дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються у складі фінансових доходів від обмінних операцій.

III. Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

1. Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення) на дату балансу відображаються за балансовою вартістю.

Балансова вартість фінансових інвестицій зменшується у разі визнання втрат від зменшення їх корисності або збільшується у разі визнання вигід від відновлення корисності.

2. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат за обмінними операціями з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій, а суми вигід від відновлення корисності – у складі інших доходів від обмінних операцій з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Визначення та оцінка зменшення та/або відновлення корисності фінансових інвестицій здійснюються у порядку, передбаченому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 "Зменшення корисності активів", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 92/18830.

3. Фінансові інвестиції, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням доходу від фінансових інвестицій та відображається у складі фінансових доходів або витрат за обмінними операціями з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

4. Фінансові інвестиції в підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу підприємства, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством.

5. При взятті на баланс фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору при першому складанні фінансової звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського в державному секторі, одночасно збільшується на відповідну суму власний капітал суб'єкта державного сектору (у частині капіталу в підприємства).

6. Балансова вартість фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору:

- протягом звітного періоду збільшується на суму внеску до статутного капіталу підприємств державного, комунального секторів економіки та зменшується на суму вилучення майна у таких підприємств;
- на дату балансу збільшується (зменшується) на суму зміни власного капіталу таких підприємств, визначену на кінець звітного періоду порівняно з попереднім звітним пе-

ріодом, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством, при цьому одночасно збільшується (зменшується) власний капітал (у частині капіталу в підприємства).

При вилученні зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки зменшуються фінансові інвестиції, пов'язані з цими підприємствами, з одночасним зменшенням власного капіталу (у частині капіталу в підприємства), що відноситься до цієї фінансової інвестиції, із віднесенням у разі виникнення суми різниці на фінансовий результат.

7. Зменшення балансової вартості фінансової інвестиції відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості окремої фінансової інвестиції.

8. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією, а фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, відображаються за кожним підприємством.

IV. Облік спільної діяльності

1. Кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються як фінансові інвестиції учасників такої діяльності.

Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі довгострокової дебіторської заборгованості або поточної дебіторської заборгованості залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи.

Вклади учасників в окремому балансі спільної діяльності без створення юридичної особи відображаються у складі довгострокових або поточних зобов'язань залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності суб'єкта державного сектору, при цьому інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

2. Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в активах та зобов'язаннях спільної діяльності без створення юридичної особи відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів на підставі окремого балансу, наданого оператором спільної діяльності без створення юридичної особи.

Частка учасника в доходах або витратах спільної діяльності без створення юридичної особи у звіті про фінансові результати відображається у складі інших доходів або витрат за обмінними операціями.

Зобов'язання, взяті учасником для здійснення спільної діяльності (у тому числі на оплату праці, сплату податків, зборів), визнаються витратами за обмінними операціями від спільної діяльності без створення юридичної особи і компенсуються учаснику за рахунок спільної діяльності без створення юридичної особи.

Витрати, понесені учасником для провадження власної та спільної діяльності, розподіляються між спільною і власною діяльністю пропорційно обраній базі (годинам праці, заробітній платі, прямим витратам тощо).

Не визнається доходами учасника компенсація, отримана в погашення зобов'язань, взятих учасником для здійснення спільної діяльності.

V. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація у розрізі поточних і довгострокових фінансових інвестицій:

1.1. Фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору.

1.2. Фінансові інвестиції, відображені в балансі за собівартістю.

1.3. Фінансові інвестиції, відображені в балансі за амортизованою собівартістю.

1.4. Втрати від зменшення корисності та доходи від відновлення корисності фінансових інвестицій, визнані протягом звітного періоду.

2. Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи у примітках до фінансової звітності наводять таку інформацію:

2.1. Перелік суб'єктів державного сектору (суб'єктів господарювання), з якими укладено договір про спільну діяльність, та строк дії такого договору.

2.2. Загальну суму активів, переданих до спільної діяльності.

2.3. Суму всіх зобов'язань, взятих для провадження спільної діяльності (із зазначенням частки, яка припадає на частку учасника).

2.4. Загальну суму доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та суму доходів або витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, яка була включена до інших доходів або інших витрат за обмінними операціями.

2.5. Інформацію про оператора спільної діяльності.

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 “Фінансові інструменти”

Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 6 червня 2012 р. за № 902/21214

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Норми цього Національного положення (стандарту) не поширюються на:

- фінансові інвестиції в підприємства;
- права і зобов'язання за договорами страхування (крім похідних інструментів у страхових контрактах);
- права і зобов'язання щодо оренди (крім похідних інструментів, передбачених договором оренди);
- договори, що передбачають платежі, виходячи з кліматичних, геологічних та інших фізичних змін навколишнього середовища;
- договори про фінансові гарантії, крім договорів, які передбачають виплату внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу), валютного курсу або інших змінних, що є базисними.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають такі значення:

валютний ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу;

відсотковий ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок;

дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, – дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу;

інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання – контракт, який підтверджує право на частину в активах суб'єкта господарювання, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями;

інструмент хеджування – похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування;

коефіцієнт ефективності хеджування – частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструмента хеджування;

кредитний ризик – імовірність втрат однієї зі сторін – укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною;

об'єкт хеджування – актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією;

похідний фінансовий інструмент – фінансовий інструмент:

- розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;
- вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;
- який не потребує початкових інвестицій;

ризик грошового потоку – імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом;

ризик ліквідності – імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю;

ринковий ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку;

твердий контракт – контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту;

фінансовий актив – це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
- б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;
- в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах;
- г) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання;

фінансовий актив, призначений для перепродажу, – фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника;

фінансова гарантія – передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань;

фінансове зобов'язання – контрактне зобов'язання:

- а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив;
- б) обмінятися фінансовими інструментами на потенційно не вигідних умовах;

фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу, – фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника;

фінансовий інструмент – контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання);

хеджування – застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку;

хеджування вартості – хеджування змін вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит;

хеджування грошових потоків – хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит;

хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору – хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів;

ціновий ризик – імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

II. Класифікація фінансових інструментів

1. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання і похідні фінансові інструменти.

2. Фінансові активи включають: грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи.

3. Фінансові зобов'язання включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

4. До інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання належать акції, частки та інші види власного капіталу суб'єктів господарювання.

5. Похідні фінансові інструменти включають ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

III. Визнання фінансових інструментів

1. Фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо суб'єкт державного сектору є стороною договору щодо фінансового інструмента.

2. Безумовні права вимоги і зобов'язання визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту суб'єкт державного сектору має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти.

3. Фінансові активи або фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу.

4. Форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту.

5. Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

6. Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання. При цьому обраний суб'єктом державного сектору метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів.

Якщо суб'єкт державного сектору визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

7. У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або доходами за обмінними операціями, крім фінансових активів, які обліковуються за амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

8. Суб'єкт державного сектору списує фінансовий актив з балансу, якщо він втрачає контроль за цим фінансовим активом або його частиною. Ознакою втрати контролю є повне виконання контракту, закінчення терміну прав вимоги або відмови від прав за цим контрактом.

9. Якщо при передачі фінансового активу контроль не втрачається, то така операція відображається як позика під забезпечення, а право на викуп активу суб'єкта державного сектору, який його передав, не вважається похідним фінансовим інструментом.

Суб'єкт державного сектору, який передав фінансовий актив, не втрачає контроль за ним і не списує його з балансу, якщо суб'єкт державного сектору:

а) має право викупити цей фінансовий актив, крім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює його первісній вартості;

б) має право і зобов'язання викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більш ніж на 10 відсотків) відрізнятись від того, який він міг би отримати за позикою суб'єкту господарювання, що передав актив, повністю забезпеченою переданим активом;

в) зберігає за собою значну частину ризиків і вигід, пов'язаних із переданим фінансовим активом, який не обертається вільно на ринку, шляхом своєї сукупної річної доходу з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В останньому випадку утримувачем опціону є суб'єкт державного сектору, який отримав актив.

10. Балансова вартість реалізованої частини фінансового активу розподіляється між реалізованою і нереалізованою частинами фінансового активу пропорційно вартості частин фінансового активу на дату продажу. Фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та її вартістю.

Якщо вартість нереалізованої частини фінансового активу визначити достовірно неможливо, то її балансова вартість визнається нульовою, а фінансовий результат обчислюється як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та балансовою вартістю всього активу.

11. Якщо суб'єкт державного сектору передає контроль за фінансовим активом, але завдяки цьому створює новий фінансовий актив або бере на себе нове фінансове зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу він зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на вартість узятого фінансового зобов'язання та зменшена на вартість нового фінансового активу.

Якщо вартість нового фінансового активу або нового фінансового зобов'язання достовірно визначити неможливо, то:

- первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу;
- первісна вартість нового фінансового зобов'язання дорівнює сумі перевищення виручки над балансовою вартістю списаного активу. У випадках, передбачених законодавством, створюється забезпечення відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 93/18831 (далі – Національне положення (стандарт) 128).

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового активу і нового фінансового зобов'язання, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

12. Фінансова гарантія, яка відповідно до цього Національного положення (стандарту) визнана зобов'язанням, до закінчення терміну гарантії відображається гарантом за більшим з двох значень – первісною вартістю чи сумою забезпечення, створеного у випадках, передбачених законодавством, відповідно до Національного положення (стандарту) 128.

Якщо фінансова гарантія поширюється на кілька статей балансу, то оцінка такої гарантії здійснюється за кожною статтею.

13. Суб'єкт державного сектору списує з балансу фінансове зобов'язання або його частину після його виконання, анулювання або закінчення терміну його дії.

14. У разі обміну борговими інструментами з різними умовами між позичальником і кредитором попередній борг списується з одночасним визнанням нового боргу. Зміна умов наявного боргового інструмента (незалежно від причини) відображається погашенням попереднього боргу з одночасним визнанням нового боргу. Різниця між балансовою вартістю погашеного або переданого іншій стороні зобов'язання (або його частини) і сплаченою за нього сумою визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

IV. Оцінка фінансових інструментів

1. Фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента.

2. На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові активи відображаються за їх собівартістю, крім:

- 2.1. Фінансових інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення;
- 2.2. Фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити;
- 2.3. Фінансових активів, які є об'єктом хеджування.

3. На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання відображаються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, зобов'язань за похідними фінансовими інструментами, фінансових зобов'язань, які є об'єктом хеджування.

Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами на кожную наступну після визнання дату балансу відображаються за собівартістю.

4. Фінансові інструменти, які є об'єктами хеджування, відображаються на кожную наступну після визнання дату балансу за переоціненою вартістю, у порядку визначеному у розділі V цього Національного положення (стандарту).

5. Балансова вартість фінансових активів переглядається щодо можливого зменшення або відновлення корисності на кожную дату балансу.

6. Втрати від зменшення корисності фінансових активів відображаються у складі інших витрат за обмінними операціями з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових активів, а суми вигід від відновлення корисності – у складі інших доходів від обмінних операцій з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових активів.

Визначення та оцінка зменшення та/або відновлення корисності фінансових активів здійснюються у порядку, передбаченому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 "Зменшення корисності активів", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 92/18830.

7. Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування, внаслідок зменшення або відновлення корисності визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями.

8. Фінансовий актив і фінансове зобов'язання у випадках, передбачених законодавством, згортаються з відображенням в балансі згорнутого сальдо, якщо суб'єкт державного сектору має:

- юридичне право на залік визнаних сум;
- можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

V. Хеджування

1. Облік хеджування вартості здійснюється у разі наявності всіх таких умов:

1.1. На початку хеджування оформляється документація про відносини хеджування, цілі управління ризиком, стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування;

1.2. Очікується, що значення коефіцієнта ефективності хеджування буде в межах 0,8–1,25;

1.3. Можливість достовірно оцінити вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та вартість інструмента хеджування;

1.4. Існування високої імовірності здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків;

1.5. На основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8–1,25.

2. Зміни балансової вартості об'єкта хеджування (крім хеджування грошових потоків) внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

3. Суб'єкт державного сектору припиняє визнання змін балансової вартості згідно з пунктом 2 цього розділу за умови, якщо відбулася одна з таких подій:

3.1. Строк дії інструмента хеджування закінчився або цей інструмент було продано чи виконано;

3.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 1 цього розділу.

У цьому разі сума переоцінки балансової вартості фінансового інструмента, за яким нараховуються відсотки та який є об'єктом хеджування, амортизується з моменту припинення коригування балансової вартості цього інструмента до строку його погашення. Сума амортизації визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями відповідних звітних періодів.

4. Облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8–1,25 зміна балансової вартості об'єкта хеджування відображається з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів ефективності хеджування грошових потоків виходять за межі 0,8–1,25, то зміна балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

5. У разі визнання активу або зобов'язання внаслідок хеджування твердого контракту або прогнозованої операції сума зміни балансової вартості відповідного об'єкта хеджування грошових потоків, що згідно з пунктом 4 цього розділу відображена у складі власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів), приєднується до первісної вартості визнаних фінансових активів або фінансових зобов'язань з одночасним зменшенням власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів).

6. Суб'єкт державного сектору припиняє визнання змін балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків, якщо:

6.1. Строк дії інструмента хеджування минув або цей інструмент було продано чи виконано;

6.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 1 цього розділу;

6.3. Припускається, що прогнозований договір або операція за твердим контрактом не відбудеться. У цьому разі профіцит або дефіцит від інструмента хеджування, первісно визнані власним капіталом (в частині переоцінки фінансових інструментів), визнаються іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

7. Хеджування фінансових інвестицій у закордонного суб'єкта державного сектору відображається згідно з пунктом 4 цього розділу. Крім того, якщо значення коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків від таких фінансових інвестицій виходять за межі 0,8–1,25, то зміна балансової вартості фінансового зобов'язання, що є інструментом хеджування таких грошових потоків, відображається у складі власного капіталу.

VI. Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності

1. Для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єкт державного сектору наводить інформацію про види та суму фінансових інструментів, строки та умови, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначеність майбутніх грошових потоків.

2. Якщо операції з фінансовими інструментами призводять до виникнення цінових, кредитних або інших ризиків, суб'єкт державного сектору наводить інформацію про:

2.1. Вартість, оголошену, номінальну тощо, на основі якої розраховуються майбутні виплати;

2.2. Дату погашення, закінчення строку дії або виконання контракту;

2.3. Опціони, утримані будь-якою стороною – укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, ціну або верхню та нижню межу цін здійснення опціону;

2.4. Опціони, утримані будь-якою стороною – укладачем контракту про фінансовий інструмент, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також коефіцієнти конвертації або курс обміну;

2.5. Суму та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, включаючи вартість погашення фінансового інструмента, оголошену ставку або величину відсотка або іншого періодичного доходу від фінансового інструмента;

2.6. Суму та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом;

2.7. Іноземну валюту, у якій надходитимуть або сплачуватимуться суми за фінансовим інструментом;

2.8. Умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента.

3. Щодо окремого фінансового інструмента, який передбачено отримати в обмін на інший фінансовий інструмент, наводиться інформація, передбачена підпунктами 2.1–2.7 пункту 2 цього розділу.

4. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про наявність:

4.1. Відсоткового ризику із зазначенням:

4.1.1. Дати перегляду ставки відсотка або дати погашення зобов'язань за контрактом залежно від того, що настає раніше;

4.1.2. Ефективних відсоткових ставок, якщо вони застосовуються;

4.2. Кредитного ризику із зазначенням:

4.2.1. Його максимальної суми на дату балансу (без урахування вартості застави);

4.2.2. Наявності одночасного впливу різних чинників кредитного ризику.

5. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про їх вартість. Якщо вартість достовірно визначити неможливо, то це разом з відомостями про основні характеристики фінансового інструмента, які впливають на його вартість, зазначається у примітках до фінансової звітності.

НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”

Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 6 червня 2012 р. за № 903/21215

I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку у державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не поширюється на визнання і оцінку витрат, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема пов'язані з:

- договорами оренди;
- продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів;
- змінами вартості інших поточних активів;
- змінами вартості біологічних активів, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю;
- будівельними контрактами.

4. Терміни, що використовуються у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають таке значення:

елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат;

запозичення – позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки;

нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва;

об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат;

фінансові витрати – витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору.

II. Класифікація витрат

1. Витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями.

2. 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 (курсіві різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

3. 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).

III. Визнання та оцінка витрат

1. 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).

2. 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.

3. Витрати за обмінними операціями визнаються у такому порядку:

3.1. 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.

3.2. 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.

3.3. Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями).

3.4. Визнання інших витрат за обмінними операціями здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

4. Витрати за необмінними операціями визнаються у такому порядку:

4.1. 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.

4.2. Витратами звітного періоду визнається сума дебіторської заборгованості бюджету, списана відповідно до законодавства у цьому звітному періоді.

IV. Собівартість продукції, робіт, послуг

1. 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 справедливу 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.

2. 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, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 1 цього розділу.

3. 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.

4. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрядження 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 справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо.

5. До складу загальнопромислових витрат включаються:

5.1. 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).

5.2. Амортизація основних засобів загальнопромислового призначення.

5.3. Амортизація нематеріальних активів загальнопромислового призначення.

5.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення.

5.5. 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).

5.6. Витрати на оплату теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

5.7. 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).

5.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

5.9. 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).

6. Загальнопромислові витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальнопромислових витрат належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальнопромислові витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

До постійних загальнопромислових витрат відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальнопромислові 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 загальнопромислові витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальнопромислових витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

7. 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.

V. Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності

1. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про склад і суму витрат, відображених у статтях "Інші витрати за обмінними операціями" та "Інші витрати за необмінними операціями" звіту про фінансові результати.

2. Суб'єкт державного сектору у примітках до фінансової звітності наводить інформацію про склад і суму витрат, які не включені до статей витрат звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Додаток 77

Анкета про виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень**1. Відомості про головного бухгалтера**

Прізвище _____

Ім'я _____

По батькові _____

Дата народження _____

Дата зайняття посади _____

Найменування бюджетної установи _____

Орган Державної казначейської служби України _____

Звітний період _____

2. Оцінка виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень

Наскільки успішно, на Ваш погляд, Ви виконуєте свої повноваження щодо:

1) організації роботи з ведення бухгалтерського обліку та забезпечення виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу;

2) здійснення керівництва діяльністю бухгалтерської служби, забезпечення раціонального та ефективного розподілу посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку;

3) погодження проектів договорів (контрактів), у тому числі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, забезпечуючи дотримання вимог законодавства щодо цільового використання бюджетних коштів та збереження майна;

4) участі в організації та проведенні перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності у бухгалтерських службах бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

5) здійснення у межах своїх повноважень заходів щодо відшкодування винними особами збитків від нестач, розтрат, крадіжок;

6) погодження кандидатур працівників бюджетної установи, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

7) подання керівникові бюджетної установи пропозицій щодо:

визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи

та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями;

визначення оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників;

призначення на посаду та звільнення з посади працівників бухгалтерської служби;

вибору та впровадження уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи;

створення умов для належного збереження майна, цільового та ефективного використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів;

визначення джерел погашення кредиторської заборгованості, повернення кредитів, отриманих з державного або місцевого бюджету;

притягнення до відповідальності працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, за результатами контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства;

удосконалення порядку здійснення поточного контролю;

організації навчання працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, з метою підвищення їх професійно-кваліфікаційного рівня;

забезпечення бухгалтерської служби нормативно-правовими актами, довідковими та інформаційними матеріалами щодо ведення бухгалтерського обліку та складення звітності;

8) підписання звітності та документів, які є підставою для перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів);

проведення розрахунків відповідно до укладених договорів;

приймання і видачі грошових коштів;

оприбуткування та списання рухомого і нерухомого майна;

проведення інших господарських операцій;

9) відмови у прийнятті до обліку документів, підготовлених з порушенням встановлених вимог, а також документів щодо господарських операцій, що проводяться з порушенням законодавства, та інформування керівника бюджетної установи про встановлені факти порушення бюджетного законодавства;

10) здійснення контролю за:

відображенням у бухгалтерському обліку всіх господарських операцій, що проводяться бюджетною установою;

складенням звітності;

цільовим та ефективним використанням фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереженням майна;

дотриманням вимог законодавства щодо списання (передачі) рухомого та нерухомого майна бюджетної установи;

правильністю проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг, відповідністю перерахованих коштів обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди;

відповідністю взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) та відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;

станом погашення та списання відповідно до законодавства дебіторської заборгованості бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані;

додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої оплати товарів, робіт та послуг у разі їх закупівлі за бюджетні кошти;

оформленням матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів;

розробленням та здійсненням заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни працівників бухгалтерської служби;

усуненням порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства;

виконанням головними бухгалтерами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, функцій з контролю;

11) погодження документів, пов'язаних з витрачанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів і надбавок працівникам;

12) виконання інших обов'язків, передбачених законодавством.

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Погоджено:*

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

"__" _____ 20__ року

Погоджено бюджетною установою, якій підпорядкована бюджетна установа, у разі, коли така установа є розпорядником коштів нижчого рівня державного або місцевого бюджету:*

Керівник

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер

_____ (підпис)

_____ (ініціали і прізвище)

"__" _____ 20__ року

_____ * У разі непогодження зазначаються причини.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ

За загальною редакцією
Т. І. Єфименко

Відповідальний за випуск
В. Д. Королюк

Редактори:
*С. В. Бартош, Л. М. Осадча,
О. В. Нефедова*

Коректори:
*С. В. Зюбенко, О. В. Орел,
Н. Г. Пузиренко*

Комп'ютерна верстка
*А. А. Молотая, А. Б. Нефедова,
Г. Г. Пузиренка*

Формат 70×100/16. Ум. друк. арк. 60,45. Наклад 300 прим.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.

Бухгалтерський облік та звітність виконання бюджетів : навч. посіб. / Л. В. Гізатуліна, Б94 Н. І. Сушко, С. І. Харченко та ін. ; за заг. ред. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. – 742 с.

ISBN 978-966-2380-81-1

У навчальному посібнику розглядаються питання ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та бюджетної звітності про виконання державного і місцевих бюджетів у контексті законодавчих та нормативно-правових актів.

Для студентів, викладачів вищих навчальних закладів, науковців, фахівців фінансових і бюджетних установ, працівників органів державної влади та місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, які перебувають на казначейському обслуговуванні.

УДК 657.15:[336.14:352](075.8)(0.034.44)
ББК 65.052я73+65.261.8я73

