

КЗВО «Одеська академія неперервної освіти  
Одеської обласної ради»  
*Кафедра філософії освіти*

# **ФІНАНСОВА ГРАМОТНІСТЬ ОСВІТНІХ МЕНЕДЖЕРІВ**

Посібник  
для керівників закладів освіти

Упорядник  
**Р. В. Костенко**

Одеса  
«Екологія»  
2025

УДК 37.07:005.3+37.07:005.33+37.07:005.93+378  
Ф59

Упорядник:

*Ростислав Валерійович Костенко*, доктор педагогічних наук, професор, професор кафедри філософії освіти Комунального закладу вищої освіти «Одеська академія неперервної освіти Одеської обласної ради»

Рецензенти:

*Наталія Василівна Коваленко*, доктор економічних наук, професор, професор кафедри менеджменту Національного транспортного університету;

*Інна Валеріївна Балащенко*, кандидат філософських наук, доцент, завідувач кафедри філософії освіти КЗВО «Одеська академія неперервної освіти Одеської обласної ради»;

*Надія Валентинівна Гузик*, директор ліцею № 3 «Авторська школа М. П. Гузика» Південнівської міської ради Одеського району Одеської області

Рекомендовано до друку вченою радою Комунального закладу вищої освіти «Одеська академія неперервної освіти Одеської обласної ради» (протокол № 10 від 19 грудня 2024 р.)

**Фінансова грамотність освітніх менеджерів: посібник для керівників закладів освіти / уклад. Р.В. Костенко. — Одеса : Екологія, 2025. — 168 с.**  
ISBN 978–617–8420–18–5

Посібник укладено з метою підвищення рівня фінансової грамотності освітніх менеджерів. Подано основні поняття, що стосуються фінансової діяльності закладу освіти в сучасних умовах ринкової економіки. Висвітлено питання, що стосуються фінансових ресурсів, грошових розрахунків, основних та оборотних активів, реалізації фінансової автономії закладів освіти бюджетної сфери. Посібник містить матеріали з питань фінансів, бухгалтерського обліку, надання платних освітніх послуг, організації роботи бухгалтерської служби, ведення касових операцій, казначейського обслуговування закладів освіти бюджетної сфери, укладені на основі чинного законодавства України для використання у професійній діяльності керівників закладів освіти.

УДК 37.07:005.3+37.07:005.33+37.07:005.93+378

ISBN 978–617–8420–18–5

© Костенко Р. В., упорядкування, 2025

## ЗМІСТ

### РОЗДІЛ 1. ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ ТА ГРОШОВІ РОЗРАХУНКИ ЗАКЛАДУ ОСВІТИ

- §1. Фінансові ресурси закладу освіти, особливості їхнього формування і використання в умовах ринкової економіки ..... 4
- §2. Грошові розрахунки закладу освіти ..... 14

### РОЗДІЛ 2. ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ ЗАКЛАДУ ОСВІТИ

- §1. Дохід закладу освіти, виручка від реалізації освітньої послуги ..... 47
- §2. Витрати на виробництво та реалізацію освітньої послуги ..... 59

### РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ ТА ОБОРОТНІ АКТИВИ ЗАКЛАДУ ОСВІТИ

- §1. Основні засоби закладу освіти. Формування основних фондів ..... 113
- §2. Фінансові аспекти формування оборотних активів закладу освіти ..... 133

### РОЗДІЛ 4. ФІНАНСОВА АВТОНОМІЯ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ – БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

- § 1. Фінансова автономія закладу освіти: переваги, ризики ..... 137
- §2. Управління майном закладу освіти та організація роботи бухгалтерської служби ..... 153

## РОЗДІЛ 1. ФІНАНСОВІ РЕСУРСИ ТА ГРОШОВІ РОЗРАХУНКИ ЗАКЛАДУ ОСВІТИ

### §1. Фінансові ресурси закладу освіти, особливості їхнього формування і використання в умовах ринкової економіки

Фінансові ресурси підприємства – це грошові доходи і надходження, що знаходяться в його розпорядженні і призначені для виконання фінансових зобов'язань, здійснення витрат щодо розширеного відтворення, економічного стимулювання працюючих і забезпечення доходів власників. Первинне формування фінансових ресурсів відбувається в момент створення підприємства, коли утвориться його статутний капітал. Це майно підприємства, створене за рахунок внесків засновників підприємства [1].

Відповідно до ст. 22 Закону України «Про освіту» заклад освіти як суб'єкт господарювання може діяти в одному з таких статусів:

- бюджетна установа;
- неприбутковий заклад освіти;
- прибутковий заклад освіти.

Заклад освіти залежно від засновника може діяти як:

- державний,
- комунальний,
- приватний
- корпоративний [4].

Формування фінансових ресурсів закладу освіти здійснюється залежно від того, до якої форми власності він належить (державна, приватна, комунальна).

Заклади освіти державної та комунальної власності є бюджетними установами, які фінансуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, мають надходження за рахунок інших джерел, незаборонених законодавством.

Відповідно до статті 79 Закону України «Про освіту» джерелами фінансування суб'єктів освітньої діяльності відповідно до законодавства можуть бути:

- державний бюджет;
- місцеві бюджети;
- плата за надання освітніх та інших послуг відповідно до укладених договорів;
- плата за науково-дослідні роботи (послуги) та інші роботи, виконані на замовлення підприємств, установ, організацій, інших юридичних та фізичних осіб;
- доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, підприємств, цехів і господарств, від надання в оренду приміщень, споруд, обладнання;
- гранти вітчизняних і міжнародних організацій;
- дивіденди від цінних паперів, відсотки від депозитів і розміщення коштів спеціального фонду на поточних рахунках банків державного сектору;
- добровільні внески у вигляді коштів, матеріальних цінностей, нематеріальних активів, одержаних від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб;
- інші джерела, не заборонені законодавством.

Фінансування освітньої діяльності з державного бюджету може здійснюватися шляхом надання освітніх субвенцій, які відповідно до Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України на відповідний рік можуть спрямовуватися на:

- здобуття повної загальної середньої освіти;
- здобуття професійної (професійно-технічної) освіти;
- здобуття освіти на інших рівнях освіти;
- здобуття спеціалізованої освіти;

- здобуття позашкільної освіти;
- здобуття освіти особами з особливими освітніми потребами;
- підвищення кваліфікації педагогічних працівників;
- інші цілі.

Фінансування у встановленому Кабінетом Міністрів України порядку додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових послуг, а також придбання допоміжних засобів для навчання, визначених індивідуальною програмою розвитку особи з особливими освітніми потребами, здійснюється за рахунок коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, коштів місцевих бюджетів, інших джерел, не заборонених законодавством.

Плата за навчання, підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації здобувачів освіти, за надання додаткових освітніх послуг встановлюється суб'єктом освітньої діяльності у гривні. Для здобувачів освіти - нерезидентів України плата може встановлюватися в іноземній валюті.

Розмір та умови оплати за навчання, підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації, за надання додаткових освітніх послуг встановлюються договором.

Плата може вноситися за весь строк навчання, підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації, надання додаткових освітніх послуг повністю одноразово або частинами - щомісяця, щосеместру, щороку.

Заклад освіти має право змінювати плату за навчання (в частині залишку несплаченої суми) у порядку, передбаченому договором, не більше одного разу на рік і не більш як на офіційно визначений рівень інфляції за попередній календарний рік.

Договір укладається між закладом освіти і здобувачем освіти (його законними представниками) та/або юридичною чи фізичною особою, яка здійснює оплату.

Інші питання оплати навчання, підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації, додаткових освітніх послуг у закладах освіти регулюються законодавством.

Бюджетні асигнування на освіту, включаючи кошти освітніх субвенцій, позабюджетні кошти та кошти, отримані закладом освіти як плата за навчання, підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації кадрів, за надання додаткових освітніх послуг, не можуть бути вилучені в дохід держави або місцевих бюджетів. Зазначені кошти спрямовуються на діяльність, визначену установчими документами закладу освіти.

Кошти, матеріальні та нематеріальні активи, що надходять закладам і установам освіти та науки у вигляді безповоротної фінансової допомоги, інших надходжень, добровільних пожертвувань юридичних і фізичних осіб, у тому числі нерезидентів, для провадження освітньої, наукової, оздоровчої, спортивної, культурної діяльності, не вважаються прибутком.

У разі одержання коштів з інших джерел бюджетні та галузеві асигнування закладів освіти, підприємств, установ, організацій системи освіти не зменшуються.

Заклади освіти самостійно розпоряджаються надходженнями від провадження господарської та іншої діяльності, передбаченої їхніми установчими документами [4].

Необхідною умовою здійснення ефективної діяльності бюджетної установи є визначення оптимального обсягу, структури та спрямування фінансових ресурсів, що є основою фінансового забезпечення процесу надання бюджетних послуг.

**Фінансові ресурси** є матеріальними носіями фінансових відносин, що є характерним для фінансів загалом, проте в кожній сфері діяльності застосовуються різні форми й методи їхнього створення та використання.

**Фінансові ресурси бюджетних установ** – це грошові кошти, виділені з бюджетів різних рівнів, а також мобілізовані установами з різних джерел на здійснення поточної діяльності та для подальшого їхнього розвитку.

**Бюджетні установи можуть здійснювати такі послуги:**

- що надаються згідно із функціональними повноваженнями державними і комунальними бюджетними установами;
- щодо провадження господарської або виробничої діяльності;
- платні, зокрема і соціальні;
- інші послуги [2].

**Безоплатні освітні послуги** надаються закладами освіти державної і комунальної форми власності за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів.

**Платні послуги** надаються закладами освіти державної і комунальної форми власності відповідно до Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами та Порядку надання інших платних послуг державними та комунальними навчальними закладами, затверджених Наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України № 736/902/758 від 23.07.2010 р. [3].

**Фінансові ресурси бюджетних установ формуються на основі принципів:**

- повноти – забезпечення отримання обсягу фінансових ресурсів, достатнього для покриття витрат на виконання покладених на установу повноважень, функцій, завдань і програм;
- своєчасності – вчасне надходження фінансових ресурсів, забезпечуючи дотримання термінів виконання покладених на бюджетну установу статутних повноважень;
- цілеспрямованості – механізм фінансування має забезпечувати взаємозв'язок між джерелом фінансування (цільове спрямування коштів) та отриманим результатом (цільове використання коштів);
- законності – операції, пов'язані з формуванням і використанням фінансових ресурсів, здійснюються в межах чинного законодавства;

- підзвітності – постійний та обов'язковий характер звітування про надходження та використання фінансових ресурсів органу, до компетенції якого входить ця бюджетна установа [2].

Відповідно до характеру надходжень власні кошти умовно можна поділити на постійні і непостійні. Потрібно зазначити, що суттєвих структурних змін між цими видами надходжень не спостерігається. Вагому частину власних надходжень спланувати важко, оскільки ці кошти заклади освіти можуть і не отримати, відтак розраховувати на них не варто. Основну частину надходжень непостійного характеру складають благодійні та спонсорські внески [5].

Механізм формування та використання фінансових ресурсів за рахунок бюджетних коштів визначається нормами Бюджетного кодексу України.

**Власні надходження бюджетних установ** – надходження, отримані як плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти, дарунки та благодійні внески, а також надходження від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності [6].

Відповідно до частини 4 статті 13 Бюджетного кодексу України **власні надходження бюджетних установ поділяються на такі групи:**

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

**друга група** - інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

**У складі першої групи виділяються такі підгрупи:**

**підгрупа 1** - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;

**підгрупа 2** - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;

**підгрупа 3** - плата за оренду майна бюджетних установ, що здійснюється відповідно до Закону України «Про оренду державного та комунального майна»;

**підгрупа 4** - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

**У складі другої групи виділяються такі підгрупи:**

**підгрупа 1** - благодійні внески, гранти та дарунки;

**підгрупа 2** - надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб;

**підгрупа 3** - надходження, що отримують державні і комунальні заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; надходження, що отримують державні і комунальні заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти.

**підгрупа 4** - 30 відсотків дивідендів (доходу), нарахованих на акції (частки) господарських товариств, у статутних капіталах яких є майнові права інтелектуальної власності, виключні майнові права на які належать державним науковим установам (крім державних наукових установ оборонно-промислового комплексу), державним університетам, академіям, інститутам.

**Власні надходження бюджетних установ використовуються** (з урахуванням частини дев'ятої статті 51 Бюджетного кодексу України) на:

- покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);
- організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи);
- утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);
- ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи);
- господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);
- організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1, 3 і 4 другої групи);
- виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи) [6].

Основним джерелом власних надходжень закладів освіти державної та комунальної форм власності є кошти від надання платних послуг, перелік яких затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796. У процесі організації виробництва і реалізації закладами освіти платних послуг керівникам цих закладів слід врахувати, що відповідно до цієї постанови, послуги, передбачені підпунктами 5, 13, 15, 17 пункту 1, підпунктами 1-3 пункту 4, абзацами другим і третім підпункту 3 та підпунктом 4 пункту 7 зазначеного переліку, надаються на безоплатній основі дітям-сиротам та дітям, позбавленим батьківського піклування, особам з їх числа, а також особам, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків (батьки яких померли/оголошені померлими, загинули або пропали безвісти); послуги, передбачені підпунктом 29 пункту

І зазначеного переліку, надаються на безоплатній основі особам з інвалідністю, особам з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, а також особам, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків (батьки яких померли/оголошені померлими, загинули або пропали безвісти) [7].

Водночас, на думку вчених (О. Середя), функціонування механізму фінансування бюджетних установ демонструє, нажалю, іноді низьку ефективність в результаті обмежень правового статусу бюджетних установ. Іноді має місце недостатнє бюджетне фінансування для нормального функціонування та контроль за використанням бюджетних і власних коштів, що не дозволяє здійснювати ефективну фінансово-господарську діяльність [8].

**Фінансові ресурси закладу освіти приватної форми власності** формуються, головним чином, за рахунок прибутку від основного, інвестиційного, фінансового й інших видів діяльності, найбільш питому вагу серед яких має виручка від реалізації освітніх послуг, що розглядається як доходи підприємства.

Крім того, фінансові ресурси закладу освіти приватної форми власності можуть бути мобілізовані на фінансовому ринку. Це надходження від розміщення цінних паперів і отриманих кредитів. Фінансові ресурси закладу освіти приватної форми власності формуються також за рахунок коштів, що надійшли в порядку перерозподілу. Це ресурси, сформовані на пайових засадах, що надійшли від вищестоящих організацій, страхові відшкодування, бюджетні субсидії, дивіденди та інші види ресурсів. Велике значення має структура джерел формування фінансових ресурсів підприємства. Збільшення питомої ваги власних коштів позитивно впливає на фінансову діяльність підприємств. Висока питома вага позикових коштів ускладнює фінансову діяльність підприємства, вимагає додаткових витрат на сплату відсотків за кредити, знижує ліквідність балансу. Тому в кожному

конкретному випадку необхідно детально аналізувати доцільність залучення позикових коштів [1].

Отже, **основними джерелами фінансового забезпечення** освіти є:

- кошти державного та місцевих бюджетів;
- кошти юридичних і фізичних осіб, громадських організацій та фондів, у тому числі благодійні внески і пожертвування;
- кошти від надання закладами освіти платних освітніх та інших послуг у встановленому законодавством порядку;
- гранти;
- кошти від здійснення закладами освіти економічної діяльності, регламентованої державою та інші.

#### ***Література***

1. Фінанси підприємств : підручник / В. В. Сокурєнко, Д. В. Швець, С. М. Бортник, С. О. Ткаченко ; за заг. ред. В. В. Сокурєнко. 2-ге вид., допов. та перероб. Харків : ХНУВС, 2022. 292 с.
2. Фінанси бюджетних установ : навч. посіб. / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека, О. В. Люта, Н. Г. Пігуль ; за заг. ред. Н. А. Дехтяр. Суми : Сумський державний університет, 2020. 229 с.
3. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами: Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. № 736/902/758. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10#Text>
4. Про освіту: Закон України від 5 вересня 2017 року № 2145-VIII, зі змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text>
5. Корнацька Р. Проблеми формування та використання власних надходжень бюджетних установ. Світ фінансів. №2. 2010. С. 44-51.

6. Бюджетний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст.572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
7. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.2010 р. № 796 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF#Text>
8. Серета О.О. Фінансування бюджетних установ: проблеми і перспективи. Економіка та суспільство. Випуск 34. 2021. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-34-53>

## §2. Грошові розрахунки закладу освіти

У процесі своєї діяльності підприємства здійснюють різні розрахунки і платежі. Сукупність усіх платежів створює грошовий обіг, що охоплює процеси розподілу та обміну і є проявом сутності грошей у їхньому русі [1].

### **Види грошей:**

- повноцінні гроші (монети) — гроші, номінальна вартість яких в основному збігається з вартістю металу, що в них міститься, і які виконують всі функції грошей;
- неповноцінні гроші (монети) — гроші, номінальна вартість яких перевищує вартість металу, що в них міститься, і затрати на чеканку;
- паперові гроші — наділені примусовим курсом грошові знаки або символи повноцінних грошей, випущені для витрат держави;
- кредитні гроші — найпоширеніша форма грошей, яка будучи знаком (символом) вартості, виконує роль загального еквівалента і забезпечує встановлення економічних зв'язків між суб'єктами національної економічної системи та різних систем. Кредитні

гроші пройшли свій шлях розвитку: вексель, банкнота, чек, електронні гроші, кредитні картки.

Сучасна грошова система ґрунтується на кредитно-паперових грошах і характеризується відміною офіційного золотого змісту грошових знаків; вилученням золота із грошового обігу; державною монополією на випуск грошей і активним регулюванням державою грошового обігу; широким розвитком безготівкового і скороченням готівкового обігу. Така еволюція грошової системи сприяла значному скороченню витрат обігу, прискоренню грошового обігу, економії суспільної праці. Водночас використання кредитно-паперових грошей супроводжується хронічною інфляцією [5].

Об'єктом грошового обігу є маса грошей, що знаходиться в обороті. У загальній грошовій масі розрізняють активні гроші, що беруть участь в обороті, і пасивні (кошти на рахунках підприємств), що є потенційним платіжним засобом. Тому маса грошей, що знаходиться в обороті, завжди менша від загальної кількості грошей на суму фондів нагромадження і збереження. Суб'єктами грошового обігу є підприємства, організації, банки, фінансові установи і населення. Маса грошей, що знаходиться в обороті, має дві форми: готівкову і безготівкову. Велика частина грошового обігу припадає на безготівковий оборот, що охоплює всі сфери господарських відносин суб'єктів грошового обігу. Цей оборот цілком здійснюється через банківські установи. Від правильної організації грошових розрахунків залежить оперативність їхнього здійснення, а отже, й фінансовий стан підприємства. Безготівкові розрахунки – перерахування коштів з рахунків платників на рахунки отримувачів, а також перерахування надавачами платіжних послуг коштів, внесених платниками готівкою, на рахунки отримувачів [4].

Безготівкові розрахунки варто розглядати як цілісну систему, що включає:

- 1) класифікацію розрахунків;
- 2) організацію розрахунків;

3) відповідні форми розрахункових документів, залежно від застосування яких формуються форми безготівкових розрахунків;

4) відносини платників із банками, правові основи яких в Україні регламентуються Національним банком (НБУ) [1].

Порядок ініціювання та виконання платіжних операцій за рахунками користувачів платіжних послуг, які відкриті в надавачів платіжних послуг з обслуговування рахунку регламентується Інструкцією про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг, затвердженої Постановою Правління Національного банку України № 163 від 29.07.2022 р. [2].

Зазначеною Інструкцією встановлено порядок виконання надавачами платіжних послуг кредитового переказу коштів. Платіжна інструкція, оформлена платником в електронній або паперовій формі, повинна містити такі обов'язкові реквізити:

- 1) дату складання і номер;
- 2) унікальний ідентифікатор платника або найменування/прізвище, власне ім'я, по батькові (за наявності), код платника та номер його рахунку;
- 3) найменування надавача платіжних послуг платника;
- 4) суму цифрами та словами;
- 5) призначення платежу;
- 6) підпис(и) платника;
- 7) унікальний ідентифікатор отримувача або найменування/прізвище, власне ім'я, по батькові (за наявності), код отримувача та номер його рахунку;
- 8) найменування надавача платіжних послуг отримувача.

Платник заповнює обов'язкові реквізити платіжної інструкції, оформленої у паперовій формі, від руки/із застосуванням технічних засобів або надавач платіжних послуг платника за згодою платника заповнює платіжну інструкцію із застосуванням технічних засобів. Правильність заповнення реквізитів платіжної інструкції надавачем платіжних послуг

платника із застосуванням технічних засобів платник засвідчує власноручним/електронним підписом.

Надавач платіжних послуг платника та платник у разі ініціювання платником платіжної операції із застосуванням засобів дистанційної комунікації мають право у відповідному договорі встановити перелік реквізитів платіжної інструкції, які надавач платіжних послуг платника за наявності технічної можливості заповнює автоматично на підставі інформації, отриманої в процесі ідентифікації платника. Надавач платіжних послуг платника зобов'язаний отримати згоду платника на виконання кожної платіжної операції в порядку, визначеному договором між платником та надавачем платіжних послуг платника.

Платник має право оформити та надати надавачу платіжних послуг зведену платіжну інструкцію, яка може містити платіжні інструкції на кількох отримувачів, рахунки яких відкриті в цього надавача платіжних послуг та/або в інших надавачів платіжних послуг. Зведена платіжна інструкція повинна містити обов'язкові реквізити платіжної інструкції по кожному отримувачу, які визначені в підпунктах 4, 5, 7, 8 пункту 37 розділу II зазначеної Інструкції [2], та загальну суму зведеної платіжної інструкції.

Платник має право ініціювати платіжну операцію за фактичного платника та/або на користь фактичного отримувача коштів шляхом надання платіжної інструкції надавачу платіжних послуг платника.

Платіжна інструкція, крім обов'язкових реквізитів, визначених у пункті 37 розділу II зазначеної Інструкції, повинна містити унікальний ідентифікатор фактичного платника або найменування/прізвище, власне ім'я, по батькові (за наявності), код фактичного платника та/або унікальний ідентифікатор фактичного отримувача або найменування/прізвище, власне ім'я, по батькові (за наявності), код фактичного отримувача.

Платник заповнює реквізит «Призначення платежу» платіжної інструкції так, щоб надавати отримувачу коштів повну інформацію про платіж та документи, на підставі яких здійснюється платіжна операція.

Повноту інформації визначає платник з урахуванням вимог законодавства України. Надавач платіжних послуг платника перевіряє заповнення цього реквізиту на відповідність вимогам, викладеним у пункті 41 розділу II зазначеної Інструкції [2], лише за зовнішніми ознаками. Платник має право відкликати платіжну інструкцію до моменту списання коштів з рахунку платника за умови погодження з надавачем платіжних послуг платника.

Порядок відкликання платіжної інструкції визначається договором між платником та надавачем платіжних послуг платника. Платник має право залучити для ініціювання платіжної операції надавача платіжних послуг з ініціювання платіжної операції. Надавач платіжних послуг з ініціювання платіжної операції здійснює ініціювання платіжної операції шляхом надання платіжної інструкції платника надавачу платіжних послуг платника на підставі наданої платником цьому надавачу платіжних послуг з ініціювання платіжної операції згоди на ініціювання такої платіжної операції.

Порядок надання згоди платником надавачу платіжних послуг платника на виконання платіжної операції, ініційованої надавачем платіжних послуг з ініціювання платіжної операції, визначається договором між платником та надавачем платіжних послуг платника. Надавач платіжних послуг платника перевіряє заповнення реквізитів платіжної інструкції, визначених у підпунктах 1-4, 6 пункту 37 розділу II зазначеної Інструкції [2], відповідно до вимог додатка до цієї Інструкції.

Надавач платіжних послуг платника відмовляє платнику у виконанні платіжної інструкції в порядку, установленому в пунктах 12 та 27 розділу I зазначеної Інструкції, якщо реквізити платіжної інструкції заповнено з порушенням розділів I, II цієї Інструкції та додатка до неї [2].

Платник має право зазначити в платіжній інструкції дату валютування, яка не може бути пізніше 10 календарних днів після складання платіжної інструкції. Сума платіжної операції обліковується до настання дати валютування на рахунку надавача платіжних послуг платника. Надавач платіжних послуг платника зобов'язаний забезпечити перерахування суми

коштів за платіжною операцією на рахунок надавача платіжних послуг отримувача протягом операційного дня в зазначену в платіжній інструкції дату валютування. Платник має право відкликати платіжну інструкцію до настання дати валютування за умови надання надавачу платіжних послуг платника розпорядження про відкликання платіжної інструкції до кінця операційного часу, що передує даті валютування.

Порядок застосування дати валютування в платіжній системі визначається правилами платіжної системи відповідно до вимог Закону України «Про платіжні послуги» [4]. Платник для ініціювання платіжних операцій має право використовувати один або кілька засобів дистанційної комунікації з надавачем платіжних послуг платника. Порядок застосування засобів дистанційної комунікації, передавання платіжної інструкції, права, обов'язки та відповідальність сторін, порядок вирішення спорів у разі їх виникнення визначаються умовами договору між надавачем платіжних послуг платника та платником. Надавач платіжних послуг платника щодня архівує платіжні інструкції, які сформовані (відправлені) платником в електронній формі, та зберігає їх протягом строку, установленого законодавством України.

Платник під час використання засобу дистанційної комунікації повинен дотримуватися всіх вимог, що встановлює надавач платіжних послуг платника, з питань безпеки оброблення платіжних інструкцій в електронній формі. Якщо це передбачено в договорі, то надавач платіжних послуг платника має право виконувати періодичні перевірки виконання платником вимог щодо захисту інформації та зберігання засобів захисту і припиняти обслуговування платника з використанням засобу дистанційної комунікації в разі невиконання ним вимог безпеки. Платник має право ініціювати платіжні операції за допомогою платіжного застосунку, який пропонується надавачем платіжних послуг платника, у порядку, визначеному в договорі з надавачем платіжних послуг платника.

Надавач платіжних послуг платника не несе відповідальності за платіжні операції, здійснені платником за допомогою платіжного застосування, який ним не пропонується. Вимоги, визначені в пунктах 46, 47 розділу II зазначеної Інструкції [2], регулюють взаємовідносини між платником та надавачем платіжних послуг з ініціювання платіжної операції, якщо платник для ініціювання платіжної операції залучає цього надавача. Надавач платіжних послуг платника приймає від платника платіжну інструкцію на перерахування коштів для виплати заробітної плати в порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Надавач платіжних послуг платника не перевіряє правильність нарахування, обчислення і строків сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Відповідальність за порушення порядку нарахування, обчислення і строків сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування несе платник.

Надавач платіжних послуг платника приймає платіжні інструкції на виплату оподаткованого доходу, визначеного розділом IV Податкового кодексу України [7], лише за умови одночасного подання податковим агентом платіжної інструкції на перерахування до бюджету утриманого податку на доходи фізичних осіб із суми доходу або платіжної інструкції на зарахування коштів у сумі цього податку на єдиний рахунок, визначений статтею 35<sup>1</sup> Податкового кодексу України, або документального підтвердження його сплати раніше. Податковий агент, який перераховує дохід, з якого згідно з Податковим кодексом України не утримується податок на доходи фізичних осіб, у реквізиті «Призначення платежу» платіжної інструкції зазначає, що дохід не підлягає оподаткуванню.

Податковий агент у платіжній інструкції на сплату утриманого податку на доходи фізичних осіб із суми заробітної плати в реквізиті «Призначення платежу» повинен зазначити період, за який заробітна плата нарахована. Надавач платіжних послуг платника у внутрішніх документах самостійно

визначає порядок подання/надсилання податковим агентом документального підтвердження про сплату утриманого податку на доходи фізичних осіб із суми заробітної плати. Надавач платіжних послуг платника не перевіряє правильність нарахування та своєчасність сплати податковим агентом податку до відповідного бюджету.

Відповідно до встановленого зазначеною Інструкцією Порядку виконання надавачами платіжних послуг дебетового переказу коштів за згодою платника ініціатором платіжної операції під час дебетового переказу коштів з рахунку платника за його згодою (далі - дебетування рахунку) може бути отримувач, обтяжувач у випадках, передбачених договором з платником. Порядок надання платником згоди на виконання платіжної операції з дебетування рахунку отримувачем, умови, за яких надавач платіжних послуг платника повинен здійснити (здійснювати) дебетування рахунку на підставі платіжної інструкції отримувача, визначаються договором між платником та надавачем платіжних послуг платника. Перед отриманням згоди платника на виконання кожної платіжної операції надавач платіжних послуг зобов'язаний застосовувати посилену автентифікацію користувача [2].

Платник має право на відшкодування надавачем платіжних послуг платника суми виконаної акцептованої платіжної операції, ініційованої отримувачем, відповідно до вимог Закону України «Про платіжні послуги» [4].

Платіжні операції, ініційовані обтяжувачем з метою звернення стягнення на предмет обтяження, яким є майнові права на кошти на рахунку платника, не потребують надання платником згоди на їх виконання, за умови повідомлення платником надавача платіжних послуг платника про таке обтяження. Отримувач має право відкликати платіжну інструкцію до моменту списання коштів з рахунку платника за умови погодження з надавачем платіжних послуг платника. Обтяжувач має право відкликати платіжну інструкцію до моменту списання коштів з рахунку платника.

Отримувач (обтяжувач) надає надавачу платіжних послуг отримувача розпорядження про відкликання платіжної інструкції за формою та в порядку, визначених у договорі з надавачем платіжних послуг отримувача.

Надавач платіжних послуг отримувача забезпечує надання/передавання розпорядження про відкликання платіжної інструкції надавачу платіжних послуг платника в межах строків, погоджених з отримувачем. Отримувач для ініціювання платіжної операції з дебетування рахунку платника оформляє платіжну інструкцію, яка повинна містити реквізити, визначені в пункті 37 розділу II зазначеної Інструкції [2].

Отримувач у реквізиті «Призначення платежу» платіжної інструкції повинен зазначити назву, номер і дату договору з платником, яким передбачене право отримувача на дебетування рахунку платника. Надавач платіжних послуг отримувача перевіряє в платіжній інструкції заповнення реквізитів отримувача, визначених у підпунктах 7, 8 пункту 37 розділу II цієї Інструкції, та підпис отримувача на відповідність вимогам додатка до цієї Інструкції. Надавач платіжних послуг отримувача зобов'язаний забезпечити надання/передавання платіжної інструкції, оформленої отримувачем, надавачу платіжних послуг платника в межах строків, погоджених з отримувачем для забезпечення виконання платіжної операції. Надавач платіжних послуг отримувача в платіжній інструкції, оформленій в паперовій формі, обов'язково заповнює реквізит «Дата надходження», засвідчуючи її власноручним підписом уповноваженого працівника надавача платіжних послуг отримувача. Надавач платіжних послуг платника перевіряє в платіжній інструкції, оформленій отримувачем, заповнення реквізитів платника, визначених у підпунктах 2-5 пункту 37 розділу II зазначеної Інструкції [2], на відповідність вимогам додатка до цієї Інструкції та наявність згоди платника на виконання платіжної операції.

Надавач платіжних послуг платника має право передбачити в договорі з платником виконання платіжних операцій, пов'язаних між собою спільними ознаками, у визначений період часу (далі - пов'язані між собою платіжні

операції). Перелік інформації, яка потрібна надавачу платіжних послуг платника для виконання пов'язаних між собою платіжних операцій, та порядок надання згоди платником на виконання першої з пов'язаних між собою платіжних операцій визначаються договором між платником та надавачем платіжних послуг платника [2].

**Відносини підприємств з банками з приводу відкриття банківських рахунків регламентуються** законами України «Про Національний банк України», «Про банки і банківську діяльність», «Про платіжні послуги», Господарським кодексом України, іншими законодавчими актами України та нормативно-правовими актами Національного банку України.

Підприємства можуть відкривати поточні рахунки у національній та іноземній валюті за умови повідомлення про їхнє відкриття податкового органу за місцем реєстрації підприємства. Банки відкривають своїм клієнтам за договором банківського рахунку поточні рахунки, за договором банківського вкладу – вкладні (депозитні) рахунки [1].

**Поточний рахунок** – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів.

**Вкладний (депозитний) рахунок** – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту.

**Ескроу-рахунок чи умовний рахунок зберігання** — це поточний рахунок, де кошти зберігаються до виконання всіх зобов'язань за договором обома сторонами. Він дозволяє мінімізувати ризики у відношеннях з контрагентами при розрахунках за товари й послуги [4].

**Форми безготівкових розрахунків**, які застосовують підприємства, залежать від особливостей економічних відносин контрагентів, способів платежів, організації документообігу.

Підприємства усіх форм власності мають право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами як у безготівковій, так і в готівковій формі. Такі розрахунки можуть здійснюватися як за рахунок коштів, отриманих у банку, так і за рахунок виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, що надійшла в каси підприємства [1].

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 до готівкових коштів та їх еквівалентів належать кошти в готівці (у національній та іноземній валютах), грошові документи (у національній та іноземній валютах), які містяться в касі суб'єкта державного сектору та кошти в дорозі (у національній та іноземній валютах) [6].

**Грошові документи** — це поштові марки, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, кошти, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах, тощо.

**Грошові кошти в дорозі** — це кошти, що перераховані в останні дні місяця на реєстраційні поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

Відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою Правління Національного банку України № 148 від 29.12.2017 р. [3], суб'єкти господарювання, які відкрили рахунки в банках і зберігають на цих рахунках свої кошти, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у безготівковій формі, а також у готівковій формі з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України. Суб'єкти господарювання здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними у надавачів платіжних послуг. Такі розрахунки проводяться також шляхом внесення готівки до надавачів

платіжних послуг для подальшого переказу коштів на рахунки суб'єктів господарювання. Суб'єкти господарювання здійснюють облік операцій з готівкою у відповідних книгах обліку.

**Підприємства зобов'язані виконувати такі вимоги під час розрахунків готівкою:**

- не перевищувати встановлених лімітів залишків готівки в касах підприємства;
- всю готівкову виручку, що надійшла за день, здавати на рахунок в установу банку, за винятком суми, витраченої на виплату заробітної плати, сплату податків у бюджет, командировочні витрати й інші нестатки;
- кошти, отримані в банках, використовувати за їх цільовим призначенням;
- не перевищувати законодавчо встановленої межі для використання готівки при розрахунках з юридичними і фізичними особами.

**Підприємства мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:**

- 1) між собою – у розмірі до 10000 (десяти тисяч) гривень включно;
- 2) з фізичними особами – у розмірі до 50000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Суб'єкти господарювання у разі зняття готівкових коштів із рахунків з метою здійснення готівкових розрахунків із фізичними особами зобов'язані надавати на запит надавачів платіжних послуг підтвердні документи, на підставі яких здійснюються такі готівкові розрахунки, необхідні надавачам платіжних послуг для здійснення заходів належної перевірки клієнта з урахуванням ризик-орієнтованого підходу.

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення коштів до кас надавачів платіжних послуг для подальшого їх переказу на рахунки. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з

якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується. Обмеження, установлене в пункті 6 розділу II зазначеного Положення [3], стосується також розрахунків під час оплати за товари, придбані на виробничі (господарські) потреби за рахунок готівки, одержаної за допомогою платіжного інструменту.

Національний банк України має право встановлювати обмеження з видачі готівки за платіжними інструментами. Обмеження з видачі готівки за платіжними інструментами можуть встановлюватися оператором відповідної платіжної системи/еквайром та учасниками цієї системи. Розрахунки суб'єктів господарювання та фізичних осіб у разі їх здійснення готівкою без відкриття рахунку шляхом унесення готівки до кас надавачів платіжних послуг для подальшого її переказу на рахунки інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб для платників коштів є готівковими, а для отримувачів коштів безготівковими.

Готівка, що надходить до кас, оприбутковується в день одержання готівки в повній сумі. Установа/підприємство зобов'язане розробити та затвердити внутрішнім документом порядок оприбуткування готівки в касі установи/підприємства, у якому максимально врахувати особливості роботи як установи/підприємства, так і його відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку). Для відокремлених підрозділів установи/підприємства порядок оприбуткування готівки в касі встановлюється та доводиться внутрішніми документами установи/підприємства. Розроблений порядок повинен відповідати вимогам зазначеного Положення [3] та не суперечити законодавству України.

Суми готівки, що оприбутковуються, повинні відповідати сумам, визначеним у відповідних касових (розрахункових) документах.

Установа/підприємство, що здійснює операції з готівкою в національній валюті, ліміт каси та строки здавання готівкової виручки

(готівки) встановлює, виходячи з потреби прискорення обігу готівки та своєчасного її надходження до кас банків.

Установи/підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси. Готівкова виручка (готівка), що перевищує самостійно встановлений ліміт каси, здається установами/підприємствами для її зарахування на власні рахунки таких установ/підприємств, відкриті ними в надавачів платіжних послуг. Відокремлені підрозділи установ/підприємств мають право здавати готівкову виручку (готівку) безпосередньо до кас юридичних осіб або надавачів платіжних послуг, комерційних агентів із приймання готівки для її переказу і зарахування на відповідні рахунки юридичних осіб.

Підприємство, яке має щонайменше шість кас для обслуговування клієнтів у торговому залі, має право здійснювати збір готівкової виручки (готівки), отриманої від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), шляхом використання комплексу технічних та програмних засобів, розташованих у місці здійснення готівкових розрахунків, які б забезпечували безпечне передавання коштів з робочих місць касирів до спеціально обладнаного приміщення для зберігання такої готівки, подальшого її здавання до кас банків виключно через відповідні служби/підприємства, яким згідно із законодавством України надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей для зарахування на власні рахунки.

Відповідно до зазначеного Положення [3] суб'єкти господарювання здають готівкову виручку (готівку) для виконання платіжних операцій до банків, юридичних осіб, що здійснюють операції з оброблення та зберігання готівки, національних операторів, небанківських надавачів платіжних послуг, комерційних агентів із приймання готівки. Готівкова виручка (готівка) здається суб'єктами господарювання для зарахування на відповідний рахунок, відкритий ними у будь-якого з надавачів платіжних послуг, що

мають право відкривати рахунки користувачам відповідно до Закону України «Про платіжні послуги» [4].

Готівкова виручка (готівка) здається суб'єктами господарювання самостійно (з урахуванням ризиків щодо безпеки перевезення та здавання готівки) або через відповідні служби/підприємства, яким згідно із законодавством України надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей.

Суб'єкти господарювання використовують готівкову виручку (готівку), у тому числі готівку, одержану у надавача платіжних послуг, для забезпечення потреб, що виникають у процесі їх функціонування, а також для проведення розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами за податками і зборами (обов'язковими платежами). Суб'єкти господарювання не мають права накопичувати готівкову виручку (готівку) у своїх касах понад установлений ліміт каси для здійснення витрат до настання строків цих виплат.

Установи/підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси протягом п'яти робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку. Готівка, одержана в банку на інші виплати, видається установою/підприємством своїм працівникам у той самий день. Суми готівки, одержані в банку і не використані за призначенням протягом установлених пунктом 18 розділу II зазначеного Положення [3] строків, повертаються установою/підприємством до банку не пізніше наступного робочого дня банку або можуть залишатися в його касі (у межах установленого ліміту).

Установа/підприємство має право зберігати в касі готівку для виплат, які належать до фонду оплати праці та здійснюються за рахунок готівкової виручки, понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, зазначеній у переданих до каси

відомостях на виплату готівки (видаткова відомість). Готівка під звіт або на відрядження видається суб'єктами господарювання підзвітним особам відповідно до законодавства України. Суб'єкти господарювання під час здійснення розрахунків із споживачами за готівку зобов'язані приймати в сплату за продукцію (товари, роботи, послуги) без обмежень банкноти і монети (у тому числі розмінні, обігові монети, пам'ятні банкноти та монети, зношені банкноти та монети) усіх номіналів, які випускає Національний банк України в обіг, що є платіжними засобами і не викликають сумніву в їх справжності та платіжності.

Суб'єкти господарювання мають право запропонувати споживачу звернутися до будь-якого банку (філії, відділення) із сумнівними банкнотами та монетами стосовно вирішення питання щодо їх справжності та платіжності відповідно до нормативно-правового акта Національного банку України з питань ведення касових операцій банками України. Суб'єкти господарювання зобов'язані в разі отримання від споживачів у сплату за продукцію (товари, роботи, послуги) зношених банкнот/монет не видавати такі банкноти/монети на здачу та надалі здати їх разом із готівковою виручкою (готівкою) до обслуговуючих банків. Суб'єкти господарювання повинні забезпечувати наявність у касі банкнот, обігової та/або розмінної монети для видачі здачі (за винятком тих номіналів монет (банкнот), карбування та випуск в обіг/додатковий випуск в обіг яких припинено Національним банком України) з урахуванням бонусних програм лояльності та/або наявності пристроїв для приймання монет. Суб'єкти господарювання в разі прийняття Національним банком України рішення щодо припинення карбування та випуску в обіг/додаткового випуску в обіг певних номіналів монет зобов'язані здійснювати заокруглення загальної суми покупки в порядку, передбаченому нормативно-правовим актом Національного банку України з питань, що регулюють обіг монет дрібних номіналів [3].

Зазначеним Положенням також встановлено Порядок: оформлення касових операцій; визначення строків здавання готівкової виручки (готівки)

та ліміту каси; ведення касової книги та обов'язки касира, а також визначено функції контролюючого органу щодо здійснення контролю за дотриманням порядку ведення операцій з готівкою. До посадових осіб підприємств, винних у здійсненні порушень, застосовуються заходи адміністративного стягнення у вигляді адміністративного штрафу, конфіскації предмета, грошей, отриманих унаслідок здійснення порушення, виправних робіт, адміністративного арешту, попередження [3]. Крім того, винні посадові особи в окремих випадках можуть нести кримінальну відповідальність [1].

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, електронними розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням платіжних інструментів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки. Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу. Працівник установи/підприємства для підписання електронного касового документа зобов'язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Суб'єкт господарювання має право використовувати кваліфіковану електронну печатку банку/удосконалену електронну печатку як додатковий реквізит електронного касового документа. Використання удосконаленого електронного підпису, удосконаленої електронної печатки та простого електронного підпису здійснюється на договірних засадах за технологією, визначеною суб'єктом господарювання та відповідно до вимог Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг», «Про електронні довірчі послуги» і нормативно-правових актів Національного банку з питань застосування електронного підпису та електронної печатки в банківській системі України.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання. Про приймання установами/підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підписана головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений відбитком печатки цієї/цього установи/підприємства. Використання печатки установою/підприємством не є обов'язковим [3].

Касири (особи, які виконують їх функції) під час роботи з готівкою керуються правилами визначення платіжних ознак та обміну банкнот, розмінних та обігових монет національної валюти України. Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки. Підпис керівника установи/підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

Касир вимагає пред'явити паспорт/е-паспорт або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладення правочинів, у разі видачі окремим фізичним особам готівки (у тому числі працівникам установи/підприємства) за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому касовому ордері або видатковій відомості про одержання готівки із зазначенням одержаної суми (гривень - словами, копійок - цифрами). Одержувачі пред'являють паспорти чи

документи, що їх замінюють, якщо видаткова відомість складена на видачу готівки кільком особам, та розписуються у відповідній графі документа.

Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача. Видача готівки фізичним особам, яких немає в штатному розписі установи/підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою видатковою відомістю. Касир проводить видачу готівки тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості. Видача готівки проводиться за довіреністю, оформленою у встановленому порядку згідно із законодавством України, особам, які з поважних причин не мають змоги поставити підпис власноручно. У видатковому касовому ордері після прізвища, імені та по батькові одержувача готівки бухгалтер зазначає прізвище, ім'я та по батькові особи, якій довірено одержати готівку, а в разі видачі готівки за видатковою відомістю перед підписом про одержання грошей касир робить у ній напис «За довіреністю». Видача готівки за довіреністю проводиться відповідно до вимог, передбачених у пункті 27 розділу III зазначеного Положення [3]. Довіреність або нотаріально засвідчена копія довіреності залишається в касира і додається до видаткового касового ордера або видаткової відомості.

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами (прибутковим або видатковим) з відображенням такої касової операції в касовій книзі.

Документом, що свідчить про здавання виручки до банку та є підтвердженням оприбуткування готівки в касі суб'єктів господарювання, є:

1) квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, підписана відповідальними особами банку та засвідчена відбитком печатки банку (за потреби);

2) квитанція/чек банкомата чи програмно-технічного комплексу самообслуговування;

3) супровідний касовий ордер до сумки з цінностями;

4) чек платіжного терміналу в разі проведення інкасації коштів у режимі реального часу з використанням платіжних терміналів.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром установи/підприємства за видатковими касовими ордерами, складеними на кожного одержувача чи за видатковими відомостями. Дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, робиться на титульній сторінці видаткової відомості із зазначенням строків видачі готівки і суми (гривень - словами, копійок - цифрами).

Одноразові видачі готівки на виплати, пов'язані з оплатою праці, окремим особам проводяться за видатковими касовими ордерами.

Касир зобов'язаний після закінчення встановлених строків виплат, пов'язаних з оплатою праці за видатковими відомостями:

1) у видатковій відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, поставити відбиток штампа або зробити напис «Депоновано»;

2) скласти реєстр депонованих сум;

3) у кінці видаткової відомості зазначити фактично виплачену суму та недоодержану суму виплат, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за видатковою відомістю і засвідчити напис своїм підписом. Якщо готівка видавалася не касиром, а іншою особою, то на відомості додатково робиться напис «Готівку за відомістю видав (підпис)»;

4) здійснити запис у касовій книзі згідно з виписаним бухгалтерією видатковим касовим ордером на фактично видану суму за видатковою відомістю.

Бухгалтер здійснює перевірку записів, зроблених касирами у видаткових відомостях та здійснює підрахунок виданих і депонованих з ними сум. Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформляються

шляхом складання одного загального видаткового касового ордеру. Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові касові ордери і видаткові відомості заповнюються бухгалтером (відповідальною особою установи/підприємства, на яку покладено обов'язок з оформлення цих документів) у будь-який спосіб, який забезпечив би належне збереження цих записів протягом установленого для зберігання документів терміну.

У касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Видача касових ордерів і видаткових відомостей на руки особам, які вносять або одержують готівку, забороняється. Приймання і видача готівки за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання. Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються. Реквізити у видатковому ордері «Одержав», «Дата», «Сума», «Підпис одержувача», дані документа, що засвідчує особу отримувача (які заповнюються отримувачем готівки (додаток 3 до зазначеного Положення) та в прибутковому ордері «Прийнято від» не заповнюються в касових ордерах, які оформляються на загальну суму проведених установою/підприємством касових операцій (видача готівки за видатковими відомостями, платіжними інструментами, здавання готівки до банку, отримання готівки з банку за чеком та оприбуткування її в касі). Інші реквізити в касових ордерах та видаткових відомостях є обов'язковими до заповнення.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (додаток 4 зазначеного Положення [3]), який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

Бухгалтер (відповідальна особа установи/підприємства, на яку покладено обов'язок з оформлення цих документів) має право здійснювати реєстрацію касових ордерів і видаткових відомостей за допомогою

комп'ютерних засобів, які забезпечують формування і роздрукування відповідних касових документів. У документі «Вкладний аркуш журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів», який формується і роздруковується за відповідний день, забезпечується формування даних для обліку руху коштів.

Касир під час одержання касових ордерів або видаткових відомостей зобов'язаний перевірити:

- 1) наявність і справжність на документах підписів, передбачених додатками 2 та 3 до цього Положення [3], а на видатковій відомості - дозвільного напису керівника установи/підприємства або осіб, які ним уповноважені;
- 2) правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;
- 3) наявність перелічених у документах додатків.

Касир повертає документи для оформлення в разі невиконання хоча б однієї із вимог, зазначених у підпунктах 1 - 3 пункту 34 розділу III зазначеного Положення [3]. Касові ордери або видаткові відомості після їх одержання або видачі за ними готівки підписуються касиром, а на доданих до них документах проставляється відбиток штампа або напис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік). Касові документи після складання касиром звіту та оброблення цього звіту комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, формуються в справі відповідно до номенклатури справ та зберігаються відповідно до законодавства України відповідальною особою, на яку керівником покладено обов'язок щодо їх зберігання.

Касові документи виносяться з приміщення установи/підприємства тільки за письмовим дозволом керівника або головного бухгалтера. До кінця робочого дня такі документи обов'язково повинні бути повернуті до приміщення установи/підприємства. Для позначення сум національної грошової одиниці гривні в касових документах може використовуватись її графічний знак – «₴». Довідки за касовими документами (підписані керівником і головним бухгалтером) видаються державним

органам/установам на їхню вимогу у випадках, передбачених законодавством України. Касові документи можуть вилучатися у випадках, передбачених законодавством України.

Відповідно до Порядку ведення касової книги, встановленого зазначеним Положенням [3], установи/підприємства зобов'язані мати касу, а їх керівники зобов'язані забезпечити облаштування цієї каси та зберігання готівки у ній. Керівники несуть відповідальність у встановленому законодавством України порядку за нестворення умов для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування. Установи/підприємству забороняється зберігати в касі готівку та інші цінності, що не є його власністю. Установи/підприємства відображають у касовій книзі усі надходження і видачу готівки в національній валюті.

Кожна/кожне установа/підприємство (юридична особа), що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів). Відокремлені підрозділи установ/підприємств, які проводять операції з приймання готівки за продану продукцію (товари, роботи, послуги) з оформленням її прибутковим касовим ордером, а також з видачі готівки на виплати, пов'язані з оплатою праці, виробничі (господарські) потреби, інші операції з оформленням їх видатковими касовими ордерами і відомостями, ведуть касову книгу.

Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються, опечатуються відбитком печатки, за наявності її в установі/на підприємстві. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчуються підписами керівника і головного бухгалтера установи/підприємства. Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – «Вкладні аркуші касової книги», залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги – «Звіт касира», є документами, за якими касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери. Виправлення в касовій книзі не допускаються. Зроблені виправлення

підписуються касиром, а також головним бухгалтером або особою, яка його заміщує.

Касир здійснює записи в касовій книзі за операціями одержання або видачі готівки за кожним касовим ордером і видатковою відомістю в день її надходження або видачі. За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі в цей день не здійснюються. Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі. Готівка, видана за видатковими відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, відображається в касовій книзі після закінчення строків цих виплат згідно з пунктом 18 розділу II зазначеного Положення [3], а закриття вищезазначених документів та виписка відповідних видаткових касових ордерів здійснюються в порядку, визначеному в пункті 31 розділу III цього Положення.

Підприємства, що мають відокремлені підрозділи, які проводять касові операції і режим роботи яких не збігається з розпорядком функціонування бухгалтерії підприємства - юридичної особи (у тому числі у вихідні та святкові дні), внутрішнім документом визначають порядок взаємодії відокремлених підрозділів із бухгалтерією підприємства - юридичної особи відповідно до вимог законодавства України.

Установи/підприємства за умови забезпечення належного зберігання касових документів мають право вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, повинне забезпечувати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги («Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира»), які за формою і змістом повинні відтворювати форму та зміст касової книги в паперовому вигляді.

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або працівника установи/підприємства, який на це уповноважений керівником. Старший касир перед початком робочого дня (за наявності в установі/підприємстві кількох касирів) видає іншим касирам авансом потрібну для видаткових операцій суму готівки під підпис у книзі обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки, яку веде старший касир. Касири зобов'язані в кінці робочого дня здати залишок готівки та касові документи за проведеними операціями старшому касиру під підпис у книзі обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки. Книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки використовується також для обліку готівки, виданої з каси установи/підприємства довірений особі, яка виплачує заробітну плату протягом установленого строку, та повернення нею наявної готівки і касових документів.

Керівник установи/підприємства під час прийняття на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під підпис із вимогами зазначеного Положення [3]. Керівник установи/підприємства для здійснення функцій касира може прийняти рішення щодо виконання таких функцій працівником іншої/іншого установи/підприємства, залученого на підставі укладеної між установами/підприємствами угоди на надання послуги з надання персоналу, у якій обов'язково зазначається вимога про повну матеріальну відповідальність такого працівника. Касир/працівник іншої/іншого установи/підприємства, залучений на підставі укладеного договору на надання послуги з надання персоналу несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей відповідно до законодавства України. Касиру/працівнику іншої/іншого установи/підприємства, залученому на підставі укладеного договору на надання послуги з надання персоналу, забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам. В/на установах/підприємствах, які мають одного касира, у разі потреби тимчасової його заміни виконання

обов'язків касира покладається на іншого працівника за письмовим наказом керівника. З цим працівником укладається договір про повну матеріальну відповідальність на час виконання ним обов'язків касира.

Цінності, передані касиру під відповідальність, у разі його відсутності перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера або в присутності комісії, призначеної керівником установи/підприємства. Про результати перерахування і передавання цінностей складається акт за підписами зазначених осіб. Установи/підприємства, штатним розписом яких не передбачено посади касира, виконання його обов'язків покладають на бухгалтера чи іншого працівника, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність, відповідно до письмового розпорядження керівника.

Керівник установи/підприємства визначає відповідним внутрішнім розпорядчим актом перелік посад та кількість посадових осіб, уповноважених підписувати касові документи, зазначені у розділах III та IV зазначеного Положення [3], задля забезпечення оптимального процесу документообігу та контролю. Установи/підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію каси. Матеріально відповідальні особи до початку проведення інвентаризації дають розписку, форма якої визначена в додатку 7 до вказаного Положення.

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всієї готівки, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. Один примірник акта передається до бухгалтерії установи/підприємства, другий залишається в матеріально відповідальній особі. Акт складається в трьох примірниках (для матеріально відповідальній особі, яка здала цінності, матеріально відповідальній особі, яка прийняла цінності, а також бухгалтерії) у разі зміни матеріально відповідальних осіб. Інвентаризація кас проводиться в/на кожній/кожному установі/підприємстві в строки, установлені керівником, з перерахуванням

усієї готівки та перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі.

У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зраховується в дохід відповідної/відповідного установи/підприємства. Установа/підприємство зобов'язана/зобов'язане проводити перевірку правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів у разі автоматизованого ведення касової книги. Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснює центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (далі - контролюючий орган) відповідно до його компетенції.

Керівники суб'єктів господарювання несуть відповідальність за дотриманням порядку ведення операцій з готівкою. Особи, які винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, притягуються до відповідальності в установленому законодавством України порядку. Контролюючий орган в разі виявлення порушень встановленого порядку ведення операцій з готівкою застосовує до порушників штрафні санкції згідно з законодавством України. Відповідно до встановленого зазначеним Положенням [3] Порядку визначення строків здавання готівкової виручки (готівки) та ліміту каси установа/підприємство визначає і встановлює за погодженням з банком (у якому відкрито рахунок установи/підприємства, на який зраховуються кошти) строки здавання ним готівкової виручки (готівки) для її зрахування на рахунки в банках відповідно до таких вимог:

1) для установ/підприємств, розташованих у населених пунктах, де є банки - щодня (у день надходження готівкової виручки (готівки) до їх кас);

2) для підприємств, у яких час закінчення робочого дня (зміни), установлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дає змогу забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) у день її надходження, - наступного за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси дня;

3) для установ/підприємств, розташованих у населених пунктах, де немає банків, - не рідше ніж один раз на п'ять робочих днів.

Підприємства, які працюють у вихідні та святкові дні і не мають змоги здати одержану ними за ці дні готівкову виручку (готівку) до банку через відсутність відповідної умови у договорі, укладеному з банком на інкасацію коштів, здають таку готівкову виручку (готівку) через банкомати/програмно-технічні комплекси самообслуговування в день її надходження до каси підприємства або безпосередньо до банку протягом операційного часу наступного робочого дня банку та підприємства.

Строки та спосіб здавання готівкової виручки (готівки), установлені пунктом 48 розділу V зазначеного Положення [3], узгоджуються установами, підприємствами, небанківськими надавачами платіжних послуг з банком і обов'язково визначаються в договорах банківського рахунку між установами, підприємствами, небанківськими надавачами платіжних послуг та банками. Установа/небанківський надавач платіжних послуг/підприємство, яка/яке в окремі дні не має перевищення ліміту каси, має право в ці дні не здавати в установлені строки готівку. Порядок проведення інкасації коштів і сума, у разі перевищення якої інкасація коштів є обов'язковою, та випадки не проведення інкасації коштів визначаються в договорі на інкасаційне обслуговування, укладеному з банком/підприємством, якому згідно із законодавством України надано право на інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей. Сума залишку готівки за день, у якому не було інкасації з вини банку/підприємства, якому згідно із законодавством України надано право на

інкасацію коштів, перевезення валютних та інших цінностей, не є перевищенням ліміту каси установи/підприємства.

Установа, підприємство, небанківський надавач платіжних послуг на підставі зазначеного Положення [3] та з урахуванням особливостей роботи зобов'язані розробити та затвердити внутрішнім документом порядок розрахунку ліміту каси установи, підприємства, небанківського надавача платіжних послуг та їх відокремлених підрозділів. У розрахунку враховується строк здавання установою, підприємством, небанківським надавачем платіжних послуг готівкової виручки (готівки) для її зарахування на рахунки в банках, визначений договором банківського рахунку та не враховується готівка, унесена через платіжні пристрої, що належать небанківським надавачам платіжних послуг. Ліміт каси установи, підприємства, небанківські надавачі платіжних послуг встановлюють на підставі розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси за рішенням керівника установи, підприємства, небанківського надавача платіжних послуг або уповноваженої ним особи.

Установа, підприємство, затверджує внутрішніми документами встановлений ліміт каси. Для відокремлених підрозділів ліміт каси встановлюється і доводиться до їх відома відповідним внутрішнім документом. Ліміт каси вважається нульовим, якщо установою/підприємством його не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення). Уся готівка, що перебуває в касі установи/підприємства на кінець робочого дня і не здана нею/ним відповідно до вимог зазначеного Положення [3], вважається понадлімітною, якщо установою/підприємством ліміт каси не встановлено (незалежно від причин такого невстановлення).

Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку або видана для використання установою/підприємством відповідно до законодавства (без

попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного дня на потреби, пов'язані з діяльністю установи/підприємства.

Готівка не вважається понадлімітною в день її надходження, якщо вона надійшла до кас підприємств у вихідні та святкові дні та здана в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків наступного робочого дня банку та підприємства або видана для використання підприємством відповідно до законодавства (без попереднього здавання її до банку і одночасного отримання з каси банку) наступного робочого дня на потреби, пов'язані з діяльністю підприємства. Установлений ліміт каси та строки здавання готівкової виручки (готівки) можуть переглядатися у зв'язку із змінами законодавства України або за наявності відповідних обставин (зміни в надходженнях/видатках готівки, внутрішнього трудового розпорядку/графіків змінності тощо). Документи (нормативно-правові акти, внутрішні документи (розрахунки) установи/підприємства, затверджені (підписані) керівником або уповноваженою ним особою), на підставі яких переглянуто ліміт каси, строки здавання готівкової виручки (готівки), додаються до відповідних наказів (розпоряджень), договорів банківського рахунку установи/підприємства.

Керівники установ/підприємств несуть відповідальність за дотримання вимог зазначеного Положення [3] щодо встановлення ліміту каси та за достовірність відповідних показників, зазначених у розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі. Контролюючий орган під час проведення перевірок щодо дотримання порядку ведення операцій з готівкою установами/підприємствами застосовує вимоги розділу VI зазначеного Положення. Контролюючий орган за результатами проведеної перевірки складає акт про перевірку дотримання порядку ведення операцій з готівкою (далі - акт про перевірку) за формою, наведеною в додатку 8 до зазначеного Положення. Порушення і висновки, виявлені в результаті перевірки, зазначаються в розділах акта про перевірку.

Контролюючий орган під час проведення перевірки:

- перевіряє виконання установою/підприємством вимог зазначеного Положення щодо дотримання порядку ведення касової книги та оформлення операцій з приймання та видачі готівки з каси, ведення відповідних касових документів;
- перевіряє повноту та своєчасність оприбуткування в касах готівкових надходжень, одержаних установою/підприємством (за реалізовану продукцію, продані товари, виконані роботи, надані послуги і за позареалізаційні операції). Готівка, що надходить до кас, повинна своєчасно та в повній сумі оприбутковуватися. Порядок оприбуткування готівки в касах;
- визначає наявність самостійно встановленого ліміту каси та його відповідність самостійно здійсненим розрахункам. Сума готівки за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями, у яких видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача (абзац другий пункту 27 розділу III зазначеного Положення [3]), додається до залишку готівки в касі виключно в день, у якому оформлено зазначені видаткові документи, і надалі зазначена сума не береться для розрахунку понадлімітних залишків готівки;
- перевіряє обов'язковість забезпечення постійної наявності в касах підприємств, що перевіряються, монет для видачі здачі (за винятком тих номіналів монет (банкнот), карбування та випуск в обіг/додатковий випуск в обіг яких припинено Національним банком України);
- звіряє з банківськими документами всі випадки одержання суб'єктом господарювання значних сум готівки, а за потреби використовує також відповідні дані банків, у яких відкрито його рахунки;
- перевіряє дотримання установою/підприємством порядку витрачання готівкової виручки (готівки). Виплати готівкою

повинні здійснюватися з урахуванням вимог Податкового кодексу України в разі наявності в підприємства податкового боргу;

- перевіряє дотримання установою/підприємством встановленого порядку видачі готівки під звіт (у тому числі на відрядження) та її використання відповідно до вимог цього Положення та інших нормативно-правових актів України. Строки та умови видачі готівки під звіт, визначені законодавством України, пунктом 19 розділу II зазначеного Положення, не повинні порушуватися;
- перевіряє дотримання суб'єктами господарювання установлених обмежень під час здійснення ними готівкових розрахунків між собою та/або з фізичними особами;
- перевіряє розрахункові операції суб'єкта господарювання.

Під час такої перевірки враховується: що такі готівкові розрахунки можуть здійснюватися протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами в межах граничних сум розрахунків готівкою, установлених пунктом 6 розділу II зазначеного Положення; що кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується; що зазначені обмеження не стосуються випадків, визначених зазначеним Положенням [3].

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через надавачів платіжних послуг шляхом переказу коштів із рахунку на рахунок або внесення готівки до кас надавачів платіжних послуг.

### *Література*

1. Фінанси підприємств : підручник / В. В. Сокуренько, Д. В. Швець, С. М. Бортник, С. О. Ткаченко ; за заг. ред. В. В. Сокуренька. 2-ге вид., допов. та перероб. Харків : ХНУВС, 2022. 292 с.
2. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг: Постанова Правління

- Національного банку України № 163 від 29.07.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text>
3. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України № 148 від 29.12.2017 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>
4. Про платіжні послуги: Закон України від 30.06.2021 № 1591-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#Text>
5. Мочерний С В., Довбенко М. В. Економічна теорія: Підручник. К.: Видавничий центр «Академія», 2004. 856 с.
6. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>
7. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

## РОЗДІЛ 2. ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ ЗАКЛАДУ ОСВІТИ

### §1. Дохід закладу освіти, виручка від реалізації освітньої послуги

**Дохід підприємства** являє собою один із видів фінансового результату його господарської діяльності за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також коштів з позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків [1].

Доходи закладів освіти можуть бути різними, залежно від їхньої форми власності.

Бюджетна установа отримує доходи у вигляді бюджетних призначень за допомогою їхнього затвердження в Законі України «Про Державний бюджет України» на поточний рік чи на основі рішення про місцевий бюджет, що містять відомості про обсяги бюджетних асигнувань.

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

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

**Бюджетне призначення** – повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане цим Кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування [4].

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки (НП(С)БОДС) 101 «Подання фінансової звітності» доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу завдяки внескам власника) [5].

**Доходи закладів освіти - бюджетних установ** – це надходження грошових коштів, одержаних із бюджету відповідного рівня та отриманих з інших джерел, не заборонених законодавством, для виконання їхнього кошторису.

**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.

**Розпорядник бюджетних коштів** – бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом, довгострокових зобов'язань у рамках державно-приватного партнерства, середньострокових зобов'язань у сфері охорони здоров'я та здійснення витрат бюджету [4].

Бюджет може складатися із загального та спеціального фондів. Залежно від джерел надходжень виокремлюють доходи загального фонду бюджету та доходи спеціального фонду бюджету.

**Складовими частинами загального фонду бюджету є:**

- всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету;
- всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету;

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

**Складовими частинами спеціального фонду бюджету є:**

- доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування;
- видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ);
- кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету);
- фінансування спеціального фонду бюджету [4].

Бюджетні установи не мають власних оборотних коштів і покривають витрати за рахунок бюджетних асигнувань (доходів загального фонду державного або місцевого бюджету) та інших надходжень, зокрема власних надходжень бюджетних установ (доходів спеціального фонду).

За джерелом походження доходи бюджетних установ містять кошти загального фонду бюджету та власні надходження, які належать до спеціального фонду бюджету.

**Власні надходження бюджетних установ** – це кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності.

Операції бюджетних установ поділяють на обмінні та необмінні.

**Обмінна операція** – це господарська операція з продажу чи придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

**Необмінною є операція**, що не передбачає передавання активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід чи активи, але може бути спрямована на виконання певних умов.

**Дебіторська заборгованість** – сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій [6].

Доходи розпорядників бюджетних коштів від необмінних операцій відображаються у фінансовій звітності бюджетної установи «Звіті про фінансові результати» форма № 2-дс і поділяються на: податкові надходження; неподаткові надходження (збори та платежі); трансферти; інші доходи від необмінних операцій [2].

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 1135 від 23.12.2016 р. № 571 від 13.06.2017 р. [6], доходи суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами.

**Доходи від обмінних операцій:**

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

**Доходи від необмінних операцій:**

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

Доходи від обмінних операцій визнаються у такому порядку.

Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження:

- суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг;
- сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством;
- надходження, що належать іншим особам.

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.

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 [6].

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.

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.

Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.

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.

Інші доходи від обмінних операцій, зокрема, включають доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки, від відновлення корисності активів. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.

**Доходи від необмінних операцій визнаються у такому порядку.**

Дохід від податкових надходжень визнається на дату настання податкової події.

Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом. Такі надходження відображаються як збільшення активу (грошові кошти на рахунках) та збільшення зобов'язання.

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.

Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).

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.

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.

Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набрання чинності договором. Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані. 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.

Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув).

**Оцінка доходів від обмінних операцій здійснюється у такому порядку.**

1. Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.

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.

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.

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.

5. Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, дооцінки активів в межах суми попередньої уцінки, від відновлення корисності активів тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу.

Оцінка доходів від необмінних операцій здійснюється у такому порядку.

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. Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).

3. Визнаний дохід від податкових надходжень оцінюється у сумі, отриманий відповідно до законодавства.

4. Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією.

У примітках до фінансової звітності суб'єкт державного сектору розкриває інформацію стосовно доходів від обмінних операцій про:

- 1) облікову політику, прийняту для визнання доходу з надання послуг;
- 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;

3) розшифровку інших доходів;

4) суми витрат, визнаних у зв'язку з недоотриманням раніше визнаних доходів.

У примітках до фінансової звітності суб'єкт державного сектору розкриває інформацію стосовно доходів від необмінних операцій про:

1) облікову політику, прийняту щодо визнання доходу від необмінних операцій;

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.

3) характер та вид основних видів заповіданого майна, дарунків, пожертв, із зазначенням окремо основних видів отриманих активів, робіт, послуг у натуральній формі [6].

Доходи закладів освіти приватної форми власності мають свої особливості.

**Валовий прибуток (збиток)** розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (освітніх послуг) і собівартістю реалізованої продукції (освітніх послуг).

**Дохід від основної операційної діяльності** – це і є виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, що займає найбільшу питому вагу в складі доходів підприємства.

До складу інших звичайних доходів належать:

- дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів;
- дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

**Прибуток від звичайної діяльності** визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. **До надзвичайних доходів** належать відповідно: відшкодовані втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), за умов страхового відшкодування, та покриття втрат від надзвичайних ситуацій за рахунок інших джерел [3].

**Виручка від реалізації освітніх послуг** планується з розрахунку на рік, квартал. Додатково можуть застосовуватися оперативні форми планування з метою контролю надходження виручки від реалізації освітніх послуг на рахунок підприємства.

При річному плануванні виручка від реалізації розраховується під час розроблення річного фінансового плану (балансу прибутків і видатків підприємства). Цей план складається на рік з розбивкою за кварталами. При оперативному плануванні використовується платіжний календар, що являє собою фінансовий план, який охоплює всі витрати й надходження як у готівковій, так і в безготівковій формі. Касовий план як форма оперативного плану являє собою план обігу коштів у наявній формі [3].

**Чистий прибуток** – це прибуток після сплати всіх витрат, обов'язкових платежів, відрахувань, зборів, податків.

### **Література**

1. Николаєва В.П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» *Облік і фінанси АПК*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ekonomichna-sutnist-i-zmist-kategorii-dohid-pidpriemstva.html>
2. Фінанси бюджетних установ : навч. посіб. / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека, О. В. Люта, Н. Г. Пігуль ; за заг. ред. Н. А. Дехтяр. Суми : Сумський державний університет, 2020. 229 с.
3. Фінанси підприємств : підручник / В.В. Сокурєнко, Д.В. Швець, С.М. Бортник, С.О. Ткаченко ; за заг. ред. В.В. Сокурєнка. 2-ге вид., допов. та перероб. Харків: ХНУВС, 2022. 292 с.
4. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2010, № 50-51, ст.572 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 1135 від 23.12.2016 р. № 571 від 13.06.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>

## **§2. Витрати на виробництво та реалізацію освітньої послуги**

Витрати на виробництво та реалізацію освітньої послуги у закладах освіти приватної форми власності та у закладах освіти державного сектору (бюджетних установах) здійснюються по-різному.

У бюджетних закладах освіти витрати на виробництво та надання освітньої послуги здійснюються за рахунок видатків з державного або місцевих бюджетів, які являють собою платежі, що не підлягають поверненню (тобто не створюють і не компенсують фінансових вимог).

Визначення видатків бюджетних установ, до яких належать і заклади освіти державної та комунальної форм власності, містить Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», згідно з яким під витратами йдеться про зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілення власником) [4].

**Видатки бюджетних установ** – це сума їхніх витрат у процесі провадження господарської діяльності в межах сум коштів, встановлених кошторисом.

Відповідно до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 кошторис має такі складові частини:

- **загальний фонд**, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою (далі - установа) основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;

- **спеціальний фонд**, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Видатки, що здійснюються бюджетними установами за рахунок коштів загального фонду бюджету, називають видатками загального фонду, а кошти, що використовуються ними зі спеціального фонду, – видатками спеціального фонду [5].

Форма кошторису затверджується Мінфіном.

**План асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету** (далі - план асигнувань загального фонду бюджету) – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

**План надання кредитів із загального фонду бюджету** – це помісячний розподіл надання кредитів з бюджету, затверджених у загальному фонді кошторису, за класифікацією кредитування бюджету, який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

**План спеціального фонду бюджету** (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) (далі - план спеціального фонду) – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету або класифікацією кредитування бюджету,

який регламентує протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань, в розрізі доходів бюджету за кодами класифікації доходів бюджету, фінансування бюджету за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання, повернення кредитів до спеціального фонду бюджету за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету і класифікації кредитування бюджету.

**План використання бюджетних коштів** – це розподіл бюджетних асигнувань в розрізі видатків бюджету, структура яких відповідає повній економічній класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

**Помісячний план використання бюджетних коштів** – помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету, який регламентує для закладів фахової передвищої та вищої освіти, наукових установ, що утримуються за рахунок бюджетних коштів (далі – заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи), протягом бюджетного періоду взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до зазначених зобов'язань.

План асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів та помісячний план використання бюджетних коштів закладів фахової передвищої та вищої освіти, наукових установ, які затверджуються разом із кошторисом, і зведення показників спеціального фонду кошторису є невід'ємними частинами кошторису. Форми зазначених документів затверджуються Мінфіном. Затвержені форми плану використання бюджетних коштів і помісячного плану використання бюджетних коштів можуть бути доповнені іншими показниками.

Розрахунки, які обґрунтовують показники видатків бюджету або надання кредитів з бюджету, що включаються до кошторису, є невід'ємною

частиною кошторису. Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня (далі - розпорядники нижчого рівня) погоджують форму розрахунків з головним розпорядником бюджетних коштів (далі - головний розпорядник).

Установа незалежно від того, чи веде вона бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису за кожною виконуваною нею бюджетною програмою, а заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи також плани використання бюджетних коштів та помісячні плани використання бюджетних коштів.

Кошториси не складаються за бюджетними програмами, призначення за якими встановлюються законом про Державний бюджет України за загальнодержавними видатками та кредитуванням бюджету та рішенням відповідної ради про затвердження місцевого бюджету у частині міжбюджетних трансфертів, здійснення передачі бюджетних призначень головним розпорядникам і бюджетних програм щодо виконання державою (Автономною Республікою Крим, обласною радою чи міською територіальною громадою) гарантійних зобов'язань за кредитами, залученими під державні (місцеві) гарантії, мобілізаційної підготовки галузей національної економіки, резервного фонду місцевих бюджетів, а також за бюджетними програмами щодо виплати пенсій, надбавок та підвищень до пенсій, призначених за різними пенсійними програмами.

**Зведені кошториси, зведені плани асигнувань загального фонду бюджету, зведені плани надання кредитів із загального фонду бюджету, зведені плани спеціального фонду та зведення показників спеціального фонду** – це зведення показників кошторисів з урахуванням бюджетних асигнувань одержувачів бюджетних коштів (далі - одержувачі), планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального

фонду бюджету, планів спеціального фонду та зведення показників спеціального фонду кошторису розпорядників нижчого рівня, що складаються головним розпорядником для подання Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам.

Зведені кошториси не затверджуються.

**Зведені плани використання бюджетних коштів і зведені помісячні плани використання бюджетних коштів** – це зведення показників планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів закладів фахової передвищої та вищої освіти, наукових установ - розпорядників нижчого рівня, що складаються головним розпорядником, через якого вони отримують бюджетні призначення, для подання цих показників Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам.

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених та погоджених у випадках, передбачених зазначеним Порядком [5], кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а закладам фахової передвищої та вищої освіти, науковим установам також за наявності затверджених та погоджених у випадках, передбачених зазначеним Порядком, планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів.

Установи мають право брати бюджетні зобов'язання та здійснювати платежі в межах бюджетних асигнувань, установлених затвердженими та погодженими у випадках, передбачених зазначеним Порядком, кошторисами, планами асигнувань загального фонду бюджету, планами надання кредитів із загального фонду бюджету, планами спеціального фонду, а заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи також установлених затвердженими та погодженими у випадках, передбачених зазначеним Порядком [5], планами використання бюджетних коштів і помісячними планами використання бюджетних коштів.

Для здійснення програм та заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів (далі - розпорядники).

За обсягом наданих повноважень розпорядники поділяються на головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня. Головний розпорядник за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом, та/або розпорядник нижчого рівня, який забезпечує виконання бюджетних програм у системі головного розпорядника, може бути відповідальним виконавцем бюджетних програм (далі - відповідальний виконавець).

**Розпорядник нижчого рівня** – розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику та (або) діяльність якого координується через нього.

Відповідальні виконавці, розпорядники нижчого рівня, до сфери управління яких належать інші розпорядники нижчого рівня (одержувачі), а також відокремлені структурні підрозділи розпорядників (одержувачів), що не мають статусу юридичної особи, в процесі складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів застосовують положення зазначеного Порядку [5], визначені для головних розпорядників.

Відокремлені структурні підрозділи розпорядника (одержувача), що не мають статусу юридичної особи, відомості щодо яких внесені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань у порядку, визначеному законодавством, застосовують положення цього Порядку, визначені для розпорядника нижчого рівня (одержувача).

Одержувач використовує бюджетні кошти відповідно до вимог бюджетного законодавства на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань.

**Критеріями визначення одержувача для здійснення заходів бюджетної програми є:**

- досвід роботи за відповідним профілем не менше двох років та наявність відповідної кваліфікації з урахуванням напряму чи заходу бюджетної програми;
- виробничий потенціал і показники виробничої діяльності, науково-технічної бази (у разі потреби);
- наявність бездефіцитного фінансового плану на поточний рік, фінансово-економічного розрахунку (обґрунтування) здійснення заходів бюджетної програми;
- незбиткова діяльність одержувача за останні два роки, відсутність простроченої заборгованості за наданими кредитами;
- співвідношення вартості робіт, послуг та їх якості;
- застосування договірних умов.

Критерії визначення одержувача можуть не застосовуватися до комунальних підприємств, яким надається фінансова підтримка для стабілізації фінансового стану підприємства.

У разі отримання бюджетних коштів одержувачем платежі здійснюються з рахунка, відкритого в установленому порядку в органах Казначейства, якщо інше не передбачено законодавством.

Одержувачем не може бути організація, яку визнано в установленому порядку банкрутом, стосовно якої порушено справу про банкрутство чи яка перебуває в стадії ліквідації.

Головні розпорядники забезпечують організацію та координацію роботи відповідальних виконавців, розпорядників нижчого рівня із складання проєктів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів на плановий бюджетний період та складання таких документів за бюджетними програмами, що виконуються безпосередньо головними розпорядниками.

Головні розпорядники, керуючися відповідними методичними вказівками Мінфіну, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів щодо складання розпису відповідного бюджету, доводять відповідальним виконавцям, розпорядникам нижчого рівня вказівки щодо складання проєктів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів, термінів їх подання і показники, які необхідні для визначення обсягів видатків бюджету та надання кредитів з бюджету.

Розпорядники під час складання проєктів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів забезпечують дотримання принципів, на яких ґрунтується бюджетна система, а також дотримання вимог законодавства під час проведення розрахунків до кошторису, розподілу видатків бюджету та надання кредитів з бюджету відповідно до економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, визначення показників надходжень бюджету в частині доходів, фінансування або повернення кредитів, додержання тарифних ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства.

Визначення обсягів видатків в проєктах кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів здійснюється з урахуванням, зокрема:

- нормативно-правових актів, що регулюють діяльність головного розпорядника у відповідній галузі (сфері діяльності), у тому числі

надання послуг, гарантованих державою, та інших послуг, що надаються фізичним та юридичним особам (публічних послуг);

- зобов'язань, передбачених договорами (контрактами);
- періодичності виконання окремих бюджетних програм, а також окремих заходів, що здійснюються в межах бюджетних програм;
- цін і тарифів на відповідні товари (роботи, послуги), закупівлю яких передбачається здійснювати у межах бюджетної програми.

Проєкти кошторисів складаються усіма установами на плановий бюджетний період, якщо такі установи функціонували до початку бюджетного періоду, на який плануються видатки бюджету та/або надання кредитів з бюджету. У разі коли установи утворені не з початку поточного бюджетного періоду, кошториси складаються і затверджуються для кожної установи з часу її утворення до кінця бюджетного періоду в загальному порядку. Кошториси установ, які протягом бюджетного періоду реорганізовані або підпорядкування яких змінено згідно із законодавством, складаються і затверджуються в загальному порядку, в тому числі за новим підпорядкуванням [5].

У частині надходжень проєктів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на здійснення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету із загального та спеціального фондів проєктів відповідних бюджетів.

У процесі складання та затвердження проєктів кошторисів залишки бюджетних коштів за спеціальним фондом кошторисів не плануються.

Обсяги надходжень до спеціального фонду проєкту кошторису визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів та/або фінансування бюджету чи повернення кредитів до бюджету, що плануються на наступний бюджетний період.

Формування спеціального фонду проєкту кошторису в частині власних надходжень бюджетних установ (далі - власні надходження) здійснюється за групами та підгрупами, визначеними Бюджетним кодексом України [8].

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає складення зведення показників спеціального фонду кошторису за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямками їх використання.

Розподіл видатків бюджету та надання кредитів з бюджету спеціального фонду проекту кошторису проводиться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді.

**Відповідальність за виникнення заборгованості, що склалася за видатками спеціального фонду, несе виключно розпорядник, з вини якого вона утворилась.**

Під час визначення обсягів видатків бюджету та/або надання кредитів з бюджету розпорядників нижчого рівня головні розпорядники повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, виходячи з її основних виробничих показників і контингентів, які встановлюються для установ (кількість класів, учнів у школах, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності здійснення видатків на охорону праці, погашення дебіторської і кредиторської заборгованості та реалізації окремих програм і намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому бюджетному періоді.

**Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, виплату стипендій, а також на оплату комунальних послуг та енергоносіїв.**

Під час визначення обсягів видатків у проекті кошторису установи повинен забезпечуватися режим економії коштів і матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. При цьому **видатки на заробітну плату з коштів спеціального фонду обчислюються залежно від обсягу діяльності, що провадиться за**

**рахунок цих коштів, із застосуванням встановлених законодавством норм, які використовуються установами аналогічного профілю.**

Мінфін має право визначати на кожний рік порядок врахування у кошторисах обсягів заборгованості, яка виникла внаслідок непогашення бюджетних зобов'язань установ.

Бюджетні асигнування на централізовані заходи, які здійснюються головними розпорядниками, включаються до кошторисів тільки у разі, коли проведення таких заходів за рахунок коштів бюджету не суперечить законодавству.

До централізованих заходів належать заходи з організації та здійснення безпосередньо апаратом головного розпорядника або апаратом уповноваженого ним розпорядника нижчого рівня або уповноваженою ним установою закупівель товарів, робіт і послуг у рамках реалізації затверджених у встановленому порядку державних цільових програм, а також загальнодержавних заходів програмного характеру з метою забезпечення відповідними товарами, роботами, послугами закладів та установ системи головного розпорядника та/або співвиконавців відповідних державних цільових програм.

До кошторисів можуть включатися бюджетні асигнування на закупівлі товарів і послуг, що здійснюються безпосередньо апаратом головного розпорядника або уповноваженою ним централізованою закупівельною організацією відповідно до законодавства, з метою централізованого забезпечення товарами та послугами установ системи головного розпорядника.

Показники видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, що включаються до проекту кошторису, повинні бути обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації видатків бюджету або класифікації кредитування бюджету і деталізовані за видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю.

Видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень плануються у такій послідовності: за встановленими напрямками використання, на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду [5].

При цьому розпорядник здійснює коригування обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом кошторису для проведення видатків за цими зобов'язаннями із спеціального фонду кошторису відповідно до бюджетного законодавства.

У двотижневий строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування та кредитування (далі - лімітна довідка).

Лімітна довідка – це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником.

Лімітна довідка доводиться Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом до відповідного головного розпорядника. Головний розпорядник доводить показники лімітної довідки до відповідальних виконавців, розпорядників нижчого рівня для складання кошторисів і планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів.

Форма лімітної довідки затверджується Мінфіном.

Відповідальні виконавці подають головному розпоряднику зведені кошториси та зведені плани асигнувань загального фонду бюджету, зведені плани надання кредитів із загального фонду та зведені плани спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду, зведені плани використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів) і зведені помісячні плани використання бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою, за виконання якої вони відповідають.

Бюджетні асигнування одержувачів та установ, які не створені на початок бюджетного періоду, враховуються відповідальними виконавцями, розпорядниками нижчого рівня в показниках зведеного кошторису, зведеного плану асигнувань загального фонду, зведеного плану спеціального фонду та в зведенні показників спеціального фонду.

Відповідальні виконавці, розпорядники нижчого рівня складають кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, плани використання бюджетних коштів, помісячні плани використання бюджетних коштів, засвідчують підписами керівника установи та керівника її фінансового підрозділу або бухгалтерської служби і подають їх відповідальним виконавцям або головним розпорядникам для складання зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету та зведених планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду, а також зведених планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів) і зведених помісячних планів використання бюджетних коштів.

Розпорядники розрахункові обсяги витрат приводять у відповідність з бюджетними асигнуваннями та іншими показниками, що доведені лімітними довідками. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до

затвердження за штатним розписом, та інші витрати повинні бути приведені у відповідність з обсягами бюджетних асигнувань таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.

Форма штатного розпису (типового штатного розпису) установи затверджується Мінфіном. У разі потреби міністерства та інші центральні органи виконавчої влади за погодженням з Мінфіном можуть установлювати форму штатного розпису для відповідної галузі. Штатний розпис установ затверджується у порядку, визначеному відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади, якщо інше не передбачено законом.

Головні розпорядники під час розгляду отриманих кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів перевіряють:

- дотримання вимог законодавства, а також вказівок щодо складання кошторисів на плановий бюджетний період;
- дотримання режиму економії, включення до кошторисів бюджетних асигнувань, зумовлених характером діяльності установи;
- дотримання доведених у лімітних довідках річних обсягів бюджетних асигнувань та їх помісячного розподілу з урахуванням строків проведення окремих заходів і можливості здійснення відповідних видатків бюджету та надання кредитів з бюджету протягом бюджетного періоду;
- підтвердження показників розрахунками та економічними обґрунтуваннями.

Головні розпорядники після одержання лімітних довідок подають Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам зведені кошториси, зведені плани асигнувань загального фонду бюджету, зведені плани надання кредитів із загального фонду бюджету, зведені плани спеціального фонду, а головні розпорядники коштів,

через які отримують бюджетні призначення розпорядники – заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи, – також зведені плани використання бюджетних коштів і зведені помісячні плани використання бюджетних коштів для складання і затвердження згідно з бюджетними призначеннями, встановленими у відповідному бюджеті для загального і спеціального фонду в розрізі головних розпорядників, розпису відповідного бюджету, до якого входять:

- річний розпис асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) відповідного бюджету за повною економічною класифікацією видатків бюджету, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;
- річний розпис повернення кредитів до відповідного бюджету та надання кредитів з відповідного бюджету за класифікацією кредитування бюджету, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;
- річний розпис витрат спеціального фонду з розподілом за видами надходжень за відповідними розділами бюджетної класифікації, що відповідає зведеним показникам усіх кошторисів;
- помісячний розпис асигнувань загального фонду відповідного бюджету та помісячний розпис спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків) за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету та за класифікацією кредитування бюджету, що відповідають зведеним показникам усіх планів асигнувань загального фонду бюджету та планів спеціального фонду;
- помісячний розпис повернення кредитів до загального фонду відповідного бюджету та помісячний розпис надання кредитів із загального фонду відповідного бюджету за класифікацією кредитування бюджету, що відповідають зведеним показникам усіх планів надання кредитів із загального фонду бюджету.

Зведені кошториси та зведені плани асигнувань загального фонду бюджету, зведені плани надання кредитів із загального фонду бюджету,

зведені плани спеціального фонду, зведені плани використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), зведені помісячні плани використання бюджетних коштів повинні відповідати отриманим лімітним довідкам.

Після затвердження розписів державного та місцевих бюджетів показники зведених кошторисів та інших зведених планових документів у разі необхідності приводяться головними розпорядниками у відповідність з показниками розпису відповідного бюджету.

Мінфін надсилає Казначейству для реєстрації, обліку та виконання затвердженого розпису державного бюджету.

Казначейство протягом трьох робочих днів після затвердження зазначеного розпису доводить до головних розпорядників витяги з розпису.

Показники витягів з розпису є підставою для затвердження в установленому порядку:

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

Мінфін надсилає для реєстрації, обліку та виконання помісячний розподіл міжбюджетних трансфертів за кодами бюджетів за відповідними місцевими бюджетами згідно із затвердженим розписом державного бюджету Казначейству. Органи Казначейства доводять витяги з розпису до відома Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим і відповідних місцевих фінансових органів.

Зазначений розподіл є підставою для перерахування Казначейством таких трансфертів з державного бюджету до відповідного місцевого бюджету та враховується під час складання помісячного розпису асигнувань загального фонду відповідного місцевого бюджету.

Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до відповідних органів Казначейства затвержені розписи відповідних місцевих бюджетів, а до головних розпорядників – витяги із зазначених розписів, які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету – розпорядниками, планів використання бюджетних коштів – одержувачами.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, помісячні плани використання бюджетних коштів та плани використання бюджетних коштів повинні бути затвержені протягом 30 календарних днів після затвердження розписів відповідних бюджетів.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячні плани використання бюджетних коштів і штатні розписи затверджуються керівником установи вищого рівня, за винятком випадків, зазначених у пункті 33 зазначеного Порядку [5] (якщо законодавством не встановлено інший порядок затвердження).

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду і штатні розписи окремих установ затверджуються, якщо законом не встановлено інший порядок затвердження:

- Секретаріату Кабінету Міністрів України - Державним секретарем Кабінету Міністрів України за погодженням з Мінфіном у межах бюджетних асигнувань, передбачених для забезпечення діяльності Секретаріату Кабінету Міністрів України;
- міністерств за бюджетною програмою “Керівництво та управління” - державним секретарем міністерства за погодженням з Мінфіном, за іншими бюджетними програмами, що виконуються безпосередньо апаратом

міністерства, - керівником міністерства; територіальних органів міністерства - державним секретарем міністерства;

- інших центральних органів виконавчої влади за бюджетною програмою "Керівництво та управління" - їх керівниками за погодженням з Мінфіном, за іншими бюджетними програмами, що виконуються безпосередньо апаратом центрального органу виконавчої влади, - керівником центрального органу виконавчої влади; територіальних органів центрального органу виконавчої влади - керівником центрального органу виконавчої влади;

- обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій - головами відповідних держадміністрацій;

- Президій національних академій наук за бюджетними програмами "Наукова і організаційна діяльність президій" - їх керівниками за погодженням з Мінфіном; за іншими бюджетними програмами, що виконуються безпосередньо апаратом цих установ, - їх керівниками;

- бюджетних установ, що утримуються за рахунок бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад, бюджетів районів у містах (у разі утворення районних у місті рад), - міськими, сільськими, селищними головами відповідних територіальних громад або керівниками відповідних виконавчих органів сільських, селищних, міських рад (районних у місті рад);

- бюджетних установ, залучених до вирішення завдань, пов'язаних із запровадженням і здійсненням заходів правового режиму воєнного стану, - їх керівниками у разі надання таких повноважень головним розпорядником.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів, помісячні плани використання бюджетних коштів і штатні розписи національних закладів вищої освіти, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті,

затверджуються керівниками цих закладів за погодженням з головним розпорядником, якщо інше не передбачено законодавством.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів, помісячні плани використання бюджетних коштів і штатні розписи закладу фахової передвищої освіти, який є структурним підрозділом або відокремленим структурним підрозділом закладу вищої освіти, що не має статусу юридичної особи, підписуються керівником такого закладу, керівником його фінансового підрозділу або бухгалтерської служби, погоджуються керівником закладу вищої освіти та затверджуються головним розпорядником, якщо інше не передбачено законом.

Погодження може здійснюватися із використанням системи електронної взаємодії органів виконавчої влади шляхом оформлення аркуша погодження із накладенням уповноваженою посадовою особою кваліфікованого електронного підпису.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду і штатні розписи таких установ підписуються керівником фінансового підрозділу або бухгалтерської служби та затверджуються керівником установи, уповноваженої затверджувати такі документи, підпис якого скріплюється гербовою печаткою, із зазначенням дати.

Погодження з Мінфіном здійснюється із використанням системи електронної взаємодії органів виконавчої влади шляхом оформлення аркуша погодження із накладенням уповноваженою посадовою особою кваліфікованого електронного підпису.

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

Погодження може здійснюватися із використанням системи електронної взаємодії органів виконавчої влади шляхом оформлення аркуша погодження із накладенням уповноваженою посадовою особою кваліфікованого електронного підпису.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів і помісячні плани використання бюджетних коштів (для закладів фахової передвищої та вищої освіти, що утримуються за рахунок бюджетних коштів) і штатні розписи установ, які не мають установи вищого рівня, затверджуються райдержадміністраціями або виконавчими органами відповідних місцевих рад.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, передбачені на проведення централізованих заходів, затверджуються окремо на кожний захід керівниками міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, держадміністрацій та виконавчих органів місцевих рад, що запланували зазначені заходи. Такі кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду можуть бути затверджені за загальним обсягом видатків бюджету та надання кредитів з бюджету.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, плани використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячні плани використання бюджетних коштів, а також розрахунки, які обґрунтовують показники видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, що включаються до кошторису, підписуються керівником установи (централізованої бухгалтерії) та керівником її фінансового підрозділу або бухгалтерської служби.

Одночасно з кошторисом затверджуються план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів (крім плану використання бюджетних коштів одержувачів), помісячний план використання бюджетних коштів і штатний розпис установи, **включаючи структурні підрозділи, які утримуються за рахунок власних надходжень**. Зазначені документи, а також розрахунки, які обґрунтовують показники видатків бюджету та надання кредитів з бюджету, що включаються до кошторису, подаються у двох примірниках, один з яких повертається такій установі, а другий залишається в установі, керівник якої затвердив кошторис.

**Кошторис затверджується за загальним і спеціальним фондами на плановий бюджетний період без розподілу за періодами року в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів.**

Кошторис, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячні плани використання бюджетних коштів і штатні розписи установ затверджуються керівником установи, уповноваженої затверджувати такі документи, підпис якого скріплюється гербовою печаткою, із зазначенням дати.

У тижневий термін після затвердження штатних розписів головні розпорядники подають Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам зведені показники за мережею, штатними розписами і контингентами установ та одержувачів за формами, встановленими Мінфіном.

Затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів, а також здійснення видатків бюджету та

надання кредитів з бюджету у сумі, що перевищує встановлені бюджетні призначення, тягне за собою відповідальність згідно із законодавством.

Мінфін, Держаудитслужба, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи щороку у межах своєї компетенції після прийняття відповідних бюджетів перевіряють правильність складення, затвердження і внесення змін до кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів та складення зведення показників спеціального фонду кошторису.

У разі виявлення за результатами перевірок завищених асигнувань Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи готують пропозиції щодо зменшення їх обсягів шляхом внесення у встановленому законодавством порядку змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) або головні розпорядники подають Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам пропозиції щодо перерозподілу таких обсягів чи здійснюють перерозподіл між розпорядниками нижчого рівня в межах бюджетної програми на проведення інших пріоритетних заходів, що плануються розпорядниками, шляхом внесення змін у встановленому законодавством порядку до кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів.

Для здійснення контролю за відповідністю бюджетних асигнувань, визначених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду бюджету, планах надання кредитів із загального фонду бюджету, планах спеціального фонду, зведених показників спеціального фонду кошторису, планах

використання бюджетних коштів, помісячних планах використання бюджетних коштів розпорядників бюджетним асигнуванням, затвердженим розписами відповідних бюджетів, органи Казначейства обліковують розподіли показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду розпорядників у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів, показників планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів [5].

Розпорядники мають право провадити діяльність виключно в межах бюджетних асигнувань, затверджених кошторисами, планами асигнувань загального фонду бюджету, планами надання кредитів із загального фонду бюджету, планами спеціального фонду, а заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи також в межах бюджетних асигнувань, затверджених планами використання бюджетних коштів і помісячними планами використання бюджетних коштів, за наявності витягу, доведеного органом Казначейства, що підтверджує відповідність цих документів даним бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органів Казначейства. З цією метою розпорядники, які отримали від органів Казначейства витяг, повинні подати цим органам розподіли показників зведених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а також зведених планів використання бюджетних коштів і зведених помісячних планів використання бюджетних коштів у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів. Зазначені показники обліковуються у відповідних органах Казначейства за місцем обслуговування розпорядників нижчого рівня та одержувачів.

Органи Казначейства здійснюють контроль за відповідністю розподілу показників зведених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів

спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів даним бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органів Казначейства.

У разі невідповідності кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів витягу, отриманому від відповідних органів Казначейства, розпорядники повинні перезатвердити зазначені документи згідно з витягом.

Розпорядники повинні затвердити у кошторисах обсяг коштів для проведення розрахунків за електричну і теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ, інші енергоносії, інші комунальні послуги та послуги зв'язку, які споживаються бюджетними установами, у повному обсязі в розрахунку на плановий бюджетний період з урахуванням коштів загального та спеціального фондів відповідно до статті 51 Бюджетного кодексу України [8] та закону про Державний бюджет України. До кошторисів додаються детальні розрахунки за КЕКВ 2270 "Оплата комунальних послуг та енергоносіїв".

Здійснення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету без затверджених у встановленому порядку кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду і планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів припиняється через 30 календарних днів після затвердження розписів відповідних бюджетів.

До затвердження в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального

фонду бюджету, планів спеціального фонду і планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів підставою для здійснення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету є проекти зазначених кошторисів і планів (з довідками про зміни до них у разі їх внесення), засвідчені підписами керівника установи та керівника її фінансового підрозділу або бухгалтерської служби.

Після закінчення 30-денного терміну органи Казначейства здійснюють операції з розрахунково-касового обслуговування розпорядників коштів бюджету тільки відповідно до затверджених та зареєстрованих у обліку відповідних органів Казначейства кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів.

У разі коли бюджетний розпис на плановий бюджетний період не затверджено в установленій законодавством строк, в обов'язковому порядку затверджується тимчасовий розпис бюджету на відповідний період та подається відповідному органу Казначейства для доведення витягів з тимчасового розпису бюджету головним розпорядником. Головний розпорядник доводить витяги з тимчасового розпису бюджету відповідальним виконавцям, розпорядникам нижчого рівня. Бюджетні установи складають на цей період тимчасові кошториси (з довідками про зміни до них у разі їх внесення), а заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи також тимчасові плани використання бюджетних коштів і тимчасові помісячні плани використання бюджетних коштів, які затверджуються їх керівниками. При цьому зведені тимчасові кошториси не складаються. Одержувачі складають на зазначений період тимчасові плани використання бюджетних коштів, які затверджуються їх керівниками за погодженням з розпорядниками, через яких вони одержують такі кошти.

**Штатні розписи бюджетних установ затверджуються в установленому порядку у місячний строк з початку бюджетного періоду.**

Під час складання на плановий бюджетний період розписів відповідних бюджетів, кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету та планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів) і помісячних планів використання бюджетних коштів враховуються обсяги здійснених видатків і наданих кредитів з бюджету згідно з тимчасовими розписами відповідних бюджетів та тимчасовими кошторисами, тимчасовими планами використання бюджетних коштів і тимчасовими помісячними планами використання бюджетних коштів. На суму власних надходжень і відповідних видатків, які здійснені згідно з тимчасовими кошторисами та не заплановані в розписі, оформляється довідка про зміни до кошторису в частині спеціального фонду [5].

Розпорядники беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом, планом асигнувань загального фонду бюджету, планом надання кредитів із загального фонду бюджету та планом спеціального фонду відповідно до статті 48 Бюджетного кодексу України [8]. Розпорядники - заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі також відповідно до плану використання бюджетних коштів і помісячного плану використання бюджетних коштів.

Розпорядники беруть бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень до такого фонду (з дотриманням вимог частини другої статті 57 Бюджетного кодексу України [8]), якщо інше не передбачено законодавством.

**Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом бюджетного періоду, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та**

**недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями у поточному році.**

У разі скорочення бюджетних асигнувань розпорядники повинні вживати заходів до ліквідації або скорочення обсягу бюджетних зобов'язань, які перевищують уточнені плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів, помісячні плани використання бюджетних коштів [5].

У разі прийняття Мінфіном рішення про внесення змін до розпису за результатами місячного звіту відповідно до частини першої статті 54 Бюджетного кодексу України [8] розпорядники повинні забезпечити приведення обсягів бюджетних зобов'язань у відповідність з таким розписом.

Зміни до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету та плану спеціального фонду, плану використання бюджетних коштів (крім плану використання бюджетних коштів одержувача), помісячного плану використання бюджетних коштів вносяться у разі:

- виникнення потреби у перерозподілі бюджетних асигнувань у розрізі економічної класифікації видатків бюджету в межах загального обсягу бюджетних призначень за бюджетною програмою окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету;
- передачі бюджетних призначень від одного головного розпорядника до іншого;
- прийняття рішення про зменшення бюджетних призначень головним розпорядникам на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням;
- прийняття рішення про перерозподіл видатків у межах загального обсягу бюджетних призначень головного розпорядника за бюджетними програмами, а також збільшення видатків розвитку за рахунок зменшення інших видатків (окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету);

- прийняття рішення про передачу нерозподілених бюджетних призначень на визначену в законі про Державний бюджет України мету між головними розпорядниками;

- прийняття рішення про скорочення видатків бюджету або надання кредитів за рахунок коштів загального фонду бюджету в цілому на бюджетний період;

- внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

- виникнення потреби у збільшенні видатків або наданні кредитів за рахунок коштів спеціального фонду бюджету за умови перевищення надходжень до цього фонду з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок року, не використаних у попередньому бюджетному періоді, порівняно з надходженнями, врахованими у бюджеті;

- прийняття рішення Кабінету Міністрів України про використання залишку коштів спеціального фонду за іншими надходженнями, щодо яких у минулому бюджетному періоді було прийнято рішення Кабінету Міністрів України та які не використані у зв'язку із закінченням бюджетного періоду, за умови наявності відповідної бюджетної програми у поточному бюджетному періоді та обґрунтованої необхідності продовження здійснення заходів, планових строків виконання робіт (послуг), якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України;

- виникнення потреби у збільшенні видатків бюджету та наданні кредитів за рахунок залишку коштів, джерелом формування яких були надходження в рамках програм допомоги і грантів ЄС, іноземних держав, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій, донорських установ за умови наявності відповідної бюджетної програми у поточному бюджетному періоді, якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України;

- виникнення потреби у збільшенні видатків бюджету та наданні кредитів за рахунок коштів спеціального фонду бюджету в разі надходження

субвенцій з місцевого бюджету до державного бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, фінансування діяльності військових адміністрацій із виконання повноважень органів місцевого самоврядування, які не передбачені кошторисом спеціального фонду, та у разі використання залишку коштів таких субвенцій за умови наявності відповідної бюджетної програми у поточному бюджетному періоді;

- реорганізації (приєднання, злиття, виділення, поділу, перетворення), зміни підпорядкованості розпорядника протягом бюджетного періоду.

Зміни до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету та плану спеціального фонду, плану використання бюджетних коштів (крім плану використання бюджетних коштів одержувача), помісячного плану використання бюджетних коштів вносяться після внесення змін до розпису відповідного бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду, визначених у пункті 49 зазначеного Порядку [5].

У разі внесення змін до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду складаються відповідні довідки, які затверджуються і виконуються у тому ж порядку, що і кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, складаються зведення показників спеціального фонду кошторису та розрахунки, які обґрунтовують зміни показників видатків бюджету або надання кредитів з бюджету.

Форма зазначених довідок затверджується Мінфіном.

**Зміни до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду, плану використання бюджетних коштів і помісячного плану використання бюджетних коштів закладів вищої освіти, що**

**утримуються за рахунок бюджетних коштів, затверджуються керівниками таких закладів.**

Зміни до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану спеціального фонду, плану використання бюджетних коштів і помісячного плану використання бюджетних коштів закладу фахової передвищої освіти, який є структурним підрозділом або відокремленим структурним підрозділом закладу вищої освіти, що не має статусу юридичної особи, підписуються керівником такого закладу, керівником його фінансового підрозділу або бухгалтерської служби та затверджуються керівником закладу вищої освіти.

При цьому кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду не перезатверджуються.

Зміни до штатних розписів вносяться у порядку та за формою, встановленими для їх затвердження. Зміни до планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів (крім закладів вищої освіти та закладів фахової передвищої освіти, які є структурними підрозділами або відокремленими структурними підрозділами закладів вищої освіти, що не мають статусу юридичної особи) вносяться в порядку, встановленому для їх затвердження, на підставі довідок, форми яких затверджуються Мінфіном. При цьому плани використання бюджетних коштів і помісячні плани використання бюджетних коштів не перезатверджуються.

**Бюджетна установа не має права здійснювати запозичення в будь-якій формі (крім випадків, передбачених статтею 16, частиною сьомою статті 22 та статтею 74 Бюджетного кодексу України) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету).**

Видатки бюджету та надання кредитів з бюджету спеціального фонду бюджету провадяться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень до цього фонду на підставі кошторисів з урахуванням внесених до них змін. Видатки спеціального фонду кошторису здійснюються у послідовності, передбаченій пунктом 23 зазначеного Порядку [5] для їх планування. Установи мають право використовувати протягом поточного бюджетного періоду залишки бюджетних коштів, що утворилися на початок року на рахунках спеціального фонду, для здійснення видатків бюджету або надання кредитів з бюджету, передбачених у кошторисах на поточний бюджетний період.

Зміни до спеціального фонду кошторису вносяться у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень бюджетних коштів до цього фонду разом з обсягом залишків бюджетних коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на поточний бюджетний період. При цьому в спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків бюджету та надання кредитів з бюджету повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу надходжень з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок року.

Протягом бюджетного періоду розпорядники вносять зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями, за надходженнями субвенцій з місцевого бюджету до державного бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, фінансування діяльності військових адміністрацій із виконання повноважень органів місцевого самоврядування на підставі довідки Казначейства про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки, що відкриті в органах Казначейства, довідки про зміни до кошторису та зведення показників спеціального фонду кошторису без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету. Розпорядники нижчого рівня подають розпорядникам вищого рівня

зарєєстровані та взяті на облік відповідним органом Казначейства копії затверджених довідок про зміни до кошторису за власними надходженнями.

Розпорядники вносять зміни до спеціального фонду кошторису в частині збільшення надходжень та видатків у разі, коли обсяги надходжень бюджетних коштів за власними надходженнями спеціального фонду кошторису фактично перевищили обсяги, враховані під час затвердження відповідного бюджету, з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок року. Зміни вносяться на підставі розрахунків з відповідним обґрунтуванням.

**У разі коли фактичний обсяг власних надходжень з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок року менший, ніж планові показники, враховані у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за три тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису та зведення показників спеціального фонду кошторису в частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді.**

У разі коли фактичний обсяг видатків за власними надходженнями більший, ніж планові показники, враховані у спеціальному фонді кошторису, у зв'язку із зміною офіційного курсу гривні до іноземної валюти, встановленого Національним банком, розпорядник не пізніше п'яти робочих днів після початку наступного бюджетного періоду складає довідку про внесення змін до кошторису в частині спеціального фонду та подає її органу Казначейства [5].

У разі проведення розпорядниками операцій в натуральній формі, крім випадків, передбачених частиною четвертою статті 13 Бюджетного кодексу України [8], вносяться зміни до спеціального фонду кошторису за відповідними підгрупами власних надходжень та відповідних видатків шляхом збільшення планових показників з урахуванням фактичного обсягу

цих операцій за умови відсутності або перевищення таких планових показників.

**Розпорядники упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням внесених до спеціального фонду кошторису змін. Органи Казначейства ведуть облік таких змін, провадять видатки спеціального фонду бюджету за власними надходженнями на підставі кошторисів з урахуванням внесених до них змін без внесення змін до бюджетного розпису та відображають у звітності про виконання бюджетів планові показники за спеціальним фондом бюджету з урахуванням внесених змін до кошторисів.**

Зміни до спеціального фонду кошторису за іншими надходженнями (крім власних надходжень, надходжень субвенцій з місцевого бюджету до державного бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, фінансування діяльності військових адміністрацій із виконання повноважень органів місцевого самоврядування) вносяться після внесення відповідних змін до бюджетного розпису шляхом складання довідки про внесення змін до кошторису та зведення показників спеціального фонду кошторису.

Планові показники за спеціальним фондом кошторису розпорядників у формах звітності повинні відповідати даним обліку, який ведеться органами Казначейства. Головні розпорядники під час складання та подання зведеної бюджетної та консолідованої фінансової звітності забезпечують відповідність планових показників за спеціальним фондом кошторисів з урахуванням внесених до них змін даним звітності Казначейства про виконання спеціального фонду державного бюджету.

Розпорядники під час складання та подання бюджетної та фінансової звітності враховують дані довідок про внесення змін до кошторису, які є підставою для відображення планових показників за власними надходженнями. При цьому зазначені дані повинні відповідати даним обліку Казначейства.

У звітності про виконання державного та місцевих бюджетів за спеціальним фондом відображаються планові показники з урахуванням внесених змін до кошторисів. У разі внесення змін до спеціального фонду кошторису (бюджетного розпису) зміни до закону про Державний бюджет України не вносяться. У разі коли виконання робіт за рахунок коштів спеціального фонду державного бюджету здійснювалося за державним замовленням, відповідні зміни вносяться до обсягів державного замовлення.

Після складання та подання річної звітності про виконання кошторисів за попередній бюджетний період уточнюються показники перехідних контингентів станом на 1 січня поточного року виходячи з фактичного виконання плану таких контингентів за цей період.

Виконання кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів здійснюється наростаючим підсумком з початку бюджетного періоду [5].

**Касові видатки** – це суми коштів, витрачені бюджетною установою як у готівковій, так і безготівковою формах оплати (за допомогою переказування їх із реєстраційних рахунків, відкритих на її ім'я в органах Державної казначейської служби, для оплати за спожиті послуги, отримані матеріальні цінності, виплати заробітної плати, допомоги тощо).

**Фактичні видатки** – це дійсні, кінцеві видатки установи, які здійснюються у вигляді нарахування на заробітну плату та поточні трансферти (стипендії, пенсії, допомоги); приймання до оплати рахунків підприємств-постачальників і надавачів послуг; витрачання запасів на забезпечення потреб установи. Вони відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом. Фактичні видатки є показником кінцевого виконання кошторису установи і в разі виконання плану мають відповідати сумах асигнувань за кошторисом.

**Бюджетна класифікація** являє собою єдине систематизоване групування доходів і видатків за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційної побудови та іншими критеріями, що застосовується для здійснення контролю та аналізу за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, розпорядників бюджетних коштів і забезпечення загальнодержавного й міжнародного порівняння бюджетних показників.

**Витрати бюджетних установ підлягають досить жорсткому нормативно-правовому регулюванню** [1].

Відповідно до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 [3], розпорядник бюджетних коштів (одержувач бюджетних коштів) здійснює формування та подання документів до системи Казначейства в електронній формі протягом операційного дня в межах операційного часу, визначеного органом Казначейства. Документи, що надійшли після операційного часу, опрацьовуються наступного операційного дня. Підтвердженням для розпорядників бюджетних коштів (одержувачів бюджетних коштів) успішного передавання їх електронних документів до системи Казначейства є відповідне сповіщення системи Казначейства.

У разі невдалої спроби передавання документів в електронній формі до системи Казначейства розпорядником бюджетних коштів (одержувачем бюджетних коштів) здійснюються заходи щодо повторного їх передавання. У разі неможливості передавання документів в електронній формі до системи Казначейства з технічних причин або в інших випадках, визначених законодавством, до органу Казначейства подаються документи в паперовій формі. Датою та часом отримання документів в електронній формі органом Казначейства є дата та час, зафіксовані у повідомленні системи Казначейства про отримання цих документів.

Орган Казначейства перевіряє документи в електронній формі, передані розпорядником бюджетних коштів (одержувачем бюджетних

коштів), на відповідність вимогам законодавства, в тому числі цього Порядку. Якщо надіслані в електронній формі документи сформовано з порушенням вимог законодавства, в тому числі зазначеного Порядку [3], то орган Казначейства інформує розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) засобами системи Казначейства про їх непроведення із зазначенням причин.

Подання розпорядниками бюджетних коштів (одержувачами бюджетних коштів) платіжних та інших документів до органів Казначейства в паперовій формі здійснюється разом із електронним носієм інформації, на якому записано файли проєктів цих документів. Для одержувачів бюджетних коштів, які є суб'єктами господарювання, організаціями, використання печатки відповідно до законодавства не є обов'язковим.

Казначейство отримує від Мінфіну розпис державного бюджету та доводить до головних розпорядників (крім державних адміністрацій) витяги з нього за формами згідно з додатками 4-8 до цього Порядку [3].

Головні розпорядники (крім державних адміністрацій) протягом трьох робочих днів після отримання витягів з розпису державного бюджету надають Казначейству розподіл показників зведених кошторисів, розподіл показників зведених планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), розподіл показників зведених планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, розподіл показників зведених планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду в розрізі розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів за територіями відповідно до мережі та отриманого витягу в паперовій або електронній формі за формами згідно з додатками 9-12 до зазначеного Порядку [3].

Головні розпорядники, в мережі яких є заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи, що утримуються за рахунок бюджетних

коштів (далі - заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи), також надають Казначейству розподіли показників зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів в паперовій формі за формами згідно з додатками 13, 14 до зазначеного Порядку [3].

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

Головні управління Казначейства та управління (відділення) Казначейства протягом трьох робочих днів доводять витяги з розпису державного бюджету до державних адміністрацій, розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, що в них обслуговуються, за формами згідно з додатками 4-8 до зазначеного Порядку [3].

Розпорядники нижчого рівня, які мають власну мережу та обслуговуються в Головному управлінні Казначейства, а також державні адміністрації протягом трьох робочих днів після отримання витягів з розпису державного бюджету надають відповідному Головному управлінню Казначейства (управлінню (відділенню) Казначейства) в паперовій або електронній формі розподіл показників зведених кошторисів, розподіл показників зведених планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), розподіл показників зведених планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, розподіл показників зведених планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду в розрізі

розпорядників нижчого рівня і одержувачів бюджетних коштів (додатки 9-12 до зазначеного Порядку [3]).

Розпорядники нижчого рівня, в мережі яких є заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи, надають органам Казначейства розподіли показників зведених планів використання бюджетних коштів та зведених помісячних планів використання бюджетних коштів в паперовій формі за формами згідно з додатками 13 і 14 до зазначеного Порядку [3].

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

Розпорядники бюджетних коштів надають відповідним органам Казначейства в паперовій або електронній формі протягом п'яти робочих днів після затвердження кошториси, плани асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), плани надання кредитів із загального фонду державного бюджету, плани спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду кошторису. Заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи подають також затвержені плани використання бюджетних коштів і помісячні плани використання бюджетних коштів.

Одержувачі бюджетних коштів надають відповідним органам Казначейства в паперовій або електронній формі плани використання бюджетних коштів. Бюджетні асигнування, які передбачаються розпорядником бюджетних коштів для одержувачів бюджетних коштів,

повинні бути враховані в показниках зведеного кошторису, зведеного плану асигнувань загального фонду та зведеного плану спеціального фонду цього розпорядника. У разі невідповідності даних у зазначених документах даним бухгалтерського обліку орган Казначейства повертає зазначені документи на доопрацювання розпорядникам бюджетних коштів та одержувачам бюджетних коштів. Розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів приводять зазначені документи у відповідність із даними розпису. Оригінали документів повертаються розпорядникам бюджетних коштів, а копії, завірені в установленому порядку, залишаються в органах Казначейства.

Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для взяття розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів бюджетних зобов'язань. У період до затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів видатки бюджетних установ (організацій) та одержувачів бюджетних коштів здійснюються відповідно до законодавства.

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

винятком надання кредитів з державного бюджету), плані надання кредитів із загального фонду державного бюджету, плані спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведенні показників спеціального фонду кошторису, плані використання бюджетних коштів та помісячному плані використання бюджетних коштів, довідці про зміни до кошторису за власними надходженнями у визначених законодавством випадках, а також у всіх зведених планових показниках.

У разі невідповідності показників у зазначених документах проведеним видаткам здійснення видатків тимчасово призупиняється, а документи повертаються на доопрацювання. Надалі органи Казначейства здійснюють оплату рахунків розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів у встановленому законодавством порядку відповідно до затверджених та взятих на облік кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планів надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), зведення показників спеціального фонду кошторису, планів використання бюджетних коштів та помісячних планів використання бюджетних коштів [3].

**Власні надходження розпорядників бюджетних коштів зараховуються** на відповідні рахунки, відкриті в органах Казначейства.

Операції за рахунок власних надходжень розпорядників бюджетних коштів здійснюються із спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих в органах Казначейства, або з поточних рахунків, відкритих у банках державного сектору, у випадках, визначених законодавством.

На спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів, відкриті в органах Казначейства, або на поточні рахунки, відкриті в банках державного сектору, зараховуються власні надходження з рахунків, призначених для зарахування до спеціального фонду державного бюджету

власних надходжень бюджетних установ, а також кошти, які відносяться на відновлення касових видатків, проведених у поточному бюджетному періоді.

Суми коштів власних надходжень, що надходять готівкою в каси бюджетних установ, зараховуються на рахунки, призначені для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ. Кошти, сплачені в касу як відновлення касових видатків, проведених у поточному бюджетному періоді, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Казначейства, або на поточні рахунки, відкриті в банках державного сектору.

На спеціальні реєстраційні рахунки або поточні рахунки в банках державного сектору кошти зараховуються без конкретного віднесення до кодів економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету, однак здійснення видатків проводиться відповідно до кошторису за конкретними кодами економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету шляхом оплати рахунків за надані послуги, виконані роботи, отримані товари тощо з урахуванням довідок про внесення змін до кошторису.

У разі розміщення розпорядниками бюджетних коштів на поточних рахунках у банках державного сектору власних надходжень у випадках, визначених законодавством, для відображення в бухгалтерському обліку виконання державного бюджету операцій із надходження та використання зазначених коштів розпорядники бюджетних коштів протягом трьох робочих днів місяця, що настає за звітним, подають до органів Казначейства довідку про операції в національній валюті (додаток 34 до зазначеного Порядку [3]) в паперовій або електронній формі. Довідка про операції в національній валюті складається окремо за кожною групою власних надходжень.

Обсяги власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, за умови забезпечення ресурсами заходів з виконання основних функцій бюджетних установ розпорядники бюджетних коштів перераховують вищим та підвідомчим установам і організаціям у разі, якщо їм такі повноваження

надано відповідними нормативно-правовими актами. Розпорядники бюджетних коштів відповідальні за прийняте рішення.

Перерахування таких коштів здійснюється з рахунків для зарахування до спеціального фонду власних надходжень бюджетних установ лише в межах однієї програми та однієї групи власних надходжень. Розпорядниками бюджетних коштів, які перераховують кошти, отримані в поточному році, такі операції відображаються як зменшення доходів, а тими, які отримують, - відповідно як надходження доходів. У разі перерахування коштів, що обліковувались як залишки власних надходжень на початок року, зазначені операції відображаються як зменшення та збільшення залишків [6].

**Витрати на виробництво та реалізацію освітньої послуги у закладах освіти приватної форми власності мають свою специфіку.**

**Витрати** – це обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні [3].

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

**Елемент витрат** – це сукупність економічно однорідних витрат.

Групування витрат за економічними елементами є базою для планування оборотних коштів підприємства, оскільки дозволяє проаналізувати, що витрачено за поточний звітний період.

**Склад витрат.**

1. Собівартість реалізованої продукції (освітніх послуг) складається з виробничої собівартості продукції (освітніх послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (освітніх послуг) включаються:

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

2. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (освітніх послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

3. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

4. До фінансових витрат належать витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

5. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

6. Інші витрати включають витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (освітніх послуг) [2].

Для складання кошторису витрат необхідні наступні дані:

- обсяг нематеріального виробництва освітніх послуг за планом на рік, що визначається на основі сформованого портфеля замовлень на освітні послуги закладу освіти, тобто на основі укладених договорів;

– дані про виконання кошторису витрат на виробництво за попередній період (звітний рік);

– висновки щодо результатів аналізу виконання кошторису витрат за попередній період;

– прогнозні дані щодо зміни цін на матеріальні ресурси, що використовуються для нематеріального виробництва освітніх послуг у закладі освіти;

– ставки податків і обов'язкових зборів, які включаються до собівартості освітніх послуг та бази оподаткування.

Зазначена інформація необхідна для виявлення резервів зниження витрат, підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів і обліку зміни зовнішніх факторів у плановому році.

**Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності** розкрито у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверженому Наказом міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [7]. Норми цього Національного положення (стандарту)

застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) Так, відповідно до цього Положення, витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. 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. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

**Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:**

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті б цього Національного положення (стандарту);
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- балансова вартість валюти.

Собівартість реалізованих товарів визначається за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". 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:**

- прями матеріальні витрати;

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

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 зазначеного Національного положення (стандарту) [7].

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

**До складу загальновиробничих витрат включаються:**

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління; витрати на оплату службових відряджень персоналу тощо);
  - амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
  - амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
  - витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
  - витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості);
  - витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо;
  - витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
  - витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом);
  - витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
  - витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
  - інші витрати (внутрішнє переміщення матеріалів, інструментів; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).
- Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до зазначеного Національного положення (стандарту) [7].

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

**До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:**

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

**Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):**

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

**До інших операційних витрат включаються:**

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

**Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:**

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

**До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):**

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

### До складу елемента "Відрахування на соціальні заходи"

#### включаються:

- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп.22-25 зазначеного Національного положення (стандарту) [7], зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства (наприклад, закладу освіти приватної форми власності, який може брати позики), пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі наведено в додатку 2 до зазначеного Національного положення (стандарту) [7].

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані

безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- втрати від зменшення корисності необоротних активів;
- втрати від безоплатної передачі необоротних активів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);
- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;
- інші витрати діяльності [7].

Податки на прибуток, які сплачують прибуткові установи - заклади освіти приватної форми власності, визнаються витратами згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

### *Література*

1. Фінанси бюджетних установ : навч. посіб. / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека, О. В. Люта, Н. Г. Пігуль ; за заг. ред. Н. А. Дехтяр. Суми : Сумський державний університет, 2020. 229 с.
2. Фінанси підприємств : підручник / В.В. Сокурєнко, Д.В. Швець, С.М. Бортник, С.О. Ткаченко ; за заг. ред. В.В. Сокурєнка. 2-ге вид., допов. та перероб. Харків : ХНУВС, 2022. 292 с.
3. Нестеренко В. Ю. Економіка виробництва : конспект лекції / В. Ю. Нестеренко, І. І. Токар. Харків, 2012. 154 с.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 24.12.2010 № 1629). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>
5. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>
6. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13#Text>
7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
8. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2010, № 50-51, ст.572 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

### РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ ТА ОБОРОТНІ АКТИВИ ЗАКЛАДУ ОСВІТИ

#### §1. Активи закладу освіти. Основні засоби закладу освіти. Формування основних фондів

**Активи** – це ресурси, контрольовані підприємством унаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [4].

Використання активів закладами освіти приватної, державної та комунальної форми власності має свої особливості.

**Активи бюджетної установи** – це ресурси, які перебувають на балансі установи і використання яких повинне принести економічну вигоду в майбутньому внаслідок надання нематеріальних послуг.

Активи відображаються в балансі за умови, якщо їхня оцінка може бути достовірно визначена і дозволить отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних із їхнім використанням.

Отже, активи бюджетної установи репрезентують її майно та його рух у процесі господарської діяльності.

Активи бюджетної установи мають відповідати певним характеристикам, зокрема:

- активи є економічними ресурсами, які використовуються в процесі діяльності установи, організації;
- активи є майновими цінностями, створеними за кошт певних джерел фінансування;
- до активів належать лише ті економічні ресурси, які повністю контролюються установою, організацією;
- активи є ресурсами, що приносять дохід (економічну вигоду) установі;
- активи, що використовуються в процесі діяльності, є в постійному обігу;

– використання активів пов'язане з чинником часу та ризику [8].

Майно бюджетної установи ототожнюють із її активами. Активи бюджетної установи відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» складаються з нефінансових активів, фінансових активів і витрат майбутніх періодів [5].

**Нефінансові активи** – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, сприятиме отриманню економічних вигід у майбутньому. До їхнього складу входять основні засоби, нематеріальні активи, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи.

Нефінансові активи є у власності інституційних одиниць і залежно від походження поділяються на виробничі й невиробничі:

– ***виробничі активи*** виникають у процесі виробництва та складаються із запасів матеріальних оборотних засобів, основного капіталу та цінностей;

– ***невиробничі*** – активи, які є умовами для виробництва, та містять у собі: землю, надра, водні ресурси, біологічні ресурси.

**Фінансові активи** – це ресурси бюджетної установи, репрезентовані в готівковій формі та формі інших фінансових інструментів. До складу фінансових активів належать: грошові кошти та їхні еквіваленти; дебіторська заборгованість; поточні фінансові інвестиції; інші фінансові активи [1].

Особливості формування фінансових активів для установ державного сектору і безпосередньо бюджетних установ, визначені Бюджетним кодексом України [6].

Ще однією складовою активів бюджетної установи є витрати майбутніх періодів.

**Витрати майбутніх періодів** – це сума витрат, які відтерміновано в часі свого визнання, тобто понесені в одному звітному періоді, а будуть

визнані в інших звітних періодах. До таких витрат належать сплачені авансом орендні платежі, передплата на газети і журнали, періодичні та довідкові видання тощо [1].

Важливим фактором конкурентних переваг є управління ефективністю використання основних фондів підприємства, тобто здатність підприємства до швидкої перебудови управлінського впливу, прийняття та реалізації адаптивних до сформованих економічних обставин рішень щодо управління процесом оцінювання основних засобів підприємства. Це необхідно для підтримки інноваційної активності підприємства [3].

Підвищення ефективності використання основних фондів підприємства є одним з основних питань у період переходу до ринкових відносин. Від вирішення цієї проблеми залежить фінансовий стан підприємства, конкурентоздатність його продукції на ринку.

**Основні засоби закладу освіти** – матеріальні активи, які заклад освіти утримує з метою використання їх у процесі нематеріального виробництва та надання освітніх послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

**Основні фонди підприємства класифікуються за різними ознаками:**

– за галузевою ознакою – основні фонди в освіті, промисловості, сільському господарстві, на транспорті тощо;

– за характером участі в процесі розширеного відтворення – виробничі фонди, які беруть участь у процесі виробництва, і невиробничі фонди, які в процесі виробництва не беруть участь, але утримуються на балансі підприємства (житлові будинки й об'єкти соціально-культурного призначення);

– за належністю – власні й орендовані основні фонди;

– за ознакою використання – основні фонди, що перебувають в експлуатації, у реконструкції, у запасі, на консервації;

– за видами основні фонди поділяються на дев'ять груп, що покладені в основу аналітичного обліку: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки й споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади й інвентар, робоча й продуктивна худоба, багаторічні насадження та інші основні фонди.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також особливості розкриття інформації про них у фінансовій звітності розкрито у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [7]. Норми Національного положення (стандарту) 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Національне положення (стандарт) 7 не поширюється на:

- операції з біологічними активами, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- невідтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

- інвестиційну нерухомість, особливості обліку якої визначаються іншими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Терміни, що наведені в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення.

**Амортизація** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів 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 необоротних матеріальних активів.

**Зменшення корисності** – втрата економічної вигоди 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 підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

**Основні засоби** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

**Об'єкт основних засобів** – це: 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 підприємством.

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.

**Подібні (однорідні) об'єкти** – об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість.

**Первісна вартість** – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

**Переоцінена вартість** – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

**Строк корисного використання (експлуатації)** – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

**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.

**Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи** – витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством.

**Чиста вартість реалізації необоротного активу** – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

**Залишкова вартість** – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

**Справедлива вартість** – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [7].

Відповідно до зазначеного Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами.

#### 1. Основні засоби:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю;
- багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини;
- інші основні засоби.

## 2. Інші необоротні матеріальні активи:

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- тимчасові (нетитульні) споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- предмети прокату;
- інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів 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 в 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 підприємству); 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 [7].

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [9].

Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель).

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 зазначеного Національного положення (стандарту) 7. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 8 Національного положення (стандарту) 7 [7].

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з Національними

положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [10] та 16 «Витрати» [11].

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат [7].

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» визначено порядок переоцінки основних засобів. Так, підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється 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 методами, викладеними в другому реченні пункту 27 Національного положення (стандарту) 7 [7].

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 Національного положення (стандарту) 7.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності

сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів [7].

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» визначено також порядок нарахування амортизації основних засобів. Так, відповідно до зазначеного стандарту, об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів переглядаються на кінець звітного року у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання та ліквідаційної вартості, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання та/або ліквідаційної вартості.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості

об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Амортизація об'єктів, зазначених у підпункті 5.2 пункту 5 Національного положення (стандарту) 7 нараховується за методами, що наведені в підпунктах 1 і 5 пункту 26 Національного положення (стандарту) 7. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається на кінець звітнього року у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку 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. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми зносу основних засобів і витрат підприємства, крім випадків, коли сума нарахованої амортизації включається до собівартості іншого активу і балансової вартості такого активу.

Одночасно на суму нарахованої амортизації об'єктів зовнішнього благоустрою та житлових будинків, що перебувають на балансах житлово-комунальних організацій, які належать до сфери управління органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади, а також автомобільних доріг загального користування збільшуються доходи цих підприємств і організацій із зменшенням додаткового капіталу (капіталу у дооцінках, у разі проведення переоцінки зазначених об'єктів), а при його недостатності - статутного капіталу.

Організації, звичайна діяльність яких не спрямована на відновлення житлових будинків та інших будівель, можуть також застосовувати норму частини другої цього пункту.

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, а щодо об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – відображаються у порядку, передбаченому абзацом другим пункту 20 Національного положення (стандарту) 7.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта основних засобів, визнана відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 року № 817 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13 січня 2005 року за № 35/10315 [12], відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів. Вигоди від відновлення корисності об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, відображаються у порядку, передбаченому абзацом першим пункту 20 Національного положення (стандарту) 7.

Зазначеним Національним положенням (стандартом) 7 визначається також порядок вибуття основних засобів. Так, об'єкт основних засобів

вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

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.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта [7].

У примітках до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться така інформація:

- 1) вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі;
- 2) методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації);
- 3) наявність та рух у звітному році:
  - первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року;
  - первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств;
  - сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки;
  - первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули;
  - сума нарахованої амортизації;

- сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді;
- інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів;
- первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

У примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження.

Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів.

Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік.

Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів.

Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо).

Первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись.

Залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу.

Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

У примітках до консолідованої фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів наводиться сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств [7].

**Відтворення основних фондів** – це процес безперервного їхнього відновлення. Розрізняють просте й розширене відтворення.

**Просте відтворення основних фондів** здійснюється шляхом заміни окремих зношених частин основних фондів або старого обладнання на аналогічне обладнання без збільшення виробничої потужності в тому самому обсязі.

**Розширене відтворення** передбачає кількісне і якісне збільшення діючих основних фондів або придбання нових основних фондів, які забезпечують більш високий рівень їхньої продуктивності.

### ***Література***

1. Фінанси бюджетних установ : навч. посіб. / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека, О. В. Люта, Н. Г. Пігуль ; за заг. ред. Н. А. Дехтяр. Суми : Сумський державний університет, 2020. 229 с.
2. Фінанси підприємств : підручник / В.В. Сокурєнко, Д.В. Швець, С.М. Бортник, С.О. Ткаченко ; за заг. ред. В.В. Сокурєнка. 2-ге вид., допов. та перероб. Харків : ХНУВС, 2022. 292 с.
3. Геращенко І.О., Стрижко О.А. Управління ефективністю використання основних засобів. *Економіка і регіон.* №4 (53). 2015. С. 23-28.
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 (у редакції Наказу

- Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>
6. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України* (ВВР), 2010, № 50-51, ст. 572 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
  7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
  8. Беззубець Л.Л. Удосконалення та модернізація організації обліку в бюджетних установах / Л.Л. Беззубець / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2012\\_19/Bezzubet.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2012_19/Bezzubet.pdf)
  9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>
  10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>
  11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
  12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text>

## §2. Фінансові аспекти формування оборотних активів закладу освіти

На відміну від основних виробничих фондів **оборотні фонди** використовуються в одному виробничому циклі, і їхня вартість повністю переноситься на вартість наданої освітньої послуги. При цьому одна їхня частина в речовинній формі входить у знову створений продукт (освітню послугу) і набуває товарної форми, у якій і буде використана споживачем. Інша частина також повністю споживається в процесі нематеріального виробництва та надання освітньої послуги, однак втрачає свою споживчу вартість у речовинній формі і в продукт праці не входить (енергія, канцелярські товари та ін.).

Бюджетні установи не мають власних оборотних коштів і покривають витрати за кошт бюджетних асигнувань (доходів загального фонду державного чи місцевого бюджету) та надходжень від позабюджетних фондів, власних надходжень чи добровільних внесків (доходів спеціального фонду) [1].

Використання оборотних коштів закладами освіти приватної форми власності має свою специфіку.

З одного боку, **оборотні активи** – це грошові ресурси, які вкладені у виробничі фонди й фонди обігу для забезпечення безперервного виробництва й реалізації продукції (освітньої послуги). З іншого, – оборотні активи – це активи, які протягом одного виробничого циклу або одного року можуть бути перетворені в кошти. Таким чином, оборотні активи – це кошти, авансовані в оборотні виробничі фонди й фонди обігу для забезпечення безперервного процесу виробництва, реалізації продукції (освітньої послуги) та одержання прибутку.

Під організацією оборотних активів на підприємстві розуміють визначення потреби в оборотних активах, їхній склад і структуру, визначення

джерел формування оборотних активів і їхнє регулювання, управління використанням оборотних активів [2].

**Система організації оборотних активів на підприємстві побудована за наступними принципами:**

– надання підприємствам самостійності в розпорядженні й управлінні оборотними активами, тобто оперативної самостійності в їхньому використанні;

– визначення планової потреби в оборотних активах і їхнього розміщення за окремими елементами шляхом розроблення тривалих норм і щорічних нормативів оборотних активів;

– коректування розроблених на тривалий період норм з урахуванням потреб виробництва;

– раціональна система фінансування оборотних активів за рахунок власних або позикових коштів з метою забезпечення нормального фінансового стану підприємства й виробництва;

– контроль раціонального розміщення й використання оборотних активів з метою прискорення їхньої оборотності.

**Принципи нормування оборотних активів полягають в наступному:**

– принцип мінімальності припускає, що нормативи повинні встановлюватися в мінімальних розмірах, інакше відбудеться вповільнення оборотності оборотних активів, а отже, зниження прибутку;

– принцип достатності припускає визначення нормативів у розмірах, що забезпечують безперебійний процес виробництва. Принципи мінімальності й достатності в сукупності становлять принцип оптимальності;

– принцип конкретності припускає встановлення нормативів з урахуванням умов виробництва й особливостей технологічного процесу.

**Значення нормування оборотних активів наступне:**

– правильне визначення нормативу оборотних активів забезпечує безперервність і безперебійність процесу виробництва;

– нормування оборотних активів дає можливість ефективно використовувати їх на кожному підприємстві;

– від правильно встановленого нормативу оборотних активів залежить виконання плану виробництва й реалізації продукції, прибутку й рівня рентабельності;

– обґрунтовані нормативи оборотних активів сприяють зміцненню режиму економії, мінімізації ризику підприємницької діяльності.

Ефективність використання оборотних активів на підприємстві характеризується системою показників оборотності оборотних активів.

Оборотність оборотних активів – це тривалість або швидкість одного обороту оборотних активів з моменту авансування коштів у виробничі запаси до випуску готової продукції та її реалізації [2].

**Показники оборотності оборотних активів представлені наступними показниками:**

1. Оборотність оборотних активів обчислюється в днях і характеризується періодом, за який оборотні активи підприємства здійснюють один оборот. Це синтетичний показник, що одночасно відображає результат процесу матеріального відтворення через обсяг реалізації виробленої продукції та вироблених послуг за певний період і ефективність використання в цьому процесі матеріальних цінностей і коштів. Він розраховується як відношення добутку суми середніх залишків нормованих оборотних активів на кількість днів періоду до обсягу реалізації освітніх послуг.

Оборотність оборотних активів обчислюється за планом і фактично. Порівнюючи фактичний час обороту із плановим показником, визначають прискорення або вповільнення оборотності як всіх нормованих оборотних активів, так і окремих статей. Зниження цього показника в динаміці – позитивна тенденція. Він може використовуватись як на рівні підприємства, так і на макрорівні для розроблення комплексних економічних програм.

2. Коефіцієнт оборотності оборотних активів, або їхня фондвіддача, характеризує кількість оборотів оборотних активів за звітний період. Він розраховується як відношення обсягу реалізації продукції, товарів, робіт, послуг до суми середніх залишків нормованих оборотних активів. Чим більше оборотів роблять оборотні активи в аналізованому періоді, тим краще вони використовуються.

3. Коефіцієнт завантаження коштів в обороті характеризує величину оборотних активів на 1 гривню реалізованої освітньої послуги. Він розраховується як відношення суми середніх залишків нормованих оборотних активів до обсягу реалізації освітніх послуг. Чим менше оборотних активів припадає на 1 гривню реалізованої освітньої послуги, тим краще вони використовуються.

4. Коефіцієнт ефективності оборотних активів, або їхня рентабельність характеризує, скільки прибутку припадає на 1 гривню оборотних активів. Він розраховується як відношення суми прибутку до середніх залишків нормованих оборотних активів. Чим більший цей показник, тим ефективніше використовуються оборотні активи.

При відповідності складу, структури й наявності оборотних активів запланованому обсягу нематеріального виробництва й реалізації освітньої послуги заклад освіти в змозі забезпечити прибуток з мінімальними витратами.

### *Література*

1. Фінанси бюджетних установ : навч. посіб. / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека, О. В. Люта, Н. Г. Пігуль ; за заг. ред. Н. А. Дехтяр. Суми: Сумський державний університет, 2020. 229 с.
2. Фінанси підприємств : підручник / В.В. Сокурєнко, Д.В. Швець, С.М. Бортник, С.О. Ткаченко ; за заг. ред. В.В. Сокурєнка. 2-ге вид., допов. та перероб. Харків: ХНУВС, 2022. 292 с.
3. Нестеренко В. Ю. Економіка виробництва : конспект лекції / В. Ю. Нестеренко, І. І. Токар. Харків, 2012. 154 с.

## **РОЗДІЛ 4. ФІНАНСОВА АВТОНОМІЯ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ – БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

### **§ 1. Фінансова автономія закладу освіти: переваги, ризики**

Закон України “Про освіту” визначив поняття, види та обсяг автономії. Так, стаття 6 згаданого Закону однією із засад державної політики у сфері освіти та принципів освітньої діяльності визначає фінансову, академічну, кадрову та організаційну автономію закладів освіти у межах, визначених Законом. Статтею 23 Закону встановлюються державні гарантії академічної, організаційної, фінансової і кадрової автономії закладів освіти. Разом з тим цією ж статтею констатується, що обсяг автономії закладів освіти визначається цим Законом, спеціальними законами та установчими документами закладу освіти [1].

Основною метою запровадження фінансової автономії для шкіл є підвищення ефективності використання коштів з державного бюджету та бюджету громади. Найважливішою правовою умовою для впровадження фінансово-економічної автономії закладів освіти є повна і послідовна реалізація навчальним закладом статусу юридичної особи. Це означає, що школа має стати повноправним суб’єктом цивільного права, яке чітко визначає юридичне регулювання відносин між школою й іншими суб’єктами господарювання, а також юридично регулює відносин між школою і органами управління освітою тощо. Отже, для посилення автономії закладу освіти правовою умовою є визнання органами управління освітою школи як повноправного суб’єкта не лише освітнього, але й економічного та господарського процесу; реалізація не лише де-юре, але й де-факто статусу закладу освіти як юридичної особи. З цією метою необхідно неупереджено проревізувати і впорядкувати нормативно-правову базу реалізації закладами освіти права на фінансово-економічну самостійність. Наступним кроком має

стати передача закладу освіти засновником чи уповноваженим ним органом права на фінансову самостійність [2, с. 28].

Відповідно до частини 4 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог цього Закону обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах) [4].

Типовими штатними нормативами закладів загальної середньої освіти, затвердженими Наказом Міністерства освіти і науки України від 06.12.2010 № 1205 [5], передбачено одну ставку бухгалтера (головного бухгалтера), що вводиться у школах, які ведуть самостійний бухгалтерський облік.

Фінансова автономія означає самостійність щодо широкого переліку організаційних питань у здійсненні фінансово-економічних питань, зокрема:

- розробляти і подавати на затвердження свій кошторис;

- розробляти тарифікацію педагогічного персоналу відповідно до чинного законодавства;

- розробляти і затверджувати штат педагогічного та адміністративно-технічного персоналу відповідно до своїх конкретних потреб;

- преміювати співробітників в межах фонду оплати праці;

- визначати позабюджетні джерела фінансування, включаючи здачу в оренду незадіяних шкільних площ, виробничих, допоміжних чи технічних приміщень, розвиток підсобного господарства тощо.

Реалізація таких повноважень передбачає спеціальне навчання та підвищення кваліфікації керівників шкіл та шкільної адміністрації з питань фінансово-господарської діяльності, нормативно-правового забезпечення шкільної автономії.

Одним із основних джерел власних надходжень закладів освіти в умовах фінансової автономії є виручка від реалізації платних освітніх та інших послуг, перелік яких затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» (далі – Перелік) [6]. Зазначені послуги можуть надаватися закладами освіти відповідно до Наказу Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758 «Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами» [7]. Так, відповідно до Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами (далі – Порядок), затвердженого зазначеним Наказом, при наданні платних освітніх послуг застосовуються нормативно-правові акти, що регулюють надання послуг у сфері освітньої діяльності.

**У зазначеному Порядку наведені нижче терміни вживаються у такому значенні:**

**замовник** – фізична чи юридична особа, яка на підставі договору (контракту, заяви) з навчальним закладом замовляє навчальному закладу платну освітню послугу для себе або іншої особи, беручи на себе фінансові зобов'язання щодо її оплати;

**індекс інфляції** – визначений у встановленому законодавством порядку офіційний індекс інфляції за попередній календарний рік;

**навчальні заклади** – дошкільні, позашкільні, загальноосвітні, професійно-технічні, вищі навчальні заклади, заклади післядипломної освіти, підвищення кваліфікації та перепідготовки, методичні установи, інші установи та заклади системи освіти. До навчальних закладів у цьому Порядку віднесено також навчальні заклади - структурні підрозділи навчальних закладів, що діють згідно із затвердженими положеннями, мають окремо визначений в установленому порядку ліцензований обсяг і безпосередньо надають платні освітні послуги;

**особи, які навчаються**, – діти дошкільного віку, вихованці, учні дошкільних навчальних закладів; вихованці, учні, слухачі позашкільних навчальних закладів; учні, вихованці загальноосвітніх навчальних закладів; учні, слухачі професійно-технічних навчальних закладів; студенти, курсанти навчальних закладів цивільної авіації, морського та річкового флоту, Севастопольського інституту атомного машинобудування, екстерни, асистенти - стажисти, інтерни, клінічні ординатори, аспіранти, докторанти, здобувачі, слухачі вищих навчальних закладів; інші громадяни, яким навчальними закладами надаються платні освітні послуги;

**послуга** – термін вживається у значенні, визначеному Законом України «Про захист прав споживачів».

**Навчальний заклад зобов'язаний:**

1) безкоштовно надати замовнику повну, доступну та достовірну інформацію щодо порядку та умов надання конкретної платної освітньої послуги, її вартості, порядку та строку оплати;

2) оприлюднити:

- визначену у встановленому цим Порядком вартість платної освітньої послуги, що надається для здобуття освіти за освітньо-кваліфікаційним рівнем, підвищення кваліфікації або для здобуття наукового ступеня, - не пізніше ніж за один місяць до дати прийому заяв від осіб, що бажають її отримати;
- вартість інших платних освітніх послуг - не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку їх надання.

Платні освітні послуги можуть надаватись тими самими структурними підрозділами, що здійснюють навчання громадян за державним замовленням.

Платні освітні послуги надаються на підставі письмової заяви - для фізичної особи; договору (контракту) - для фізичної або юридичної особи.

На підставі договору (контракту) надаються платні освітні послуги відповідно до пунктів 1-4, 9-11 розділу 1 зазначеного Переліку [6].

Інші платні освітні послуги надаються на підставі письмової заяви, що складається замовником у довільній формі.

При порушенні замовником умов договору (контракту, заяви) кошти, отримані навчальним закладом, залишаються згідно з умовами договору (контракту, заяви) у розпорядженні навчального закладу для виконання його статутних завдань згідно з чинним законодавством.

Кошти, отримані навчальним закладом від надання платних освітніх послуг, зараховуються на відповідні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства України, та використовуються згідно із затвердженим кошторисом навчального закладу з урахуванням вимог законодавства.

У разі якщо у ліцензії вищого навчального закладу, крім його ліцензованих обсягів, окремо зазначені також ліцензовані обсяги

його структурних підрозділів - навчальних закладів такого самого або нижчого рівня акредитації, відповідні рахунки відкриваються окремо для навчального закладу та окремо для кожного з його структурних підрозділів, що має визначений ліцензований обсяг.

Матеріальні цінності, майно навчального закладу, придбане або створене за рахунок коштів, отриманих від платних освітніх послуг, належить навчальному закладу на правах, визначених чинним законодавством, та використовується ним для виконання своїх функціональних повноважень.

Встановлення вартості платної освітньої послуги здійснюється на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням. Калькуляційною одиницею при цьому є вартість отримання відповідної платної освітньої послуги однією фізичною особою за весь період її надання у повному обсязі. У разі якщо строк надання платної освітньої послуги перевищує один календарний рік, а відповідно до чинних нормативно-правових актів замовник має право здійснювати оплату послуги частинами, у відповідному договорі (контракті) зазначаються всі поетапні суми та строки сплати.

Відповідно до зазначеного Порядку [7] навчальний заклад може диференціювати розмір плати за надання платної освітньої послуги виходячи з ліцензованого обсягу, співвідношення попиту та пропозиції за конкретними напрямками (спеціальностями) навчання на державному (регіональному) ринку освітніх послуг.

У разі встановлення навчальним закладом диференційованих розмірів навчальний заклад зобов'язаний дотримуватись такого розрахунку:

$$n \quad n \\ SK \times B = SK \times P,$$

де: S - знак суми;

K - контингент, який планується зарахувати на навчання для отримання конкретної освітньої послуги у плановому періоді, тобто кількість осіб, що подадуть заяви до навчального закладу (укладуть договори, контракти з навчальним закладом) для отримання освітніх послуг різних видів, визначених у пункті 1.6 розділу I зазначеного Порядку [7];

B - калькуляційна одиниця кожної платної освітньої послуги, визначена відповідно до зазначеного Порядку [7], тобто вартість надання конкретної освітньої послуги за весь період її надання у повному обсязі одній фізичній особі, яка буде зарахована на навчання у плановому періоді;

P - кошти, що сплачує замовник за надання навчальним закладом конкретної платної освітньої послуги одній фізичній особі за весь період її надання у повному обсязі, яка зазначена в договорі (контракті, заяві), платіжному дорученні, іншому аналогічному документі;

n - номенклатура (перелік) всіх видів платних освітніх послуг, що надає навчальний заклад у плановому періоді.

**Складовими вартості витрат є:**

- витрати на оплату праці працівників;
- нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства.

До витрат на оплату праці працівників, які залучені до надання платної освітньої послуги, враховуються розміри посадових окладів, ставок заробітної плати (у тому числі погодинної оплати),

підвищення, доплати, надбавки та інші виплати обов'язкового характеру, визначені відповідними нормативно-правовими актами.

При формуванні витрат на оплату праці працівників, що залучені до надання платної освітньої послуги, також можуть враховуватись виплати, що носять заохочувальний характер, у порядку, встановленому законодавством та колективними договорами.

У витратах на оплату праці враховується оплата праці працівників, які не перебувають у штаті навчального закладу, але залучені до надання платних освітніх послуг.

Оплата праці таких працівників здійснюється на підставі трудових договорів та договорів цивільно-правового характеру за тими самими умовами та розмірами оплати праці, за якими здійснюється оплата праці відповідних штатних працівників.

У разі залучення до надання платної освітньої послуги визнаних, видатних вітчизняних та іноземних фахівців для проведення одного або декількох навчальних занять, лекцій, майстер-класів тощо оплата їхньої праці здійснюється на підставі окремо укладених договорів цивільно-правового характеру.

Кількість працівників відповідної кваліфікації, залучених до надання платних освітніх послуг, з відповідними розмірами посадових окладів (тарифних ставок, ставок заробітної плати), а також кількість годин їх роботи визначаються виходячи з необхідності врахування всього обсягу виконуваних робіт відповідно до затверджених норм навантаження або часу, необхідного для виконання тих чи інших видів робіт.

За відсутності затверджених норм зазначені показники визначаються розрахунково.

Кількість ставок працівників викладацького складу, що залучаються до надання платних освітніх послуг, визначається відповідно до чинних нормативно-правових актів на основі

навчальних планів, затверджених для кожного напряму, спеціальності, дисципліни (предмета) з урахуванням поділу груп на підгрупи при вивченні окремих дисциплін (предметів) або при виконанні окремих видів навчальних занять, затверджених норм часу на виконання тих чи інших видів навчальної роботи (у тому числі при індивідуальній формі навчання), за винятком годин, відведених для самостійної роботи, та з урахуванням встановленого співвідношення викладач - студент у закладах вищої освіти.

Кількість ставок (штатних одиниць) інших працівників, які враховуються при обрахунку вартості платних освітніх послуг, визначається виходячи з необхідності врахування всіх функцій і видів робіт, які безпосередньо пов'язані з організацією надання платних освітніх послуг замовникам. Для цього використовуються затверджені у встановленому порядку штатні нормативи, встановлені для навчальних закладів різних типів, або штатні розписи навчальних закладів, затверджені у встановленому порядку.

Кількість ставок (штатних одиниць) працівників, для яких немає затверджених у встановленому порядку штатних нормативів або які виконують функції із забезпечення діяльності навчального закладу в цілому (автотранспортні підрозділи, планові та бухгалтерські служби тощо), визначається виходячи із затвердженого у встановленому порядку штатного розпису навчального закладу з урахуванням необхідності забезпечення виконання навчальним закладом статутних завдань у повному обсязі.

Нарахування на оплату праці, в тому числі: збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату

працездатності тощо, здійснюються у розмірах, передбачених чинним законодавством.

До безпосередніх витрат та оплати послуг інших організацій при визначенні вартості платних освітніх послуг належать матеріальні витрати, що використовуються на надання освітніх послуг, у тому числі на придбання сировини, матеріалів, інвентарю, інструментів, запасних частин, медикаментів, витратних матеріалів до комп'ютерної та оргтехніки, канцелярських товарів, бланкової та навчальної документації, що використовується при наданні платних освітніх послуг, паливно-мастильних матеріалів, хімікатів, білизни, спецодягу, обмундирування та фурнітури до нього, спортивного одягу, комунальних послуг та енергоносіїв, захисних пристроїв, харчування у випадках, передбачених статутами (положеннями) навчальних закладів або законодавством; проведення поточного ремонту, технічного огляду і технічного обслуговування основних фондів, що використовуються для надання платних освітніх послуг, службові відрядження та стажування, пов'язані з наданням платних освітніх послуг, оплата послуг зв'язку, засобів сигналізації, ліцензій для надання платних освітніх послуг.

Вартість сировини і матеріалів, що використовуються під час навчальних занять, розраховується відповідно до затверджених в установленому порядку навчальних планів з кожного напрямку, спеціальності, дисципліни (предмета), виду навчальних занять та форми організації навчання, а паливно-мастильних матеріалів, крім того, виходячи з технічних характеристик транспортних засобів та тривалості їх роботи при наданні відповідної платної освітньої послуги.

Витрати на оплату послуг сторонніх організацій, що залучаються навчальними закладами для надання платних освітніх послуг, включають оплату виконання обов'язкових робіт, які не

можуть бути виконані працівниками навчальних закладів і які повинні бути здійснені кваліфікованими фахівцями сторонніх організацій (у тому числі суб'єктами господарювання), придбання та тиражування методичних матеріалів, передплату періодичних видань.

Це, зокрема, оплата всіх банківських послуг (у тому числі за готівкове обслуговування), оплата за ветеринарні послуги, охорону, встановлення пожежної та охоронної сигналізації, юридичні та інформаційні послуги, що забезпечують виконання навчальним закладом його статутних завдань, оренду, встановлення лічильників і спеціального обладнання, їх перевірку та гарантійне (післягарантійне) обслуговування, поточний ремонт, що здійснюється залученими юридичними особами, установами та подальше супроводження програмного забезпечення, послуг зв'язку (у тому числі мобільного), за послуги Інтернет-провайдерів.

Крім витрат, наведених у пункті 2.5 розділу II зазначеного Порядку [7], включаються відрахування, які обчислюються від загального розміру витрат на оплату праці і які не включаються до нарахувань на оплату праці (зокрема відрахування профспілковим організаціям), плата за отримання ліцензій та акредитації, дозволів, отримання яких є необхідною умовою для надання того чи іншого виду платних освітніх послуг, витрати на обов'язковий медичний огляд працівників, заходи з охорони праці та безпеки, охорони навколишнього природного середовища, страхування транспортних засобів, що використовуються при наданні платних освітніх послуг.

Вартість безпосередніх витрат та оплати послуг інших організацій вираховуються прямим розрахунком на основі: встановлених чинними нормативно-правовими актами ставок орендної плати або витрат на оренду приміщень інших підприємств, що використовуються у навчальному процесі, вартість оренди яких встановлена згідно з укладеними договорами оренди, строку надання

тієї чи іншої платної освітньої послуги, площ, що використовуються для її надання; інших видатків, що необхідні для надання замовлених платних освітніх послуг, норм витрат та тарифів відповідно до затверджених в установленому порядку нормативів, порядку розрахунку за комунальні послуги та спожиті енергоносії (за опалювальний сезон або рівномірно протягом року).

У тих випадках, коли прямих розрахунок вартості безпосередніх витрат, оплати послуг інших організацій здійснити неможливо, їх вартість визначається виходячи з фактичних витрат на одиницю наданої аналогічної платної освітньої послуги, що склались у цьому навчальному закладі за минулий звітний період, з урахуванням індексу інфляції.

До капітальних витрат на придбання (створення) основних засобів включаються витрати на забезпечення надання навчальним закладам платних освітніх послуг, а саме:

- придбання або створення основних засобів, зокрема навчального, лабораторного, спортивного, виробничого обладнання, приладів, механізмів, споруд, меблів, комп'ютерної та оргтехніки, придбання навчальної літератури, оновлення бібліотечних фондів;
- капітальне будівництво, придбання, ремонт, реконструкцію та реставрацію приміщень, будівель, споруд, транспортних засобів, що використовуються у навчальному процесі (у тому числі придбання будівельних матеріалів, виготовлення проектно-кошторисної документації);
- придбання програмного забезпечення (у тому числі з передачею прав на користування), авторських та суміжних прав.

Капітальні витрати враховуються у розмірі до 10 відсотків в межах вартості платної освітньої послуги, встановленої відповідно

до цього Порядку, з урахуванням положень абзаців п'ятого та шостого пункту 2.1 розділу II зазначеного Порядку [7].

Для втілення ідей шкільної автономії необхідно якнайскоріше розпочати широкомасштабне навчання і підготовку керівників та бухгалтерів навчальних закладів щодо самостійної фінансово-господарської діяльності. Виконання цього завдання не слід покладати лише на систему післядипломної педагогічної освіти, а й активно залучати й делегувати проведення такого навчання тим директорам освітніх закладів, які мають успішний досвід господарювання в умовах часткової чи повної фінансової автономії. Забезпечення фінансової самостійності шкіл передбачає можливість не лише ефективно та оперативно використовувати виділені навчальним закладам бюджетні кошти, але й легально отримувати та використовувати більше додаткових коштів (коштів спеціального фонду), зокрема від оренди приміщень, платних освітніх послуг, благодійних внесків та інших надходжень. Прозоре надходження додаткових коштів надасть змогу керівникам навчальних закладів вирішувати поточні проблеми утримання навчальних закладів, планово поліпшувати матеріально-технічну базу, стимулювати колективи та створювати сучасні умови для проведення навчального процесу [2, с. 29].

Здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання практично завжди супроводжується з ймовірністю настання різноманітних ризиків, дія яких може негативно вплинути на фінансово-економічні результати суб'єкта господарювання. Для фінансового менеджера на підприємстві необхідно чітко організувати роботу, спрямовану на виявлення, ідентифікацію, оцінку та нейтралізацію фінансових ризиків. У науковій та навчальній літературі використовуються різні підходи до визначення поняття "ризик". Перш за все ризик, розглядається як об'єктивно-суб'єктивна категорія, яка пов'язана з подоланням невизначеності, випадковості й конфліктності в ситуації неминучого вибору і відображає

міру досягнення впливу очікуваного результату, невдачі та відхилення від цілей з урахуванням впливу контрольованих і неконтрольованих чинників.

Сучасні дослідники у сфері ризикології визначають поняття ризику як діапазон коливань відхилення можливого (фактично одержаного) результату від запланованого (математично обчисленого) внаслідок впливу ряду факторів (причин), настання та ступінь величини яких вимірюється ймовірністю. Тобто присутня певна невизначеність.

**Ризиком** називають також самі фактори (причини) такого відхилення, тому що вони спричиняють збиток або прибуток. Необхідно зазначити, що результатом прояву ризиків можуть бути як позитивні (у разі досягнення поставлених завдань), так і негативні (у разі не досягнення поставлених завдань) наслідки для суб'єктів підприємницької діяльності [3, с. 189].

Особливістю фінансового ризику за ринкових умов є те, що суб'єкт ринку повинен усвідомлено йти на ризик, не уникаючи його, якщо він прагне реалізувати власні цілі діяльності. Кожне уникнення та мінімізація ризиків знижує ефективність діяльності підприємства, оскільки управління ризиками вимагає додаткових витрат та виконання дій із певним рівнем резервування ресурсів, але недооцінка чи нехтування ними можуть спричинити значні втрати та довгострокові негативні наслідки у діяльності суб'єкта господарювання.

**Фінансовий ризик** розглядається як невід'ємна складова будь-якої фінансової діяльності, яка являє собою неминучі фінансові відносини, що мають різні напрями прояву через виникнення об'єктивно наявної недостатності, неточності або надмірності економічної інформації щодо здійснення певних подій або їхньої випадковості, та обчислюється на підставі оцінки ймовірності втрат унаслідок здійснення під час таких подій деякої господарської діяльності.

**Фінансовий ризик** визначається як ймовірність виникнення непередбачуваних фінансових втрат (зниження очікуваного прибутку,

доходу, втрата частини чи всього капіталу) в ситуації невизначеності умов фінансової діяльності підприємства [3, с. 191].

**За характером фінансових наслідків** всі ризики поділяються на такі групи:

- *ризик, що заподіює лише економічні втрати.* При настанні даного виду ризику фінансові результати господарювання розглядаються виключно, як негативні (втрата доходу або капіталу);

- *ризик, що спричиняє упущену вигоду.* При настанні даного виду ризику фінансові результати господарювання погіршуються, із-за неможливості використання повного спектру фінансових інструментів;

- *ризик, що спричиняє економічні втрати та додаткові доходи.* У літературі цей вид ризику називається “спекулятивним фінансовим ризиком”, тобто він пов'язаний зі здійсненням спекулятивних (агресивних) фінансових операцій. Такий ризик виникає в основному при купівлі-продажу різних видів фінансових інструментів.

**За характером прояву у часі** виділяють дві групи фінансових ризиків:

- *постійний фінансовий ризик.* Він існує протягом всього періоду реалізації фінансової операції та пов'язаний з дією постійних факторів. Прикладом такого фінансового ризику є процентний ризик, валютний ризик тощо;

- *тимчасовий фінансовий ризик* характеризує ризик, який носить перманентний характер та виникає лише на окремих етапах здійснення фінансових операцій. Прикладом такого виду фінансового ризику є ризик неплатоспроможності підприємства.

**За можливістю передбачення** фінансові ризики поділяються на дві групи:

- *ризик, який можливо прогнозувати.* Такі ризики пов'язані з циклічним розвитком економіки, наприклад, зміною стадій кон'юнктури фінансового ринку, тенденцій розвитку конкуренції на різних сегментах товарних та фінансових ринках тощо. Необхідно відзначити, що

прогнозування фінансових ризиків має відносний характер, оскільки при здійсненні фінансових операцій ризик буде існувати практично завжди. До ризиків, які прогноуються, слід віднести, інфляційний, процентний та інші види ризиків;

- ризик, який неможливо прогнозувати. Особливістю даної групи ризиків є те, що їх настання передбачити практично неможливо. Прикладом таких ризиків виступають форс-мажорні ризики, податковий ризик, політичний ризик тощо [3, с. 197-198].

### *Література*

1. Про освіту: Закон України від 5 вересня 2017 року № 2145-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text>
2. Автономія як шлях до ефективного менеджменту школи. Методичні рекомендації / А. Сеїтосманов, О. Фасоля, В. К. Мархлевські, 2019. 47 с.
3. Фінансовий менеджмент: підручник / Д. І. Дема, Л. М. Дорохова, О. М. Віленчук [та ін.]. Житомир: ЖНАЕУ, 2018. 320 с.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Про затвердження Типових штатних нормативів закладів загальної середньої освіти : Наказ Міністерства освіти і науки України від 06.12.2010 № 1205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1308-10#Text>
6. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF#Text>
7. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : Наказ Міністерства освіти і

науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 N 736/902/758 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10#Text>

### **§2. Управління майном закладу освіти та організація роботи бухгалтерської служби**

До матеріально-технічної бази загальноосвітнього навчального закладу закон включає будівлі, споруди, землю, комунікації, обладнання, транспортні засоби, службове житло та інші цінності, вартість яких відображено у балансі. Оскільки будь-яке майно, будь-які матеріальні цінності мають властивість з часом зношуватись, перед школою щорічно постає практичне питання відновлення (ремонт) майна або отримання нового майна, якщо старе вже не підлягає відновленню [1, с. 31].

Стаття 25 Закону України «Про освіту» визначає, що засновник або уповноважена ним особа не має права втручатися в діяльність закладу освіти, що здійснюється ним у межах його автономних прав, визначених законом та установчими документами, а також встановлює, що засновник або уповноважена ним особа може делегувати окремі свої повноваження органу управління закладу освіти та/або наглядовій (підкувальній) раді закладу освіти. Функціонування наглядових (підкувальних) рад є одним із механізмів контролю за фактично абсолютною автономією діяльності закладів освіти, елементом впровадження державно-громадського управління у сфері освіти [2].

Управління шкільним майном включає в себе поточні ремонти приміщень, придбання засобів пожежогасіння, заміна сантехнічного обладнання, дверних замків, ламп освітлення, розеток та вимикачів, ремонт шкільних меблів, заміна віконних штор, ремонти системи опалення, забезпечення інвентарем та миючими засобами тощо. Діяльність, пов'язана із управлінням шкільною територією, полягає у вивозі опалого листя і відходів,

озеленення, часткове відновлення асфальту, фасадів, парканів, зовнішнього освітлення та відмостки, придбання або оренда контейнерів для сміття, обслуговування комунікацій, забезпечення інвентарем. Управління спортивними майданчиками, спортивними залами та пришкольним стадіоном передбачає придбання спортивних снарядів, обладнання та інвентарю, їх ремонт. Управління засобами телекомунікацій є забезпечення оплати послуг зв'язку та доступу до мережі Інтернет [1, с. 31].

Високий рівень відповідальності та завантаженості облікових працівників державного сектору економіки, в першу чергу, притаманний головним бухгалтерам бюджетних установ. Нормативні вимоги, що пред'являються до цієї категорії робітників, регламентовані низкою законодавчих актів, зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59 «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» [3]. Зазначене Типове положення визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи (далі – бухгалтерська служба) та повноваження її керівника.

Бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Обов'язки бухгалтерської служби може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи.

У разі коли в бюджетній установі не утворюється бухгалтерська служба, повноваження головного бухгалтера бюджетної установи, встановлені зазначеним Типовим положенням [3], поширюються на спеціаліста, на якого покладається виконання завдань та функціональних обов'язків бухгалтерської служби.

Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) затверджується керівником бюджетної установи. Бухгалтерська служба підпорядковується безпосередньо керівникові бюджетної установи або його заступникові. Бухгалтерська служба у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, наказами Мінфіну, іншими актами законодавства, що регламентують бюджетні відносини і фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також положенням про бухгалтерську службу.

#### **Основними завданнями бухгалтерської служби є:**

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

- запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів.

Бухгалтерська служба бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи, здійснює методичне керівництво та контроль за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності у таких установах.

**Бухгалтерська служба відповідно до покладених на неї завдань:**

1) веде бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, в тому числі з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;

2) складає на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та бюджетну звітність, а також державну статистичну, зведену та іншу звітність (декларації) в порядку, встановленому законодавством;

3) здійснює поточний контроль за:

- дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, їх реєстрації в органах Казначейства та здійсненням платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- правильністю зарахування та використання власних надходжень бюджетної установи;
- веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової та бюджетної звітності, дотриманням бюджетного законодавства та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку

бухгалтерськими службами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

4) своєчасно подає звітність;

5) своєчасно та у повному обсязі перераховує податки і збори (обов'язкові платежі) до відповідних бюджетів;

6) забезпечує дотримання вимог нормативно-правових актів щодо:

- використання фінансових, матеріальних (нематеріальних) та інформаційних ресурсів під час прийняття та оформлення документів щодо проведення господарських операцій;
- інвентаризації необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших статей балансу;

7) проводить аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності, у тому числі зведеної звітності, щодо причин зростання дебіторської та кредиторської заборгованості, розробляє та здійснює заходи щодо стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, організовує та проводить роботу з її списання відповідно до законодавства;

8) забезпечує:

- дотримання порядку проведення розрахунків за товари, роботи та послуги, що закуповуються за бюджетні кошти;
- достовірність та правильність оформлення інформації, включеної до реєстрів бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;
- повноту та достовірність даних підтвердних документів, які формуються та подаються в процесі казначейського обслуговування;
- зберігання, оформлення та передачу до архіву оброблених первинних документів та облікових реєстрів, які є підставою

для відображення у бухгалтерському обліку операцій та складення звітності, а також звітності;

- користувачів у повному обсязі правдивою та неупередженою інформацією про фінансовий стан бюджетної установи, результати її діяльності та рух бюджетних коштів;
- відповідні структурні підрозділи бюджетної установи даними бухгалтерського обліку та звітності для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, складення економічно обґрунтованих калькуляцій собівартості послуг, що можуть надаватися за плату відповідно до законодавства, визначення можливих ризиків фінансово-господарської діяльності;

9) бере участь у роботі з оформлення матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів;

10) розробляє та забезпечує здійснення заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни її працівників та працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

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

**Бухгалтерська служба має право:**

1) представляти бюджетну установу в установленому порядку з питань, що відносяться до компетенції бухгалтерської служби, в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, підприємствах, установах та організаціях незалежно від форми власності;

2) встановлювати обґрунтовані вимоги до порядку оформлення і подання до бухгалтерської служби структурними підрозділами бюджетної установи первинних документів для їх відображення у бухгалтерському обліку, а також здійснювати контроль за їх дотриманням;

3) одержувати від структурних підрозділів бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані, необхідні відомості, довідки та інші матеріали, а також пояснення до них;

4) вносити керівникові бюджетної установи пропозиції щодо удосконалення порядку ведення бухгалтерського обліку, складення звітності, здійснення поточного контролю, провадження фінансово-господарської діяльності.

Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові.

Головний бухгалтер призначається на посаду та звільняється з посади керівником бюджетної установи відповідно до законодавства про працю.

Призначення на посаду головного бухгалтера бюджетної установи та/або спеціаліста, на якого покладається виконання завдань та функціональних обов'язків бухгалтерської служби, здійснюється згідно з Довідником типових професійно-кваліфікаційних характеристик посад державних службовців або Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників.

Прийняття (передача) справ головним бухгалтером у разі призначення на посаду або звільнення з посади здійснюється після проведення внутрішньої перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності, за результатами якої оформляється відповідний акт. Копія такого акта надсилається бюджетній установі, якій підпорядковується бюджетна установа.

Прийняття (передача) справ головним бухгалтером може здійснюватися за участю представника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа.

**Головний бухгалтер:**

1) організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку та забезпечує виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу;

2) здійснює керівництво діяльністю бухгалтерської служби, забезпечує раціональний та ефективний розподіл посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку;

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

4) бере у разі потреби участь в організації та проведенні перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності у бухгалтерських службах бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі;

5) здійснює у межах своїх повноважень заходи щодо відшкодування винними особами збитків від нестач, розтрат, крадіжок;

6) погоджує кандидатури працівників бюджетної установи, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

7) подає керівникові бюджетної установи пропозиції щодо:

- визначення облікової політики, зміни обраної облікової політики з урахуванням особливостей діяльності бюджетної

установи і технології оброблення облікових даних, у тому числі системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями;

- визначення оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників;
- призначення на посаду та звільнення з посади працівників бухгалтерської служби;
- вибору та впровадження уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності з урахуванням особливостей діяльності бюджетної установи;
- створення умов для належного збереження майна, цільового та ефективного використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів;
- визначення джерел погашення кредиторської заборгованості, повернення кредитів, отриманих з державного або місцевого бюджету;
- притягнення до відповідальності працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, за результатами контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства;
- удосконалення порядку здійснення поточного контролю;
- організації навчання працівників бухгалтерської служби, у тому числі працівників бухгалтерських служб бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, з метою підвищення їх професійно-кваліфікаційного рівня;

- забезпечення бухгалтерської служби нормативно-правовими актами, довідковими та інформаційними матеріалами щодо ведення бухгалтерського обліку та складення звітності;

8) підписує звітність та документи, які є підставою для:

- перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів);
- проведення розрахунків відповідно до укладених договорів;
- приймання і видачі грошових коштів;
- оприбуткування та списання рухомого і нерухомого майна;
- проведення інших господарських операцій;

9) відмовляє у прийнятті до обліку документів, підготовлених з порушенням встановлених вимог, а також документів щодо господарських операцій, що проводяться з порушенням законодавства, та інформує керівника бюджетної установи про встановлені факти порушення бюджетного законодавства;

10) здійснює контроль за:

- відображенням у бухгалтерському обліку всіх господарських операцій, що проводяться бюджетною установою;
- складенням звітності;
- цільовим та ефективним використанням фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереженням майна;
- дотриманням вимог законодавства щодо списання (передачі) рухомого та нерухомого майна бюджетної установи;
- правильністю проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг, відповідністю перерахованих коштів обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди;

- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) та відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;
- станом погашення та списання відповідно до законодавства дебіторської заборгованості бюджетної установи та бюджетних установ, які їй підпорядковані;
- додержанням вимог законодавства під час здійснення попередньої оплати товарів, робіт та послуг у разі їх закупівлі за бюджетні кошти;
- оформленням матеріалів щодо нестачі, крадіжки грошових коштів та майна, псування активів;
- розробленням та здійсненням заходів щодо дотримання та підвищення рівня фінансово-бюджетної дисципліни працівників бухгалтерської служби;
- усуненням порушень і недоліків, виявлених під час контрольних заходів, проведених державними органами та підрозділами бюджетної установи, що уповноважені здійснювати контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства;
- виконанням головними бухгалтерами бюджетних установ, які підпорядковані бюджетній установі, функцій з контролю;

11) погоджує документи, пов'язані з витрачанням фонду заробітної плати, встановленням посадових окладів і надбавок працівникам;

12) виконує інші обов'язки, передбачені законодавством.

Головний бухгалтер у разі отримання від керівника бюджетної установи розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, інформує у письмовій формі керівника про неправомірність такого розпорядження, а у разі отримання даного

розпорядження повторно надсилає керівникові бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та керівникові органу Казначейства за місцем обслуговування бюджетної установи відповідне повідомлення.

Керівник органу Казначейства розглядає в триденний строк отримане повідомлення та здійснює у разі встановлення факту порушення бюджетного законодавства заходи відповідно до законодавства, про що інформує у письмовій формі керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та головного бухгалтера. Якщо факт порушення не встановлено, керівник зазначеного органу інформує про це у письмовій формі керівника бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та головного бухгалтера.

Головний бухгалтер або особа, яка його заміщує, не може отримувати безпосередньо за чеками та іншими документами готівкові кошти і товарно-матеріальні цінності, а також виконувати обов'язки керівника бюджетної установи на період його тимчасової відсутності. Працівники бухгалтерської служби, які призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю, підпорядковуються головному бухгалтерові. У разі тимчасової відсутності головного бухгалтера (відрадження, відпустки, тимчасової втрати працездатності тощо) виконання його обов'язків покладається на заступника головного бухгалтера, а у разі відсутності заступника головного бухгалтера відповідно до наказу керівника бюджетної установи - на іншого працівника бухгалтерської служби.

Казначейство забезпечує в межах повноважень організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності. Оцінка виконання головним бухгалтером своїх повноважень

проводиться відповідно до порядку, затвердженого Мінфіном. Головний бухгалтер у разі невиконання або неналежного виконання покладених на нього повноважень несе відповідальність згідно із законами [3].

Кваліфікаційні вимоги до головного бухгалтера визначено у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників [4].

**Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку:** повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра - не менше 2 років, спеціаліста - не менше 3 років.

**Завідувач сектора (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку:** повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи для магістра - не менше 2 років, спеціаліста - не менше 3 років.

Кваліфікаційна характеристика професії керівника «Головний бухгалтер» поширюється на інші професії керівників підрозділів бухгалтерського обліку підприємств, установ та організацій: Начальник управління, Начальник відділу (самостійного), Начальник відділу (у складі управління), Начальник бюро, Начальник сектора, Завідувач відділу (бюро), Завідувач сектора. Посадові інструкції повинні враховувати конкретні особливості професійної діяльності працівників указаних професій.

### ***Література***

1. Автономія як шлях до ефективного менеджменту школи. Методичні рекомендації / А. Сеїтосманов, О. Фасоля, В. К. Мархлевські, 2019. 47 с.
2. Про освіту: Закон України від 5 вересня 2017 року № 2145-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#Text>

3. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 р. N 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text>
4. Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності» Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників : Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 N 336 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0336203-04#Text>

*Навчальне видання*

## **ФІНАНСОВА ГРАМОТНІСТЬ ОСВІТНІХ МЕНЕДЖЕРІВ**

Посібник  
для керівників закладів освіти

Упорядник  
**КОСТЕНКО Ростислав Валерійович**

Надруковано в авторській редакції  
з готового оригінал-макета

Завідувачка редакції *Т. М. Забанова*

---

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 9,77.  
Тираж 300 прим. Зам. № 28 (9).

Видавництво і друкарня «Екологія»  
65091, м. Одеса, вул. Разумовська, 23/1  
Тел.: (048) 7-855-855; (0482) 33-07-17, 37-14-25  
e-mail: [astro\\_print@ukr.net](mailto:astro_print@ukr.net); [www.astroprint.ua](http://www.astroprint.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 1873 від 20.07.2004 р.