

М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За загальною редакцією
професора Михайлова М. Г.*

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2011

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
М 69

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-50 від 20.01.2009 р.)*

Рецензенти:

Маренич Т. Г. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка;

Чупіс А. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Сумського національного аграрного університету.

Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П.
М 69 Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. – К.: Центр
учбової літератури, 2011. – 384 с.

ISBN 978-611-01-0240-7

Викладено методику ведення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, капіталу, операцій господарської діяльності в бюджетних установах в сучасних умовах з врахуванням вимог нормативних документів. В даному навчальному посібнику викладається організація первинного, аналітичного та синтетичного обліку об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах: доходів та видатків, грошових коштів, розрахунків, основних засобів, матеріалів тощо. Викладення матеріалу супроводжується схемами облікових записів, приведені кореспонденції рахунків за типовими господарськими операціями.

Посібник призначено для вивчення курсу «Облік в бюджетних установах» студентами спеціальності «Облік і аудит», «Фінанси» у вищих навчальних закладах.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-611-01-0240-7

© Михайлов М. Г., Телегунь М. І.,
Славкова О. П., 2011.
© Центр учбової літератури, 2011.

ПЕРЕДМОВА

Діяльність бюджетних установ є дуже різноманітною: соціальна сфера, управління державою та місцеве самоврядування, незалежне судочинство тощо.

Особливістю діяльності бюджетних установ є те, що метою їх діяльності не є створення прибутку, метою їх діяльності є досягнення передбачених планами та кошторисами показників, виконання поставлених в статуті або ж передбачених програмою фінансування завдань і функцій. Діяльність здійснюють за рахунок фінансування з державного чи місцевого бюджетів.

Крім того, бюджетним установам дозволяється здійснювати господарську діяльність: надавати платні послуги, здавати в оренду державне майно, продавати непотрібні установі основні засоби та інші матеріали, вести наукову роботу за господарськими договорами тощо, що дозволяє одержувати додаткові надходження — спеціальні кошти.

Бюджетні установи свої видатки вони суворо планують в спеціальних документах — кошторисах, які складають кожною бюджетною установою та узагальнюються в зведених кошторисах вищого розпорядника. Зведені кошториси кожний головний розпорядник надає в Міністерство фінансів для включення до видатків Державного бюджету на наступний бюджетний рік. Таким чином кошторис кожною бюджетною установи є складовою Державного бюджету України.

Виходячи з того, що в діяльності бюджетних установ мають місце як бюджетне фінансування, так і власні кошти зароблені установою, організація та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах має свої особливості. Вони полягають в тому, що необхідно вести облік та здійснювати постійний контроль за отриманими асигнуваннями, власними надходженнями та їх використанням відповідно до вимог, встановлених Бюджетним кодексом, інструкціями Державного казначейства та згідно затвердженого кошторису фінансування діяльності установи.

На сьогодні бюджетні установи відкривають рахунки в органах Державного казначейства, які здійснюють касове обслуговування установ та контроль за витрачанням коштів.

В цілому організація бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до закону України «Про бухгалтерський та фінансову звітність в Україні». Але зважаючи на те, що в їх діяльності використовуються державні кошти та майно, ведення обліку активів, зобов'язань та капіталу суворо регламентується інструкціями Державного казначейства України. Так, для цих організацій наказами Державного казначейства затверджений План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок його застосування, Інструкція про кореспонденцію рахунків, затверджені форми меморіальних ордерів, карток і книг бухгалтерського обліку, Інструкції з обліку запасів, необоротних активів, грошових коштів та розрахунків. А також багато інших, що в цілому врегульовують облік окремих видів активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ.

Останнім часом Міністерство фінансів України проводить заходи щодо уніфікації бухгалтерського обліку бюджетних установ, а тому приймаються ряд наказів Міністерства фінансів спільно з Державним казначейством про використання положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які проте будуть діяти для бюджетних установ з 1 січня 2013 року.

Все це вимагає системного викладення організації обліку доходів та видатків, грошових коштів, інших активів, власного капіталу, операцій по придбанню та використанню матеріальних цінностей, складання звітності тощо.

В посібнику використовується діюча законодавчо-нормативна база з врегулювання бухгалтерського обліку.

Теми, що викладені в посібнику, максимально наближені до навчальної програми з вивчення курсу «Облік в бюджетних установах» з підготовки бакалаврів зі спеціальності «Облік і аудит», «Фінанси». Вважаємо, що посібник буде корисним для практикуючих бухгалтерів та спеціалістів бюджетних установ.

ТЕМА 1.

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

- 1. Характеристика бюджетних установ.*
- 2. Організація та методологія бухгалтерського обліку в бюджетних установах.*
- 3. Особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.*
- 4. План рахунків бухгалтерського обліку. Його характеристика.*
- 5. Форми бухгалтерського обліку. Побудова реєстрів синтетичного і аналітичного обліку.*
- 6. Інвентаризація в бюджетних установах.*

Використані джерела

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III.
2. Бюджетний кодекс від 8 липня 2010 року № 2456-VI.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999.
4. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків. Наказ ДКУ № 114 від 10.12.1999 (зі змінами).
5. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх застосування. Наказ Держказначейства України від 27.07.2000 року № 68.
6. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ. Наказ ДКУ № 100 від 6.10.200 року
7. Зміни та доповнення до Порядку складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ. Наказ ДКУ № 98 від 27.05.2005 р.
8. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ. Наказ ДКУ № 61 від 10.07.2000 р. (в редакції Наказу ДКУ від 14.02.2005 року № 28).
9. Інструкція по інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ. Наказ ГУДК № 90 від 30.10.98 (із змінами та доповненнями).
10. Про порядок проведення інвентаризації майна бюджетними установами у 2004 році. Лист ДКУ від 25.11.2004 року. № 07/04/2378-10386.

1. Характеристика бюджетних установ

Відповідно до Бюджетного кодексу, що прийнятий 8 липня 2010 року та діє з 1 січня 2011 року, **бюджетні установи** — це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Наприклад, лікарні, школи, бібліотеки, судові органи, органи місцевої влади, органи державного контролю (контрольно-ревізійне управління), міністерства та відомства тощо. Кодекс відзначає, що бюджетні установи є неприбутковими.

Для виконання статутних завдань бюджетні установи отримують бюджетні асигнування, тобто, кошти з бюджету для здійснення платежів з конкретною метою (на утримання установи з метою виконання поставлених перед ними завдань) в процесі виконання бюджету.

Бюджет — це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної влади, органами влади Автономної республіки Крим, органами місцевого самоврядування на протязі поточного бюджетного періоду.

Бюджетний період для всіх бюджетів є один календарний рік. Він починається 1 січня та закінчується 31 грудня того ж року. Неприйняття до 1 січня закону «Про державний бюджет» не є підставою для встановлення іншого періоду.

Розрізняють місцеві бюджети та державний бюджет.

Місцевий бюджет — це бюджети Автономної республіки Крим, обласні, районні бюджети, та бюджети місцевого самоврядування (бюджети територіальних общин, сіл, селищ, міст)

Державний бюджет — це бюджет, що формується на рівні держави.

Державний бюджет України затверджує **закон «Про Державний бюджет України»**, що містить положення щодо забезпечення його виконання протягом бюджетного періоду;

Державний та місцевий бюджети, що побудовані з врахуванням економічних відносин, державного та адміністративно-територіального устрою і врегульована нормами права становлять **бюджетну систему України**.

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

Стадіями бюджетного процесу є:

- 1) складання проектів бюджетів;
- 2) розгляд проекту та прийняття закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 3) виконання бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються **контроль** за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.

Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до Бюджетного Кодексу та іншого законодавства і забезпечує:

- 1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата.

Діяльність центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства (у межах їх повноважень, встановлених Бюджетним Кодексом та іншими нормативно-правовими актами), спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України.

Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.

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

Рішення про створення бюджетної організації приймається органом державної виконавчої влади та органами місцевого самоврядування при наявності необхідної матеріально-технічної бази та кваліфікованих спеціалістів, при обов'язковому узгодженні з уповноваженим центральним органом державної влади. Наприклад, створення державного вищого навчального закладу узгоджується з Міністерством освіти, лікарняної організації — з міністерством охорони здоров'я.

Бюджетні організації є юридичними особами. Вони діють на підставі статуту (положення), мають свою печатку, рахунки в органах Держказначейства (чи в установах банків), мають права, обов'язки, несуть відповідальність згідно з Цивільним кодексом України. Бюд-

жетні установи є платниками податків та платежів до бюджетно-фінансової системи, а тому при створенні вони обов'язково реєструються в органах виконавчої державної влади за їх місцезнаходженням та в органах податкової служби, Пенсійному фонді, інших фондах соціального страхування.

Бюджетні установи відносять до організацій некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є основною метою діяльності. Тому їх відносять до **неприбуткових організацій**.

Для отримання статусу неприбуткової організації, бюджетні установи повинні зареєструватись в податковій інспекції по місцю знаходження, як неприбуткова організація де їй присвоюється код неприбуткової організації, та вона заноситься в **Реєстр неприбуткових організацій**: автоматизованої системи збору і накопичення інформації про неприбуткові організації. Код неприбутковості має свою структуру в межах від 0001 до 0004. Внесення бюджетних установ до Реєстру неприбуткових організацій надає пільги в оподаткуванні доходів, зокрема, податку на прибуток.

2. Організація та методологія бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Як зазначено в Бюджетному кодексі, бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що затверджуються Міністерством фінансів України, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку.

Порядок ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ установлюється Державним казначейством України відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за погодженням з Міністерством фінансів України.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, поновачення керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах — головного бухгалтера та вимоги щодо його професійно-кваліфікаційного рівня визначаються Кабінетом Міністрів України.

Призначення та звільнення головного бухгалтера бюджетної установи здійснюються відповідно до законодавства про працю з

урахуванням типових професійно-кваліфікаційних характеристик головного бухгалтера бюджетної установи, затверджених Кабінетом Міністрів України.

Основним нормативним документом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що встановлює правові засади організації, ведення та складання звітності в Україні і його дія поширюється на бюджетні установи.

Бюджетний кодекс регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду і затвердження бюджетів, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання.

Організація та методологія бухгалтерського обліку в бюджетних установах регулюється також такими документами: інструкції та накази Держказначейства України, Міністерства фінансів, наказами Мінстатистики (Держкомстат) та іншими нормативними актами.

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 року № 34, а також прийнятого Бюджетного кодексу **з 1 січня 2013 року** передбачається використання Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Так, уже відредаговані для використання в бюджетних установах діючі Положення бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», № 7 «Основні засоби», № 9 «Запаси», № 8 «Нематеріальні активи», затверджено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності».

Міністерством фінансів спільно з Держказначейством України затверджено ряд інструкцій щодо методології ведення обліку: План рахунків бухгалтерського обліку та Порядок з його застосування, Інструкція з типової кореспонденції рахунків, Інструкції з обліку запасів, Інструкція з обліку необоротних активів, Інструкція з обліку грошових коштів та розрахунків, Інструкція про форми меморіальних ордерів та карток і книг аналітичного обліку, а також ряд інших важливих інструкцій.

Предметом обліку в бюджетних установах є господарські засоби за їх складом та розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі невиробничого споживання.

Об'єктом обліку є доходи і витрати бюджетних установ; фонди і резерви, що створюються в них в процесі виконання кошторису; вит-

рати на утримання бюджетних установ і організацій; грошові кошти в касі та на рахунках в банку та інші активи і зобов'язання.

Метою ведення бухгалтерського обліку бюджетних організацій є формування повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установи.

Функції, що їх виконує облік в бюджетних установах: управлінська, контрольна та інформаційна.

Питання облікової політики, як сукупності визначених в межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються бюджетними установами для ведення обліку та складання фінансової звітності, визначені основним бухгалтерським законом, і в цілому вона спрямована на правильне і достовірне відображення в обліку доходів та видатків в процесі надання нематеріальних послуг у відповідності з затвердженими кошторисами, збереження та ефективне використання державного майна.

Облікова політика установи визначається за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів або органом, до сфери управління якого належить установа.

3. Особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ

Бюджетні організації та установи створюються і функціонують для забезпечення конституційної будови держави (вищі органи державної влади), незалежного судочинства (суд, прокуратура), місцевого самоврядування (сільради, міськради) та інше, а також для задоволення соціально-економічних, освітніх, культурно-просвітницьких потреб населення.

Виходячи з цього, їх господарська діяльність направлена в першу чергу на виконання тих функцій, що визначені їх статутними документами та Конституцією України.

Для виконання цих функцій вони отримують кошти з державного чи місцевого бюджетів у відповідності з затвердженим в установленому порядку кошторису доходів та видатків: на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, господарські потреби, придбання

обладнання, медикаментів, учбових посібників, продуктів харчування, на ремонт і утримання приміщень, службового транспорту та інші.

Специфіка діяльності бюджетних установ (медицина, культура, освіта) та потреба населення в необхідності збільшення кількості та якості їх послуг зумовили таку діяльність цих установ як надання платних послуг, ведення господарської діяльності в межах визначених законодавством. Так, вони можуть надавати різні платні послуги, виробляти продукцію чи інше, при цьому вони отримують доходи (крім бюджетного фінансування). Такі надходження називають власними надходженнями. До них відносять кошти одержані від надання платних послуг, реалізації продукції виготовленої в учбових майстернях, дослідних ділянках чи господарствах, надання в оренду приміщень та обладнання, виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами, а також кошти отримані як гуманітарна допомога, суми, отримані від підприємств для виконання окремих доручень та інше.

Таким чином, бюджетні установи отримують кошти з **загального фонду** бюджету на виконання статутних завдань, а також можуть отримувати доходи від здійснення господарської діяльності: надання платних послуг які називають **власними коштами** або **коштами спеціального фонду**. Слід при цьому відмітити, що і кошти загального фонду і кошти спеціального фонду є бюджетними коштами, вони суворо плануються та витрачаються згідно із затвердженими кошторисами.

Специфіка діяльності та джерела отримання коштів зумовлює особливості методики відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках та структуру звітності. Передбачається відокремлення в обліку та звітності доходів і витрат, грошових коштів, дебіторської та кредиторської заборгованості, запасів, необоротних активів, що отримані з різних джерел: загального та спеціального фонду.

4. План рахунків бухгалтерського обліку. Його характеристика

Ведення обліку бюджетних установ здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків, що затверджений наказом Головного управління Державного казначейства № 114 від 10.12.99 року і діє з 1 січня 2000 року. Він побудований на основі

міжнародних стандартів, Плану рахунків для підприємств народного господарства та з врахуванням специфіки бюджетних організацій.

В основу групування рахунків покладено їх класифікацію за економічним змістом та особливості господарських операцій бюджетних установ.

Структура Плану рахунків дає можливість отримувати вичерпну інформацію, необхідну для ведення обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів.

Всі рахунки умовно об'єднані в дві групи: балансові та позабалансові. В свою чергу вони об'єднані в класи.

Балансові рахунки об'єднані у 8 класів:

Клас 1. Необоротні активи

Рахунки цього класу призначені для обліку матеріальних і нематеріальних активів, які призначені для довгострокового використання і не призначені для реалізації чи витрачання на протязі 1 року.

Клас 2. Запаси

На цих рахунках обліковують оборотні матеріальні активи, що належать установі, реалізацію і витрачання яких планують здійснити на протязі року.

Клас 3. Кошти, розрахунки і інші активи

Обліковуються кошти, які використовуються для відображення поточних фінансових активів: кошти в касі, на рахунках в установах банків чи в органах Державного казначейства України, в розрахунках з дебіторами.

Клас 4. Власний капітал

Рахунки цього класу призначені для обліку фондів і визначення результатів виконання кошторисів установи.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Призначений для обліку зобов'язань установи, які не виникають в процесі звичайної діяльності, не являються характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року.

Клас 6. Поточні зобов'язання

Обліковуються зобов'язання установи, що виникають в процесі її звичайної діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів і витрат, і погашення яких очікується на протязі поточного бюджетного року.

Клас 7. Доходи

Обліковуються доходи установи, що отримуються із загального фонду (бюджетні кошти) та спеціального фонду (власні кошти).

Клас 8. Витрати

Використовується для обліку фактичних видатків і витрат бюджетних установ і касових витрат сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів.

Клас 0. Позабалансові рахунки

На за балансових рахунках обліковуються матеріальні цінності, інші активи і зобов'язання, які не належать установі або знаходяться в тимчасовому користуванні.

Кожний клас представлений синтетичними рахунками (рахунки 1 порядку), що мають двозначний код, побудований порядковим способом, при цьому деякі коди не використані і є резервними.

Для відображення господарських операцій бюджетні установи використовують субрахунки, виходячи із загальнодержавних і галузевих потреб управління, контролю, аналізу і звітності. При необхідності можуть використовуватися додаткові субрахунки (3 та 4 порядку) із збереженням номерів Плану рахунків.

Більшість рахунків, що приведені в Плані рахунків бюджетних установ — уніфіковані, тобто характерні і для госпрозрахункових підприємств інших галузей. В той же час є рахунки, що є специфічними і використовуються тільки в бюджетних установах, наприклад, рахунки: 111 «Бібліотечні фонди».

203 «Спецобладнання для науково-дослідних робіт по господарських договорах», 231 «Матеріали для учбових, наукових та інших цілей».

40 «Фонд у необоротних активах», 41 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних активах» та інші.

5. Форми бухгалтерського обліку.

Побудова регістрів синтетичного і аналітичного обліку

Основна форма ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах є меморіально-ордерна форма обліку. При цьому використовують регістри синтетичного обліку — меморіальні ордери,

аналітичного — книги і картки. Узагальнюючим регістром є Журнал-головна книга.

Часто використовується елементи автоматизації обліку або повністю автоматизований бухгалтерський облік, при цьому використовуються різноманітне програмне забезпечення.

З метою забезпечення єдності бухгалтерського обліку наказом Держказначейства України від 27.07.2000 року № 68 затверджена Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх застосування.

При меморіально-ордерній формі перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами здійснення операцій і оформляються меморіальними ордерами — накопичувальними відомостями, яким присвоюються постійні номери. Відповідно до Інструкції № 68 це такі:

Меморіальний ордер № 1 — накопичувальна відомість по касових операціях (ф. № 380).

Меморіальний ордер № 2 — накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Держказначейства (установах банків) ф. № 381.

Меморіальний ордер № 3 — накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства (установах банків) ф. № 382.

Меморіальний ордер № 4 — накопичувальна відомість по розрахунках з іншими дебіторами ф. № 408.

Меморіальний ордер № 5 — зведення розрахункових відомостей по заробітній платі ф. № 405.

Меморіальний ордер № 6 — накопичувальна відомість по розрахунках з іншими кредиторами ф. № 409.

Меморіальний ордер № 7 — накопичувальна відомість по розрахунках в порядку планових платежів ф. № 410.

Меморіальний ордер № 8 — накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами ф. № 386.

Меморіальний ордер № 9 — накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів ф. № 438.

Меморіальний ордер № 10 — накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439.

Меморіальний ордер № 11 — зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. № 398.

Меморіальний ордер № 12 — зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування ф. № 411.

Меморіальний ордер № 13 — накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396.

Меморіальний ордер № 14 — накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ ф. № 409.

Меморіальний ордер № 15 — зведення відомостей по розрахунках з батьками за утримання дітей, ф. № 406.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, особою що перевірила записи і головним бухгалтером.

Всі меморіальні ордери реєструються в книзі Журнал-Головна ф. № 308.

Меморіальні ордери побудовані за шаховим принципом і часто поєднують обороти по дебету та кредиту рахунку. Записи до них здійснюються на підставі первинних документів, накопичувальних документів, інших журналів-ордерів, бухгалтерських довідок.

Журнал-Головна відкривається на рік, записами початкових залишків із балансу та залишків на рахунках на кінець минулого року.

Аналітичний облік ведеться в картках, книгах, накопичувальних відомостях. Форми карток аналітичного обліку та порядок їх заповнення встановлені Порядком № 100.

Для контролю за правильністю записів по рахунках синтетичного та аналітичного обліку складаються оборотні відомості ф. 44, 285, 326 по кожній групі аналітичних рахунків.

Підставою для записів в облікових регістрах є належним чином оформлені первинні документи, які повинні представлятись в бухгалтерію в терміни встановлені графіком документообігу.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, бухгалтером, що перевіряв та головним бухгалтером.

6. Інвентаризація в бюджетних установах

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх співставлення з фактично наявністю майна.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, грошових коштів в касах, на реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунках, валютних та поточних рахунках;
- виявлення не використуваних матеріальних цінностей;
- дотримання умов та правил зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;
- перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі такої, строк позовної давності яких минув, та перевірка інших статей балансу.

Головний бухгалтер разом з керівниками підрозділів зобов'язаний контролювати дотримання встановлених правил проведення інвентаризації.

Для її проведення наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи при обов'язковій участі головного бухгалтера. Комісію очолює керівник або його замісник.

Наказом встановлюються терміни початку та завершення робіт з інвентаризації та відображення її результатів в обліку.

В установах, в яких через великий обсяг роботи одна комісія не в змозі провести інвентаризацію, створюються місцеві комісії, які очолюються керівниками цих підрозділів і до складу яких включається працівник бухгалтерії.

Інвентаризація (крім продуктів харчування та грошових коштів) повинна проводитись, як правило, на перше число.

За результатами інвентаризації складаються Інвентаризаційні описи за встановленими Інструкцією № 90 формами, які підписуються матеріально-відповідальною особою та членами комісії.

На цінності, що не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складаються окремі описи: по орендованих, по прийнятих на зберігання та інше.

По закінченні інвентаризації оформлені описи здаються в бухгалтерію для перевірки, проставлення в них даних обліку та виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої заключення та пропозиції заносить в Протокол інвентаризаційної комісії (форма затверджена Інструкцією № 90), який заповнюється по закінченні інвентаризації.

В протоколі вказуються дані про причини та особи, що винні в нестачах, надлишках і вказуються які прийняті міри відносно винних осіб.

Протоколи затверджуються керівником установи не пізніше ніж через 10 днів по закінченні інвентаризації.

Матеріали інвентаризації і рішення щодо врегулювання розходжень затверджуються керівником установи з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт.

При встановленні нестач та винних в них осіб, відшкодування завданих збитків розраховуються з використанням Постанови № 116 від 22.01.96 року «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей» та Закону України «Про визначення розміру збитків нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням, псуванням, недостачею чи втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, чи валютних цінностей».

При встановленні нестач і втрат, що виникли в результаті зловживань, відповідні матеріали на протязі 5 днів після встановлення нестач і втрат повинні бути передані в слідчі органи, а на суму нестач і втрат подається позов в суд.

Інструкція № 90 також встановлює випадки обов'язкового проведення інвентаризації активів та пасивів:

- перед складання річного звіту;
- при зміні матеріально-відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок чи зловживань;
- після пожежі чи стихійного лиха;
- при ліквідації установи;
- відповідно до розпоряджень судових і слідчих органів;
- при передачі майна установи в оренду;
- при передачі підприємства, установи, організації чи їх структурних підрозділів від одного підпорядкування в інше.

Інвентаризація може не проводитись у випадку передачі установи чи структурних підрозділів, а також будівель і споруд всередині одного міністерства.

ТЕМА 2.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ КОШТІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ

1. *Розпорядники коштів.*
2. *Бюджетна класифікація доходів і видатків бюджетних установ.*
3. *Кошторис доходів і видатків та методика його складання.*
4. *Порядок складання проектів кошторисів, розгляду та затвердження кошторисів бюджетних установ.*
5. *Програмно-цільове фінансування.*

Використані джерела

1. Бюджетний кодекс від 8 липня 2010 р. № 2456-VI.
2. Порядок складання, розгляду, затвердження і основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ. Постанова КМУ від 28.02.2002 р. 228.
3. Порядок обслуговування державного бюджету за видатками. Наказ ДКУ № 89 від 25.05.2004 р.
4. Про затвердження Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства. Наказ ДКУ № 221 від 02.12.2002 р.
5. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах державного казначейства України. Затверджений наказом ДКУ від 09.08.2004 р. № 136.

1. Розпорядники коштів

Для здійснення програм та заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Розпорядниками бюджетних коштів являються бюджетні установи в особі їх керівників, що уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету.

За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня.

Головні розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 Бюджетного кодексу України отримують повноваження шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Бюджетні призначення — це повноваження надане головному розпоряднику бюджетних коштів, що має кількісне та часове обмеження і дозволяє надавати бюджетні асигнування.

Розпорядник коштів нижчого рівня — це розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований головному розпоряднику, або розпоряднику вищого рівня, або діяльність якого координується через останнього.

Розпорядники коштів нижчого рівня поділяються на розпорядників коштів 2 і 3 рівня. Це керівники підвідомчих установ і організацій і які отримують кошти з бюджету через вищого розпорядника на утримання своєї установи.

Одержувачі бюджетних коштів — це суб'єкти господарювання, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, та уповноважені розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримують на їх виконання кошти бюджету.

Головні розпорядники коштів можуть бути по державному та місцевому бюджету.

Головні розпорядники коштів Державного бюджету України визначаються статтею 22 Бюджетного кодексу та затверджуються законом про Державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень. Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, — установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, Конституційний Суд України, Верховний Суд України, вищі спеціалізовані суди та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогіч-

них наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників;

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет. Зокрема, головними розпорядниками по місцевому бюджету є:

- за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, є – уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників;
- за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), головні управління, управління, відділи та інші самостійні структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

Головний розпорядник бюджетних коштів:

- розробляє план своєї діяльності відповідно до завдань і функцій, визначених нормативно-правовими актами, виходячи з необхідності досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів;
- розробляє на підставі плану діяльності проект кошторису та бюджетні запити та подає їх Міністерству фінансів чи місцевому фінансовому органу. **Бюджетний запит** – документ, що підготовлений розпорядником бюджетних коштів, і містить обґрунтовані пропозиції щодо обсягу бюджетних коштів, що необхідні для його діяльності на наступний бюджетний період;
- отримує бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет, доводить у встановленому порядку до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів) відомості про обсяги асигнувань, забезпечує управління бюджетними асигнуваннями;

- затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, якщо інше не передбачене законодавством;
- здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів;
- одержує звіти про використання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів і аналізує ефективність використання ними бюджетних коштів;
- розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їх виконання, здійснює аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі).

А також виконує інші функції згідно з Бюджетним кодексом.

Для упорядкованості процесу розподілу бюджетних коштів, голівні розпорядники до початку бюджетного року визначають мережу розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів за територіями. Ці дані оформляються за встановленою формою головними розпорядниками на паперових та електронних носіях та подаються до Державного казначейства. Яке в свою чергу доводить отриману інформацію до своїх управлінь. Таким чином в управліннях держказначейства збирається інформація про мережу (перелік) бюджетних установ та організацій, що будуть отримувати кошти з державного бюджету.

2. Бюджетна класифікація доходів і видатків бюджетних установ

З метою узагальнення доходів і видатків бюджету за різними ознаками розроблено бюджетну класифікацію.

Бюджетна класифікація — єдине систематизоване згрупування доходів, видатків та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів.

Бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю бюджетних установ, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівняльності бюджетних показників. Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень. Відповідно до Бюджетного кодексу класифікація складається з таких частин:

- 1 — класифікація доходів бюджету;
- 2 — класифікація видатків та кредитування бюджету;
- 3 — класифікація фінансування;
- 4 — класифікація боргу.

Класифікація доходів бюджету

Доходи бюджету — усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи дарунки, гранти, трансферти).

Доходи бюджету класифікуються по таких розділах:

- податкові надходження;
- неподаткові надходження;
- доходи від операцій з капіталом;
- трансферти.

Податкові надходження — це передбачені законами України загальнодержавні податки та місцеві податки, збори та обов'язкові платежі.

Неподаткові надходження це адміністративні збори, надходження від штрафів та штрафних санкцій; інші неподаткові надходження, власні надходження бюджетних установ — плата за дітей в дитсадках, рентні платежі, від приватизації державного майна, державне мито та інше.

Доходи від операцій з капіталом — це надходження коштів від реалізації безгосподарного майна, від реалізації державних запасів держави, від операцій з дорогоцінними металами та камінням, тощо.

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

Класифікація фінансування

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

- класифікація по типу кредитора — по категоріях кредиторів чи власників боргових зобов'язань;
- фінансування по типу боргового зобов'язання — по коштах, що використовуються для фінансування дефіциту чи профіциту.

Класифікація боргу

Класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави, Автономної Республіки Крим, територіальної громади міста.

Борг класифікується за типом кредитора та за типом боргового зобов'язання.

Класифікація видатків

Видатки бюджету — кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування.

Деяко ширшим поняттям є витрати бюджету. **Витрати бюджету** — видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Видатки та кредитування бюджету класифікуються за такими ознаками:

1. За функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (**функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету**).

Побудована за ознакою організаційного устрою держави і вона виділяє групи видатків на управління державою в цілому та управління на місцях.

Має такі рівні деталізації:

- 1) розділи, в яких визначаються видатки бюджету на здійснення функцій держави, АРК чи місцевих органів;
- 2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрямки використання бюджетних коштів на здійснення функцій держави, АРК, місцевих органів.

2. За ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (**відомча класифікація видатків та кредитування бюджету**).

Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків та кредитування бюджету за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів.

На основі відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету Державне казначейство України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

3. За бюджетними програмами (**програмна класифікація видатків та кредитування бюджету**).

Використовується при формуванні бюджету по програмно-цільовому методу.

4. За економічною характеристикою операцій по видатках — **економічна класифікація видатків (ЕКВ)**. За цією ознакою вони поділяються на поточні та капітальні.

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

У складі витрат (видатків) бюджету виділяються витрати (видатки) споживання і витрати (видатки) розвитку відповідно до бюджетної класифікації.

Економічна класифікація видатків. Економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, виплати населенню, що іменуються як трансферти населенню, та інші категорії). Такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх отримувачів з точки зору виконання бюджету.

Ця класифікація є важливою для планування та організації обліку видатків кожної бюджетної установи. Адже всі видатки плануються в кошторисі і відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за кодами економічної класифікації видатків.

При цьому кожному конкретному виду видатків (статті видатків) присвоєно 4-рівневий цифровий код, який скорочено позначають буквами: **КЕКВ** (код економічної класифікації видатків). Таке кодування дозволяє отримувати інформацію про конкретні видатки установи.

Відповідно до економічної класифікації, видатки бюджетних установ поділяються на поточні та капітальні.

Поточні видатки — це видатки бюджетів, що спрямовуються на виконання бюджетних програм та які забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню та підприємствам.

Таким видаткам присвоєно код **1000**.

В свою чергу ця група видатків конкретизується окремими видами видатків, що об'єднані в групи економічно однорідних видатків та мають свій код. Зокрема це такі.

1100 — Видатки на товари і послуги, в тому числі:

1110 — Оплата праці всіх працівників бюджетних установ, премій, матеріальна допомога, винагорода, одноразові допомоги при виході на пенсію, відставку та інше. Величина заробітної плати відображається без нарахувань на оплату праці;

1112 — грошове утримання військовослужбовців.

1120 — Нарухування на заробітну плату. Нарухування на фонд оплати до фондів соціального страхування (за встановленими тарифами), обов'язкове страхування відповідно до законодавства.

1130 — «Придбання товарів і послуг». За цим кодом здійснюється придбання предметів і матеріалів, термін експлуатації яких не перевищує 365 календарних днів або вартість яких без ПДВ не перевищує 1000 грн.

До цієї категорії видатків відносять:

1131 — «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, в тому числі м'який інвентар та обмундирування»;

1132 — «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»;

1133 — «Продукти харчування»;

1134 — «Оплата послуг (крім комунальних);

1135 — «Інші видатки»;

1140 — «Видатки на відрядження»;

1150 — «Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення»;

1160 — «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»;

в тому числі:

1161 — «Оплата теплопостачання»;

1162 — «Оплата водопостачання та водовідведення»;

1163 — «Оплата електроенергії»;

1164 — «Оплата природного газу»;

1165 — «Оплата інших комунальних послуг»;

1166 — «Оплата інших енергоносіїв».

1170 — «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення».

До цієї категорії відносять видатки, передбачені на дослідження і розробки, що включають оплату різноманітних послуг, наданих згідно укладених угод сторонніми установами та організаціями, в ціну яких входять витрати установи — надавача послуг. Тобто, це видатки на виконання науково-дослідних робіт за рахунок держбюджету.

1171 — «Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм» — включає видатки по забезпеченню розвитку у певній галузі економіки. Наприклад, «Докорінне поліпшення земель підприємствами агропромислового комплексу», «Селекція в тваринництві та птахівництві», «Загальнодержавна космічна програма».

1172 — «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесених до заходів розвитку. Наприклад, молодіжні програми, участь в проведенні олімпійських ігор та інші.

1200 — **Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями.**

Включають виплату процентів за позиками та дисконт (або премія) за цінними паперами (різниця між ціною продажу та номінальною вартістю цінних паперів).

1300 — **Субсидії та поточні трансферти.**

Під субсидіями розуміють всі невідплатні поточні виплати підприємствам, що не передбачають компенсації у вигляді спеціально

обумовлених виплат чи товарів і послуг в обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств.

Трансфертні платежі — це невідплатні і безповоротні платежі, які не є при дбанням товарів чи послуг, наданням кредиту або виплатою непогашеного боргу.

Трансферти населенню — це поточні платежі фізичним особам або надання їм матеріальної допомоги у натуральному вигляді, які передбачені для збільшення їх доходу. Трансферти населенню можуть надаватись як у готівковій формі так і шляхом оплати рахунків. Це наприклад, можуть бути видатки на харчування, комунальні послуги, оплата за проїзд тощо.

1310 — «Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям).

1320 — «Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів». Відносяться кошти, що передаються іншим бюджетам (включаючи дотації бюджетам інших рівнів), інші поточні трансфери органам державного управління.

1340 — «Поточні трансферти населенню».

Трансферти населенню — це поточні платежі фізичним особам, або надання їм матеріальної допомоги у натуральному вигляді для збільшення їх доходу. Це може бути окрема добавка до бюджету конкретної сім'ї, особам чи компенсація окремих видів витрат, наприклад на харчування, на оплату проїзду, на комунальні послуги, та інше; допомога інвалідам, багатодітним сім'ям, стипендії, пенсії, путівки на оздоровлення.

1341 — «Виплата пенсій і допомоги».

1342 — «Стипендії».

1343 — «Інші поточні трансферти населенню».

1350 — «Поточні трансферти за кордон». Включають платежі іншим країнам, членські внески в міжнародні організації.

Капітальні видатки — це платежі з метою придбання необоротних активів, стратегічних і надзвичайних запасів товарів, невідплатні платежі, що передаються одержувачам бюджетних коштів з метою придбання ними подібних активів, компенсації втрат, пов'язаних з руйнуванням чи пошкодженням необоротних активів. Такі видатки відображаються за **кодом 2000**. Зокрема це такі.

2100 — «Придбання основного капіталу» — витрати на придбання або створення власними силами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

2110 — придбання обладнання та предметів тривалого (більше року) терміну використання (транспортних засобів, виробниче обладнання, меблі, дитяче та медичне обладнання, меблі для закладів культури, музейні фонди, література тощо).

2120 — капітальне будівництво (придбання).

в тому числі:

2121 — будівництво (придбання) житла;

2123 — інше будівництво (придбання);

2130 — капітальний ремонт, реконструкція і реставрація;

в тому числі:

2131 — капітальний ремонт і реконструкція жилого фонду;

2133 — капітальний ремонт інших об'єктів;

2140 — реконструкція та реставрація;

2141 — реконструкція житлового фонду;

2143 — реконструкція інших об'єктів;

2144 — реставрація пам'яток культури, історії, архітектури;

2200 — «Створення державних запасів і резервів».

Сюди відносять витрати на закупівлю товарів для створення стратегічних і надзвичайних запасів та інших товарів, що мають особливе важливе значення для країни, зокрема, державний фонд дорогоцінних металів та каміння, а також державний матеріальний резерв.

2300 — «Придбання землі і нематеріальних активів».

2400 — «Капітальні трансферти».

Капітальні трансферти це безповоротні односторонні платежі органів управління, які не ведуть до виникнення чи погашення їх фінансових вимог. Вони передбачені на придбання капітальних активів, компенсації втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу або збільшення капіталу одержувачів бюджетних коштів.

в тому числі:

2410 — капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям);

2420 — капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів;

2430 — капітальні трансферти населенню;

2440 — капітальні трансферти за кордон;

2450 — капітальні трансферти до бюджету розвитку.

Класифікація видатків виділяє такі групи видатків як нерозподілені видатки та видатки на кредитування.

Нерозподілені видатки — це витрати із резервних фондів державного і місцевих бюджетів та фондів непередбачених видатків Ради міністрів Автономної республіки Крим, обласних і місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад. Вони мають **код 3000**.

Кредитування. В результаті надання кредитів за рахунок бюджетних коштів у позичальників виникають зобов'язання перед бюджетом і ці кошти мають бути повернені до бюджету. Тому сюди відносяться надання кредитів та їх повернення. Видатки цієї групи мають **код 4000**. Поділяються на підгрупи:

4100 — «Внутрішнє кредитування». Передбачає кредитування органів управління інших рівнів, державних підприємств, фінансових установ. Окремо виділено надання та повернення кредитів.

4110 — Надання внутрішніх кредитів;

4120 — Повернення внутрішніх кредитів;

4200 — «Зовнішнє кредитування». Включає кредитування і платежі в рахунок його погашення, які надаються зарубіжним країнам, міжнародним організаціям, підприємствам, приватним особам та іншим суб'єктам. Деталізується:

4210 — Надання зовнішніх кредитів;

4220 — Повернення зовнішніх кредитів.

Видатки одержувачів бюджетних коштів здійснюються за такими колами економічної класифікації видатків бюджету:

1171 «Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм».

1172 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку».

1310 «Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям).

2410 «Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям).

Розподіл видатків за їх видами дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх одержувачів з точки зору виконання бюджету.

Відповідно до затвердженого 8 липня 2010 року Бюджетного кодексу **захищені видатки** — це видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень.

Захищеними видатками Державного бюджету України визначаються видатки загального фонду на:

- оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- обслуговування державного боргу;
- поточні трансферти населенню;
- поточні трансферти місцевим бюджетам;
- підготовку кадрів вищими навчальними закладами I–IV рівнів акредитації;
- забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування;
- фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки.

3. Кошторис доходів і видатків та методика його складання

Кошторис бюджетних установ — це документ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік, відповідно до бюджетних повноважень.

По структурі кошторис складається з двох частин:

1 — доходи;

2 — видатки.

В свою чергу доходи і видатки плануються за рахунок:

1 — загального фонду бюджету;

2 — спеціального фонду.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Порядок складання проектів кошторисів, розгляду та затвердження кошторисів бюджетних установ

Кожна бюджетна установа складає індивідуальний кошторис, плани асигнувань, штатний розпис та інші обов'язкові документи

за затвердженою формою. При складанні кошторису, здійснюються детальні розрахунки, що обґрунтовують кожну статтю видатків. Розрахунки обов'язково надаються вищому розпоряднику для перевірки та узгодження запланованих видатків.

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

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

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

Плануючи видатки по загальному фонду беруть до уваги основні виробничі показники та контингенти (чисельність хворих, дітей, учнів, студентів), матеріально-технічну базу, обсяги обслуговування населення тощо, які доводяться вищим розпорядником.

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

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

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

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

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

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

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

Норми витрат поділяють на обов'язкові та розрахункові.

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

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

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

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

Розрахунки по формуванню цих доходів необхідно робити по кожному джерелу надходжень, що планується на наступний рік. При цьому планування власних надходжень здійснюється за групами та підгрупами власних коштів.

Власні надходження поділяються на дві групи:

Перша група — «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами». Такі надходження мають постійний характер і обов'язково плануються в бюджеті.

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

Обсяги надходжень до спецфонду визначаються на базі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів, що перед-

бачаються на плановий рік з врахуванням конкретних умов роботи закладу.

За основу цих розрахунків по знаходженнях беруть наступні показники:

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

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

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

Для бюджетних установ вартість платних послуг формується відповідно до нормативних актів. Так, наприклад, порядок формування вартості освітніх платних послуг встановлений «Порядком надання платних послуг державними навчальними закладами», що затверджений наказом Міністерства, Міністерства фінансів, Міністерства економіки України № 383/239/131 від 27.10.1997 року.

Якщо ж законодавчих актів для певних видів послуг не затверджено, то слід керуватися «Законом про ціни та ціноутворення» від 03.12.1990 року № 507-XII.

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

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

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

- матеріальні витрати пов'язані з наданням платних послуг (придбання матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв, спецодягу тощо);
- витрати на утримання та експлуатацію приміщень, обладнання, що буде використано при наданні послуг;
- інші витрати, в тому числі послуги сторонніх організацій.

Якщо установа є платником податку на додану вартість і платні послуги, що плануються не звільнені від оподаткування ПДВ, то до ціни необхідно включити суму цього податку за встановленою ставкою.

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

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

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

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

При перевищенні доходів над видатками сума перевищення використовується:

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

Порядок планування, розгляду та затвердження кошторису установи регулюється такими нормативними актами, як Бюджетний кодекс, «Порядок обслуговування державного бюджету за видатками» (наказ ДКУ № 89 від 25.05.2004 р.), «Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних

установ» (постанова КМУ № 228 від 28.02.2002 р.). Зокрема цими документами визначено такий порядок.

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

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

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

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

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

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

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

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

- планів асигнувань загального фонду бюджету;
- планів надання кредитів із загального фонду;
- планів спеціального фонду;

- планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів);
- помісячних планів використання бюджетних коштів.

Уточнені проекти кошторисів та плани і подають вищим розпорядникам для складання зведеного кошторису. При цьому всі розпорядники приводять у відповідність видатки з доведеною сумою доходів (асигнувань, кредитів, спеціальних коштів). Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження за штатним розписом, приводиться у відповідність з визначеним фондом оплати праці, а інші витрати — у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання покладених на установу функцій.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Зміни до розпису спецфонду за власними надходженнями не вносяться.

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

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

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

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

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

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

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

5. Програмно-цільове фінансування

Відповідно до Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, метою його впровадження є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання.

У бюджетному процесі програмно-цільовий метод застосовується на рівні державного бюджету та на рівні місцевих бюджетів (за рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради).

Особливими складовими програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм.

Бюджетна програма — це сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Здійснення видатків на основі бюджетних програм передбачає визначення їх конкретних відповідальних виконавців.

Відповідальним виконавцем бюджетної програми є юридична особа, що має окремий рахунок та бухгалтерський баланс. Він визначається головним розпорядником бюджетних коштів за письмовим погодженням з Мінфіном (місцевим фінансовим органом) на стадії складання проекту державного (місцевого) бюджету на наступний рік.

Відповідальний виконавець бюджетних програм визначається головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням з Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом). Відповідальним виконавцем бюджетних програм може бути головний розпорядник бюджетних коштів за бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом, та/або розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, який виконує бюджетні програми у системі головного розпорядника.

Результативні показники бюджетної програми використовуються для оцінки ефективності бюджетної програми і включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.

Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Перелік результативних показників щодо кожної бюджетної програми розробляється головними розпорядниками бюджетних коштів згідно з нормативно-правовим актом Міністерства фінансів України.

При такій формі фінансування головні розпорядники розробляють паспорти бюджетних програм на кожен окрему програму виходячи з бюджетних запитів та бюджетних призначень на відповідний бюджетний рік у тижневий термін після набрання чинності закону про Державний бюджет.

Паспорт бюджетної програми — це документ, що визначає суму коштів, затверджену в державному бюджеті для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми.

Паспорти затверджуються спільним наказом Мінфіну та головного розпорядника в місячний термін з дня набуття чинності закону Про Державний бюджет. На основі паспортів буде здійснюватися контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми.

Відповідальний виконавець бюджетних програм у процесі їх виконання забезпечує цільове та ефективне використання бюджетних коштів протягом усього строку реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень.

На всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм. Організаційно-методологічні засади оцінки ефективності бюджетних програм визначаються Міністерством фінансів України.

За бюджетними програмами, здійснення заходів за якими потребує нормативно-правового визначення механізму використання бюджетних коштів, головні розпорядники коштів державного бюджету розробляють проекти **порядків використання коштів державного бюджету** та забезпечують їх затвердження у терміни, визначені Кабінетом Міністрів України.

Порядок використання бюджетних коштів має містити:

- цілі та напрями використання бюджетних коштів;
- відповідального виконавця бюджетної програми, підстави та/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів до виконання бюджетної програми;
- завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів), що забезпечують виконання бюджетної програми, з визначенням порядку звітування про її виконання (у тому числі щодо результативних показників) та заходів впливу у разі її невиконання;
- у разі потреби — порядок, терміни та підстави, а також критерії розподілу (перерозподілу) видатків між адміністративно-територіальними одиницями у розрізі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням відповідних нормативно-правових актів;
- конкурсні вимоги до інвестиційних програм (проектів), включаючи порядок та критерії їх відбору, а також критерії та умови визначення виконавців таких програм (проектів);
- критерії та умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки;
- умови та критерії конкурсного відбору позичальників та проектів (програм), на реалізацію яких надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їх повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їх поверненням;
- положення щодо необхідності перерахування коштів за бюджетними програмами, які передбачають надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам;
- шляхи погашення бюджетної заборгованості у разі її наявності;

- вимоги щодо необхідності відображення у первинному та бухгалтерському обліку отриманих (створених) оборотних і необоротних активів бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів, у тому числі отриманих (створених) в результаті проведення централізованих заходів;
- у разі потреби – положення щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, визначення умов і термінів поставки та проведення розрахунків;
- інші положення щодо особливостей бюджетної програми.

В бухгалтерському обліку бюджетні установи відображають доходи та видатки за кожною окремою програмою за кодами економічної класифікації видатків.

ТЕМА 3.

ОБЛІК ДОХОДІВ, ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ВИДАТКІВ ПО ЗАГАЛЬНОМУ ФОНДУ

1. *Методологічні основи фінансування.*
2. *Характеристика доходів загального фонду та їх бухгалтерський облік.*
3. *Облік грошових коштів загального фонду.*
4. *Склад і класифікація видатків.*
5. *Бухгалтерський облік видатків по загальному фонду.*

Використані джерела

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-111.

1. Методологічні основи фінансування

Бюджетне фінансування — це виділення коштів із бюджету (державного чи місцевого) в розпорядження керівників установ на здійснення видатків, передбачених кошторисом установи.

Основні принципи побудови бюджетної системи в Україні, її структура, правові основи функціонування визначені Бюджетним кодексом України.

Фінансування здійснюється з дотриманням таких основних принципів:

- **Цільовий характер бюджетних асигнувань.** Бюджетні асигнування мають використовуватися виключно за призначенням. Кошти з бюджету на утримання установ виділяються тільки при наявності затвердженого кошторису доходів і видатків бюджетної установи та плану асигнувань, де вказуються конкретні напрями використання бюджетних коштів.

Якщо в процесі виконання кошторису контролюючими органами буде встановлено, що розпорядники витрачають грошові кошти на цілі, які не відповідають затвердженим бюджетним призначенням, такі дії кваліфікуватимуться як нецільове використання бюджетних коштів.

При встановленні контрольно-ревізійними органами випадків нецільового використання коштів, на підставі Акту ревізії розпорядникам зменшуються бюджетні асигнування та їх повернення в дохід відповідного бюджету.

- **Фінансування здійснюється в межах асигнувань, передбачених кошторисом бюджетної установи.**

Бюджетні установи мають право брати зобов'язання та використовувати бюджетні кошти тільки на цілі і в межах встановлених в кошторисах.

- **Безповоротність бюджетних асигнувань.** Суми, що виділені з бюджету не підлягають поверненню. Тобто, вони надходять на покриття видатків установи відповідно до кошторису для здійснення установою статутних функцій.
- **Безоплатність бюджетних асигнувань.** За користування бюджетними коштами, які передбачені затвердженими в установленому законодавством порядку, або кошторисом установа чи організація не сплачує будь-яких процентів.
- **Отримання максимального ефекту при мінімумі витрат.** Це досягається при оптимальному фінансуванні завдань, як економічного так і соціального розвитку держави та зворотного притоку коштів від вирішення цих завдань. Цей принцип реалізується через запровадження програмно-цільового методу фінансування.

Для фінансування бюджетних установ існують певні методи бюджетного фінансування. На сьогодні розрізняють наступні:

1. **Пряме бюджетне фінансування.** Сутність цього методу полягає в наданні бюджетних асигнувань, які забезпечені відповідними джерелами надходжень. При цьому суми надходжень з місцевого чи державного бюджету, що передбачені в кошторисі зараховуються бюджетним установам на їх реєстраційні рахунки.
2. **Трансферти.** У разі незабезпеченості необхідних витрат відповідними джерелами надходжень або недостатності цих джерел на регіональному рівні використовуються дотації та субвенції. Субвенції та дотації як безповоротні платежі виділяються з бюджету як бюджетним установам так і іншим підприємствам. Наприклад, сільськогосподарським підприємствам виділяються дотації з бюджету на розвиток певних галузей, виробництва

молока, тварин, проведення селекційної роботи. Метою їх надання є вирівнювання розвитку регіонів чи галузей.

3. Бюджетні позики. До цієї категорії належать платежі бюджетів усіх рівнів, у результаті яких у них з'являються фінансові вимоги до позичальників, які передбачають обов'язкове повернення коштів, у тому числі резервного фонду державного або місцевого бюджетів, асигнування за якими відкриті на умовах повернення. Метою таких платежів є проведення економічної політики, а не управління ліквідністю або отримання прибутків.

При цьому у позичальника з'являються зобов'язання перед бюджетом і ці кошти повинні бути повернені до бюджету, що є ресурсами бюджету і можуть бути спрямовані як на подальше надання кредитів так і на здійснення видатків.

Такий вид фінансування займає проміжне положення між безповоротним бюджетним фінансуванням і позиками комерційних банків. Відмінність від бюджетного безповоротного фінансування полягає в тому, що цей вид позик надається з умовою повернення, але або без процентів або за пільгові проценти, які набагато нижчі від процентів, які застосовують комерційні банки. Надання цього виду позик здійснюється на основі розпорядження Кабінету Міністрів України.

Посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом

2. Характеристика доходів загального фонду та їх бухгалтерський облік

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

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

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

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

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

Для бухгалтерського обліку доходів загального фонду — відкритих асигнувань, — використовують пасивний рахунок 70 «Доходи загального фонду», до якого відкриваються субрахунки:

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

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

По кредиту цих рахунків відображають:

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

По дебету цих рахунків відображають:

— суми відізованих коштів вищим розпорядником;

— суми невикористаних коштів в кінці бюджетного року;

— суми переведених коштів нижчим розпорядникам;

— суми фактично використаних коштів загального фонду, що списуються в кінці року в порядку закриття рахунків на субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

Аналітичний облік асигнувань організується за кожною бюджетною програмою чи кодом функціональної класифікації видатків, а в середині їх — за кодами економічної класифікації видатків. Для цього використовують «Картку аналітичного обліку отриманих асигнувань» встановленої форми.

Картка відкривається на бюджетний рік. По рядку «Затверджено кошторисом на рік» проставляється річна сума асигнувань в розрізі КЕКВ. В процесі виконання кошторису в ній на підставі виписок держказначейства з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків записуються суми фактично виділених асигнувань. Відізовані суми записуються зі знаком «-», або чорнилами червоного кольору.

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

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

3. Облік грошових коштів загального фонду

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

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

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

Казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

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

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

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

Зміст та призначення кожного рахунку вказано в таблиці 1.

Таблиця 1

Кошти загального фонду бюджету

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

За здійсненими операціями систематично установі надається виписка з рахунку.

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

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

Таблиця 2

**Кореспонденції рахунків з обліку асигнувань
та грошових коштів**

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|-----------------------|
| | Дт | Кт |
| Отримані асигнування головним розпорядником на особові рахунки в держказначействі для переведення підвідомчим установам: | | |
| По держбюджету | 322, 312 | 701 |
| По місцевому бюджету | 322, 312 | 702 |
| Переведені головним розпорядником кошти на реєстраційні рахунки нижчим розпорядникам | 701, 702 | 312, 322 |
| Отримані бюджетними установами асигнування із загального фонду на утримання установи, що фінансуються з держбюджету: | | |
| – на реєстраційний рахунок | 321 | 701 |
| – на поточний рахунок | 311 | 701 |
| Отримані асигнування із загального фонду установами, що фінансуються з місцевого бюджету: | | |
| – на реєстраційний рахунок | 321 | 702 |
| – на поточний бюджетний рахунок | 311 | 702 |
| Отримані асигнування із загального фонду шляхом видачі векселя | 341 | 701, 702 |
| Списані залишки невикористаних коштів виділених асигнувань в кінці року | 701,702 | 311, 321 312, 322 |
| Відізовані кошти розпорядниками вищого рівня | 701, 702 | 311, 321, 322, 312 |
| Перераховані різним організаціям за товари чи послуги | 364,675 | 311, 321 |
| Перераховано податки | 641 | 311, 321 |

Продовження табл. 2

| | | |
|---|----------|----------|
| Перераховано внески до органів соціального страхування | 65 | 311, 321 |
| Отримано в касу | 301 | 311, 321 |
| Списані доходи в кінці року в порядку закриття рахунків на результати виконання кошторису по загальному фонду | 701, 702 | 431 |

4. Склад і класифікація видатків

В бюджетних установах всі видатки обліковуються у відповідності з бюджетною класифікацією визначеною в Бюджетному кодексі та Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, що затверджена спільним наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства від 25.11.2008 року № 495.

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

1. В залежності від джерел покриття:
 - видатки загального фонду;
 - видатки спеціального фонду.

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

2. В залежності від етапу руху бюджетних коштів:
 - касові видатки;
 - фактичні видатки.

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

Наприклад, оплачено рахунок за матеріальні цінності або ж послуги, отримано в касу за грошовим чеком тощо. Повернення коштів на рахунки відновлює касові видатки. Наприклад, зараховано на реєстраційний рахунок кредиторська заборгованість за неотримані матеріальні цінності чи послуги.

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

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

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

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

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

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

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

5. Бухгалтерський облік видатків по загальному фонду

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

До нього відкриваються субрахунки:

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

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

Це активні рахунки. По дебету цих рахунків на протязі бюджетного періоду на підставі належне оформлених документів відобража-

ються здійснені витрати за кодами ЕКВ з кредиту різних рахунків. По закінченні року записами по кредиту рахунку 80 «Видатки із загального фонду» вони списуються на дебет рахунку 431 «Результат виконання кошторису по загальному фонду».

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

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

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

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

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

Аналітичний облік **фактичних видатків** ведеться в «Картках аналітичного обліку фактичних видатків» за кожним кодом програмної та функціональної класифікації видатків, в розрізі кодів ЕКВ.

Карточка відкривається на місяць і заповнюється на підставі меморіальних ордерів. Суми відновлених (повернених на рахунки раніше проведених платежів, надходження готівкою) видатків записуються на зворотній стороні картки.

Підсумки визначаються за місяць та з початку року з врахуванням відновлених видатків, та потім переносяться як залишки на початок місяця в відкриту Картку на наступний місяць.

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



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

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

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

Погашення взятих зобов'язань, оплата податків, отримання готівки в касу тощо, зумовлює витрачання грошових коштів з реєстраційних рахунків. При цьому в облікових регістрах проводяться записи по кредиту рахунків 321, 323, 324, 326. Оскільки виписки з рахунків в Держказначействі підтверджують касові видатки, то можна вважати, що синтетичний облік касових видатків ведеться в меморіальних ордерах № 2 — по загальному фонду та № 3 по спеціальному фонду, в яких ведеться облік грошових коштів на рахунках в казначействі.

Аналітичний облік касових видатків ведеться в Картці аналітичного обліку касових видатків. Картки відкриваються окремо по кожному реєстраційному рахунку та за кожною програмою.

Картка відкривається на місяць і заповнюється щодня на підставі виписок Держказначейства. Видатки відображаються в розрізі кодів економічної класифікації. На протязі місяця на реєстраційні рахунки установ можуть надходити грошові кошти на відновлення видатків (за

телефонні переговори, комунальні платежі орендаторів, помилково перераховані кошти тощо). Такі суми записуються на зворотній стороні картки та зменшують суму касових видатків в поточному місяці.

Підсумки в картці підводяться за місяць та з початку року за вирахуванням відновлених сум.

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

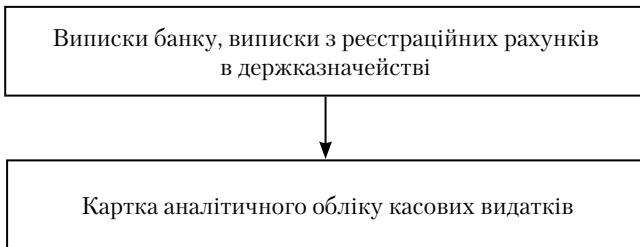


Рис. 3. Схема облікового процесу касових видатків в регістрах бухгалтерського обліку

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

Таблиця 3

Кореспонденції рахунків по відображенню фактичних витрат по загальному фонду

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|--------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. Нарахована зарплата штатним та нештатним працівникам | 801, 802 | 661 |
| 2. Нараховані збори до органів соціального страхування | 801, 802 | 651, 652, 653, 656 |
| 3. Нарахована стипендія студентам, аспірантам, учням | 801, 802 | 662 |
| 4. Списані витрати по відрядженню на підставі затвердженого звіту про використання коштів наданих на відрядження | 801, 802 | 362 |

Продовження табл. 3

| | | |
|---|----------|----------------------|
| 5. Списана вартість матеріалів та продуктів харчування (на основі підтвердних документів) | 801, 802 | 231–236, 238, 239 |
| 6. Списані витрати по наданих бюджетній установі комунальних, транспортних та інших послугах | 801, 802 | 364, 675 |
| 7. Списані використані талони по цільовому призначенню (крім талонів на бензин) | 801, 802 | 331 |
| 8. Створення фондів в необоротних активах по придбаних необоротних активах за рахунок коштів загального фонду | 801, 802 | 401 |
| 9. Створення фонду в МШП, що придбані за рахунок коштів загального фонду | 801, 802 | 411 |
| 10. По закінченні року списані фактичні видатки | 431 | 801, 802 |

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

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

Таблиця 4

Кореспонденції рахунків по відновленню касових видатків

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

ТЕМА 4.

ОБЛІК ДОХОДІВ, ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ВИДАТКІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ

1. *Характеристика доходів спеціального фонду та їх бухгалтерський облік.*
2. *Облік грошових коштів по спеціальному фонду.*
3. *Облік видатків спеціального фонду.*
4. *Облік окремих видів власних коштів.*

Використані джерела

1. Перелік груп власних коштів бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та направлення їх використання», що затверджена постановою КМУ від 17.05.2002. № 659.
2. Лист Головного управління Держказначейства України від 04.04.2000 р. № 07-06/264-2356 «Про бухгалтерський облік коштів спеціального фонду».
3. Про порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з надходженнями в натуральній формі. Лист ДКУ № 07-04/960-3876 від 12.05.2004.
4. Порядок отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертвувань від фізичних і юридичних осіб установами освіти, охорони здоров'я, науки, спорту і фізичного виховання для потреб їх фінансування. Постанова КМУ від 4.08.2000 р. № 1222.
5. Бюджетний кодекс України №2456-VI від 8 липня 2010 року.

1. Характеристика доходів спеціального фонду та їх бухгалтерський облік

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

Включення позабюджетних коштів до спеціального фонду бюджету починається з 1 січня 2002 року, коли законом «Про державний бюджет України на 2002 рік», було передбачено включати до

спеціального фонду Державного бюджету ці надходження, як власні надходження цих установ.

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

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

Основним нормативно-правовим актом, які дають право бюджетним установам отримувати позабюджетні доходи (від надання платних послуг, інших надходжень) та порядок їх обліку є Бюджетний кодекс та «Перелік груп власних коштів бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та направлення їх використання», що затверджений постановою КМУ від 17.05.2002 № 659.

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

- Перша група — **надходження від плати за послуги**, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;
- Друга група — **інші джерела власних надходжень** бюджетних установ.

Перша група власних коштів включає чотири підгрупи:

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

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

1.3. Плата за оренду майна.

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

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

Зокрема перелік платних послуг, які можуть надаватись державними навчальними закладами затверджено Постановою КМУ № 38 від 20.01.97 року. Наприклад:

- навчання іноземних і вітчизняних студентів у вищих навчальних закладах понад державне замовлення в межах ліцензованого обсягу прийому;
- здобуття другої вищої освіти;
- післядипломна освіта та підготовка працівників різних професій понад державне замовлення;
- навчання слухачів підготовчих відділень;
- переведення до іншого вищого навчального закладу та поновлення навчання студентів;
- повторне вивчення відратованими студентами окремих дисциплін і курсів з наступним складанням іспитів;
- підготовка і перепідготовка спеціалістів за замовленням служб зайнятості;
- підготовка аспірантів і докторантів понад державне замовлення;
- групові та індивідуальні заняття фізичною культурою та спортом понад норми встановлені навчальними планами;
- виготовлення та реалізація виробів у виробничих майстернях, продукції науково-дослідних господарств;
- надання послуг науковими, науково-дослідними підрозділами вузів;

– здавання в оренду будівель, обладнання та деякі інші.

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

1. Проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських, технологічних, пошукових та проектно-пошукових робіт.

2. Проведення робіт з діагностики, стандартизації і сертифікації технологічних процесів, обладнання, матеріалів, метрологічного забезпечення, технічного захисту інформації.

3. Проведення досліджень щодо розвитку окремих галузей національної економіки та кон'юнктурних досліджень.

4. Наукова та науково-технічна експертиза.

5. Розробка програмного продукту для науково-дослідних цілей.

6. Підготовка бібліографічних, реферативних і аналітичних оглядів, довідок, добірок, каталогів, рекламних матеріалів, тиражування матеріалів бібліотек на носіях інформації. Та інші роботи.

Друга група — **інші джерела власних коштів** — включає три підгрупи:

2.1. Благодійні внески, гранти і дарунки.

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

Благодійні внески носять безповоротний характер у вигляді коштів чи майна.

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

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

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

2.3. До підгрупи 3 включають кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах

тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

Власні надходження бюджетних установ використовуються відповідно до Бюджетного кодексу, закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет за такими напрямками (Таблиця 5):

Таблиця 5

Спрямування видатків за спеціальними коштами

| Група коштів | Надходження | Спрямування видатків |
|-------------------------------|---|---|
| 1 група власних коштів | 1.1. Плата за послуги, що надаються установою відповідно до її основної діяльності | На покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю |
| | 1.2. Надходження від господарської та виробничої діяльності | На організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ На господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв |
| | 1.3. Плата за оренду майна | На утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ |
| | 1.4. Надходження від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд), інших матеріальних цінностей, плата за зданий металобрухт, дорогоцінні метали, каміння, які у відповідності з чинним законодавством залишаються установі. | На ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти; |
| | | На господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв |

Продовження табл. 5

| | | |
|--|---|--|
| 2 група — інші джерела власних коштів | 12. Благодійні внески, гранти і дарунки | На організацію основної діяльності бюджетних установ |
| | 2.2. Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів. | На виконання відповідних цільових заходів |
| | 2.3. Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право | На організацію основної діяльності бюджетних установ |

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

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

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

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

Для обліку доходів по спецкоштах призначені пасивні рахунки 7 класу:

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

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

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

Крім того виділяють окремі рахунки:

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

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

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

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

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

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

2. Облік грошових коштів по спеціальному фонду

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

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

Призначення кожного рахунку приведені в таблиці 6.

Таблиця 6

Спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних установ

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

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

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

Синтетичний облік ведеться в розрізі субрахунків бухгалтерського обліку.

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

Записи до Меморіальних ордерів здійснюються на підставі виписок держказначейства (банку) з прикладеними документами. Меморіальний ордер побудований з двох частин. В першій відображається надходження коштів (в дебет рахунку обліку спец коштів з кредиту різних). Записи здійснюються позиційним способом за кожною випискою. В другій частині відображається витрачання коштів (касові видатки). Записи здійснюються позиційним способом за кожною випискою (кредит субрахунку з обліку спецкоштів в дебет рахунків).

В кінці меморіального ордера визначаються обороти по дебету та по кредиту рахунку. Записується залишок на початок місяця з попереднього меморіального ордера та визначається і записується залишок коштів на кінець місяця. Він обов'язково звіряється з даними держказначейства (випискою).

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

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

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

3. Облік видатків спеціального фонду

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

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

До нього відкриваються субрахунки:

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

Облік витрат організується так, щоб забезпечити виконання кошторису та надати інформацію для складання звітності.

Тому в аналітичному обліку відкриваються аналітичні рахунки по кожному виду послуг, а фактичні та касові видатки відображаються за кодами КЕКВ, відповідно до кошторису.

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

813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» — видатки в частині інших надходжень від вищої установи при перерозподілі спеціального фонду.

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

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

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

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

| | | | | | | | | | | |
|--------------------------------|----|-----------------------|--|----|-------------------|--|----|------------------|---|----|
| Рахунки бухгалтерського обліку | | Відображення видатків | Рахунок 81 «Видатки спеціального фонду» | | Списання видатків | Рахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом» | | Списання доходів | Рахунок 71 «Доходи спеціального фонду» | |
| Дт | Кт | | Дт | Кт | | Дт | Кт | | Дт | Кт |
| | | → | | | → | | | ← | | |

Рис. 4. Схема обліку видатків та доходів спеціального фонду

Касові видатки обліковуються в Картках аналітичного обліку касових видатків. по кожному виду спеціальних коштів відкривається окрема Картка. Видатки відображаються за кодами КЕКВ за місяць та з початку року з врахуванням відновлених видатків. Записи до них здійснюються на підставі виписок держказначейства зі спеціальних реєстраційних рахунків.

Відображені в картках касові видатки повинні відповідати сумам оборотів по рахунках 313, 323, 314, 324, 316, 326, що відображені в меморіальному ордері № 3.

4. Облік окремих видів власних коштів

Доходи, грошові кошти та видатки спеціального фонду є різноманітними, проте діючим планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку цих об'єктів за встановленими групами.

Узгодження рахунків з обліку спеціальних коштів

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

Облік операцій по наданню платних послуг

За цими операціями використовуються рахунки:

- 301, 323, 313 — для обліку грошових коштів, що надходять в оплату за надані послуги;
- 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», 674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів» — для обліку розрахунків;
- 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги» — для обліку нарахованих доходів;
- 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги» — для обліку витрат.

Типові кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Нарахована плата за послуги, що пов'язані з виконанням основних функцій, від господарської діяльності | 364 | 711 |
| Нарахована плата за навчання в ВНЗ | 364 | 711 |
| Нарахована плата за підготовку кадрів та підвищення кваліфікації | 364 | 711 |
| Нарахована плата за користування гуртожитком | 364 | 711 |
| Нарахована плата за харчування дітей в інтернатах при школах та групах продовженого дня | 674 | 711 |
| Нарахована плата за навчання учнів в гуртках при школах, за навчання зверх учбової програми, за навчання в ліцеях та гімназіях | 674 | 711 |
| Нарахована плата за дітей у дитячих закладах | 674 | 714 |
| Надійшла в касу плата за підготовчі курси | 301 | 711 |
| Здано на реєстраційний (поточний рахунок) | 323, 312 | 301 |
| Надійшла плата в касу чи на рахунки в банку чи держказначейства за навчання у вищих навчальних закладах чи ПТУ, інші платні послуги | 301, 313, 323 | 364, 674 |
| Надійшла плата за користування гуртожитком | 301, 323 | 364 |
| Надійшла плата за дітей від батьків | 301, 323 | 674 |
| 2. Надійшли кошти за оренду приміщень, квартирну плату, за роботу транспорту, та інші послуги | 313, 318, 323 | 364 |
| Відображення витрат по наданню платних послуг: | | |
| Нарахована зарплата працівникам, задіяним у наданні послуг | 811 | 661 |
| Нарахування на заробітну плату | 811 | 65 |
| Списані матеріали | 811 | 23 |
| Списані видатки на відрядження | 811 | 362 |

Продовження табл. 8

| | | |
|--|-----|----------|
| Надані різні послуги сторонніми організаціями | 811 | 364, 675 |
| Відображено створення фондів в основних засобах, придбаних за рахунок спецкоштів | 811 | 401 |
| Відображено створення фондів в МШП, придбаних за рахунок спецкоштів | 811 | 411 |
| Відображення ПДВ та інших податків згідно із законодавством (на транспорт, на землю) | 811 | 64 |
| Списання витрат в кінці року | 432 | 811 |
| Списання доходів в кінці року | 711 | 432 |

Облік операцій з оренди майна бюджетних установ

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

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

Орендодавцями можуть бути:

- **Фонд державного майна**, його регіональні відділення та представництва щодо оренди цілісних майнових комплексів, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, що є державною власністю.
- **Органи, що уповноважені Верховною радою АРК та органами місцевого самоврядування** управляти майном — стосовно цілісних майнових комплексів підприємств, їх структурних підрозділів та нерухомого майна, що належить АРК або перебуває у комунальній власності.
- **Підприємства** — щодо окремого індивідуально визначеного майна і нерухомості, загальна площа яких не перевищує 200 кв. м., а з дозволу Фонду держмайна та органів місцевого самоврядування — також відносно структурних підрозділів підприємств і нерухомого майна, площа якого перевищує 200 кв.м.

Орендар та орендодавець заключають договір оренди у встановленому законом «Про оренду державного і комунального майна»

порядку. При цьому при здачі в оренду державного майна слід використовувати договори, типові форми яких встановлені Фондом державного майна, а при оренді комунального майна форми договорів розробляються органами місцевого самоврядування.

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

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

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

- для об'єктів, що знаходяться в державній власності — Кабінетом Міністрів України;
- для об'єктів, що належать Автономній Республіці Крим — органами, уповноваженими Верховною Радою АРК;
- для об'єктів, що знаходяться в комунальній власності — органами місцевого самоврядування.

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

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

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

Кореспонденції рахунків при цьому складаються наступні.

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

Таблиця 9

Кореспонденції рахунків з обліку операцій оренди майна

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

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

Таблиця 10

Кореспонденції рахунків з обліку витрат по оренді майна в інших організаціях

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Нарахована орендна плата за орендоване майно, що використовується для виконання основних функцій установи | 801, 802 | 675 |
| Перераховано орендодавцю орендну плату (ПДВ списується на видатки установи) | 675 | 311, 321 |

Продовження табл. 10

| | | |
|--|-------------------|----------|
| Нарахування орендної плати за орендоване майно, що використовується для надання послуг, що не є основними функціями установи | 811, 812, 821–825 | 675 |
| Відображено ПДВ | 641 | 675 |
| Оплачено | 675 | 313, 323 |

Облік інших власних надходжень

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

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

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

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

Для обліку цих операцій використовують рахунки:

314, 324, — для обліку грошових коштів;

673 «Розрахунки по коштах, отриманих по інших джерелах власних надходжень» — для обліку розрахунків;

712 «Доходи по інших джерелах власних надходжень бюджетних установ» — для обліку доходів спеціального фонду;

812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» — для обліку видатків спеціального фонду.

Типові кореспонденції рахунків з обліку коштів за дорученням

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

Облік благодійних внесків та гуманітарної допомоги

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

Благодійна допомога може надаватися набувачам у вигляді:

- одноразової фінансової допомоги — у грошовій формі для фінансових потреб закладу за напрямками видатків, визначених благодійником, або для покращання роботи закладу;
- одноразової матеріальної та іншої допомоги — як товари, роботи і послуги;
- систематичної фінансової, матеріальної та іншої допомоги;
- фінансування конкретних цільових програм.

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

В той же час отримані кошти не можуть бути направлені на виплату зарплати працівникам установ освіти, культури, спорту і фізичного виховання, охорони здоров'я. Також благодійні внески не

можуть замінити оплату платних послуг. Після отримання благодійного внеску отримувач повинен внести зміни до кошторису спеціального фонду.

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

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

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

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

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

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

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

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

Для врегулювання обліку таких надходжень Державне Казначейство України своїм листом від 12.05.2004 року № 3876 роз'яснює, що при надходженнях у натуральній формі до органів державного

казначейства в термін до кінця місяця надається «Довідка про надходження в натуральній формі» встановленої форми.

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

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

Таблиця 12

Типові кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|--|-------------------------------|----------------------|
| | Дт | Кт |
| Отримання в грошовій формі | | |
| Отримані благодійні внески, спонсорські внески та інша гуманітарна допомога грошовими коштами | 301, 302, 314, 318, 324 | 712 |
| Здійснені платежі різним організаціям за рахунок благодійних, спонсорських внесків, гуманітарної допомоги. | 364, 675 | 314, 324, 318 |
| Списано вартість отриманих робіт та послуг за рахунок благодійних та спонсорських внесків, гуманітарної допомоги | 812 | 364, 675 |
| Отримані матеріали, що придбані за кошти гуманітарної допомоги | 231–236, 238, 239 | 364 |
| списані витрачені матеріали | 812 | 231–236, 238, 239 |
| Отримані МШП, придбані за кошти гуманітарної допомоги | 221 | 364 |
| Одночасно проводиться другий запис по створенню фондів в МШП | 812 | 411 |

Продовження табл. 12

| | | |
|--|------------|-----|
| Отримано необоротні активи за кошти гуманітарної допомоги | 101–122 | 364 |
| Одночасно проводиться запис по створенню фондів в необоротних активах | 812 | 401 |
| Надходження в натуральній формі | | |
| Отримані благодійні внески в матеріальній формі (матеріальні цінності). На підставі Довідки про надходження в натуральній формі записують: | | |
| Зарахування відділенням держказначейства вказаної суми на спеціальний реєстраційний рахунок | 324 | 712 |
| Одночасно проводяться касові видатки (на цю ж суму) | 364 | 324 |
| Оприбутковані матеріали на підставі Акта на оприбуткування матеріалів | 23 | 364 |
| Списуються використані матеріали (що отримані як благодійна допомога) на підставі Акту на списання матеріалів | 812 | 23 |
| Надходження необоротних активів, як гуманітарна допомога: | | |
| Проведено по рахунку в казначействі на основі Довідки | 324 | 712 |
| Проведення касових видатків (одночасно) | 364 | 324 |
| оприбутковано необоротні активи | 10, 11, 12 | 364 |
| Створення фондів в необоротних активів | 812 | 401 |
| Надходження МШП як гуманітарна допомога: | | |
| Проведено по рахунку в казначействі на основі Довідки | 324 | 712 |
| Проведення касових видатків (одночасно) | 364 | 324 |
| Оприбутковані МШП | 221 | 364 |
| Створення фондів в МШП | 812 | 411 |
| В кінці року закриваються операційні рахунки: | | |
| – списуються витрати | 432 | 812 |
| – списуються доходи | 712 | 432 |

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

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

Облік інших надходжень спеціального фонду

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

Таблиця 13

Типова кореспонденція рахунків

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

ТЕМА 5.

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ, ОПЕРАЦІЙ З ІНОЗЕМНОЮ ВАЛЮТОЮ ТА ІНШИХ КОШТІВ

1. *Облік грошових коштів в касі установи.*
2. *Порядок відкриття рахунків в відділеннях держказначейства.*
3. *Облік зобов'язань розпорядників коштів бюджету.*
4. *Облік коштів на рахунках в держказначействі та установах банків.*
5. *Облік депозитних сум.*
6. *Облік операцій в іноземній валюті.*
7. *Облік інших коштів.*
8. *Інвентаризація грошових коштів.*

Використані джерела

1. Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ. Затверджена наказом Держказначейства України від 26.12.2003 року № 242. (з внесеними змінами).
2. Порядок обслуговування державного бюджету за видатками. Наказ Державного казначейства України від 25.05.2004р. № 89.
3. Порядок відкриття рахунків в національній валюті в органах держказначейства. Наказ Держказначейства України від 02.12.02 року № 221 (у редакції наказу Державного казначейства України від 08.05.2008 № 152).
4. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні. Постанова Правління НБУ № 637 від 15.12.2004 року.
5. Про відображення бюджетними організаціями курсових різниць. Лист ДКУ від 13.04.07 р. № 3.4-04/988-4592.
6. Порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті. Наказ Держказначейства України від 24.07.2001 р. № 126 (в редакції наказу ДКУ від 27.05.05р. № 96).
7. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів органах Державного казначейства України. Наказ ГДКУ від 09.08.2004. № 136.
8. Про надання роз'яснень щодо обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. Лист ДКУ, Мінфін України № 3.4-04/2413-10640 від 03.11.2006 р.
9. Порядок примусового списання грошових коштів з рахунків установ та організацій, відкритих в органах державного казначейства. Наказ ДКУ від 05.10.2001р. № 175.

1. Облік грошових коштів в касі установи

Організація обліку готівки в касі та касових операцій бюджетної установи здійснюється відповідно до Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ № 637 від 15.12.2004 року та Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ № 242.

Касові операції — надходження та видача готівки з каси оформляються прибутковими та видатковими касовими ордерами типових форм: КО-1, КО-2. Оформлені касові ордери реєструються в журналі реєстрації видаткових та прибуткових касових ордерів (ф.КО-3) та передаються в касу для виконання їх касиром: отримання коштів в касу — за прибутковими ордерами і видача коштів з каси — за видатковими ордерами. На підставі касових ордерів за проведеними операціями з готівкою касир веде касову книгу (ф.КО-4).

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

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

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

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

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

Крім Положення № 637 на всі бюджетні установи поширюється дія Інструкції № 242 з обліку коштів, розрахунків та інших активів.

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

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

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

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

Бухгалтерський облік наявності та руху готівки ведеться на рахунок 30 «Каса» до якого відкриваються субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

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

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

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

**Типові кореспонденції рахунків з обліку готівки
в національній валюті**

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|------------------------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. Одержано в касу готівку: | | |
| з (поточного) реєстраційного рахунку на різні цілі | 301 | 311,321 |
| з рахунків обліку спецкоштів | 301 | 313, 314, 316, 323, 324, 326 |
| 2. Одержано повернення підзвітних сум | 301 | 362 |
| 3. Одержано від винуватця, як погашення нестачі | 301 | 363 |
| 4. Одержано плату за гуртожиток | 301 | 364 |
| 5. Внесено в касу плату за навчання | 301 | 364 |
| 6. Отримано плату за надані особисті телефонні переговори та інші доходи, які відносять на відшкодування касових видатків | 301 | 364, 801, 802 |
| 7. Видача готівки з каси на підставі видаткових касових ордерів, платіжних відомостей: | | |
| на оплату праці | 661 | 301 |
| виплачені стипендії | 662 | 301 |
| виплачені депонентські суми | 671 | 301 |
| виплачено у підзвіт на відрядження та господарські витрати | 362 | 301 |
| виплачені допомоги по соціальному страхуванню | 652 | 301 |
| 8. Повернуто невикористані кошти на рахунки: поточний бюджетний чи реєстраційний | 311, 321 | 301 |
| на спеціальні поточні | 313, 314, 316 | 301 |
| на спеціальні реєстраційні | 323, 324, 326 | |
| 9. Внесені кошти на рахунки в банку чи держказначействі: послуги за телефонні переговори та інші кошти, які відповідно до чинного законодавства відносять на відшкодування касових видатків загального фонду | 311, 321 | 301 |

Продовження табл. 14

| | | |
|--|------------------|-----|
| Внесено на спеціальні реєстраційні рахунки доходи спеціальних коштів | 313, 314, 316 | 301 |
|--|------------------|-----|

2. Порядок відкриття рахунків в відділеннях держказначейства

Бюджетні установи переведені на казначейське обслуговування, а тому рахунки і зберігання та обліку грошових коштів відкриваються в територіальних органах Державного казначейства. Порядок відкриття рахунків у національній валюті в органах державного казначейства регулюється Порядком відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства», що затверджена Наказом ДКУ № 221.

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

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

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

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

- **реєстраційні рахунки**, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів;

- **спеціальні реєстраційні** рахунки, які відкриваються розпорядникам бюджетних коштів, відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів;
- **рахунки одержувачів бюджетних коштів**, які відкриваються одержувачам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету загального та/або спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;
- **особові рахунки**, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету для обліку руху коштів, виділених із загального та/або спеціального фондів місцевих бюджетів для розподілу між розпорядниками та одержувачами коштів місцевих бюджетів, а також відокремленими структурними підрозділами розпорядників коштів місцевих бюджетів.

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

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

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

Бюджетні рахунки відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду відповідно до закону України про Державний бюджет України та рішень про місцеві бюджети на відповідний рік. У разі неприйняття або несвоєчасного прийняття закону України про Державний бюджет України на відповідний рік відкриваються рахунки попереднього бюджетного періоду. Спеціальні реєстраційні рахунки, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних

витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення, відкриваються у наступному бюджетному періоді з перенесенням невитрачених у попередньому періоді залишків коштів.

Небюджетні рахунки — рахунки, які відкриваються органами Державного казначейства України у випадках, передбачених законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, підприємствам, установам, організаціям за операціями, що не відносяться до операцій за виконанням бюджетів.

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

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

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

а) заяву про відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів надано право першого та другого підписів;

б) копію довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, засвідчену нотаріально або органом, що видав довідку;

в) копію належним чином зареєстрованого (затвердженого) установчого документа (статуту, положення, засновницький договір), засвідчену органом, який здійснив реєстрацію, або нотаріально. Положення, які затверджуються постановами Кабінету Міністрів України чи указами Президента України, нотаріального засвідчення не потребують. Клієнти, які діють на підставі законів, установчий документ не подають;

г) копію документа, що підтверджує взяття клієнта на облік в органі державної податкової служби, засвідчену органом, що видав документ, або нотаріально;

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

д) копію документа, що підтверджує реєстрацію клієнта у відповідному органі Пенсійного фонду України, засвідчену органом, що його видав, або нотаріально;

е) копії документів, що підтверджують реєстрацію клієнта у Фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонді загальнообов'язкового соціального страхування України на випадок безробіття, Фонді соціального страхування з тимчасової втрати працездатності як платника страхових внесків, засвідчені органами, що їх видали, або нотаріально.

Інформація про те, що клієнт не є платником страхових внесків, обов'язково зазначається у заяві про відкриття рахунку в рядку «Додаткова інформація»;

є) затверджений кошторис розпорядників бюджетних коштів, крім видатків бюджетів, кошториси для здійснення яких не складаються.

Кошторис не подається у разі відкриття розпорядниками бюджетних коштів протягом бюджетного року спеціальних реєстраційних рахунків з обліку операцій з власних надходжень бюджетних установ.

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

- При оформленні карток із зразками підписів для проставляння на них зразків першого та другого підписів використання факсиміле забороняється.
- Разом із карткою із зразками підписів та відбитка печатки до органів Державного казначейства України клієнтами надаються:
 - копії сторінок паспорта або документа, що його замінює, які містять фото, прізвище та ім'я, інформацію про дату видачі та орган, що видав паспорт, місце проживання або тимчасового перебування,
 - копія документа, виданого органом державної податкової служби, що засвідчує присвоєння фізичній особі ідентифікаційного номера (за наявності), осіб, які зазначені в картці із зразками підписів та відбитка печатки.
 - копії відповідних документів (наказ, протокол тощо), що підтверджують повноваження зазначених у картці осіб, засвідчені відбитком печатки та підписом уповноваженого працівника з питань кадрового забезпечення клієнта.

- До картки із зразками підписів та відбитка печатки клієнтом надається перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці особи, засвідчений підписами осіб, яким надано право першого і другого підписів, та відбитком печатки клієнта .
- Право першого підпису належить першому керівнику (командиру, начальнику) та його заступникам і не може бути надано головному бухгалтеру (начальнику структурного підрозділу, на який покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності) та іншим особам, які мають право другого підпису.
- Право другого підпису належить головному бухгалтеру та його заступнику (начальнику структурного підрозділу, на який покладено функцію ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, та його заступнику) або особам, відповідальним за ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.
- Право другого підпису не може бути надано особам, які користуються правом першого підпису.
- Картка із зразками підписів та відбитка печатки засвідчується нотаріально або підписом осіб, які мають право першого підпису, та печаткою установи/організації, якій клієнт підпорядкований або до складу якої входить.

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

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

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

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

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

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

а) у разі подання власником рахунку заяви про закриття бюджетного рахунку;

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

в) в інших випадках, передбачених законодавством України.

У разі наявності на рахунку, що закривається, залишків коштів орган Державного казначейства України на підставі платіжного доручення власника рахунку перераховує такі залишки на інший, відкритий цим клієнтом, рахунок, якщо інше не передбачено бюджетним законодавством.

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

3. Облік зобов'язань розпорядників коштів бюджету

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

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

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

- попередній контроль – на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників коштів;
- поточний контроль – у процесі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

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

Основний нормативний документ, яким врегульовується контроль за зобов'язаннями бюджетних установ є «Порядок обліку зобо-

в'язань розпорядників бюджетних коштів в органах державного казначейства України», затверджений наказом ДКУ від 09.08.2004 р. № 136.

Порядок № 136 виокремлює бюджетні фінансові зобов'язання та небюджетні зобов'язання.

Бюджетне фінансове зобов'язання — це зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто, кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, яка передбачена законодавством.

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

Розпорядники — бюджетні установи — мають право брати бюджетні зобов'язання по загальному та спеціальному фонду в межах бюджетних асигнувань. При цьому органи Державного казначейства реєструють та обліковують в бухгалтерському обліку виконання бюджетів **усі зобов'язання** (минулого і поточного бюджетних періодів) розпорядників бюджетних коштів, незалежно від планових призначень, включаючи і ті, що перевищують бюджетні призначення.

Проте розпорядники коштів несуть відповідальність за взяття на облік зобов'язань понад кошторисні призначення та виникнення **небюджетної заборгованості**.

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

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

Розпорядники бюджетних коштів для взяття на облік зобов'язань в Держказначействі, протягом 3 робочих днів з дати його виникнення,

але не пізніше останнього робочого дня місяця подають до органу Держказначейства **«Реєстр зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів»** встановленої форми на паперових носіях (два примірники) та електронному носії, а також оригінали документів або їх копії, що підтверджують виникнення зобов'язання: договори, рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт.

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

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

Після перевірки цих документів орган держказначейства повертає їх розпоряднику з відміткою «зарєєстровано та взято на облік».

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

При виникненні фінансових зобов'язань, тобто, необхідності провести проплату до держказначейства надаються **«Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів»** на паперових (2 примірники) та електронних носіях, а також оригінали документів чи їх копії, засвідчені в установленому порядку. Термін їх надання — на протязі 3 днів з дати виникнення фінансових зобов'язань, але не пізніше останнього робочого дня місяця.

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

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

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

Наприклад, нараховано організації «Комп'ютер-сіті» за виконані послуги на суму 3450 грн. В орган держказначейства надається Реєстр зобов'язань, договір на підставі яких зобов'язання береться на

облік в відділенні держказначейства. При настанні терміну оплати подається акт виконаних робіт, платіжне доручення та Реєстр фінансових зобов'язань, на підставі яких це зобов'язання погашається, тобто, здійснюється оплата.

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

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

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

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

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

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

Щомісяця органи держказначейства проводять аналіз зобов'язань бюджетних установ. Для цього бюджетні установи надають їм щомісячний звіт «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» ф. № 7-м, 7д. В цьому звіті за даними бухгалтерського обліку та даних «Книги аналітичного обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань» бюджетні установи відображають суми дебіторської та

кредиторської заборгованості по загальному та спеціальному фонду на звітну дату.

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

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

Виключенням є випадки передбачені чинним законодавством, зокрема:

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

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

Примусове списання коштів **загального фонду** бюджету здійснюється:

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

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

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

Кошти списуються за тими ж кодами економічної класифікації видатків, за якими б здійснювався платіж, якби оплата проводилася

не примусово. Затрати пов'язані з врегулюванням спорів у суді санкцій за іншими витратами стягуються за кодом 1139 «Оплата інших послуг та інші витрати».

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

4. Облік коштів на рахунках в держказначействі та установах банків

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

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

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

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

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

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

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

В другій частині приводиться узагальнена розрахунково-платіжна відомість.

В третій частині приводиться розрахунок нарахування на заробітну плату.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

311 «Поточні рахунки на видатки установи»;

312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам»;

313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду»;

318 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

319 «Інші поточні рахунки».

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

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

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

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

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

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

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

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

Операції з грошовими коштами оформляються наступними записами.

Таблиця 15

Типові кореспонденції рахунків по операціях на поточних та реєстраційних рахунках

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|--------------------|
| | Дт | Кт |
| Одержання в касу готівки за чеками з поточних бюджетних та реєстраційних рахунків | 301 | 311, 321 |
| Одержання в касу готівки за чеками з спеціальних реєстраційних та спеціальних бюджетних рахунків | 301 | 323–326 313–316 |

Продовження табл. 15

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

5. Облік депозитних сум

До депозитних сум відносяться кошти, що надійшли в тимчасове розпорядження установи і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

Такі операції найчастіше здійснюються митними службами, органами державної виконавчої влади, закладами охорони здоров'я та іншими. Такими сумами можуть бути:

- суми передоплати за митне оформлення;
- вилучені (конфісковані) в учасників ЗЕД грошові кошти, здані на зберігання до прийняття відповідного рішення щодо їх

подальшого призначення органами митниці чи органами державної виконавчої служби;

- грошові кошти хворих, які перебувають на лікуванні в закладах охорони здоров'я і не можуть зберігати їх особисто.

Такі кошти не є власністю установи і не плануються в кошторисах спеціального чи загального фонду.

Для тимчасового зберігання таких коштів установа відкриває в органах Держказначейства чи в установі банку депозитний рахунок.

Депозитні рахунки — це рахунки, які відкриваються в органах Держказначейства та/або в установах банків за коштами, отриманими в ти тимчасове користування згідно з законодавством (без права користування цими коштами) і з настанням відповідних умов належать поверненню або перерахуванню за призначенням.

При необхідності їх виплати особам чи організаціям, яким вони належать, вони видаються з цих рахунків іменними грошовими чеками або ж перераховуються платіжними дорученнями на ім'я цих осіб чи організацій.

Зберігання коштів на рахунках обмежується терміном депозитного договору (як правило, три роки). Незатребувані депозитні суми на поточному чи реєстраційному рахунку підлягають перерахуванню в доход того бюджету, за рахунок якого утримується установа. Відповідальність за правильним перерахуванням коштів та видачі депозитних сум їх власника покладається на керівника установи.

Термін зберігання та порядок зберігання і використання депозитних сум в іноземній валюті встановлюються відповідним міністерством чи іншим центральним органом виконавчої влади з узгодженням з Міністерством фінансів.

Для їх обліку призначений рахунок 325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум» та 315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум».

Відповідно до Інструкції про використання Плану рахунків на ньому обліковуються депозитні кошти, які надійшли на ім'я установи і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

Для обліку розрахунків за цими сумами призначений рахунок 672 «Розрахунки по депозитних сумах».

Типові кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Перерахована сума коштів на депозитний рахунок | 315, 325 | 672 |
| Отримано в касу для повернення готівкою | 301 | 315, 325 |
| Виплачено з каси власнику коштів | 672 | 301 |
| Перераховано депозитну суму на рахунок власника | 672 | 315, 325 |

Аналітичний облік депозитних сум ведеться за кожною депозитною сумою з тим щоб забезпечити контроль за термінами, власниками, сумами депозитів та вчасно їх повернути чи перерахувати до бюджету.

В органах виконавчої служби для цього ведуть книги встановленої форми, а інші установи ведуть книги чи картки довільної форми.

При наявності в обліку депозитних сум в Пояснювальній записці до звіту ці суми розшифровуються та додається Довідка про депозитні операції установ, в якій зазначається залишки коштів на рахунках, нормативний акт на підставі якого проводяться такі операції тощо.

6. Облік операцій в іноземній валюті

Загальні принципи валютного регулювання бюджетних установ, здійснення валютного контролю, відповідальність за порушення валютного законодавства, як і для інших організацій, встановлені Декретом КМУ «Про систему валютного регулювання і валютного контролю» від 19.02.1993 року № 15-93.

Порядок розрахунків експортно-імпортних операцій здійснюється відповідно до вимог закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». А також діють і інші загальнодержавні нормативні акти щодо регулювання таких операцій.

Розпорядники коштів за деякими напрямками витрат, встановлених законодавством, можуть проводити розрахунки в іноземній валюті. Для цього розпорядники відкривають рахунки в установах

банків за відповідними балансовими рахунками згідно з інструкціями НБУ. Про відкриття рахунків в іноземній валюті установа подає до органу держказначейства Довідку про відкриття рахунку на її ім'я.

Операції в іноземній валюті здійснюються бюджетними установами відповідно до діючого законодавства та в межах виділених коштів при наявності зобов'язань за міжнародною діяльністю.

При необхідності здійснення розрахунків за зобов'язаннями, пов'язаними з міжнародною діяльністю, розпорядники узгоджують з Державним казначейством України питання щодо можливості перерахування наявних на рахунках ДКУ коштів в іноземній валюті чи необхідності здійснення її закупівлі.

Якщо на валютному рахунку ДКУ є необхідна розпоряднику сума коштів в іноземній валюті та в свою чергу на його реєстраційному рахунку установи є сума гривневого еквіваленту цієї іноземної валюти, то розпорядник подає до ДКУ доручення на здійснення видатків в іноземній валюті, підтвердні документи в установленому порядку, реєстри зобов'язань та платіжне доручення на відшкодування з реєстраційного рахунку гривневого еквіваленту перерахованих коштів в іноземній валюті.

На підставі цих документів ДКУ приймає рішення про перерахування коштів з валютного рахунку на рахунок розпорядника, що відкритий в установі банку. Перераховується іноземна валюта на підставі платіжного документа, підготовленого ДКУ.

В цей же день гривневий еквівалент перерахованої іноземної валюти списується з реєстраційного рахунку розпорядника на підставі документів поданих розпорядником (Реєстр зобов'язань, платіжного доручення).

При виникненні розрахункових операцій з нерезидентами, що не пов'язані з міжнародною діяльністю розрахунки можуть здійснюватись двома шляхами.

1. Установа має право придбати іноземну валюту для цих розрахунків. Для цього в органи держказначейства подається платіжне доручення на перерахування коштів з відповідних рахунків в національній валюті для закупівлі іноземної валюти на міжбанківській валютній біржі. Разом з платіжними дорученнями подаються підтвердні документи в установленому порядку.

2. При можливості погашення цих зобов'язань за рахунок коштів наявних на валютних рахунках Держказначейства, розпорядник по-

дає до Державного Казначейства України заявку-доручення на здійснення видатків в іноземній валюті (за встановленою ДКУ формою). В цьому випадку здійснюються проведення розрахунків та видатків порядку, що висвітлені вище (для міжнародної діяльності).

Стосовно відображення в обліку операцій в іноземній валюті бюджетних установ, то слід керуватись «Порядком відображення в обліку операцій в іноземній валюті» № 126. Ним визначені наступні терміни.

Монетарні статті — це статті балансу, що відображають грошові кошти в касі, на рахунках в установах банків, а також такі активи і зобов'язання, що будуть отримані та сплачені у фіксованій чи визначеній сумі грошей чи їх еквівалентів.

Немонетарні статті — статті балансу, що відображають основні засоби, матеріали, інші статті, які не відносяться до монетарних. Зокрема, до немонетарних статей належать аванси, попередня оплата.

Курсова різниця — різниця, яка є наслідком перерахунку однакової кількості одиниць іноземної валюти в національну валюту при різних валютних курсах.

Середньозважений валютний курс — результат ділення суми добутків величин валютних курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці (кварталі, року) на кількість календарних днів у цьому місяці (кварталі, році).

Донор — іноземна держава, уряд, уповноважені урядом іноземної держави органи, міжнародні організації, що надають міжнародну технічну допомогу відповідно до міжнародних договорів України.

Міжнародна технічна допомога — це ресурси та послуги, що відповідно до міжнародних договорів України надаються донорами на безоплатній основі з метою підтримки України.

Бенефіціар — юридична особа, що отримує кошти міжнародних фінансових організацій в рамках інвестиційного проекту.

Для обліку операцій в іноземній валюті призначені рахунки:

302 «Каса в іноземній валюті» — обліковується готівка.

318 «Поточні рахунки в іноземній валюті» — відкривається в установах банків. Порядок відкриття, переоформлення та закриття цих рахунків регулюється інструкціями Національного банку України.

На кожний вид валюти банк відкриває окремий рахунок.

442 «Інша переоцінка» — призначено для обліку курсової різниці.

При використанні іноземної валюти загального та спеціального фонду відкриваються субрахунки:

442/1 – курсова різниця за загальним фондом та

442/2 – курсова різниця по спеціальному фонду.

На кожне найменування валюти в обліку відкриваються окремі рахунки третього порядку залежно від виду валюти або рахунків, відкритих в установах банків, наприклад, 302-1, 302-2, 302-3, 318-1, 318-2, 442-1-1, 442-1-2 і т.д.

Первинні документи для оформлення операцій з іноземною валютою використовують такі ж як і для операцій з національною валютою: касові ордери, платіжні доручення тощо., а також інші документи встановлені НБУ для таких операцій. В цих документах сума коштів проставляється одночасно в іноземній валюті та в гривневому еквіваленті за офіційним курсом.

Надходження грошей оформляють прибутковими ордерами, а видачу – видатковими ордерами. При наявності таких операцій в установі ведеться окрема касова книга, в якій касир відображає наявність та рух готівки в іноземній валюті.

Для установ у яких є декілька видів валют, касові книги відкриваються окремо по кожному виду валют.

Синтетичний облік готівкових операцій здійснюється в меморіальному ордері № 1, які відкриваються на кожний вид валют і відповідно нумеруються: № 1-1, № 1-2 і т.д.

Операції з руху коштів загального фонду в іноземній валюті записуються в меморіальному ордері № 2, що складається окремо за видами валют.

Рух коштів в іноземній валюті по спеціальному фонду записуються в меморіальному ордері № 3, який складається окремо по кожному виду валют.

Записи до цих меморіальних ордерів здійснюються на підставі виписок казначейства та установи банку.

Таблиця 17

Кореспонденції рахунків з обліку операцій в іноземній валюті

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| Зараховані благодійні внески в іноземній валюті | 318 | 712 |
| Одержано в касу іноземну валюту з рахунку в банку | 302 | 318 |

Продовження табл. 17

| | | |
|---|----------------------------------|---|
| Видано у підзвіт з каси | 362 | 302 |
| Проведено розрахунок за підзвітну суму: | | |
| Списано на видатки установи витрати по затвердженому Звіту про використання коштів | 801, 802, 811–813 | 362 |
| Повернення невикористаної частки авансу в іноземній валюті (за курсом на день видачі авансу) – курсова різниця не нараховується | 302 | 362 |
| Отримані кошти внесені на рахунок в банку | 318 | 302 |
| Перерахована іноземна валюта для надання послуг, виконання робіт. | 364 | 318 |
| Списано на видатки отримані послуги, виконані роботи (за курсом на дату перерахування авансу) | 801, 802, 811–812 | 364 |
| Придбання іноземної валюти: | | |
| а) Перераховані кошти установі банку для придбання іноземної валюти (включаючи комісійний збір, внески до Пенс. фонду) | 364 | 311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326 |
| б) зарахована на рахунок іноземна валюта | 318 | 364 |
| в) списана вартість послуги банку за придбання валюти | 801, 802, 811–813 | 364 |
| г) Проведено розрахунки з Пенсійним фондом по придбаній валюті: проведена оплата | 651 | 364 |
| нараховано внески | 801, 802, 811–813 | 651 |
| д) повернено невикористану суму коштів | 311–314, 316, 319, 321, 324, 326 | 364 |
| Продаж іноземної валюти: | | |
| Перераховано іноземну валюту для продажу | 364 | 318 |
| Зараховані кошти в національній валюті на поточний рахунок, що відкритий в установі банку | 311 | 364 |
| Сплачені кошти за послуги банку | 801, 802, 811–813 | 364 |

Всі операції відображаються в документах та облікових регістрах одночасно у двох валютах: національній та іноземній. Для перерахування іноземної валюти в національну використовується офіційний валютний курс НБУ. За результатами перерахунку відображаються курсові різниці по рахунку 442 «Інша переоцінка».

Курсова різниця визначається за монетарними статтями в іноземній валюті. Вона визначається на дату здійснення операції та на звітну дату.

По немонетарних статтях курсова різниця не визначається. Вартість придбаних чи отриманих безоплатно матеріальних цінностей та послуг, що оцінюються в іноземній валюті, перераховуються в національну валюту за курсом на дату здійснення операції.

Після проведення операції в іноземній валюті розпорядники коштів складають «Довідку про операції в іноземній валюті», форма якої затверджена Наказом № 96. Вона подається в органи держказначейства не пізніше останнього робочого дня місяця.

Розпорядники здійснюють переоцінку зобов'язань, що взяті в іноземній валюті на дату проведення операції та на звітну дату. При цьому відображаються курсові різниці та складаються наступні кореспонденції рахунків.

Таблиця 18

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|---------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. При збільшенні валютного курсу збільшується сума зобов'язання (кредиторської заборгованості) | 442 | 364, 675 |
| Одночасно негативна курсова різниця списується на видатки установи по відповідному кошторису | 801–802, 811–813 | 442 |
| 2. При зменшенні валютного курсу зменшується сума зобов'язань (кредиторської заборгованості) | 364, 675 | 442 |
| Позитивна курсова різниця відноситься на зменшення витрат | 442 | 801–802, 811–813 |

Грошові кошти, як монетарні статті теж підлягають перерахунку та відображенню курсових різниць по рахунках 302, 318. Ці кореспонденції складаються наступним чином. (Таблиця 19).

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|---------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. При збільшенні валютного курсу збільшується сума коштів, а тому курсова різниця відображається наступним чином | 302, 318 | 442 |
| Одночасно курсова різниця списується на збільшення доходів загального чи спеціального фондів | 442 | 701–702, 711–713 |
| 2. При зменшенні валютного курсу зменшується сума коштів в національній валюті | 442 | 302, 318 |
| Одночасно зменшується сума доходів | 701–702, 711–713 | 442 |

В результат цих операцій курсова різниця, в кінцевому підсумку, відображається у складі доходів чи видатків.

7. Облік інших коштів

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

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

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

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

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

332 «Грошові документи в іноземній валюті». Обліковуються грошові документи в іноземній валюті.

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

Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачається договором.

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

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

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

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

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

У кінці місяця записи за операціями з грошовими документами та грошовими коштами в дорозі групуються в меморіальному ордері ф. № 274. Записи здійснюються на підставі виписок органів Держказначейства (установ банків), звітів матеріально-відповідальних осіб, реєстрів аналітичного обліку, інших документів. Дані меморіальних ордерів переносяться до книги «Журнал-головна».

Грошові документи та інші бланки — квитанційних книжок, атестатів, дипломів, путівок, трудових книжок в обов'язковому порядку

підлягають за балансовому обліку на рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

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

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

Таблиця 20

Кореспонденції рахунків

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Таблиця 21

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Сума |
|---|-------------------------|-----|-------|
| | Дт | Кт | |
| Оприбутковано путівки на санаторно-курортне лікування | 331 | 652 | 12000 |
| Одночасно обліковується на за балансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» | 08 | | 12000 |
| Надходження коштів до каси від працівників | 301 | 364 | 3600 |

Продовження табл. 21

| | | | |
|--|-----|-----|-------|
| Видана путівка працівнику: | | | |
| На суму, що оплачена працівником | 364 | 331 | 3600 |
| За рахунок коштів Фонду | 652 | 331 | 8400 |
| Одночасно списується з забалансового обліку | | 08 | 12000 |
| Кошти внесені на спеціальний реєстраційний рахунок | 328 | 301 | 3600 |
| Перераховано до Фонду | 652 | 328 | 3600 |

8. Інвентаризація грошових коштів

Відповідно до Інструкції № 90 установи повинні обов'язково проводити інвентаризацію грошових коштів, грошових документів, цінностей і бланків суворого обліку — не менше одного разу на квартал.

Інвентаризація реєстраційних, спеціальних, валютних, поточних рахунків здійснюється по мірі надходження виписок органів Держказначейства та установ банків.

При інвентаризації каси слід керуватись Положенням про ведення касових операцій в національній валюті № 637.

Для оформлення результатів інвентаризації готівки, цінних паперів, чекових книжок, поштових марок, оплачених путівок та інше, які знаходяться в касі використовують Акт інвентаризації наявності грошових коштів, цінностей за формою, що встановлена Інструкцією № 90.

Для оформлення результатів інвентаризації бланків суворого обліку використовується Інвентаризаційний опис бланків документів суворого обліку за формою, що встановлена Інструкцією № 90.

Таблиця 23

Кореспонденції рахунків з відображення результатів інвентаризації

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|-----------|
| | Дт | Кт |
| Виявлена нестача готівки в касі і віднесена на винних осіб | 363 | 301, 302, |

Продовження табл. 23

| | | |
|---|------------------------------------|-----|
| Погашено нестачу грошових коштів | 301, 302, 311, 313, 321, 323 | 363 |
| Оприбутковані надлишки готівки | 301, 302, | 711 |
| Виявлена нестача бланків суворого обліку: на облікову вартість | 363 | 331 |
| На вартість, що підлягає перерахуванню в бюджет | 363 | 642 |

ТЕМА 6.

ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

1. *Економічний зміст та завдання обліку розрахунків.*
2. *Облік розрахунків за платежами і податками до бюджету.*
3. *Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторам.*
4. *Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.*
5. *Облік розрахунків з підзвітними особами.*
6. *Облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків.*
7. *Облік довгострокових зобов'язань.*
8. *Інвентаризація розрахунків.*
9. *Облік списання простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості.*

Використані джерела

1. Закон України «Про податок на додану вартість» № 168/97 від 03.04.97 року з врахуванням змін внесених законом № 2505 від 25.03.05 р.
2. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 року № 283/97-ВР.
3. Постанова КМУ № 1404 від 09.10.2006 р. «Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти».
4. Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ. Наказ ДКУ від 26.12.2003 р. № 242.
5. Порядок списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув. Наказ Держказначейства України № 73 від 08.05.2001 р.
7. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон. Затверджена наказом Мінфіну України від 13.03.1998 р. № 59 (в редакції наказу Мінфіну України № 146 від 10.06.1999 р.).
8. Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон. Постанова КМУ від 23.04.1999 р. № 663.

1. Економічний зміст та завдання обліку розрахунків

Бюджетні установи в процесі виконання бюджету ведуть розрахунки з різними організаціями, від яких отримують послуги (в т.ч. комунальні), продукти харчування, медикаменти, основні засоби та

інші матеріальні цінності, що необхідні для функціонування установи. Всі ці операції обліковуються як розрахунки з різними дебіторами та кредиторами.

Кредиторська заборгованість — це зобов'язання установи перед іншими юридичними та фізичними особами щодо сплати їм заборгованості за вже отримані матеріальні цінності, роботи чи послуги.

Дебіторська заборгованість — це фінансовий актив установи, що виникає унаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, серед яких одна, що є власником активу, після настання відповідних умов угоди має право на отримання платежів, товарів, робіт чи послуг.

Попередня оплата — оплата товарів (робіт чи послуг) готових до відвантаження (надання) установі після отримання платежу відповідно до чинного законодавства.

В бюджетних установах використовується безготівкові та готівкові форми розрахунків.

Готівкові розрахунки застосовуються для розрахунків з працівниками, студентами, учнями по оплаті праці, допомоги, стипендіях, підзвітних сумах, по відшкодуванню завданих збитків та за іншими операціями з працівниками установи. Готівкові розрахунки з різними організаціями за матеріали, роботи, послуги здійснюються в межах встановлених сум, відповідно до Положення № 637.

Безготівкові розрахунки є переважним видом розрахунків і передбачають перерахування коштів з рахунку установи на рахунок одержувача.

Безготівкові розрахунки при казначейському обслуговуванні здійснюються через органи держказначейства, який і виконує функції обслуговуючого банку.

Усі господарські відносини установи з постачальниками товарів (робіт та послуг) оформляється договорами, форми і порядок укладення яких регулюється Цивільним кодексом. Договори можуть укладатися установами (крім довгострокових) виключно в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами. Витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень не вважаються бюджетними зобов'язаннями і не підлягають оплаті.

Так як попередня оплата в розрахунках з постачальниками обмежена і дозволяється законодавством в окремих випадках, то біль-

шість розрахунків бюджетні установи здійснюють на умовах оплати після отримання товарів, робіт, послуг.

Основними завданнями обліку розрахунків є:

- реєстрація в органах держказначейства всіх зобов'язань (минулого і поточних бюджетних періодів) розпорядниками коштів;
- суворе дотримання строків погашення всіх видів заборгованості,
- зниження рівня заборгованості бюджетних зобов'язань минулих періодів і недопущення її виникнення її виникнення за зобов'язаннями поточного року;
- своєчасне внесення змін до зареєстрованих в органах Держказначейства зобов'язань у зв'язку зі зміною умов договору (складання додаткових угод, розірвання договору тощо);
- дотримання законності розрахунків;
- контроль за правильним і своєчасним оприбуткуванням оплачених матеріальних цінностей;
- забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку розрахункових операцій та відображення цих показників у звітності.

2. Облік розрахунків за платежами і податками до бюджету

В процесі виконання кошторисів бюджетні установи виступають платниками податків та зборів, відповідно до законодавства.

Бюджетні установи нараховують та сплачують до бюджету загальнодержавні збори, податки і обов'язкові платежі, але при цьому вони користуються пільгами, передбаченими відповідними законами.

Для розрахунків за податками і платежами призначений рахунок 64 «Розрахунки з податків та платежів», який має два субрахунки:

641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет».

642 «Інші розрахунки з бюджетом».

По кредиту їх відображається суми фактично утриманих та нарахованих податків і платежів до бюджету, а по дебету — їх перерахування до бюджету.

Аналітичний облік податків і платежів ведеться за кожним видом податків в картках ф. 292 а.

Зокрема бюджетні установи сплачують такі податки і платежі:

- податок на додану вартість
- податок на землю
- податок з власників транспортних засобів
- податок з доходів фізичних осіб
- інші податки і платежі відповідно до законодавства.

Податок на прибуток

Законом «Про оподаткування прибутку підприємств», передбачено особливий порядок оподаткування неприбуткових організацій. Так, якщо статутні документи установи відповідають вимогам неприбуткових організацій, і вони внесені до реєстру неприбуткових організацій, то вони мають ряд пільг з податку на прибуток і оподатковуються за статтею 7.11.

За операціями по загальному фонду, тобто, фінансування з бюджету, не виникає ні валових доходів ні валових витрат. Тому в цій частині операцій податок на прибуток не виникає.

1. В частині спеціального фонду доходи оподатковуються за статтею 7.11 в такому порядку.

1.1. Звільняються від оподаткування доходи:

- безоплатно отримані кошти та майно у вигляді безповоротної фінансової допомоги, чи добровільних пожертвувань,
- пасивні доходи (доходи отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат та відшкодувань, роялті);
- кошти та майно, отримані як компенсація вартості державних послуг;
- дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах благодійної, у тому числі гуманітарної допомоги чи технічної допомоги, що надаються таким неприбутковим організаціям відповідно до умов міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, крім дотацій на регулювання цін на платні послуги, які надаються такими неприбутковими організаціями або через них їх отримувачам згідно із законодавством, з метою зниження рівня таких цін.

1.2. Для органів державної влади та місцевого самоврядування, а також створених ними установ, а також заклади і установи освіти,

охорони здоров'я, архівні установи надані такі пільги: не оподатковуються перевищення доходів над витратами по наданих послугах, що надаються цими установами і входять до Переліку платних послуг, затверджених КМУ. Суми перевищення зараховуються до кошторису наступного року і витрачається на фінансування запланованих заходів по спеціальному чи по загальному фонду.

Доходи, отримані з інших джерел підлягають оподаткуванню на загальних підставах. При цьому оподатковуваний прибуток визнається як різниця між отриманими доходами та понесеними витратами для отримання таких доходів, але не вище суми таких доходів. При підрахунку суми перевищення валових доходів над валовими витратами сума амортизаційних відрахувань не враховується.

Виходячи з різних підходів до визначення податку на прибуток, бюджетні установи зобов'язані вести облік валових доходів та валових витрат окремо по операціях, що оподатковуються та не оподатковуються податком на прибуток.

Бюджетні установи, що отримують доходи, які підлягають оподаткуванню цим прибутком зобов'язані надати в податкові органи Декларацію по податку на прибуток на протязі 40 днів після закінчення звітного періоду (кварталу, року).

Кореспонденція рахунків складається наступна: нараховано податок на прибуток Дт 811 Кт 641, оплачено податок: Дт 641 Кт 323, 324.

Податок на додану вартість

Відповідно до Закону про ПДВ, у випадках, якщо вартість надання послуг, продажу продукції за останні 12 календарних місяців перевищує 300 000 грн, то установа повинна зареєструватись як платник ПДВ в податковій інспекції. Причому в даний обсяг повинні включатись як оподатковувані операції так і звільнені від оподаткування.

Бюджетні установи оподатковуються ПДВ згідно з Законом «Про податок на додану вартість» відповідно до якого вони мають ряд пільг.

Так, в операціях по загальному фонду не виникає ні податково-го кредиту ні податкових зобов'язань з ПДВ. Відповідно до діючих інструкцій Держказначейства, сума ПДВ сплачена (нарахована) при придбанні матеріалів, необоротних активів, послуг на утримання

установи, відноситься на видатки установи за тим кодом ЕКВ по якому було здійснено основний платіж. Наприклад, при придбанні учбових матеріалів вартість матеріалів та сплаченого ПДВ за видатками включається за кодом 1131, транспортні послуги включно з ПДВ — за кодом 1134.

В частині власних коштів установи є платниками податку на додану вартість з врахуванням наданих пільг.

Так, від оподаткування ПДВ звільнюються операції неприбуткових установ соціальної сфери по наданню платних послуг, якщо ці послуги включені до Переліку платних послуг, що не оподатковуються ПДВ. Такі Переліки затверджуються Кабінетом Міністрів України за поданням відповідних міністерств і відомств. Так, наприклад, Постановою КМУ від 08.06.05. № 435 затверджено «Перелік послуг по вихованню та навчанню, що звільнені від оподаткування ПДВ».

Також відповідно до Закону про «Податок на додану вартість» звільнено від оподаткування цим податком послуги з розміщення учнів або студентів в інтернатах та гуртожитках (п. 5.1.3) та передбачені інші пільги.

Установи, що здійснюють операції з продажу товарів чи надання послуг, що звільнені від оподаткування, не відображають податкового зобов'язання та не мають права на включення до податкового кредиту сум ПДВ сплачених (нарахованих) у зв'язку з придбанням товарів, послуг при здійсненні видатків за рахунок цих доходів. Суму сплаченого (нарахованого) ПДВ при придбанні матеріальних цінностей чи послуг, що будуть використані для надання таких неоподатковуваних послуг відносять на витрати по спеціальних коштах за кодом, по якому був здійснений основний платіж.

Якщо установа здійснює операції, що оподатковуються ПДВ, вона має право на відображення податкового кредиту (при наявності податкової накладної) та відображає податкове зобов'язання з ПДВ тільки за цими операціями.

Податкове зобов'язання визначається у відсотках (встановлених законодавчо) від ціни продажу і включається до продажної вартості послуг, продукції, робіт.

До податкового кредиту включаються всі суми сплаченого ПДВ, пов'язані з придбанням матеріалів, послуг, необоротних активів, які в подальшому будуть використовуватись в оподатковуваних операціях.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі поставки товарів (робіт, послуг) з оплатою за рахунок бюджетних коштів є дата надходження таких коштів на поточний рахунок платника податку або дата отримання відповідної компенсації у будь-якому іншому виді, включаючи зменшення заборгованості такого платника податку за його зобов'язаннями перед таким бюджетом.

Установа повинна вести податковий облік операцій, що оподатковуються та не оподатковуються ПДВ. Для цього ведуть **Реєстр отриманих і виданих податкових накладних** щодо операцій, які підлягають оподаткуванню та звільнених від оподаткування.

Установи повинні виписувати податкові накладні на вимогу покупця при продажу товарів (робіт, послуг).

Бюджетні установи, що є платниками ПДВ у встановлені терміни подають до податкових інспекцій Податкові декларації встановленої форми.

Таблиця 24

Кореспонденції по відображенню податку на одану вартість

| Зміст | Сума | Кореспонденція рахунків | |
|--|------|-------------------------|-----------------------|
| | | Дт | Кт |
| Оприбутковані запаси, МШП, необоротні активи за рахунок коштів загального фонду: | | | |
| На вартість запасів, МШП, необоротних активів, (без ПДВ) | 1000 | 20, 23, 22, 10–12 | 364, 675, 361, 362 |
| На суму ПДВ | 200 | 801, 802 | 364, 675, 361, 362 |
| Списується вартість отриманих послуг на вартість таких послуг включаючи ПДВ | 1200 | 801, 802 | 364, 675, 361, 362 |
| Оприбутковано за рахунок спеціальних коштів запаси, МШП, необоротні активи: | | | |
| на вартість цих матеріалів, МШП, необоротних активів (без суми ПДВ) | 1000 | 20, 22, 23, 10–12 | 364, 675, 361, 362 |
| На суму ПДВ: | | | |
| – якщо установа є платником ПДВ і сума податку включена до податкового кредиту | 200 | 641 | 364, 675, 361, 362 |

Продовження табл. 24

| | | | |
|--|------|----------|-----------------------|
| – якщо установа не є платником податку | 200 | 811–813 | 364, 675, 361, 362 |
| Отримано послуги за кошти спеціального фонду: | | | |
| На вартість послуг включаючи суму ПДВ, якщо установа не є платником ПДВ | 1200 | 811–813 | 364, 675, 361, 362 |
| На вартість послуг без ПДВ, якщо установа має право на податковий кредит | 1000 | 811–813 | 364, 675, 361, 362 |
| На суму ПДВ | 200 | 641 | 364, 675, 361, 362 |
| Відображення податкового зобов'язання: | | | |
| Відображено доход по реалізованих послугах, що оподатковуються ПДВ | 1800 | 364 | 711 |
| Відображена сума ПДВ (за умови надходження коштів) | 300 | 811 | 641 |
| Реалізована продукція підсобних господарств: списана її собівартість | 850 | 722 | 251 |
| Відображено доход, включаючи ПДВ | 1200 | 364 | 722 |
| Відображено ПДВ | 200 | 722 | 641 |
| Надійшли кошти | 1200 | 323, 313 | 364 |

Облік податку на землю

Справляння плати за землю здійснюється у відповідності із Законом «Про плату за землю» від 03.07.1992 № 2535–ХІІ.

Платниками податку є власники земельних ділянок і землекористувачі за винятком орендарів.

Плата за землю здійснюється у вигляді земельного податку і встановлюється в розмірі залежно від грошової оцінки земель, наданої в оренду площі та ставки податку.

Цим законом бюджетні установи звільнені від його сплати, але якщо вони здають в оренду окремі будівлі чи їх частини, або мають земельні ділянки що зайняті госпрозрахунковими підрозділами, то вони втрачають цю пільгу і сплачують податок на загальних підставах.

Підставою обчислення податку є дані земельного кадастру. Податок нараховується на площу земельних ділянок станом на 1 січня, самостійно і оформляється декларацією встановленої форми та

подається в податкову інспекцію за місцезнаходженням земельної ділянки до 1 лютого. До декларації додаються дані про земельну ділянку. Податок сплачується до бюджету сільської ради. Сплачується рівними частинами щомісяця в термін протягом 30 календарних днів наступного місяця.

На суму нарахованого до сплати податку на землю роблять запис: Дт 811 Кт 641. При здійсненні оплати: Дт 641 Кт 323.

Податок з власників транспортних засобів

Сплачується у відповідності до закону «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» № 1963 від 11.12.91 р. редакції Закону України від 18.02.97 р. №75/97-ВР.

Оподаткуванню підлягають транспортні засоби, призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування. Перелік об'єктів оподаткування приведений у Законі 1963. До нього належать транспортні засоби та інші самохідні машини і механізми під відповідним кодом Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКЗЕД). Перелік включає:

- трактори (крім гусеничних) – код 8701;
- автомобілі, призначені для перевезення не менш 10 осіб, включаючи водія, – код 8702;
- сідельні тягачі – код 8703;
- автомобілі легкові – код 8703;
- автомобілі вантажні – код 8704;
- автомобілі спеціального призначення, крім тих, що використовуються для перевезення пасажирів і вантажів, – код – 8705 (крім автомобілів спеціального призначення, швидкої допомоги та пожежних);
- мотоцикли та велосипеди з встановленим двигуном – код 8711, крім тих, що мають об'єм циліндр – до 50 куб. см. – код 8711 10.

Звільнено від сплати цього податку лише навчальні заклади, які повністю фінансуються з бюджету, за умови використання транспортних засобів з метою вивчення матеріальної частини (тобто, отримання практичних навичок управління транспортними засобами: макети та учбові автомашини).

По всіх інших установах та транспортних засобах податок обчислюється на загальних підставах: по тих транспортних засобах, що

були на балансі установи на 1 січня, виходячи з об'єму двигуна та ставки податку за кодом транспортного засобу. Установи складають «Розрахунок податку з власників транспортних засобів» встановленої форми подається до податкової інспекції до 1 березня наступного року. Сплачується щоквартально до 15 числа наступного місяця рівними частинами.

Витрати пов'язані зі сплатою податку відносяться до коду економічної класифікації 1135 «Інші видатки»

Кореспонденції рахунків:

| | | |
|---|------------------|-----------------------|
| Нараховано податок з власників транспортних засобів | Дт 801, 802, 811 | Кт 641 |
| Сплачено податок | Дт 641 | Кт 311, 313, 323, 321 |

Збір за забруднення навколишнього середовища

Бюджетні установи сплачують збір за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення. Порядок розрахунку та сплати цих платежів визначається «Інструкцією про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього середовища» затверджений спільним наказом Мінекобезпеки України та ДПА від 19.07.99 р. № 162/379. А також Законом України від 16.02.92 р. № 2707-ХІІ «Про охорону атмосферного повітря».

Суму збору платники обчислюють самостійно виходячи з кількості фактично використаного пального і його виду на основі нормативів збору і коригуючих коефіцієнтів, що враховують кількість жителів та народногосподарське значення населеного пункту. Розрахунок роблять щоквартально і надають у податкову інспекцію на протязі 40 днів по закінченні кварталу та сплачують на протязі 10 днів після цього терміну.

Витрати по цьому податку списують по коду 1135 КЕКВ «Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів»

Кореспонденції рахунків за цими операціями:

| | | |
|--------------------------------|----------------------|-------------|
| Нараховано збір за забруднення | Дт 801, 802, 811–813 | Кт 641 |
| Оплачено | Дт 641 | Кт 311, 323 |

Збір за спеціальне використання водних ресурсів

За воду, що використовується для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб підприємства, установ і організацій незалежно від форм власності, збір за використання водних ресурсів не стягується.

Якщо бюджетні установи використовують водні ресурси на інші цілі, то спеціальне використання водних ресурсів сплачується на загальних підставах.

Податок з доходів фізичних осіб

Визначається згідно з Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-IV від 22.05.03 р. та утримується з доходів працівників установи на загальних підставах. Бюджетна установа є податковим агентом і на неї покладені обов'язки утримувати цей податок з нарахованої заробітної плати, премій, стипендій тощо її працівників та перераховувати до бюджету. Складаються наступні кореспонденції рахунків:

| | | |
|------------------|-----------|---|
| Утримано податок | Дебет 661 | Кредит 641 |
| Сплачено | Дебет 641 | Кредит 321, 311, 323, 313, 324, 314, 316, 326 |

Бюджетні установи сплачують і інші податки, якщо в них є база оподаткування та не встановлені пільги.

3. Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами

У розрахунках з організаціями в бюджетних установах використовуються такі види розрахунків:

- шляхом попередньої оплати;
- шляхом оплати після отримання ТМЦ чи послуг;
- в порядку планових платежів.

Облік розрахунків за попередньою оплатою належать розрахунки з підприємствами, організаціями та фізичними особами шляхом попередньої оплати вартості товарів які установа отримує в майбутньому згідно умов договору.

При такій формі розрахунків розрахунки за товари чи послуги з юридичними та фізичними особами (крім підзвітних осіб) здійснюються після їх отримання. Попередня оплата дозволяється у випадках, визначених законодавством. Так, установи та організації, що утримуються за рахунок бюджету, можуть здійснювати передоплату тільки при закупівлі окремих видів товарів, визначених Постановою № 1404, зокрема:

- на строк до одного місяця:
 - Послуг пошти та зв'язку;
 - Послуг з енергопостачання;
 - Лікарських засобів і виробів медичного призначення;
 - Транспортних послуг із залізничних перевезень;
 - А також інші.
- на строк не більше 3 місяців дозволяється попередня оплата:
 - Робіт з капітального будівництва, капітального ремонту, реконструкції та реставрації, придбання основних засобів і житла;
 - Науково-дослідних робіт та дослідно-конструкторських робіт;
 - Товарів, робіт і послуг у нерезидента;
 - Вакцин для профілактичних щеплень людей і тварин;
 - Програмного забезпечення і програмних продуктів;
 - А також деяких інших товарів та послуг.
- на строк не більше 6 місяців:
 - Товарів, робіт і послуг, пов'язаних із створенням уніфікованої телекомунікаційної системи диспетчерського контролю та автоматизованого керування гірничими машинами і технологічними комплексами на вугледобувних підприємствах;
 - Обладнання для створення центру із застосування ПЕТ-технології з метою раннього виявлення онкологічних захворювань.
- на строк до одного року — оплата періодичних видань;
- на строк до 18 місяців — товарів, робіт і послуг, пов'язаних з придбанням та ремонтом повітряних суден.

Для проведення попередньої оплати бюджетні установи надають до органів Держказначейства наступні документи:

- платіжні доручення;
- підтвердні документи (договори, накладні, акти, тощо);
- реєстр фінансових зобов'язань.

При проведенні авансових платежів наступний можливий тільки після подання до органів Держказначейства документів, що підтверджують отримання товарів за договором.

Для обліку розрахунків за попередньою оплатою призначений рахунок 364 «Розрахунки з іншими дебіторами». Це активно-пасивний рахунок.

По дебету його відображають перераховану попередню оплату за товари, роботи та послуги, що будуть надані установі в майбутньому (при цьому кредитуються субрахунки 31, 32), а по кредиту відображають отримання товарів, робіт та послуг, що були оплачені в минулому шляхом попередньої оплати (при цьому дебетуються рахунки активів та видатків).

Цей рахунок використовується також і при розрахунках за надані платні послуги (навчання, проживання в гуртожитках, здаванні в оренду майна, та інші). В цьому випадку по дебету відображається сума нарахування відповідної суми, а по кредиту — її погашення.

Так, відповідно до Інструкції № 242 на цьому рахунку відображаються операції з розрахунків:

- з підприємствами, установами, організаціями, яким установа реалізувала товари, роботи, послуги, якщо умовами договору передбачена оплата після їх надання;
- з нарахування орендної плати;
- плати за користування гуртожитком студентами та учнями навчальних закладів.

Залишок на рахунку може бути як дебетовим так і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове — у складі оборотних активів, а кредитове — у складі зобов'язань.

Таблиця 25

**Кореспонденції рахунків за розрахунками
попередньою оплатою**

| Зміст операцій | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| 1. Розрахунки за рахунок коштів загального фонду | | |
| 1.1. Перераховано постачальникам попередньою оплатою за матеріальні цінності: | 364 | 321, 311 |

Продовження табл. 25

| | | |
|--|-------------------|--|
| 1.2. Отримані матеріали і продукти харчування, що оплачені попередньою оплатою (без ПДВ) | 231–239 | 364 |
| 1.3. Сума ПДВ списується за рахунок коштів загального фонду | 801, 802 | 364 |
| 2. Розрахунки по коштах спеціального фонду: | | |
| 2.1. Оплачено попередню оплату | 364 | 312, 323 |
| 2.2. Оприбутковано матеріальні цінності (на вартість без ПДВ) | 231–239 | 364 |
| 2.3. Відображена сума ПДВ: | | |
| – при включенні ПДВ у склад податкового кредиту | 641 | 364 |
| – при списанні ПДВ за рахунок спецфонду | 811 | 364 |
| 3. Перерахована попередня оплата за послуги транспорту по перевезенню матеріалів за рахунок загального чи спеціального фонду | 364 | 311, 313, 314, 316, 321, 323, 324, 326 |
| – Списані на витрати вартість отриманих послуг | 801, 802, 811–813 | 364 |
| Відображена сума ПДВ: | | |
| – при списанні ПДВ за рахунок джерел придбання | 801, 802, 811–813 | 364 |
| – при віднесенні в склад податкового кредиту | 641 | 364 |
| 4. Нарахована плата за навчання в ВУЗах, ПТУ, підвищення кваліфікації | 364 | 711 |
| 5. Нарахована плата за проживання в гуртожитках | 364 | 711 |
| 6. Надійшла плата за навчання, за гуртожиток | 313, 323, 301 | 364 |

На практиці бувають випадки, коли на початок нового бюджетного року на реєстраційний рахунок установи повертається дебіторська заборгованість, що виникла в минулому році, наприклад, у зв'язку з неотриманням матеріалів, послуг тощо). Ця заборгованість відображається по дебету рахунків з обліку грошових коштів та кредиту обліку розрахунків з дебіторами.

Якщо такі суми заборгованості виникли по загальному фонду або спеціальному фонду бюджету (крім власних коштів), то бюджетна установа повинна перерахувати їх до відповідного (місцевого чи дер-

жавного) бюджету. Адже кошти з бюджету виділяються на бюджетний календарний рік і ці надходження в межах календарного року відносяться на відновлення касових видатків, а повернені в наступному році установі вже не належать і перераховуються до відповідного бюджету. При цьому установа повинна списати цю заборгованість за минулий рік.

Дебіторська заборгованість минулих років, перерахована раніше за рахунок коштів спецфонду бюджету (якщо в поточному році асигнування за відповідним джерелом не передбачені), підлягає перерахуванню в дохід загального фонду бюджету.

Якщо в поточному бюджетному році повертаються суми дебіторської заборгованості минулого року, що виникли по власних коштах, то такі суми зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки і не підлягають сплаті до бюджету. При необхідності установа вносить зміни до кошторису спеціального фонду.

Таблиця 26

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Надійшли кошти, що повернені як дебіторська заборгованість минулого року по загальному та спеціальному фондах | 321, 323, 311, 313 | 364, 675 |
| Сума заборгованості, що виникла по загальному фонду та спеціальному фонду (крім власних коштів) підлягає перерахуванню до бюджету | 431 | 642 |
| Перераховано | 642 | 321 |

Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами по рахунку 364 ведеться позиційним способом окремо по кожному дебітору в розрізі КЕКВ в меморіальному ордері № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» ф. № 408.

Відомість відкривається окремо по спеціальному та загальному фонду. Записи здійснюються на підставі виписок казначейства чи установи банку та первинних документів про оприбуткування матеріальних цінностей чи актів виконаних робіт отриманих послуг. В кінці кожного місяця підраховується залишок по кожному дебітору

та визначається залишок в цілому по установі. Цей же меморіальний ордер є і регістром синтетичного обліку.

Сума оборотів по меморіальному ордеру заноситься в головну книгу.

Суми дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду за нарахованими але не отриманими доходами за надані платні послуги відображаються в формах звітності № ф.7д, 7м «Звіт про заборгованість бюджетних установ». Також в пояснювальній записці до квартального звіту вказуються причини виникнення заборгованості і додається «Довідка про дебіторську заборгованість за загальним і спеціальним фондом» та розшифровка простроченої дебіторської заборгованості.

Облік розрахунків з оплатою після отримання ТМЦ, послуг

При розрахунках з організаціями за вже отримані ТМЦ чи послуги, за які кошти будуть сплачені пізніше, а також при розрахунках за реалізовані (відвантажені) матеріальні цінності чи надані послуги, коли кошти отримуються наперед використовується рахунок 675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Цей рахунок пасивний. По кредиту відображається виникнення кредиторської заборгованості в момент отримання матеріальних цінностей чи послуг та відвантаження матеріальних цінностей чи надання послуг, а по дебету — її погашення при перерахуванні коштів чи надання послуг. Ця форма розрахунків є основною для бюджетних установ.

Таблиця 27

Кореспонденції рахунків за розрахунками з оплатою після отримання матеріальних цінностей, послуг

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| 1. Оприбутковані виробничі запаси, матеріали та продукти харчування | 20, 23 | 675 |
| 2. Відображена сума ПДВ: | | |
| – при придбання за рахунок загального фонду | 801, 802 | 675 |
| – при придбання за рахунок спецфонду і включенні суми ПДВ до податкового кредиту | 641 | 675 |

Продовження табл. 27

| | | |
|---|---|---|
| – при придбання за рахунок спецфонду і віднесенні ПДВ за рахунок витрат | 811–813 | 675 |
| 3. Проведена оплата за отримані ТМЦ, послуги по транспортуванню | 675 | 311, 313, 314, 316, 321, 322, 323, 324, 326 |
| 4. Списано на видатки послуги по транспортуванню | 801, 802, 811–813, 641 | 675 |
| 5. Отримано кошти від реалізації матеріальних цінностей, отримана орендна плата наперед | 311–314, 316, 321, 323, 324, 326 | 675 |
| Нараховано доход по наданих послугах | 675 | 711 |

Аналітичний облік ведеться по кожній організації. Для цього використовують меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» (ф. № 409). В ньому вказується по кожній організації КЕКВ, дата виникнення заборгованості, номер документа, назва кредитора, залишок заборгованості на початок місяця, обороти по дебету та кредиту в розрізі кореспондуючих рахунків та визначається залишок на кінець місяця.

Записи ведуться за кожним кредитором у розрізі КЕКВ позиційним способом за кожною операцією, що підтверджується документально. На кінець місяця визначається залишок заборгованості за кожним кредитором та в цілому по установі.

Для обліку кредиторської заборгованості по загальному та спеціальному фонду ведуть окремі меморіальні ордери. За окремими видами розрахунків, наприклад, розрахунків з студентами та учнями за проживання в гуртожитках і користування постільними речами використовують оборотні відомості.

Облік розрахунків в порядку планових платежів

Ця форма розрахунків використовується установами при наявності постійних господарських зв'язків з різними суб'єктами підприємницької діяльності, при яких розрахунки проводяться не за кожною

окремою операцією за окремими угодами, а періодичним перерахуванням коштів у терміни і в розмірах, наперед обумовлених в договорі. Наприклад такі розрахунки можуть проводитись з продовольчими базами за продукти харчування, з авто підприємствами за послуги, з організаціями громадського харчування за талони на харчування учнів.

Сума кожного планового платежу та строки перерахування встановлюються на поточний місяць виходячи з періодичності платежів, обсягів поставок, надання послуг або за обсягом фактичних поставок минулого місяця. Ці умови передбачаються в договорі на поставку.

При проведенні платежу в платіжному дорученні обов'язково вказується «плановий платіж, згідно договору № ___ від ___», а також термін платежу та цільове призначення перерахованої суми.

Для обліку розрахунків із постачальниками в порядку планових платежів використовують рахунок 361 «Розрахунки в порядку планових платежів».

Рахунок активний: в дебет записується сума перерахованих платежів, а з кредиту оприбутковуються ТМЦ, послуги. Щомісячно проводиться звірка розрахунків між постачальником та установою із складанням акту взаємозвірки розрахунків. При необхідності і згідно з договором перераховують відповідний платіж.

Аналітичний облік ведуть по кожній організації у меморіальному ордері № 7 (форма 408). При цьому для кожного постачальника відводиться кілька рядків для записів. Okремо відкривається меморіальний ордер для загального та спеціального фонду. Записи здійснюються по кожному документу в міру здійснення операцій.

Таблиця 28

**Кореспонденції рахунків з обліку розрахунків
в порядку планових платежів**

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|--|-------------------------|---|
| | Дт | Кт |
| Перераховано різним постачальникам на основі рахунків-фактур за матеріальні цінності та послуги, за послуги транспорту для доставки продуктів харчування та інші | 361 | 313, 311, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326 |
| Оприбутковані матеріали, отримані послуги | 20, 23, 80, 81 | 361 |

4. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками по виконаних роботах по капітальному будівництву призначений рахунок 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

На цьому рахунку відображається розрахунки з постачальниками за будівельні матеріали, конструкції та деталі, обладнання для оснащення, розрахунки з підрядниками за виконання будівельно-монтажні роботи. Рахунок пасивний.

По дебету відображається суми оплачених рахунків з кредиту 31, 32, а по кредиту — нарахування заборгованості на вартість отриманих будівельних матеріалів, вартості прийнятих будівельно-монтажних робіт.

По закінченню будівництва вартість виконаних будівельно-монтажних робіт відображається по дебету 801, 802, 811, з кредиту 631.

Таблиця 29

Кореспонденції рахунків по розрахунках з постачальниками

| Зміст | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|-------------------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. Отримано від постачальників обладнання і будівельні матеріали | 202, 204 | 631 |
| 2. Передані підрядникам обладнання та будівельні матеріали | 631 | 202, 204 |
| 3. Перераховані кошти за прийняті будівельно-монтажні роботи, роботи по капітальному ремонту | 631 | 311, 313, 319, 321, 323 |
| 4. Відображено заборгованість підряднику за прийнятими будівельно-монтажними роботами, роботами по капітальному ремонту | 801, 802, 811, | 631 |

Аналітичний облік ведеться по кожному постачальнику та підряднику на карточках ф. 292-а (книга ф. 292).

5. Облік розрахунків з підзвітними особами

До основних документів, що регулюють порядок направлення працівників у відрядження та відшкодування понесених ними витрат належать:

- Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон. Затверджена наказом Мінфіну № 59 від 1998 р. в редакції наказу Мінфін № 146 від 10.06.1999;
- «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон» (зі змінами). Затверджена Постановою КМУ від 23.04.1999 № 663;
- Порядок складання звіту про використання коштів, наданих на відрядження і під звіт. Затверджений наказом ДПА України № 440 від 19.09.2003 року.

Підзвітна особа — це працівник установи, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків.

Підзвітна сума — кошти, видані працівникові установи на витрати, пов'язані зі службовим відрядженням та/або на адміністративно-господарські потреби.

Підзвітні суми видаються у вигляді авансу на такі цілі:

- господарські витрати;
- службові відрядження і наукові експедиції;
- на виплату зарплати та стипендій уповноваженим особам, якщо через віддаленість обслуговуваної установи платіжна чи розрахунково-платіжна вимога не може бути повернена в касу довіреною особою по закінченні 3-х робочих днів.

Видатки, пов'язані з відрядженням працівників бюджетних установ, передбачається у кошторисі за КЕКВ 1140 «Видатки на відрядження». До цієї категорії належать видатки на оплату проїзду, добових та видатків на проживання під час службових відряджень, оплату підйомних, відряджень на курси і у навчальні заклади, на сесії, семінари, наради і конференції, тобто, всі видатки на відрядження, що оплачуються за рахунок бюджетних коштів у випадках передбачених законодавством.

За цим кодом обліковуються видатки на придбання службових проїзних квитків та оплату проїзду за маршрутними листами.

Сюди ж відносяться надбавки до заробітної плати, що виплачуються у передбачених рішеннями уряду випадках окремим категорі-

ям працівників замість компенсації видатків на відрядження (добових, квартирних).

До цього ж коду відносять видатки на відрядження працівників бюджетних установ на сесії, наради, з'їзди наукового характеру, а також різного роду поїздки з науковою метою, відрядження викладачів, проїзд на виробничу практику студентів, учнів.

За цим же кодом оплачують відрядження учнів, студентів, тренерів, інших учасників на учбово-тренувальні збори, змагання, олімпіади тощо; оплату проїзду та добових при звільненні службовців строкової служби.

Витрати на відрядження бюджетної установи мають плановий характер, тобто здійснюються в межах і за рахунок коштів передбачених кошторисом по загальному та спеціальному фонду. Включаються до видатків лише при наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю установи.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника установи на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення не за місцем основної роботи.

Не вважається відрядженням службові поїздки працівників, постійна робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний характер. Перелік таких посад і робіт передбачається в колективному договорі.

За час перебування у відрядженні за працівником зберігається середня заробітна плата з розрахунку за два попередні місяці (відповідно до Порядку № 100).

За період тимчасової непрацездатності відрядженого на загальних підставах оплачується лікарняний листок. Дні хвороби не включаються до строку відрядження.

Направлення працівника у відрядження по Україні або за кордон оформляється наказом (розпорядженням) керівника установи, в якому зазначається мета поїздки, пункт призначення, тривалість відрядження. Для закордонного відрядження в наказі передбачаються умови перебування працівника за кордоном. Якщо поїздка за запрошенням, то надається копія останнього з перекладом та складається кошторис витрат.

Наказ про відрядження є підставою для видачі працівнику посвідчення на відрядження встановленої форми. Посвідчення

реєструється в спеціальному журналі особою, на яку наказом керівника покладено такі обов'язки.

Працівникам, що направляються у відрядження установи зобов'язані забезпечити їх коштами (у разі відрядження за кордон — у національній валюті країни куди відряджається працівник, або у вільно-конвертованій валюті) як аванс на поточні потреби у розмірах згідно з встановленими нормами. Аванс може видаватись готівкою або перераховуватись у безготівковій формі на картрахунок.

Термін відрядження встановлює керівник, але не більше 30 днів по Україні та 60 — за кордон.

За кожний день перебування у відрядженні виплачуються добові. Кількість днів перебування у відрядженні визначається за позначками у посвідченні на відрядження.

Позначки про дату вибуття та прибуття при відрядженнях в межах України що їх проставляє посадова особа підприємства, установи чи організації, призначена наказом керівника та скріплюються підписом та печаткою.

При відрядженні за кордон з повним прикордонним контролем день прибуття та день вибуття визначається за позначками в закордонному паспорті (або документі, що його замінює), проставленими в контрольно-пропускних пунктах.

Відрядженому компенсуються наступні витрати:

1. За кожний день перебування виплачуються добові згідно з граничними нормами встановленими Постановою КМУ № 663 від 23.04.99 року, незалежно від статусу населеного пункту. При цьому кількість днів відрядження для виплати добових визначається з урахуванням дня вибуття і дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

Якщо працівник відряджається на один день або у таку місцевість, звідки він може повертатись додому, добові відшкодовуються як за повну добу.

Витрати на харчування, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у готелях або до проїзних документів, оплачуються за рахунок добових.

2. Витрати на проїзд:

— витрати на проїзд до місця відрядження та назад (включаючи перевезення багажу), а також за місцем відрядження;

- плата за користування постільними речами в поїзді;
- на повітряному транспорті за квитками 1-го і бізнес-класу.

Витрати на проїзд державних службовців, а також інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджету, у м'якому вагоні, в каютах, що оплачуються за 1–4 групою тарифних ставок на суднах морського флоту, в каютах 1 і 2 категорії на суднах річкового флоту, повітряним транспортом за квитками 1 класу та бізнес-класу, фактичні витрати, що перевищують граничні норми відшкодування витрат на наймання житлового приміщення та на перевезення до 30 кг багажу понад кількість багажу, вартість перевезення якого входить до вартості квитка того виду транспорту, яким користується працівник, відшкодовується в кожному випадку з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів.

3. Витрати на наймання житлового приміщення у місці відрядження за наявності підтвердних документів (в оригіналі) але у розмірі не більше 120 грн на добу. У межах цих норм відшкодовуються додаткові послуги що надаються в готелях, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більше 10% норм добових витрат для країни, куди відряджається працівник, визначених у Додатку до Постанови № 663 за всі дні проживання.

Компенсуються витрати на бронювання місць у готелях у розмірах не більш як 50% вартості місця за добу.

Для державних службовців та працівників підприємств, установ і організацій, що повністю або частково утримуються за рахунок бюджету встановлені граничні норми добових в доларах США Постановою КМУ № 663 від 23.04.01999 року. Цією ж постановою затверджено і граничні суми видатків на найм житла. Так, для України гранична сума видатків на найм житла становить 120 грн.

Забезпечення працівника коштами при відрядженні за межі України здійснюється згідно з установленими нормами відшкодування витрат на відрядження чи в еквіваленті цих сум в іноземній валюті (у валюті країни відрядження або у вільно конвертованій валюті) за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановлених НБУ на день подання в банк розрахунку витрат на відрядження.

Готівкові кошти під звіт видаються працівникові лише за дозволом керівника при умові звітування за попередньо отриманими сумами.

Підзвітна особа в установлені терміни (3 дні по приїзду з від'їзду) повинна надати в бухгалтерію **«Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт»**, до якого додаються виправдні документи: транспортні квитки, квитанції готелів тощо. В бухгалтерії перевіряють правильність вказаних витрачених сум, законність витрат, достовірність прикладених документів. Перевірений бухгалтером Звіт затверджується керівником в триденний термін. Залишок невикористаних коштів повертається в касу в тій валюті в якій був виданий аванс.

Невнесена в касу заборгованість працівників по підзвітних сумах за наказом керівника стягується із зарплати. В іноземній валюті така заборгованість стягується в сумі, еквівалентній потрійній сумі, перерахованій у валюту України за обмінним курсом НБУ на день погашення заборгованості.

При звітуванні за отриманий аванс пізніше ніж 3 банківські дні відповідно до Наказу ДПА України № 440 від 19.09.2003 року «Порядок складання звіту про використання коштів, наданих на відрядження і під звіт» стягується штраф в сумі 15% невідзвітованої суми, а якщо підзвітна особа не надала звіт і після 1 числа наступного місяця, то крім того невідзвітована сума оподатковується, як доход цієї особи за ставкою 15%. При неповерненні в установлені строки залишку підзвітної суми в іноземній валюті, з підзвітної особи стягується сума збитку еквівалентна потрійній сумі іноземної валюти в перерахунку у гривні за обмінним курсом НБУ на день погашення заборгованості. Стягнута сума штрафу перераховується до бюджету. У разі несвоєчасного повернення підзвітних сум установа має право видати наказ про їх утримання із зарплати працівника керуючись статтею 127 КЗпП. Узагальнення штрафних санкцій за несвоєчасне звітування приведено в Таблиці 30.

Таблиця 30

Штрафні санкції за несвоєчасне звітування за підзвітними сумами

| Вид порушення | Вид відповідальності | Законодавча норма |
|--|---|--|
| Залишок підзвітних сум, виданих у національній та іноземній валюті | | |
| Повернено з порушенням установленого строку | Штраф у розмірі 15% від суми несвоєчасно повернених коштів (стягнута сума перераховується до бюджету) | Закон «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889 від 22.05.02003 р. |

Продовження табл. 30

| | | |
|--|---|--|
| Не повернено до кінця звітного місяця, на який припадає граничний 3-денний строк подання звіту | 1. Штраф у розмірі 15% від суми несвоєчасно повернених коштів (стягнута сума перераховується до бюджету) 2. Ця сума обкладається ПДФО із застосуванням коефіцієнта 1,1765 (за 2007 рік) | |
| Залишок підзвітних сум, виданих в іноземній валюті | | |
| Не повернено в установленний строк | Стягується сума збитку, еквівалентна потрібній сумі вказаної валюти в перерахунку у гривні за обмінним курсом НБУ на день погашення заборгованості (стягнута сума перераховується до бюджету) | Закон «Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, організації, установі розкраданням, знищенням, (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних матеріалів, дорогоцінного каміння і валютних цінностей» № 217 від 06.06.1995 р. |

При придбанні установою за готівку матеріальних цінностей, оплати послуг готівка під звіт надається в термін на один день. На наступний день невитрачені кошти необхідно здати в касу, а на протязі трьох наступних днів — скласти та надати Звіт про використання коштів про придбані матеріальні цінності чи оплату робіт і послуг, до якого додаються накладні, акти виконаних робіт, касові чеки, податкові накладні інші виправдані документи. Звіт здається в бухгалтерію, а матеріальні цінності — до складу для оприбуткування або ж матеріально-відповідальній особі структурного підрозділу. Терміни та порядок звітування за цими операціями аналогічний як і для відряджених працівників.

Приклад. На підставі наказу керівника установи працівник направляється у відрядження до міста Тернопіль на наукову конференцію терміном на 4 дні з 16.06 по 19.06. Перед відрядженням йому виданий аванс в сумі 1400 грн.

Звіт працівник подав своєчасно — 20.06 але залишок невитрачених коштів до кінця місяця в касу не повернув. Борг становить 180 грн. Штраф, що підлягає сплаті цим працівником становить:

1) за неповернення на протязі трьох днів:

$$180 \times 15\% = 27 \text{ грн.}$$

2) штраф за неповернення станом на 1 число:

$$180 \times 15\% \times 1,1765 = 31,76 \text{ грн.}$$

Загальна сума штрафу 58,76 грн.

Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на рахунку 362 «Розрахунки з підзвітними особами».

По дебету цього рахунку фіксуються суми, видані під звіт, а по кредиту — списання витрачених підзвітних сум чи внесення їх до каси. Цей рахунок активно-пасивний, а тому залишок визначається по кожній особі, а загальний — розгорнуто: по дебету і кредиту рахунку 362.

В балансі бюджетних установ дебетове сальдо показується у складі оборотних активів, а кредитове — у складі зобов'язань установи.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведеться по кожній окремій підзвітній особі в меморіальному ордері № 8 («Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами» ф. № 386). В цій відомості перевірені звіти записуються позиційним способом по кожній підзвітній особі, що дає можливість визначити залишок заборгованості по кожній особі та в цілому по установі. Видатки відображають за КЕКВ. Окремі меморіальні ордери відкриваються по спеціальному і загальному фонду.

В установах з незначною кількістю підзвітних осіб використовують картки ф. 292 (книга 292).

Операції по відображенню розрахунків з підзвітними особами відображаються такими кореспонденціями рахунків:

Таблиця 31

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|--|-------------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Видані кошти з каси у підзвіт | 362 | 301, 302 |
| Затверджено Звіт про використання коштів, наданих на відрядження | 801, 802, 811, 812, 813 | 362 |
| Повернені невитрачені кошти в касу | 301,302 | 362 |

Продовження табл. 31

| | | |
|--|----------|-----|
| Нараховано і утримано штраф при несвочасному звітуванні за отриманий аванс | 661 | 642 |
| Стягнуто з зарплати неповернену підзвітну суму в іноземній валюті: сума боргу за курсом на дату утримання | 661 | 372 |
| Утримана сума штрафу (подвійна сума за офіційним курсом НБУ на дату утримання) | 661 | 642 |
| Оприбутковані на склад придбані за готівку цінності | 22, 23 | 362 |
| сума ПДВ по придбаних за готівку матеріальних цінностей списується на видатки загального фонду (при придбанні за кошти загального фонду) | 801, 802 | 362 |
| сума ПДВ по придбаних ТМЦ за кошти спеціального фонду відноситься на податковий кредит (установа є платником ПДВ) | 641 | 362 |
| сума ПДВ по придбаних ТМЦ за кошти спеціального фонду списується на видатки установи (установа не є платником ПДВ) | 811–813 | 362 |

Одним з поширених напрямків видатків за КЕКВ 1140 є придбання проїзних квитків. Умови щодо забезпечення працюючих проїзними квитками повинні бути передбачені в колективному договорі. Наказом керівника визначається коло осіб, яким надаватимуться квитки, умови надання маршрутного листа, а також призначається особа, відповідальна за видачу, зберігання та облік проїзних квитків.

Таблиця 32

Кореспонденції рахунків

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| Придбані проїзні квитки | 331 | 364 |
| Видані підзвітній особі для користування | 362 | 331 |
| Списано на видатки по закінченні терміну користування проїзними квитками на підставі акта на списання | 801, 802, 811–813 | 362 |

6. Облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків

В результаті проведених інвентаризацій матеріальних цінностей та грошових коштів можуть бути виявлені їх надлишки чи нестачі.

За нестачі матеріальних цінностей понад природні втрати та грошових коштів несуть відповідальність винні особи.

Списання матеріальних цінностей з балансів центральних органів виконавчої влади (головних розпорядників) та місцевих держадміністрацій проводиться з дозволу їх керівника незалежно від вартості матеріальних цінностей.

У випадках виявлення недостач і втрат, які виникли в результаті зловживань, відповідні матеріали **протягом 5 днів повинні бути передані до слідчих органів**, а на суму недостач і втрат подається цивільний позов.

Суми завданих збитків установам та організаціям від розкрадання та нестач матеріальних цінностей, грошових документів і коштів, що віднесені на рахунок винних осіб, та інші суми, які підлягають утриманню в установленому порядку, обліковуються на активному рахунку 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків».

По дебету цього рахунку відносять суми виявлених нестач, крадіжок, псування матеріальних цінностей тощо, в кореспонденції з обліку грошових коштів, необоротних активів та запасів на підставі належним чином оформлених документів (актів перевірок, ревізій, порівняльних відомостей).

По кредиту рахунку відображається погашення дебіторської заборгованості. Аналітичний облік ведеться за кожною винною особою із зазначенням прізвища, ім'я, по-батькові, дати виникнення нестачі, суми відшкодування.

Для відображення нарахування дебіторської заборгованості використовують меморіальний ордер ф. № 274, якому присвоюють номер починаючи з 17.

Сума збитків, що підлягає відшкодуванню винною особою визначається наступними нормативними актами.

Розмір збитків завданих установі в результаті нестачі дорогоцінного каміння та металів, відходів і брухту, що містять дорогоцінні метали, а також валютних цінностей, визначаються Законом України від 06.06.95 № 217/95-ВР «Про визначення розміру збитків, завданих

підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням, псуванням, недостачею або втратою дорогоцінного, каміння та валютних цінностей».

Збитки визначаються в таких розмірах:

1 — дорогоцінних металів (золото, срібло, платина та ін) у подвійному розмірі вартості цих металів у чистому вигляді за відпускними цінами, що діють на дату завданих збитків;

2 — музейних експонатів, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння — за оцінкою, проведеною експертами з урахуванням історично-художньої цінності експонату та в подвійному розмірі вартості цих металів;

3 — іноземної валюти, а також платіжних документів та інших цінних паперів в іноземній валюті — у сумі, еквівалентній потрібній сумі вартості цих валютних цінностей, перерахованих у валюту України за обмінним курсом НБУ на дату виявлення збитків;

4 — заборгованість працівників установ, підприємств та організацій у разі неповнення у встановлений термін авансу, виданого в іноземній валюті на службове відрядження або господарські потреби, та в інших випадках неповнення іноземної валюти, одержаної під звіт, стягується в сумі, еквівалентній потрібній сумі зазначених валютних цінностей, перерахованих у валюту України за обмінним курсом НБУ на дату погашення заборгованості.

Розмір завданих збитків від нестач та псування матеріальних цінностей визначається з використанням «Порядку визначення розмірів збитків від крадіжок, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей» затверджений постановою КМУ № 116 від 22.01.1996 р. Відповідно до цього положення розмір збитків визначається з врахуванням індексу інфляції, ПДВ, акцизного збору та коефіцієнта кратності.

Відповідно до п. 10 цієї постанови із стягнених сум здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до державного бюджету. Для стягнення сум інвентаризаційною комісією оформляються розрахунки розміру завданих збитків.

На підставі затверджених керівником протоколів інвентаризації роблять записи по списанню нестач і одночасно відносять на винних осіб розраховану суму відшкодування.

При стягненні завданих збитків з винних осіб необхідно керуватись Кодексом законів про працю та іншими нормативними актами.

Так, відповідно до КЗпП передбачається два види матеріальної відповідальності: обмежена та повна. За загальним правилом до працівників застосовують обмежену матеріальну відповідальність у розмірі середньомісячного заробітку. Повністю працівник відшкодовує завданий збиток, якщо його розмір не перевищує його середньомісячну зарплату. Якщо ж розмір збитку перевищує його заробіток, то працівник відшкодовує лише його частину в розмірі його середньомісячної зарплати.

Матеріальна відповідальність в межах середньомісячного заробітку застосовується щодо:

- працівників — за псування або знищення матеріалів, напівфабрикатів, інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу, інших предметів виданих працівнику в користування для виконання ним трудових обов'язків.
- керівників (їх заступників) і начальників структурних підрозділів за завданий збиток у зв'язку з надмірними грошовими виплатами, неправильною організацією обліку та зберігання матеріальних і грошових цінностей, не вжиття заходів з попередження простоїв, браку, крадіжок, знищення та псування майна.

При обмеженій матеріальній відповідальності, а також у всіх інших випадках, коли розмір збитку не перевищує середньомісячного заробітку, відшкодування збитку працівниками здійснюється за наказом керівника організації, а керівниками організацій — за розпорядженням вищого органу шляхом утримання із зарплати.

Повна матеріальна відповідальність застосовується до працівників визначених законом випадках, перелік яких наведений в ст. 134 КЗпП, зокрема, коли між працівником та організацією укладено письмовий договір про взяття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих йому на зберігання та інші цілі; якщо майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю; а також інші випадки.

При цьому перелік посад і робіт а також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність затверджені Постановою Держкомпраці СРСР від 28.12.77 р. «Про затвердження переліку посад і робіт, що заміщаються або виконуються працівниками, з

якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договором про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення або застосування у процесі виробництва, а також типового договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність».

При виявленні нестач у працівників з якими укладені договори про повну матеріальну відповідальність та розмір збитків перевищує середньомісячну зарплату бюджетна установа може звернутись до суду з позовом про стягнення завданих збитків на протязі 1 року з дня виявлення збитків.

Відображення в обліку нестач і втрат представлено в Таблиці 33.

Таблиця 33

Кореспонденції рахунків з обліку нестач

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|--|-------------------------|----------------------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. Нестачі матеріалів в межах норм природного убутку, а також тих, що відносяться за рахунок установи (винних осіб не встановлено) списуються наступними записами: | | |
| 1а. Придбані за кошти загального фонду в поточному році | 801, 802 | 201, 204, 205, 231–236, 238, 239 |
| 1б. Придбані за кошти загального фонду в минулих роках: | 431 | 201, 204, 205, 231–236, 238, 239 |
| 1в. Придбані за розрахунками з централізованого постачання | 683, 684 | 201, 204, 205, 231–236, 238, 239 |
| 2а. Придбані за кошти спеціального фонду в поточному році | 811-813 | 201, 204, 205, 231–236, 238, 239 |

Продовження табл. 33

| | | |
|---|----------|----------------------------------|
| 26. Придбані за кошти спеціального фонду в минулих роках: | 432 | 201, 204, 205, 231–236, 238, 239 |
| 3. При виявленні винної особи суми втрат і нестач списуються аналогічними записами і одночасно проводиться другий запис по відшкодуванню збитків винною особою: | | |
| На суму вартості відшкодування збитків установі | 363 | 711 |
| На суму, що підлягає внесенню до бюджету | 363 | 642 |
| 4. У випадках, коли винні особи не встановлені (нерозкриті крадіжки, стихійне лихо), суми матеріальних цінностей списують з балансу установи аналогічними записами, а також обліковуються на забалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення» до моменту встановлення винних осіб або до надання висновків слідчими органами. | | |
| Надходження до каси сум по відшкодуванню збитків | 301 | 363 |
| Утримано із зарплати | 661 | 363 |
| Виявлено нестачу готівки в касі в національній валюті | 363 | 301 |
| Погашено нестачу | 301, 302 | 363 |

Приклад. При проведенні інвентаризації в навчальному закладі виявлена нестача учбових матеріалів, облікова вартість яких 230 грн, придбані в поточному році за рахунок коштів загального фонду. Винна особа встановлена.

Сума нестачі відповідно до Постанови № 116 становить:

$$P_{зб} = 230 \times 2 = 460 \text{ грн.}$$

В обліку будуть відображені такі кореспонденції:

Таблиця 33

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Сума | Кореспонденція рахунків | |
|--|------|-------------------------|-----|
| | | Дт | Кт |
| Списано недостачу учбових матеріалів | 230 | 801 | 231 |
| Віднесено суму відшкодування збитку на винну особу | 230 | 363 | 711 |

Продовження табл. 33

| | | | |
|---|-----|-----|-----|
| Віднесено суму коштів, що підлягають перерахуванню до бюджету | 230 | 363 | 642 |
| Погашено заборгованість по нестачах | 460 | 301 | 363 |

Результати інвентаризації і акти перевірки з відповідними даними про нестачі та втрати протягом 5 днів повинні бути передані до слідчих органів.

Недостачі матеріальних цінностей, виявлені при інвентаризації понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха (повені, пожежі тощо), а також коли конкретні винуватці не встановлені списуються з балансів лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат у подальшому. При цьому за кожним конкретним випадком вони списуються в такому порядку:

Таблиця 34

Списання нестач і втрат в залежності від обсягів таких нестач

| Сума нестач і втрат | Хто дає дозвіл |
|---------------------------------|---|
| До 2500 грн включно | Керівник установи |
| Від 2500грн до 5000 грн включно | Керівник вищої установи |
| Понад 5000 грн | Керівник центрального органу виконавчої влади або інший головний розпорядник бюджетних коштів |

У документах, які установи подають для оформлення списання недостачі понад норми природних втрат від псування матеріальних цінностей, слід вказати заходи, яких вжито задля попередження таких втрат.

7. Облік довгострокових зобов'язань

До довгострокових зобов'язань бюджетних установ відносять такі, які не виникають у процесі звичайної діяльності, не є характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року.

До довгострокових зобов'язань належать зобов'язання по отриманих довгострокових позиках, виданих довгострокових векселях, інші фінансові довгострокові зобов'язання.

Облік довгострокових зобов'язань ведеться на рахунках 5 класу.

Для обліку довгострокових позик призначений рахунок 50 «Довгострокові позики». До нього відкриваються субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків»

502 «Відстрочені довгострокові кредити банків»

503 «Інші довгострокові позики».

На субрахунку 501 обліковують суми довгострокових кредитів, одержані в установах банків у національній та іноземній валюті відповідно до чинного законодавства, термін сплати по яких настане в наступні бюджетні роки.

Порядок отримання кредиту, терміни подання документів, погашення кредиту регулюється кредитною угодою з банком та нормативним документом органів виконавчої влади чи місцевого самоврядування.

На субрахунку 502 обліковуються суми відстрочених довгострокових кредитів, одержаних в установах банків.

На субрахунку 503 обліковуються суми інших довгострокових позик, одержаних установою відповідно до чинного законодавства.

На цьому субрахунку також обліковуються позики, надані бюджетом вищого рівня бюджетам нижчого рівня на поворотній основі. Наприклад, надання сільським, селищним, міським радам позик з районного чи обласного бюджетів.

Аналітичний облік ведеться за кожною позикою в меморіальному ордері №16 в довільній формі.

Таблиця 35

Типові кореспонденції

| Зміст запису | Кореспонденції рахунків | |
|--|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| Отримано довгостроковий кредит в установі банку | 319 | 501 |
| Відстрочення терміну погашення довгострокового кредиту | 501 | 502 |
| Перераховано з поточного рахунку в погашення кредиту | 501, 502 | 319 |

Продовження табл. 35

| | | |
|--|-----|-----|
| Отримання короткострокового кредиту в установі банку | 319 | 601 |
| Відстрочення терміну погашення короткострокового кредиту | 601 | 602 |
| Відображено поточні зобов'язання з довгострокового кредиту | 501 | 611 |
| Погашення короткострокового кредиту | 601 | 319 |
| Погашення довгострокового кредиту | 611 | 319 |

Нарахування відсотків здійснюється за рахунок джерела погашення кредиту (80, 81).

8. Інвентаризація розрахунків

Установи зобов'язані обов'язково проводити інвентаризацію розрахунків у такі терміни:

- 1) розрахунки по платежах до бюджету — не менше 1 разу на квартал;
- 2) розрахунки установи з вищою організацією — не менше 1 разу на квартал;
- 3) розрахунки з дебіторами та кредиторами — не менше 2 рази на рік;
- 4) розрахунки в порядку планових платежів — та з депонентами — не менше 1 разу на місяць.

При інвентаризації розрахунків установи складають Акти звірки розрахунків з кожною організацією — дебітором чи кредитором. В Актах звірки розрахунків зазначається сума заборгованості на перше число звітного періоду, що обліковується в бюджетній установі. Акт направляє поштою чи передається безпосередньо працівником установи (як правило, працівником бухгалтерії) для підтвердження даної заборгованості. При цьому в Акті сума заборгованості підтверджується підписами керівника та головного бухгалтера та скріплюється гербовою печаткою як установою так і іншою організацією, з якою проводиться звірка розрахунків. Ці акти дають можливість підтвердити суми заборгованості в обліку бюджетних установ.

Інвентаризаційна комісія звіряє дані обліку про дебіторську та кредиторську заборгованість з отриманими підтвердженнями. На бухгалтерських рахунках повинні залишатись тільки узгоджені суми. Якщо до кінця звітного періоду розходження, що виникли не урегульовані, то їх залишають на балансі за даними бухгалтерського обліку.

Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки повинна встановити:

- правильність розрахунків з банками, податковими органами, вищими установами, іншими структурними підрозділами;
- заборгованість підзвітних сум,
- обґрунтованість заборгованості по нестачам і крадіжкам та стягнення такої заборгованості;
- правильність і обґрунтованість сум дебіторської та кредиторської заборгованості, включаючи ті суми термін позовної давності по яких минув;
- реальність заборгованості з працівниками по зарплаті;
- чи були прийняті міри по стягненню дебіторської заборгованості у встановлені терміни.

Результати інвентаризації розрахунків оформляється Актом розрахунків з дебіторами та кредиторами (за встановленою формою), в якому відображається:

- найменування перевірених суб'єктів;
- суми виявленої неузгодженої дебіторської та кредиторської заборгованості;
- суми заборгованості по якій минув термін позовної давності.

До Акта додається Довідка (встановленої форми) в якій вказується назва і адреса дебіторів та кредиторів, сума заборгованості, за що виникла, з якого часу і на основі яких документів. В ній в окремій графі по тих сумах по яких минув термін позовної давності вказують особи винні в пропуску цих термінів.

9. Облік списання простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості

Дуже часто виникають ситуації, коли, у зв'язку з відсутністю коштів в бюджетних установах виникають суми непогашеної креди-

торської заборгованості, яка може обліковуватись не один рік. Тому Наказом Держказначейства від 08.05.2001 року № 73 затверджений Порядок списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, термін позовної давності яких минув.

Термін позовної давності встановлений три роки згідно з ст. 71 Цивільного кодексу.

Списання кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув проводиться установами щоквартально по спеціальному та загальному фонду (крім власних надходжень).

Для цього наказом керівника створюється спеціальна комісія або ж цю роботу проводить щорічна інвентаризаційна комісія. До її складу обов'язково включаються головний бухгалтер чи його заступник та працівник бухгалтерії, що веде облік розрахунків.

За результатами інвентаризації розрахунків комісія складає Акт інвентаризації розрахунків довільної форми, в якому вказується сума кредиторської заборгованості, (строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною для погашення), дата її виникнення, причини, назва і адреса кредитора, а також заходи, що були проведені по її погашенню (це можуть бути листи до установ вищого рівня про виділення коштів для її погашення).

Акт затверджується керівником установи і передається вищому розпоряднику для розгляду та прийняття рішення щодо її списання. У випадку прийняття позитивного рішення вища установа видає наказ про її списання.

Така процедура здійснюється для кредиторської заборгованості, що виникла по загальному фонду та спеціальному фонду (крім власних надходжень).

По коштах спеціального фонду, що є власними надходженнями, списання такої кредиторської заборгованості здійснюється щоквартально в такому ж порядку, але рішення про списання приймається керівником установи самостійно. Списання проводиться за наказом керівника установи. Інформація про списання такої заборгованості по спеціальних коштах (власних) надається вищому розпоряднику.

За таким же порядком списується і депонентська заборгованість.

Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, в центральних органах виконавчої влади, інших головних розпорядників бюджетних коштів за загальним та спеціальним фондом

здійснюється в вищевказаному порядку на підставі наказу головного розпорядника коштів.

Відповідно до Інструкції № 242, **прострочена дебіторська заборгованість** — це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеним договором, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату.

Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув — це дебіторська заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності.

Безнадійна дебіторська заборгованість — це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про неповернення її боржником або за якою строк позовної давності минув.

Списання безнадійної дебіторської заборгованості здійснюється на підставі Акта інвентаризації, Довідки до акта інвентаризації розрахунків з дебіторами та кредиторами та рішення керівника відповідно до Інструкції № 90.

Безнадійна дебіторська заборгованість одночасно зі списанням відноситься на за балансовий рахунок 07 «Списані активи та зобов'язання» і обліковується тут ще протягом 5 років. З метою нагляду за можливістю її стягнення, якщо стануться зміни фінансового стану неплатоспроможних дебіторів.

Таблиця 36

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| 1. Списана кредиторська заборгованість по якій минув термін позовної давності: | | |
| – за загальним фондом | 675, 364 | 431 |
| – за спеціальним фондом | 675, 364 | 432 |
| 2. Списання депонентської заборгованості, термін позовної давності якої минув | 671 | 431, 432 |
| 3. Списання дебіторської заборгованості по якій минули терміни позовної давності: | | |
| – за загальним фондом | 431 | 364, 363 |
| – за спеціальним фондом | 432 | 364, 363 |

ТЕМА 7.

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ, СТРАХУВАННЯ ТА ЗІ СТИПЕНДІАТАМИ

- 1. Економічна сутність заробітної плати в бюджетних установах та завдання обліку.*
- 2. Класифікація працівників.*
- 3. Облік чисельності працівників та використання робочого часу.*
- 4. Форми оплати праці в бюджетних установах.*
- 5. Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з оплати праці.*
- 6. Облік розрахунків зі страхування.*
- 7. Облік розрахунків зі стипендіатами.*

Використані джерела

1. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 № 108/95-ВР.
2. Постанова КМУ від 12.07.2004 року № 882 «Питання стипендіального забезпечення».
3. Постанова КМУ від 30.08.2002 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери».
4. Закон України від 28.02.91 р. № 796 «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи».
5. Закон України «Про відпустки» 15.11.96. № 504/96-ВР.
6. Порядок обчислення середньої заробітної плати для розрахунку виплат на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Постанова КМУ від 26.09.2001 р. № 1266.
7. Наказ Мінстатистики № 489 від 5 грудня 2008 року. «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці».
8. Наказ Мінстатистики України № 253 від 09.10.1995 р. «Про затвердження типових форм первинного обліку».
9. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку тимчасовою втратою працездатності і витратами, обумовленими народженням та похованням. Закон України від 18.01.2001 р. № 2240-111.
10. Інструкція зі статистики заробітної плати. Затверджена наказом Держкомстат України № 5 від 13.01.2004 р.

1. Економічна сутність заробітної плати в бюджетних установах та завдання обліку

Видатки на заробітну плату мають найбільшу питому вагу в кошторисах і складають основну суму загальних видатків, а тому облік праці та її оплати в бюджетних установах є важливою ділянкою обліку.

Праця в бюджетних установах виступає як цілеспрямована діяльність людей по управлінню державою в цілому та місцевого самоврядування, охороні громадського порядку, забезпечення незалежного судочинства та прокурорського нагляду тощо, а також надання нематеріальних послуг в соціальній сфері для задоволення потреб членів суспільства.

На бюджетні установи, як і на всі юридичні особи, поширюється дія законів України «Про оплату праці», «Про відпустки», Кодекс законів про працю, інструкції Держкомстату (Міністерства статистики), накази та інструкції інших державних органів щодо праці, її оплати, нарахування внесків на соціальне страхування та до Пенсійного фонду.

Згідно з законом України від 24 березня 1995 р. № 108/95 – ВР «Про оплату праці» заробітна плата — це винагорода, обчислена як правило у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності і господарювання шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати, інших державних норм і гарантій, умов і розмірів оплати праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, керівників державних підприємств, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України.

Кодекс законів про працю України регулює трудові відносини працівників підприємств, установ та організацій всіх форм власності та видів діяльності, а також осіб, які працюють за трудовим договором з фізичними особами.

Заробітна плата працівників бюджетних установ здійснюється на підставі актів Кабінету Міністрів України в межах бюджетних асигнувань. Постановами КМУ затверджуються Умови оплати праці, Тарифні сітки та схеми посадових окладів тощо.

Фонд оплати праці бюджетних установ згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати № 5 має таку структуру:

1 — основна заробітна плата, що включає нарахування винагороди за виконану роботу у відповідності до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків. До неї, зокрема, включають:

- винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво;
- гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництва, установ мистецтва, оплата праці працівників, що не перебувають у штаті підприємства за виконання робіт згідно з договорами цивільно-правового характеру.

А також інші виплати передбачені даною Інструкцією.

2 — додаткова заробітна плата, що включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством, премії за виконання виробничих завдань і функцій. Зокрема:

- доплати за суміщення професій, розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника, роботу у важких та шкідливих умовах, інтенсивність праці, роботу в нічний час, високу професійну майстерність, класність водіям транспортних засобів, виконання особливо важливої роботи на певний термін, знання та використання в роботі іноземної мови, допуск до державної таємниці, дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів, науковий ступінь, та інші.

3 — інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні

та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми. Зокрема:

- працівникам, які були в відпустці але вимушено працювали;
- винагороди та заохочення, що здійснюються один раз на рік або мають одноразовий характер: за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);
- премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;
- премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей і об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші;
- грошова винагорода державним службовцям за сумлінну та безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків;
- матеріальна допомога, що має системний характер, надана всім або більшості працівниками (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом);
- оплата або надання дотації на харчування працівників, в тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях; оплата за утримання дітей працівників в дитячих закладах; вартість путівок працівникам та членам їх сімей на лікування та відпочинок;
- вартість проїзних квитків, відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;
- інші виплати.

В бюджетних установах фонд заробітної плати формується на основі тарифікаційного списку, штатного розпису та додаткових розрахунків. Виплати здійснюються в межах затвердженого фонду оплати праці.

Витрачання бюджетних коштів має бути раціональним і ефективним, а тому правильна організація обліку заробітної плати має державне значення. Бухгалтерський облік заробітної плати повинен забезпечити:

1 — контроль за дотриманням видатків на оплату праці, що передбачається в кошторисі установи та штатному розписі;

- 2 — контроль за дотриманням встановленої чисельності працівників відповідно до затвердженого штатного розпису;
- 3 — контроль за використанням робочого часу;
- 4 — своєчасне і достовірне нарахування заробітної плати, оплати відпусток, соціальної допомоги;
- 5 — своєчасне складання податкової та статистичної звітності з праці;
- 6 — своєчасне і достовірне складання звітів до фондів соціального страхування та надання їх у встановлений термін;
- 7 — надання інформації працівникам щодо даних їх особових рахунків;

2. Класифікація працівників

Працівники бюджетних установ відносяться до невиробничої сфери.

Класифікація працівників в бюджетних установах використовується при складанні штатного розпису, складання статистичної звітності та для внутрішніх управлінських потреб. Тому класифікація працівників побудована за ознакою виконуваних функцій чи сфери застосування праці.

За сферою застосування праці персонал поділяють на групи:

- керівні працівники: керівник установи, його заступники, головний бухгалтер тощо;
- науковці — працівники науково-дослідних установ: головні, провідні, молодші наукові співробітники)
- науково-педагогічні (викладацький склад вищих навчальних закладів III — IV рівнів акредитації,)
- педагогічні (вчителі, вихователі, методисти шкіл, училищ)
- професіонали та фахівці (лікарі, рентгенологи, працівники що працюють з різною апаратурою, бухгалтери, економісти тощо)
- технічні працівники (прибиральниці, сторожі, робітники).

За ознакою виконуваних функцій персонал бюджетний установ поділяється на:

- **основні працівники** — це працівники, на яких покладено виконання головних функцій, закріплених за відповідною установою

- (лікарі в лікарняних закладах, наукові працівники в наукових установах, педагогічний персонал у школах, професорсько-викладацький склад в вищій навчальних закладах, тощо);
- **допоміжно-технічний персонал**, завдання якого — обслуговувати основних працівників (середній медичний персонал, навчально-допоміжний та інші);
 - **адміністративно-господарський персонал**, до якого відносяться керівний склад, бухгалтерія, планово-фінансовий відділ, інженерно-технічний персонал тощо;
 - **молодший обслуговуючий персонал** включає чергових, прибиральниць, санітарок, сторожів тощо.

В залежності від включення їх до штатного розпису розрізняють **штатних та нештатних працівників**. Штатні працівники це такі, які включені до штатного розпису установи. Нештатні працівники до нього не включені.

3. Облік чисельності працівників та використання робочого часу

Чисельність працівників, що можуть бути прийняті на роботу визначається штатним розписом.

Штатний розпис — це документ, в якому приводиться перелік і кількість посад, їх посадові оклади, надбавки та доплати. Він затверджується вищим розпорядником одночасно з кошторисом установи і є основою для формування річного фонду оплати праці, що зазначений в кошторисі.

Фактична чисельність працівників установи не може перевищувати тієї, що затверджена штатним розписом.

Типова форма штатного розпису затверджується Міністерством фінансів України.

Штатний розпис формується на підставі: структури бюджетної установи, Типових штатів та штатних нормативів, положень з оплати праці, Класифікатора професій ДК 003-95, Умов оплати праці та інших нормативно-правових актів.

Професійні назви робіт та посад, включених до штатного розпису мають відповідати назвам, визначеним Класифікатором професій. Відповідно до них виносяться записи в трудову книжку.

До штатного розпису включаються також посади структурних підрозділів, що утримуються за рахунок власних надходжень.

В штатному розписі передбачається розрахунок місячного та річного фонду заробітної плати згідно посадових окладів, встановлених доплат та надбавок, що визначені тарифікаційними списками.

Тарифікаційний список є основним документом для складання штатного розпису та прикладається до нього. Тарифікаційний список складає тарифікаційна комісія, що очолюється керівником установи. В тарифікаційному списку вказуються всі працівники, їх посадові оклади, надбавки та доплати відповідно до законодавства.

Зміни до штатного розпису на протязі року вносяться в такому ж порядку як і затвердження штатних розписів.

Загальна чисельність працівників, що прийняті на роботу відповідно до штатного розпису називається обліковою чисельністю або **штатним складом**.

Для виконання окремих робіт (ремонтних, навчальних та інше) на короткий час можуть залучатись особи, що не працюють в установі. З ними укладається трудова угода. Такі працівники відносяться до **нештатних**.

В бюджетних установах при прийнятті на роботу з працівником укладається трудовий договір або трудовий контракт. На окремі посади приймаються особи за конкурсом, наприклад, для вищих навчальних закладів це посади професорсько-викладацького складу.

Трудовий договір — це угода між працівником і власником (або уповноваженим органом, особою), за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цим договором, дотримуватись внутрішнього розпорядку, а власник чи уповноважена ним особа зобов'язується виплачувати працівнику зарплату та забезпечити умови, необхідні для виконання роботи.

Контракт — це різновид трудового договору. Контракт укладається на певний термін і застосовується для працівників, які приймаються на роботу на визначений термін або на час виконання певної роботи. У контракті вказуються обсяги роботи, вимоги до її якості і строків виконання, термін дії контракту, права, обов'язки, відповідальність сторін, умови оплати і організації праці, підстави припинення контракту та інші умови.

Категорії працівників, з якими може укладатись контракт при прийнятті на роботу визначена законами «Про освіту», «Про адвокатуру», «Про товарну біржу» а також за іншими.

Укладання трудового договору чи контракту оформляється наказом про зарахування працівника на роботу.

Прийом на роботу, переміщення, надання відпустки, звільнення з роботи оформляється наказами керівника. На підставі цих наказів у відділі кадрів ведуть записи в **трудові книжки** та в **особових картках** працівників.

Оперативний облік руху персоналу повинен забезпечити своєчасне комплектування всіх підрозділів, а також дотримання штатної дисципліни.

Оперативний облік чисельності персоналу веде відділ кадрів на бланках типових форм затверджених наказом Міністатистики № 489 від 5 грудня 2008 року. «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці»:

- П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;
- П-2 «Особова картка працівника»;
- П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;
- П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту).

Наказ про прийом на роботу застосовується для обліку прийнятих на роботу працівників, заповнюється в відділі кадрів. Проект наказу (розпорядження) про прийом на роботу працівника, якому встановлюють оклад візується у відповідній службі установи для підтвердження вакантної посади і окладу, що встановлюється за штатним розписом.

Підписаний керівником установи наказ оголошується працівнику під розписку.

На підставі підписаного наказу про прийом на роботу в відділі кадрів заповнюється **«Особова картка» (форма П-2)** та здійснюються записи в трудову книжку. В бухгалтерії для обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат відкривають особовий рахунок чи аналогічний йому документ.

Наказ про переведення на іншу роботу (П-1) використовується для оформлення переводу працівника в інший цех чи підрозділ. Заповнюється працівником відділу кадрів в двох примірниках: один

для відділу кадрів, а другий передається в бухгалтерію. Цей наказ візує начальник відділу (цеху) попереднього і нового місця та підписує керівник установи. На зворотній стороні цієї форми робляться відмітки про нездані майново-матеріальні та інші цінності, що рахуються за працівником на попередньому місці роботи.

Наказ про надання відпустки (П-3) застосовується для оформлення щорічної чи інших видів відпусток. Заповнюється в двох примірниках: один для обліку в відділі кадрів, а інший — в бухгалтерію для нарахування відпускних. Наказ підписується керівником підрозділу та керівником установи.

Наказ про припинення трудового договору (контракту) (форма П-4) застосовується при звільненні працівників, заповнюється на всіх працівників, за винятком тих, які звільняються вищестоящим органом. Один примірник наказу залишається в відділі кадрів, а другий передається в бухгалтерію. На підставі даного наказу в бухгалтерії здійснюють розрахунок з працівником при звільненні.

При звільненні за особистим бажанням працівник оформляє заяву на лицьовій стороні форми.

Робочий тиждень — це встановлена законом кількість робочих годин протягом календарного тижня. На сьогодні він встановлений у таких обсягах: 40 годин — при нормальній тривалості робочого тижня; 38,5, 36 тощо годин — при скороченій тривалості робочого тижня.

Робочий день — це встановлене число робочих годин за добу, незалежно від того, на який час вони припадають — день чи ніч.

Робоча зміна — це тривалість робочого часу працівника на добу відповідно до графіка роботи. Наприклад, робочий день чергової учбового корпусу чи гуртожитку може бути 7 годин, але за графіком робоча зміна цих працівників може тривати 12 або 24 години. Робота по 12 чи 24 години залежить від фізіологічних можливостей людини та її потреби у відпочинку, тому зміни такої тривалості вводять після вивчення умов і характеру праці, а також за згодою профспілкового комітету у колективному договорі.

Норма робочого часу для окремих галузей та категорій працівників встановлюється нормативними актами. Так для працівників охорони здоров'я встановлені наступні норми робочого часу:

- 38,5 годин на тиждень для лікарів та фахівців з базовою та неповною вищою медичною освітою (середній медичний персонал),

медичних реєстраторів, дезінфекторів, за винятком тих, що працюють в шкідливих умовах, що працюють в лікарнях, профілакторіях, клініках, лабораторіях тощо;

- 33 години на тиждень для лікарів зайнятих виключно амбулаторним прийомом хворих;
- 40 годин на тиждень для керівників, провізорів, молодших медичних сестер тощо.

Норма робочого часу на обліковий період, як правило, місяць, планується в **Графіках роботи**. Вони призначені для планування роботи окремих працівників, що задіяні на роботі в нічний час, чергуванні тощо.

Графіки складаються за структурними підрозділами або за кожною посадою окремо, незалежно від того, хто обіймає цю посаду: лікар-терапевт, медсестра, санітарка, пост палатних медсестер стаціонару, чергова тощо.

Форми графіків складаються довільної форми і в них зазначається час початку і закінчення роботи за кожний конкретний день. Загальна кількість годин роботи у графіку за основною посадою має відповідати нормі робочого часу працівника у цьому місяці. Графіки складають на місяць, затверджуються керівником установи, узгоджуються з профкомом та доводяться до відома працівників не пізніше ніж за місяць до введення їх в дію. Фактично відпрацьований час цими працівниками враховується в Табелі відпрацьованого робочого часу окремо за основною роботою та за сумісництвом у нічний час та у святкові дні.

При цьому планувати кількість годин вище чи нижче норми не допускається.

Відповідно до КЗпП понаднормова робота допускається тільки у виняткових випадках і з дозволу профспілкового комітету. При цьому вона не може перевищувати для кожного працівника 4 години протягом 2 днів і 120 годин на рік.

Перерва на відпочинок та приймання їжі, тривалість якої не більше 2 годин регулюється правилами внутрішнього розпорядку установи.

Якщо за характером роботи працівник не може скористатися ним (наприклад, лікарі), то їм виділяється час для приймання їжі, який включається до робочого часу та оплачується.

Для окремих установ чи окремих працівників (наприклад, заклади охорона здоров'я), встановлений помісячний облік робочого часу з наданням вихідних у будь-який день тижня. При такому обліку переробка в окремі дні місяця може компенсуватися недоробкою в інші дні того ж місяця. А кількість вихідних днів за Графіком повинна бути не меншою від числа календарних вихідних.

В бюджетних установах матеріальні цінності, як правило не створюються, а робочий час витрачається на задоволення потреб членів суспільства в різних послугах. При цьому обсяг виконаної роботи визначити досить проблематично, а тому є важливим облік відпрацьованого часу, який забезпечується табельним обліком. Він дає інформацію про відпрацьований час, час залишення роботи, своєчасність виходу на роботу, невиходу на роботу з різних причин.

Для бухгалтерського обліку витрат праці використовуються типові форми перинних документів, затверджені Наказом Міністерства статистики України № 489. До первинних документів з обліку використаного часу відноситься

П-5 «Табель обліку використання робочого часу». Він є основним документом для обліку відпрацьованого часу. Табель складається (готується) за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Записи в табель здійснюються на підставі належно оформлених документів по обліку особливого складу: наказу (записок) про прийом, переведення, звільнення тощо. Складається в одному примірнику уповноваженою на те особою, а в кінці місяця підписується відповідальною особою та керівником відділу і подається в бухгалтерію для нарахування оплати праці та аналізу використання робочого часу.

Табель відкривається на місяць. В нього записують прізвище, ім'я та по-батькові працівників відділу за даними табеля минулого місяця. Нових працівників підрозділів установи та вилучати звільнених працівників здійснюють на підставі наказу про прийняття на роботу нового працівника чи звільнення. В табелі відмічають всі явки та неявки на роботу, які зазначаються умовними шифрами — буквами, перелік та зміст яких приведено на титульній стороні табеля.

Для ведення обліку використання робочого часу кожному працюючому присвоюється табельний номер, який наводиться у всіх документах по обліку праці та її оплати. У випадку звільнення (або

переводу) працівника в інший цех (відділ) його колишній табельний номер не може бути присвоєний іншому та повинен залишатися вільним не менше трьох років.

Табель являє собою іменний список працівників цеху (відділу), дільниці тощо, та ведеться окремо по категоріях, а в межах категорії працюючих — в порядку табельних номерів або алфавітному порядку.

В бюджетних установах є працівники, що займаються ремонтними роботами або ж такими, обсяг яких можна виміряти і оплата праці залежить від обсягу виконаних робіт. Це зокрема слюсарі по ремонту, працівники молочних кухонь, зубопротезних відділень. Для них основним документом по нарахуванню заробітної плати є **Наряд на відрядну роботу** (ф. П-10). Він виписується на працівника чи на бригаду на одну зміну чи на більш тривалий період залежно від характеру роботи.

Зарплата водіям службових автомашин нараховується на підставі «Табеля обліку відпрацьованого часу».

Відпустки оплачуються на підставі наказу керівника або ж затвердженого ним Списку про надання відпусток працівникам установи.

Допомога по тимчасовій втраті працездатності нараховується на підставі належне оформленого лікарняного листка, що надається державною лікарняною установою.

4. Форми оплати праці в бюджетних установах

Законодавчі засади відносин з оплати праці регулюються Законом України «Про оплату праці» від 24.03.95. Крім того діє ряд наказів міністерств, що встановлюють умови оплати праці та розміри ставок посадових окладів бюджетних установ відповідної галузі. Зокрема це такі:

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

2. Про упорядкування умов оплати праці працівників установ охорони здоров'я та соціального захисту населення. Наказ Мінпраці

та Міністерства соціального захисту та охорони здоров'я від 05.10.05 № 308/519.

3. Про упорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ. Наказ Міносвіти і науки від 26.09.05р. № 557.

4. Про впорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів. Постанова КМУ № 268 від 09.03.2006 р.

А також ряд інших законодавчих документів.

В бюджетних установах основою організації оплати праці є тарифна система, складовими якої є тарифно-кваліфікаційні характеристики, тарифні розряди, тарифні коефіцієнти, схеми посадових окладів.

При тарифній системі діють дві форми оплати праці: **погодинна і відрядна**. Сутність погодинної форми оплати праці є її оплата за кількість відпрацьованого часу з урахуванням кваліфікації працівника.

Сутність відрядної форми — це оплата за кількість і якість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг за встановленими розцінками.

Заробітна плата при погодинній оплаті визначається згідно з тарифною ставкою і кількістю відпрацьованого часу.

Тарифна ставка — це розмір зарплати за одиницю часу, як правило за годину чи місяць, а тому розрізняють годинні та місячні тарифи.

У бюджетних установах застосовуються переважно місячні тарифні ставки, які називають **посадовими окладами**.

При погодинній формі оплати праці для бюджетних установ найбільш поширеною є **штатно-окладна система**. Вона передбачає встановлення кожному працівникові місячного окладу (ставки) відповідно до посади, яку він обіймає. Крім того на розмір посадового окладу впливають і інші фактори.

Погодинні тарифні ставки використовуються для оплати праці нештатних працівників, коли вони залучаються з інших установ або виконують роботу зверх річної норми навантаження. Наприклад, консультування в лікарнях високопрофесійними лікарями, читання лекцій студентам ВНЗ, учням шкіл докторами наук, академіками чи іншими кваліфікованими спеціалістами — науковцями та інше.

З метою упорядкування оплати праці працівників установ, закладів та організацій галузей бюджетної сфери, а також створення механізму

підтримання на постійному рівні оптимальних міжгалузевих та між-посадових співвідношень в оплаті праці в бюджетній сфері Кабінетом Міністрів України затверджено впровадження **Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці**, що діє з 1 вересня 2005 року в установах освіти, науки та охорони здоров'я та в інших бюджетних установах.

Нею встановлені:

- єдина тарифна сітка розрядів та коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери;
- схеми тарифних розрядів посад керівних, наукових, науково-педагогічних, педагогічних працівників, професіоналів, фахівців та інших працівників бюджетних установ, закладів та організацій;
- схему тарифних розрядів посад (професій) професіоналів, фахівців керівників інших структурних підрозділів і технічних службовців, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій;
- схему тарифних розрядів посад (професій) робітників, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій;
- ставки погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки за проведення навчальних занять.

Єдина тарифна сітка розрядів та тарифних коефіцієнтів визначає тарифні розряди для посад і професій на підставі яких визначається посадовий оклад. Ці схеми враховують кваліфікацію працівників відповідно до професій та посад.

Для визначення посадового окладу за цією сіткою кожній професії чи посаді встановлений тарифний розряд і відповідно для кожного тарифного розряду встановлений тарифний коефіцієнт.

Для посадового окладу працівника, що має 1тарифний розряд присвоюється тарифний коефіцієнт 1,00. Це найменший посадовий оклад і він встановлюється Кабінетом Міністрів України. На сьогодні він встановлений на рівні мінімальної заробітної плати.

Для визначення посадового окладу необхідно тарифний коефіцієнт помножити на посадовий оклад працівника 1 розряду з тарифним коефіцієнтом 1.

Наприклад, для доцента вищого навчального закладу 3–4 рівня акредитації встановлено тарифний розряд 18, тарифний коефіцієнт

ент – 2,37. Для визначення розміру посадового окладу тарифний коефіцієнт (2,37) треба помножити на посадовий оклад для 1 розряду:

$$515 \times 2,37 = 1220 \text{ грн.}$$

Також Кабінетом Міністрів України для бюджетних установ відповідної галузі розроблені умови оплати праці, якими встановлені порядок визначення посадових окладів (тарифних ставок), обов'язкові надбавки та доплати, тощо. До обов'язкових надбавок, зокрема, відносять доплати за стаж роботи, за роботу в нічний час, за вчену ступінь та вчене звання, за знання іноземної мови тощо.

Погодинна ставка для проведення навчальних занять працівниками усіх галузей встановлені у відсотках до окладу працівника 1 розряду. Наприклад, професор при проведенні навчальних занять з учнями шкіл отримає за 1 годину занять 5,04% свого посадового окладу, зі студентами вузів 3 та 4 рівня акредитації – 9,35%, з аспірантами – 10,78%.

Для проведення роботи по встановленню кожному працівнику розрядів за Єдиною тарифною сіткою відповідно до його посади чи професії, встановлення посадового окладу (тарифної ставки), встановлення доплат та надбавок в бюджетних установах діють тарифікаційні комісії. Така комісія створюється наказом керівника у складі головного бухгалтера, інспектора відділу кадрів, начальника планово-економічного відділу, представника профспілкової організації та інших осіб. Ця комісія на підставі документів про освіту працівника, стаж роботи, дипломи та інші документи і на основі законодавчих документів визначає розмір тарифних ставок і посадових окладів працівників та складає тарифікаційні списки, в який вказує по кожному працівнику і посаді встановлений розмір окладу, надбавки та доплати. Ці списки підписуються членами комісії і затверджуються керівником. Складені комісією тарифікаційні списки є підставою для складання штатного розпису та призначення посадових окладів.

Відрядна форма оплати праці застосовується на тих роботах, де є кількісні показники виробітку продукції чи виконаних робіт. Наприклад, в зубопротезних кабінетах, учбових майстернях тощо.

Специфіка роботи працівників бюджетної сфери зумовлює особливість планування та нормування роботи. Так, в основу нормування робочого часу вчителів, викладачів, вихователів та інших педагогічних працівників покладено викладацьку роботу. Законом «Про вищу

освіту» встановлено максимальне навчальне навантаження науково-педагогічних працівників — 900 годин на рік, а педагогічних робітників — 720 годин (або це становить 3 години в день, 18 годин на тиждень). Тривалість робочого дня для лікарів, що зайняті амбулаторним прийомом встановлено 33 години на тиждень, для медичних реєстраторів, дезінфекторів — 38,5 годин на тиждень.

Колективним договором установи встановлюється перелік посад і професій для яких застосовується ненормований робочий день.

Відповідно до Постанови КМУ № 245 від 03.04.1993 року, працівники державних підприємств, установ і організацій мають право працювати за основним місцем роботи та за сумісництвом, тобто, виконувати крім своєї основної роботи іншу роботу на умовах трудового договору. На умовах сумісництва працівники можуть працювати на тому ж або іншому підприємстві або у громадянина у вільний від роботи час.

Для роботи за сумісництвом згоди адміністрації за місцем основної роботи не потрібно.

Обмеження на сумісництво можуть запровадити керівники державних підприємств, установ і організацій разом з профспілковим комітетом лише щодо окремих професій та посад, зайнятих на важких роботах та роботах зі шкідливим або небезпечними умовами праці, додаткова робота на яких може призвести до негативних наслідків, що позначиться на стані їх здоров'я та безпеці виробництва. Обмеження поширюється на осіб, що не досягли 18 років та вагітних жінок.

Тривалість роботи за сумісництвом не повинна перевищувати 4 годин в день. Відпустка на роботі за сумісництвом надається одночасно з відпусткою по основному місцю роботи.

5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці

Витрати на заробітну плату штатного та нештатного складу відображаються по коду КЕКВ 1111 «Заробітна плата».

Для узагальнення інформації про розрахунки з працівниками по заробітній платі призначений пасивний рахунок 661 «Розрахунки по оплаті платі».

По кредиту цього рахунку відображаються суми нарахованої за робітної плати, допомоги по тимчасовій непрацездатності за перші 5 днів, премії, матеріальні допомоги за рахунок фонду оплати праці тощо.

По дебету цього рахунку відображаються утримання із зарплати, її виплата, а також сума зарплати, що не отримана в строк і віднесена на рахунок «Депоненти».

До рахунку 661 відкривається ряд субрахунків, на яких відображаються операції пов'язані з оплатою праці:

663 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»;

664 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»;

665 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»;

666 «Розрахунки з членами профспілок по безготівкових перерахуваннях сум членських профспілкових внесків»;

667 «Розрахунки з працівниками за позиками банків»;

668 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»;

669 «Інші розрахунки за виконані роботи».

На субрахунку 669 обліковуються розрахунки по сумах отриманих гонорарів, що виплачуються нештатним працівникам (композиторам, артистам, авторам) за роботи і виступи по договорах чи разових роботах. По кредиту його відображається нарахування суми, а по дебету — утримання та виплата.

Аналітичний облік розрахунків по заробітній платі ведеться по кожній особі. Для цього в бухгалтерії при прийманні на роботу на кожного працівника відкривається картка-довідка ф. 417 (особовий рахунок). На лицьовій стороні вказуються всі дані про працівника: П.І.Б., посада, професія, розмір окладу, рік народження, пільги та інше. Щомісяця в картках записується сума нарахованої зарплати, утримань із неї, суми до видачі.

Нарахування зарплати працівникам здійснюється на основі наказів про прийняття на роботу, переміщення, надання відпустки, звільнення, табелів обліку відпрацьованого часу та інших первинних документів.

Нарахування зарплати здійснюється один раз на місяць і відображається в обліку в останній день місяця. За першу половину місяця

може видаватись аванс в розмірі 50% місячної зарплати за вирахуванням податків, що підлягають утриманню. Виплата авансу здійснюється по Платіжній відомості ф. № П-53.

Працівники бюджетних установ мають право на щорічну відпустку відповідно до закону України «Про відпустки». Відпустка надається на підставі наказу керівника.

Обчислення середньої зарплати працівникам для оплати відпусток проводиться згідно з Порядком № 100.

Відпуски нараховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед відпусткою 12 календарних місяців або за менший фактично відпрацьований час на відповідну кількість календарних днів року або меншого відпрацьованого періоду (за винятком святкових і неробочих днів, установлених законодавством). Одержаний результат множать на кількість календарних днів відпустки.

Працівники установи, що застраховані на випадок тимчасової втрати працездатності в Фонді соціального страхування мають право на грошову компенсацію за дні тимчасової непрацездатності у зв'язку з хворобою.

Підставою для нарахування допомоги є лікарняний листок, що оформлений та виданий:

- лікуючим лікарем державних і комунальних закладів охорони здоров'я;
- лікуючим лікарем стаціонарів протезно-ортопедичних установ системи Міністерства праці та соціальної політики України;
- лікуючим лікарем туберкульозних санаторіїв;
- фельдшером у місцевостях, де відсутній лікар, а також на плаваючих судах.

Наданий в установу листок непрацездатності повинен бути розглянутий комісією по соціальному страхуванню не пізніше 10 днів з дня його надходження. Рішення комісії оформляється протоколом засідання про призначення допомоги.

Виплати за листками непрацездатності оплачуються за перші 5 днів непрацездатності — за рахунок установи (видатки відносяться за КЕКВ 1111), а за інші дні, починаючи з шостого, — за рахунок фонду соціального страхування (видатки за КЕКВ 1120).

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата береться за останнім місцем роботи і дорівнює шести кален-

дарним місяцем, що передує місяцю, в якому настав страховий випадок. Якщо застрахована особа відпрацювала менше шести місяців, середня заробітна плата розраховується за фактично відпрацьовані повні календарні місяці, якщо менше одного місяця — за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.

Середня зарплата для розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності обчислюється виходячи з нарахованої зарплати за видами виплат (основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати відповідно до інструкції № 5), з яких сплачені страхові внески і які підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб.

З розрахункового періоду виключають місяці (з 1 по 1 число), який не був відпрацьований з поважної причини: хвороба, відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами, по догляду за дитиною до 3 або до 6 років.

Розмір допомоги визначається виходячи з середньоденної зарплати та кількості робочих днів непрацездатності. Середньоденна зарплата визначається діленням нарахованої за розрахунковий період зарплати на кількість відпрацьованих в цьому періоді робочих днів.

Якщо працівник захворів у перший день його роботи, то середня зарплата визначається із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу).

Порядок визначення розміру середньої заробітної плати для розрахунку лікарняних залежить від конкретних умов обліку робочого часу. У випадках, якщо працівник зайнятих на роботах (посадах), що не пов'язані з підсумованим обліком робочого часу, то для розрахунку розміру лікарняних використовують середньоденну заробітну плату. Її обчислюють діленням нарахованої за розрахунковий період заробітної плати на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді. У зв'язку з цим дні відпустки (як неробочі дні) під час розрахунку середньої зарплати не враховують.

Для розрахунку лікарняних працівнику, якому встановлено підсумований облік робочого часу використовують середнього динну оплату праці. Її обчислюють шляхом ділення нарахованої заробітної плати за розрахунковий період на кількість відпрацьованих у цьому періоді годин.

При цьому середньоденна (середньо годинна) заробітна плата не може перевищувати граничного розміру, що його визначають шляхом

ділення граничної величини заробітної плати, з якої сплачують страхові внески, встановленої в останньому місяці розрахункового періоду, на норму робочого часу цього місяця.

Для працівників, які перед захворюванням мали страховий стаж менше ніж 6 місяців протягом останніх дванадцяти місяців, лікарняні виплачують виходячи з фактичного заробітку, з якого були сплачені страхові внески, але не більше ніж мінімальна заробітна плата.

Сума допомоги залежить від страхового стажу і визначається з врахуванням коефіцієнтів:

- до 5 років — 0,6 середньої заробітної плати;
- від 5 до 8 років — 0,8 середньої заробітної плати;
- більше 8 років — 1,0 середньої заробітної плати.

Виплата допомоги по вагітності і пологах виплачується в розмірі 100% середньої заробітної плати за весь період такої відпустки.

Допомога по вагітності та пологах не залежить від страхового стажу і складає 100% середньої зарплати. Допомога виплачується після її призначення в найближчий термін, встановлений для виплати зарплати. Розмір визначається в повному обсязі, тобто, за всі дні відпустки і виплачується в повному обсязі.

Відповідно до закону «Про податок з доходів фізичних осіб» виплати по вагітності та пологах не включаються в обсяг оподаткованого доходу, а тому податком на доходи з фізичних осіб не оподатковуються.

Оскільки допомога по вагітності та пологах не включається до фонду оплати праці, то страхові внески в фонд соціального страхування та Пенсійний фонд на цю суму не нараховуються і з зарплати не утримуються.

Такі виплати, як допомога по лікарняних листках мають певні особливості для нарахування та утримання з них внесків на соціальне страхування.

Сума оплати лікарняного листка є об'єктом для нарахування й утримання пенсійних внесків (утримання та нарахування) на підставі закону «Про загальнообов'язкове пенсійне страхування» № 1058 від 09.07.2003р.

На нараховані допомоги по лікарняних листках внески до ФСС не нараховуються та не утримуються, оскільки лікарняні листки не включаються до фонду оплати праці.

Податок з доходів фізичних осіб утримується з цих сум (крім допомоги по вагітності та пологах) на загальних підставах.

Із зарплати працівників здійснюються такі утримання:

1. Обов'язкові, тобто, такі, що утримуються без згоди працівника:

- податок з доходів фізичних осіб;
- збір до Пенсійного фонду;
- збір до фонду соціального страхування;
- збір до фонду зайнятості;
- по виконавчих документах суду;
- за рішенням адміністрації (накази про утримання за різні порушення чи ін.).

2. Необов'язкові, тобто, такі, що утримуються тільки за згодою працівника (його заяви):

- профспілкові внески;
- за товари одержані в кредит;
- за отриманими позиками;
- за комунальні послуги;
- на вкладні рахунки тощо.

Податок з доходів фізичних осіб утримується за ставкою 15%.

При низькій зарплаті працівник має право на податкову соціальну пільгу. Низькою вважається доход, що не перевищує розмір прожиткового мінімум для працездатної особи помноженого на 1,4 та округленого до 10. Розмір податкової соціальної пільги встановлюється в розмірі 50% мінімальної зарплати. Для окремих категорій працівників вона підвищується в 1,5 або в 2 рази.

Податкова соціальна пільга надається тільки по одному місцю роботи за вибором працівника. Для її отримання необхідно надати по місцю роботи заяву встановленого державною податковою адміністрацією зразка та документи, що встановлюють право на отримання підвищеної соціальної пільги.

Податок з доходів утримується з суми доходів, що зменшена на суму внесків до пенсійного фонду, фондів соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, фонду безробіття, податкової соціальної пільги, якщо працівник має на неї право.

Нарахування зарплати за місяць по кожній особі та утримання з заробітної плати узагальнюються в розрахунково-платіжній відомості, в якій вказуються табельні номери, прізвища, ім'я та по-батькові

працівників, сума нарахованої зарплати, утримань та сума до видачі. За цим документом видається зарплата за другу половину місяця.

На основі розрахунково-платіжної відомості складається меморіальний ордер № 5. В установах, де складається декілька розрахунково-платіжних відомостей, крім того і на їх підставі складається «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій», яка одночасно є меморіальним ордером № 5.

Записи в ньому систематизуються за кодами функціональної чи програмної класифікації установи, а по спеціальних коштах — ще і за видами спеціальних коштів.

До меморіального ордера № 5 прикладаються всі документи, що є підставою для нарахування зарплати: таблиці, витяги з наказів та ін.

Підсумок меморіального ордера № 5 заноситься в Головну книгу.

Ця ділянка обліку є дуже громіздкою, а тому часто вона є автоматизованою. В таких випадках меморіальний ордер № 5 отримують в автоматичному режимі, а кожному працівнику роздруковується «Розрахунковий листок», що містить інформацію про суми нарахованої оплати праці та утримань з неї.

Таблиця 37

Кореспонденції рахунків по розрахунках з оплати праці

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| 1. Нарахована заробітна плата, доплати, премії, відпускні за рахунок загального фонду | 801, 802 | 661 |
| 2. Нарахована зарплата, премії, доплати за рахунок спеціального фонду | 811–813 | 661 |
| 3. Нараховано по лікарняному листку за перші 5 днів непрацездатності | 801, 802, 811–813 | 661 |
| 4. Нарахована сума гонорару | 801, 802, 811 | 669 |
| 5. Нараховано допомогу за рахунок фонду соціального страхування (починаючи з 6 дня хвороби) | 652 | 661 |
| 6. Утримання із нарахованої зарплати: | | |
| Податок з доходів фізичних осіб | 661 | 641 |
| збір до пенсійного фонду | 661 | 651 |

Продовження табл. 37

| | | |
|--|-----|-----------------------|
| збір до фонду соціального страхування | 661 | 652 |
| збір до фонду зайнятості | 661 | 653 |
| утримані профспілкові внески | 661 | 666 |
| Утримано за виконавчими документами | 661 | 668 |
| утримано за договорами добровільного страхування | 661 | 665 |
| 7. Виплачена зарплата з каси | 661 | 301 |
| Перерахована на картрахунки працівників | 661 | 321, 311, 323, 313 |

Для обліку депонованої зарплати призначений рахунок 671 «Розрахунки з депонентами». Ці суми оформляються на підставі платіжної відомості, до якої касир оформляє Реєстр депонованих сум. Суми депонованої зарплати здаються на реєстраційні рахунки в Держказначействі, з яких перераховуються на депозитні та обліковуються до моменту їх отримання. Депонована зарплата виплачується працівнику на його вимогу.

Листом Держказначейства № 11338 від 23.12.2005 року встановлено, що депонована зарплата та стипендія перераховується на окремий рахунок відкритий в органах держказначейства для обліку депонентських сум. При необхідності їх виплатити, вони отримуються в касу для виплати. Не затребувані суми обліковується на цих рахунках установою три роки. Після цього терміну перераховуються до бюджету. Депонентська заборгованість, по якій пройшло 3 роки і вона не затребувана вважається простроченою. Прострочена заборгованість перераховуються в доход бюджету.

Аналітичний облік депонентів ведеться по кожній особі в «Книзі аналітичного обліку депонованої зарплати» (ф. № 441).

Таблиця 38

Кореспонденції рахунків по розрахунках зі стипендіатами

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|---------------------------------------|-------------------------|-----|
| | Дг | Кг |
| Депонована зарплата, стипендія | 661, 662 | 671 |
| Внесено на рахунок в держказначействі | 321, 323 | 301 |

Продовження табл. 38

| | | |
|---|-----|----------|
| Перераховано на депозитний рахунок | 328 | 321, 323 |
| Отримано в касу | 301 | 328 |
| Виплачені депоненти | 671 | 301 |
| Списана прострочена депонентська заборгованість | 671 | 642 |
| Перераховано до бюджету | 642 | 328 |

Якщо установа має працівників, що відносяться до постраждалих від Чорнобильської катастрофи відповідно до закону № 796, то на підставі їх заяв та посвідчень про статус «чорнобильця», їм нараховуються і виплачуються компенсації за рахунок асигнувань на проведення заходів щодо ліквідації Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення. Головними розпорядниками цих асигнувань є Міністерство надзвичайних ситуацій та Міністерство праці.

Для отримання компенсації таким працівникам установа повинна бути зареєстрована уповноваженим органом — Управлінням праці та соціального захисту населення районних, міських держадміністрацій, — а тому за два місяці до початку кожного бюджетного року подає:

- 1) відомості про установу з визначенням кількості постраждалих осіб за категоріями одержувачів компенсацій і допомоги окремих видів, складені за встановленою Мінпраці формою;
- 2) списки осіб із вказівкою П.І.Б., категорії, серії та номера посвідчення, місця реєстрації, ідентифікаційного номера;
- 3) графік відпусток таких осіб і розрахунок витрат для додаткової відпустки на наступний бюджетний рік.

При зміні інформації в цих списках, установа повинна повідомити про них відповідних розпорядників грошових коштів протягом 20 днів.

Для отримання компенсації і допомоги установа щомісяця подає до Управління праці та соціального захисту (уповноваженого органу) наступні документи:

- розрахунки витрат на ці виплати за встановленою формою;
- реєстр одержувачів цих коштів, де вказується П.І.Б., сума компенсації чи допомоги та інша інформація.

Кореспонденції рахунків з обліку компенсацій

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| Нараховано допомоги та компенсації, пов'язані з підвищеною оплатою праці, додатковою відпусткою для осіб, що постраждали від Чорнобильської катастрофи | 674 | 661 |
| Надійшли кошти на реєстраційний рахунок 328 «Інші кошти» | 328 | 674 |
| Отримано в касу готівку | 301 | 328 |
| Виплачено допомоги | 661 | 301 |

6. Облік розрахунків зі страхування

Бюджетні установи є юридичними особами і в своїй діяльності здійснюють операції по загальнообов'язковому державному страхуванню у відповідності до діючого законодавства на загальних підставах.

Відповідно до діючого законодавства розрізняють такі види загальнообов'язкового державного страхування:

- пенсійне страхування;
- страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням;
- страхування на випадок безробіття;
- страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- інші види страхування (наприклад, медичне страхування), передбачені законами України.

Внески до цих фондів сплачують роботодавці та працівники за ставками, що встановлюються для них нормативними актами.

Для обліку розрахунків по страхуванню призначені рахунки:

651 «Розрахунки із пенсійного забезпечення»;

652 «Розрахунки із соціального страхування»;

653 «Розрахунки із страхування на випадок безробіття»;

654 «Розрахунки з інших видів страхування».

До Пенсійного фонду бюджетні установи сплачують суму нарахування на заробітну плату розмірі 33,2% від фактичних витрат на оплату праці, з яких утримується податок з доходів фізичних осіб.

Утримання із зарплати працівників становить 2% від суми нарахованої зарплати.

Для службовців, що мають статус державного службовця, а також працівників на посадах робота на яких дає право на отримання більш високих пенсій (науково-педагогічних працівників, народних депутатів, прокурорів та ін) утримання до Пенсійного фонду диференційоване:

- 1% – до 150 грн.
- 2% – 151–250 грн.
- 3% – 251–350 грн.
- 4% – 351–500 грн.
- 5% – більше 501 грн.

До Фонду соціального страхування нарахування на зарплату становить 1,5%. Утримується із зарплати працівників:

- 0,5%, якщо заробіток менше прожиткового мінімуму для працездатної особи;
- 1% якщо заробіток більше цієї суми.

До Фонду безробіття нарахування на зарплату становить 1,3%, а утримується з доходів працівника 0,5% незалежно від суми зарплати.

До Фонду страхування від нещасного випадку нараховується 0,2%, а утримання із зарплати до цього фонду не здійснюються.

Законодавством встановлені максимальні суми доходів працівників, що підлягають соціальному страхуванню.

Слід мати на увазі, що ставки нарахування на зарплату та утримань із неї до вказаних фондів можуть змінюватись на основі законодавчих актів.

Суми відрахувань на соціальне страхування щомісячно включається до фактичних видатків бюджетних установ і відносяться на ті самі рахунки, на які віднесено нараховану заробітну плату. Витрати відображаються по коду **КЕКВ-1120 «Нарахування на заробітну плату»**.

Аналітичний облік ведеться на картках аналітичного обліку за кожним фондом. Синтетичний облік ведеться в меморіальному ордері № 5.

Бюджетні установи складають та здають звітність цим організаціям на загальних підставах.

Кореспонденції рахунків з обліку розрахунків з фондами соціального страхування в Таблиці 40.

Таблиця 40

Кореспонденції рахунків з обліку внесків до фондів соціального страхування

| Зміст | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|------------------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. Нарахування на заробітну плату до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, фонду зайнятості, Фонду страхування від нещасного випадку | 80, 81, 82 | 651–654 |
| 2. Утримано внески із заробітної плати до вказаних фондів | 661 | 651–653 |
| 3. Нараховано допомогу по листку непрацездатності: | | |
| за перші 5 днів (за рахунок установи) | 80, 81, 82 | 661 |
| За інші дні непрацездатності, починаючи з шостого (за рахунок фонду соціального страхування) | 652 | 661 |
| 4. Перераховані внески до органів соціального страхування | 651–654 | 311, 312, 313, 323, 316, 326 |

7. Облік розрахунків зі стипендіатами

Стипендія — це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які навчаються на денних відділеннях навчальних закладів: професійно-технічних училищ, училищ фізичної культури, вищих навчальних закладів 1–4 рівня акредитації та інших закладів на бюджетній основі, а також аспірантам, докторантам незалежно від інших виплат.

Виплата стипендій здійснюється відповідно до Постанови КМУ від 12.07.2004 року № 882 «Питання стипендіального забезпечення».

Стипендії розрізняють **академічні** та **соціальні**.

Академічна стипендія призначається студентам, курсантам, учням ПТУ та іншим особам за результатами навчання. До академічних стипендій належать:

- 1) ординарні (звичайні) академічні стипендії;
- 2) іменні або персональні стипендії навчального закладу;
- 3) стипендії Президента України, Верховної Ради України, КМУ, іменні стипендії розмір і порядок призначення яких встановлюються окремими нормативними актами. Наприклад такими стипендіями є стипендія Олеса Гончара, імені М. С. Грушевського, імені Тараса Шевченка та інших визначних діячів України. Її розмір встановлюється окремими постановами КМУ.

Академічна стипендія призначається за результатами сесії з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому закінчилась сесія згідно з навчальним планом. Студенти першого курсу до першої сесії призначається стипендія в мінімальному розмірі.

Ординарна стипендія призначається при успішності 7,0–9,99 балів (при 12-бальній системі оцінювання) або 4,0–4,99 (при 5-бальній системі оцінювання);

При високій успішності студентів, тобто, отриманні ними «10–12 балів» (12-бальна система) або «5 балів» за 5-бальною системою ординарна стипендія підвищується на 25%.

Стипендії для аспірантів, клінічних ординаторів встановлюються в розмірі середньої місячної зарплати за останнім місцем роботи, але не нижче 60% і не вище посадового окладу викладача-стажиста.

Стипендія для докторантів встановлюється на рівні середньої місячної зарплати за останнім місцем основної роботи, але не вище посадового окладу доцента.

Соціальна стипендія призначається студентам, які потребують соціального захисту та за підсумками навчання не одержують академічну стипендію.

Підставою для одержання такої стипендії є наявність права на неї. Право на отримання такої стипендії, зокрема, мають:

- 1) студенти і курсанти:
 - з числа дітей сиріт і дітей, що позбавлені батьківської опіки;
 - ті, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи і їм відповідно до Закону № 796 гарантуються пільги при призначенні стипендії;
 - з малозабезпечених сімей (у випадку отримання ними відповідної державної допомоги відповідно до законодавства);
 - студенти що мають сім'ї з дітьми.

2) студенти:

- які є інвалідами з дитинства та інваліди 1-3 групи;
- які навчаються гірським спеціальностям, чиї батьки загинули чи стали інвалідами внаслідок виробничих травм, професійного захворювання під час роботи на вугледобувних підприємствах.

Додаткова соціальна стипендія. Вона призначається особам, що мають право на отримання академічної стипендії та одночасно і соціальної.

Право отримувати одночасно академічну і соціальну стипендію мають:

- студенти і курсанти із числа дітей-сиріт та дітей позбавлених батьківської опіки;
- студенти і курсанти з малозабезпечених сімей;
- студенти – інваліди з дитинства та інваліди 1–3 групи;
- глухі та сліпі учні та студенти;
- учні, студенти і курсанти з числа військово-службовців, які прирівняні до інвалідів війни, а також ті, хто входив у склад військових формувань направлених за рішенням державних органів для виконання миротворчих місій чи в відрядження за кордон, де велись бойові дії.

Крім того, особам які є із числа постраждалих від Чорнобильської катастрофи (1–4 категорії) законом № 796 гарантуються пільги по стипендіях: вони отримують **додаткову соціальну стипендію** у розмірі 100% від призначеної академічної або соціальної стипендії. Вони виплачуються за рахунок коштів передбачених в бюджеті на здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи.

Для призначення стипендій чи її позбавлення у навчальних закладах створюють стипендіальні комісії, до складу яких включають деканів, представників профспілки, бухгалтерії. Ці комісії вирішують питання призначення стипендії, матеріальної допомоги, преміювання найкращих студентів за успіхи в навчанні, участь у громадській, спортивній, науковій роботі. За підсумками сесії вони складають списки студентів по призначенню їх стипендії, який затверджується наказом керівника установи.

Розміри стипендій встановлюються окремими постановами Кабінету Міністрів України.

За особливі успіхи в навчанні, участь в громадській роботі участь у громадській, спортивній, науковій роботі за поданням стипенді-

альної комісії можуть призначатися персональні (іменні) стипендії, стипендії Президента України, Верховної Ради України, меценатські стипендії. Для молодих учених також передбачені стипендії Кабінету Міністрів України, Міністерства у справах науки і технологій, Національної Академії наук України (НАНУ). Розміри цих стипендій встановлюються тими установами, що їх призначають.

Академічні і соціальні стипендії студентам, учням, що навчаються за рахунок державного замовлення виплачується із загального фонду бюджету в межах затвердженого кошторису, за винятком соціальних стипендій, що призначені постраждалим від чорнобильської катастрофи. Вони фінансуються за рахунок заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи.

Для матеріального заохочення за успіхи в навчанні, участь у громадській, спортивній, науковій роботі учнів ПТУ, навчальних закладів, студентів, курсантів, аспірантів, докторантів, що навчаються за державним замовленням, навчальний заклад використовує не менше 10% на надання термінової матеріальної допомоги та заохочення.

Стипендії виплачуються один раз на місяць, а в літній період — повністю до його початку. При цьому в період проходження практики чи здійснення іншої трудової діяльності з дозволу навчального закладу за стипендіатом зберігається право на отримання стипендії.

Студенти, що навчаються на комерційній основі отримують стипендію від організацій, від імені яких вони навчаються, відповідно до умов договору.

Для обліку розрахунків по стипендіях призначено пасивний рахунок 662 «Розрахунки зі стипендіатами».

Видатки по стипендії плануються та відображаються в обліку за кодом КЕКВ 1342 «Стипендія».

Нарахування стипендії здійснюють на підставі наказів керівника установи.

Нараховується стипендія по кожному студенту, а також по групах, по факультетах та окремо студентам, окремо аспірантам і докторантам. Зважаючи на великий обсяг роботи на цій ділянці облік розрахунків зі стипендіатами, як правило автоматизований.

Виплата стипендій може проводитись з каси підприємства, або через банкомати. При видачі стипендії з каси підприємства на довіреного касира групи оформляють групову довіреність.

При виплаті стипендій через банкомати студенти заключають договори з установою банку про відкриття їм банківського карткового рахунку, а бухгалтерія установи перераховує на ці рахунки належну їм стипендію.

Відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати стипендія не включається до фонду оплати праці, а отже на неї не нараховуються внески до органів соціального страхування.

Проте стипендія включається до сукупного оподаткованого доходу, з якого утримується податок з доходів фізичних осіб, а стипендіатам присвоюється ідентифікаційний код.

Відповідно до Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» стипендія як вид доходу підлягає оподаткуванню з врахуванням наданих пільг. Так, суму державної стипендії в розмірі не більше встановленого рівня доходу, що дає право на застосування податкової соціальної пільги не оподатковується. Ця сума визначається множенням встановленого прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1,4 та округлену до 10.

Якщо ж сума стипендії перевищує встановлений поріг, то сума перевищення оподатковується на загальних підставах. Суми матеріальної допомоги та заохочень, що видаються зі стипендіального фонду оподатковуються податком на доходи фізичних осіб на загальних підставах.

Учні, студенти, аспіранти, ординатори, ад'юнкти, військовослужбовці строкової служби заяву про застосування пільги та документів не подають, вона застосовується автоматично.

Внески до Пенсійного фонду та фонду соціального страхування з суми стипендій не нараховуються і не утримуються, оскільки базою стягування вказаних внесків є виплати, пов'язані з оплатою праці.

В умовах інфляційних процесів а також підвищення рівні життя населення її розмір може змінюватись.

Таблиця 41

Кореспонденції рахунків з обліку розрахунків зі стипендіатами

| Зміст | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| 1. Нарахована стипендія академічна та соціальна за рахунок коштів, передбачених кошторисом установи | 801, 802 | 662 |

Продовження табл. 41

| | | |
|---|-----|----------|
| 2. Утримано із стипендії: | | |
| Податок з доходів фізичних осіб | 662 | 641 |
| профспілкові внески | 662 | 666 |
| плата за гуртожиток | 662 | 364 |
| по виконавчих документах | 662 | 668 |
| 3. Виплачена з каси стипендія | 662 | 301 |
| 4. Депоновано не отриману вчасно стипендію | 662 | 671 |
| 5. Стипендія перерахована на картрахунки | 662 | 311, 321 |
| 6. Нарахована додаткова соціальна стипендія студентам, що є постраждалими від Чорнобильської катастрофи | 674 | 662 |
| Отримані кошти в касу на оплату стипендії «чорнобильцям» | 328 | 674 |
| Виплачена стипендія | 662 | 301 |

Аналітичний облік розрахунків за стипендіями ведеться по кожному стипендіату в розрахунково-платіжних відомостях, а синтетичний — в меморіальному ордері № 5.

Облік депонованої стипендії ведеться в Книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій (ф. № 441 — бюджет) за кожним депонентом із зазначенням таких даних: прізвище, ім'я, по-батькові депонента; дата виникнення депонованої суми, номери платіжних відомостей, суми депоновані.

ТЕМА 8.

ОБЛІК ЗАПАСІВ

1. *Економічний зміст та завдання обліку запасів.*
2. *Класифікація та оцінка запасів.*
3. *Характеристика рахунків з обліку запасів.*
4. *Первинний та складський облік запасів.*
5. *Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів.*
6. *Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі.*
7. *Облік матеріалів та продуктів харчування.*
8. *Облік медикаментів.*
9. *Облік запасних частин.*
10. *Облік палива.*
11. *Облік готової продукції та продукції сільськогосподарського виробництва.*
12. *Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.*
13. *Інвентаризація запасів.*

Використані джерела

1. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ», затверджена наказом Державним казначейством України від 08.12.2000 року № 125.
2. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ. Затверджена наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130.
3. Інструкція про складання типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів. Наказ Мінстатистики від 21.06.96. № 193.
4. Інструкція про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій по централізованому постачанню матеріальних цінностей. Затверджена наказом ДКУ від 16.12.2002 р № 232.
5. Наказ Держказначейства України та Мінекономіки від 10.08.2001 року № 142/181 «Про затвердження типової Інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ».

1. Економічний зміст та завдання обліку запасів

До запасів бюджетних установ відносять оборотні матеріальні активи, що належать установі і забезпечують її функціонування, витрачання яких планується здійснити на протязі року.

Термін очікуваного використання встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю своїми наказами, а якщо таких нормативних документів нема, то термін використання встановлюється установою самостійно в момент придбання запасів.

При цьому використанні запасів на протязі поточного бюджетного періоду не є обов'язковим — частина їх може бути перехідними залишками на наступний бюджетний рік з тим щоб забезпечити її діяльність на початку нового року. Використання запасів здійснюється тільки на передбачені статутними документами завдання або ж в процесі надання платних послуг, що заплановані та передбачені кошторисом установи.

На відміну від госпрозрахункових підприємств в бюджетних установах при використанні запасів їх вартість не відноситься на собівартість послуг чи діяльності установи, а списується на видатки кошторису за відповідним кодом ЕКВ. В частині спеціальних коштів, якщо установа здійснює госпрозрахункову господарську діяльність: виробництво сільськогосподарської продукції, вироби виробничих майстерень, науково-дослідні роботи по господарських договорах, надання платних послуг тощо, вартість використаних запасів відноситься на собівартість відповідного виробництва чи послуг за відповідним кодом ЕКВ.

Завдання обліку запасів:

1. Правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття запасів.
2. Контроль за збереженням та рухом запасів на складах.
3. Контроль за раціональним використанням запасів і додержанням норм їх використання.
4. Своєчасне виявлення запасів, що не використовуються для прийняття рішень щодо їх реалізації чи списання.
5. Дотримання діючого законодавства з обліку запасів.

Запаси бюджетних установ обліковуються за місцем їх відповідального зберігання та в бухгалтерії.

2. Класифікація та оцінка запасів

Різноманітність складу запасів потребує їх класифікації. В основу її покладено функціональну належність і виділено економічно однорідні групи запасів, що покладені в основу їх обліку та відповідають відповідним бухгалтерським рахункам:

1. Виробничі запаси — рахунок 20 «Виробничі запаси».
2. Тварини на вирощуванні та відгодівлі — рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі».
3. Малоцінні та швидкозношувані предмети — рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».
4. Матеріали та продукти харчування — рахунок 23 «Матеріали та продукти харчування».
5. Готова продукція — 24 «Готова продукція».
6. Продукція сільськогосподарського виробництва — 25 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

В свою чергу кожна з цих груп має підгрупи або ж субрахунки, що визначені в Плані рахунків та виділяють економічно однорідні запаси. В розрізі таких підгруп організований облік на субрахунках.

Ця класифікація запасів дозволяє виділити в обліку економічно однорідні групи запасів, які мають однакове призначення, умови зберігання, порядок обліку та контролю за їх використанням, наприклад, господарські матеріали, учбові матеріали, медикаменти, продукти харчування, паливо та інші.

В бухгалтерському обліку запасів важливим питанням є методи оцінки при надходженні, вибутті, а також переоцінка запасів.

В бухгалтерському обліку запаси установ відображаються по балансовій вартості.

Балансова вартість — це вартість запасів по якій вони відображаються в балансі. В свою чергу балансова вартість буває:

- **первісна;**
- **відновлювальна;**
- **справедлива.**

За **первісною** вартістю зараховуються на баланс придбані, вироблені запаси. Вона визначається на рівні фактичної собівартості придбання чи виготовлення.

При придбанні запасів слід мати на увазі, що не всі витрати по придбанню включаються до собівартості придбаних запасів.

Так, відповідно до Інструкції № 125 не збільшують вартість запасів такі витрати:

- транспортні витрати, які списуються за тим кодом витрат, за яким вони передбачені в кошторисі (зарплата — по коду 1111, нарахування на зарплату — по коду 1120, транспортні послуги — по коду 1135, витрати на відрядження — по коду 1140 і т.д.);
- сума сплаченого податку на додану вартість. Ця сума списується на витрати за кодом придбання запасів або включається до складу податкового кредиту, якщо установа є платником ПДВ (в частині придбання запасів за рахунок спеціальних коштів). Таким чином сума ПДВ у всіх випадках не збільшує вартість придбаних запасів.

Справедлива вартість — це первісна вартість запасів отриманих установою безоплатно. Вона визначається на рівні існуючих ринкових цін на аналогічні запаси і використовується для оцінки безоплатно отриманих запасів чи отриманих, як гуманітарна допомога.

Запаси, що отримані в результаті ліквідації необоротних активів оцінюються за цінами можливого використання, що і є їх справедливою вартістю.

Відновлювальна вартість — це змінена первісна вартість запасів після їх переоцінки.

Запаси можуть бути переоцінені на виконання нормативних актів (якщо такі будуть введені), або ж за рішенням керівника установи, у випадках якщо запаси морально застаріли та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі, їх первісна вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, що придбані пізніше.

Переоцінка запасів установи проводиться комісією з переоцінки, яка призначається наказом керівника установи і до складу якої входять: заступник керівника установи (голова комісії) та головний бухгалтер чи його заступник, бухгалтер що веде облік запасів, матеріально-відповідальні особи на яких покладено відповідальність за збереження запасів та інші відповідальні особи (на розсуд керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці запасів і встановлюються нові ціни. Документи, що підтверджують нові ціни не потрібні. При встановленні цін на однотипні предмети, вони встановлюються однаковими в межах однієї установи.

За результатами переоцінки складається акт про зміну вартості запасів, який затверджується керівником установи.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості запасів — на керівника установи і голову комісії.

Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів. Результати переоцінки відображаються на рахунку 441 «Переоцінка матеріальних активів».

Оцінка запасів при вибутті на різні цілі: використання на потреби установи, на виробництво, продаж, інше вибуття, здійснюється за двома методами:

- 1 — по балансовій вартості;
- 2 — по середньозваженій собівартості.

При списанні запасів по **балансовій** вартості, вони списуються за вартістю, що відображена в балансі. Тобто, собівартість запасів, що вибувають визначається по кожній одиниці запасів. Такий метод доцільно використовувати при невеликій кількості запасів. При цьому передбачається налагодження попартийного чи індивідуального обліку по кожному виду запасів.

Середньозважена собівартість розраховується шляхом ділення вартості залишку запасів на початок звітного місяця (**Зпоч.м**) та вартості отриманих у звітному місяці запасів (**Знад**) на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду (**Кпоч.м**) та кількості запасів, що надійшли за звітний місяць (**Кнад**):

$$\text{Соб. Од. запасів} = (\text{Зпоч.м.} + \text{Знад.}) / (\text{Кпоч.м.} + \text{Кнад.}).$$

Середньозважена собівартість визначається по кожному виду подібних запасів.

Його доцільно використовувати при значній кількості однотипних запасів придбаних за різними цінами. Обчислюється на періодичній основі або ж при кожній отриманій партії запасів.

Тара оцінюється на основі цін постачальників. При цьому в разі її повернення або реалізації різниця між цінами придбання і реалізації списується на фактичні видатки.

Продукція, що отримана від виробництва у власних майстернях обліковується за **фактичною собівартістю** виробництва. Продукція с-г виробництва на протязі року обліковується за **плановою собівартістю**, а в кінці року коригується до рівня **фактичної**.

3. Характеристика рахунків з обліку запасів

Для обліку запасів призначені рахунки 2 класу:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Матеріали і продукти харчування»;
- 24 «Готова продукція»;
- 25 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Всі рахунки активні, що означає відображення по дебету наявності запасів та їх надходження, а по кредиту їх вибуття.

До рахунку 20 «Виробничі запаси» відкриваються субрахунки:

- 201 «Сировина в матеріали»;
- 202 «Обладнання, конструкції і деталі до встановлення»;
- 203 «Спец обладнання для науково-дослідних робіт по господарських договорах»;
- 204 «Будівельні матеріали»;
- 205 «Інші виробничі запаси».

На субрахунку 201 обліковуються сировина і матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва. В установах культури на цьому субрахунку обліковуються матеріали, що дорого коштують, отримані зі складу для реставрації та ремонту виробів мистецтва, музейних цінностей та пам'яток архітектури.

На субрахунку 202 обліковуються будівельні конструкції і деталі, а також обладнання що потребує монтажу і передбачене для встановлення та інші матеріальні цінності для будівництва.

На субрахунку 203 у науково-дослідних установах та вищих навчальних закладах обліковується спец обладнання придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами за конкретною темою замовника, до передачі його до наукового підрозділу.

На субрахунку 204 обліковується будівельні матеріали, придбані за рахунок коштів, що виділені на капітальне будівництво і призначені для будівельних і монтажних робіт. На цьому ж субрахунку в підсобних господарствах обліковується посадковий матеріал, придбаний за рахунок капіталовкладень для закладення садів, ягідників, виноградників.

На субрахунку 205 обліковуються інші запаси, які використовуються для науково-дослідних робіт за господарськими договорами та капітального будівництва і не ввійшли до попередніх субрахунків.

На рахунку 21 обліковуються молодняк всіх видів тварин і тварини на відгодівлі.

До рахунку 22 відкриваються два субрахунки:

221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі та в експлуатації». На ньому обліковуються наявність та рух предметів, термін експлуатації яких менше 1 року.

222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення». На ньому ведеться облік наявності та руху предметів спеціального призначення та тих, що мають обмежене короткострокове використання в окремих галузях.

На рахунку 23 обліковуються матеріали і продукти харчування, що необхідні для функціонування бюджетних установ. Відкриваються субрахунки:

231 «Матеріали для учбових, наукових та інших цілей». Обліковуються реактиви, хімікати, скло і хімпосуд, фотоприлади, папір для виготовлення учбових програм, посібників, піддослідні тварини та інше).

232 «Продукти харчування». Обліковуються продукти харчування в установах, в кошторисах яких передбачені витрати по коду 1133 «Продукти харчування»

233 «Медикаменти та перев'язувальні засоби». Обліковуються медикаменти, бактерицидні препарати, перев'язувальні засоби, та інші медикаменти в лікарнях, лікувально-профілактичних, лікувально-ветеринарних та інших установах, в кошторисах яких передбачені витрати по коду 1132 «Медикаменти та перев'язувальні засоби».

234 «Господарські матеріали та канцелярське приладдя». Обліковуються господарські матеріали для поточних потреб установи: електролампочки, мило, щітки, будівельні матеріали для поточного ремонту, канцелярські прилади. На цьому рахунку обліковуються медикаменти, перев'язувальні засоби в установах, де кошторисом витрат ці витрати передбачені за кодом 1131 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

235 «Паливо, горючі та мастильні матеріали». Обліковуються всі види палива на складах і у матеріально-відповідальних осіб.

236 «Тара». Обліковується тара всіх видів як пуста, так і під матеріалами.

237 «Матеріали в дорозі». Обліковуються матеріали, що оплачені, але не надійшли в склад до кінця місяця. Також матеріали отримані в склади груп централізованого постачання і не розподілені по установах. Суми, що відображені на цьому рахунку повинні підтверджуватись документально.

238 «Запасні частини до машин і обладнання». Обліковуються запчастини призначені для ремонту і заміни зношених частин на машинах, обладнанні, тракторах, комбайнах, транспортних засобах, що не обліковуються на рахунку 105.

239 «Інші матеріали». Обліковується сіно, овес, інші види корму і фуражу для тварин, а також насіння, добрива, інші види матеріалів.

На рахунку 24 обліковується готова продукція всіх видів. Передбачено тільки один субрахунок 241 «Вироби виробничих майстерень», на якому обліковуються отримані у виробничих майстернях вироби, а також готова печатна продукція.

Рахунок 25 призначений для обліку продукції отриманої в учбово-дослідних господарствах чи підсобних підрозділах. Виділено тільки один субрахунок 251 «Продукція підсобних (учбових) сільських господарств».

4. Первинний та складський облік запасів

Для оформлення операцій по надходженню і вибуттю запасів призначено ряд типових форм документів, затверджених Інструкцією № 130 та наказом Мінстатистики № 193.

Матеріали надходять в установу безпосередньо від постачальників та різних організацій, від підрозділів установи, в порядку гуманітарної допомоги, централізованого постачання, від підзвітних осіб.

Матеріальні цінності, що отримуються в склад установи від постачальників оприбутковуються на основі належне оформлених документів постачальників: накладних, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур. Попередньо документи постачальника реєструються в Журналі обліку вантажів, що надійшли і передаються в бухгалтерію. Бухгалтерія здійснює перевірку документів постачальника і передає на склад для контролю при прийнятті вантажу.

Приймання матеріалів у склад здійснюється завскладом. При цьому він перевіряє дані, що вказані в супроводжуючих документах та фактично наявністю матеріалів, відповідність їх назвам, сортам, розмірам чи інших показників, що вказані в документах.

При виявленні розбіжностей оформляється **Акт про приймання матеріалів (форма З-1 бюджет)**, що складається приймальною комісією з обов'язковою участю представника постачальника, завідуючого складом. У випадку неявки представника постачальника в склад комісії включається представник незацікавленої сторони.

В акті послідовно зазначається: найменування, одиниця виміру, номер субрахунку, на яких обліковуються запаси, номенклатурні номери, кількість, ціна, вартість матеріалів. Акт складається тільки на фактично прийняті запаси. Акт підписується комісією.

Акт складається в двох примірниках: один з них передається в бухгалтерію для оформлення претензії, а другий залишається в складі для оприбуткування отриманих матеріалів.

Якщо ж розходжень не встановлено, то завскладом оприбутковує матеріали, при цьому розписується в отриманні на супроводжуючих документах. При оприбуткуванні запасів на підставі супроводжуючих документів постачальника завскладом оформляє **Прибутковий ордер ф. М-4** в одному примірнику на кожний документ. Установою може бути прийнятий порядок оприбуткування шляхом проставлення спеціального штампу установи на рахунках чи накладних постачальника у формі Прибуткового ордеру, що зменшує витрати документів та часу для їх складання.

Надходження готової продукції від виробничих майстерень та с-г підрозділів оформляється **Актом про приймання матеріалів**, який затверджує керівник.

Безоплатне отримання запасів (гуманітарна допомога, благодійні надходження) оформляється комісією призначеною наказом керівника установи з включенням до її складу представника бухгалтерії та представника вищого органу. Комісія в присутності матеріально-відповідальної особи перелічує, переважає отримані матеріали та складає **Акт приймання запасів**, в яком вказує назву, кількість і вартість отриманих матеріалів по ринкових цінах на аналогічні матеріали, тобто, їх справедлива вартість. За цим Актом матеріали передаються матеріально-відповідальній особі на відповідальне зберігання чи використання, про що вона розписується в Акті.

Отриманні запасів, що придбані за готівку (підзвітними особами) оформляється на основі **Звіту про використання коштів наданих на відрядження та під звіт та прикладених до нього документів**: чеків, накладних тощо.

Відпуск запасів з місць відповідального зберігання проводиться за документами встановленої форми, що затверджуються керівником установи.

Як зазначено в інструкції № 125, при відпуску використовуються форми документів встановлені наказом Мінстатистики № 193:

М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»;

М-2а «Акт списання бланків довіреностей»;

М-3 «Журнал реєстрації довіреностей»;

М-4 «Прибутковий ордер»;

М-7 «Акт про приймання матеріалів»;

М-8 «Лімітно-забірна картка»;

М-9 «Лімітно-забірна картка»;

М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»;

М-11 «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»;

М-12 «Картка № _____ складського обліку матеріалів»;

М-13 «Реєстр № _____ приймання — здачі документів»;

М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»;

М-15 «Акт про приймання устаткування»;

М-15а «Акт приймання — передачі устаткування до монтажу»;

М-16 «Матеріальний ярлик»;

Крім того використовуються наступні форми документів.

Акт списання ф. № 3-2. Використовується для списання запасів, що встановлені як непридатні для подальшого використання. Складається комісією, призначеною керівником установи в двох примірниках. Перший здається в бухгалтерію, а другий залишається у матеріально-відповідальній особі. В ньому послідовно вказують по кожному найменуванню запасів: номенклатурний номер, назву матеріалів, що списуються, одиниця виміру, кількість, ціна за одиницю, вартість, термін перебування в експлуатації та підстава непридатності. Вказується причина списання та спосіб знищення. Акти затверджуються керівником у встановленому порядку.

Накладна (вимога) ф. № 3-3. Використовується для видачі запасів стороннім організаціям та внутрішнього переміщення. Склада-

ється в бухгалтерії у двох примірниках, підписується керівником та головним бухгалтером і дає право на отримання матеріалів зі складу чи інших місць.

Меню-вимога на видачу продуктів харчування Ф. № 3-4. Служить підставою для відпуску та списання продуктів харчування. Складається щодня лікарем-дієтологом і працівником бухгалтерії на основі кількості хворих в розрізі сніданку, обіду та вечері з розрахунку на одні особу. На підставі даних про кількість осіб, що харчуються, норм витрат продуктів розраховується кількість продуктів для відпуску продуктів зі складу на кухню установи. Документ підписується лікарем (дітсестрою), кухарем про приймання продуктів та комірником про видачу продуктів. Затверджується керівником установи.

Меню-вимога з підписами осіб про видачу та отримання продуктів харчування передається в бухгалтерію у терміні встановлені Графіком документообігу, але не менше ніж три рази на місяць. Дані меню-вимоги записуються в щомісячну Накопичувальну відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 3-13.

Меню-вимога на видачу продуктів харчування ф. № 3-4а.

Аналогічна формі № 3-4, але використовується при автоматизованому обліку. В ній містяться додаткові дані про шифр продуктів, шифр витрачання та інші.

Забірні картка ф. № 3-5. Призначена для оформлення відпуску матеріалів, продукції молочних кухонь та інших запасів, що відпускаються систематично на протязі місяця. Вона виписується в бухгалтерії на кожного одержувача на декілька найменувань, що відносяться до одного коду КЕКВ. Виписується в 2-х примірниках. В забірних картках завскладом проставляє кількість відпущених матеріалів та розписується про відпуск, а отримувач про отримання продукції. Тому один з примірник з підписом про отримання цінностей зберігається в складі, другий з підписом завскладом про видачу матеріальних цінностей — в отримувача. Виписується на термін 15 днів для щоденного відпуску і на місяць — при періодичному відпуску. Відпуск здійснюється строго в межах ліміту.

Понадлімітний відпуск здійснюється тільки на підставі окремої накладної ф. 3-3. Ліміти встановлюються центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю виходячи з планової

потреби в запасах та норм витрат, а при відсутності таких документів — встановлюються установою самостійно.

Заміна одного матеріалу іншим теж оформляється окремою накладною.

В забірній картці на відпуск продуктів молочній кухні крім того проставляється кількість тари, що повертається отримувачем.

По закінченні місяця завскладом підводить підсумки, записує в книгу складського обліку кількість відпущених матеріалів, а забірну картку разом з іншими первинними документами передає в бухгалтерію.

Подорожній лист вантажного автомобіля, Подорожній лист легкового автомобіля. Використовується для списання фактично витраченого пального на роботу вантажних та легкових автомашин, але не більше норм витрат, встановлених для окремих марок автотранспорту.

Організація складського обліку

Відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів покладається на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження матеріальних цінностей, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

З метою забезпечення збереження цінностей в установах належним чином організується складський облік. Для цього виділяються спеціально обладнані приміщення — склади.

Облік запасів за місцем відповідального зберігання ведеться матеріально-відповідальною особою в **Книзі складського обліку (ф. З-9)** за найменуваннями, сортами, кількістю. В ній ведеться облік на складі матеріалів, продуктів харчування, готових виробів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, інших запасів.

Книга видається завскладом в бухгалтерії. При цьому вона повинна бути прошнурована, сторінки пронумеровані та їх кількість завірена підписом головного бухгалтера установи та скріплена печаткою.

Книга ведеться у розрізі найменувань матеріалів, при цьому вказують місце зберігання запасів, їх ціну, ґатунок, розмір, кількість, джерело отримання та видачі запасів. Записи здійснюються по кожному документу про приймання чи видачу запасів і після кожного запису в Книзі виводиться залишок матеріалів.

Облік запасів в складі та в бухгалтерії може вестись з присвоєнням запасам номенклатурних номерів.

Номенклатурний номер — це умовний числовий код обліку, який присвоюється групі предметів однієї назви, якості і ціни. Він має 7 знаків:

- перші три цифри означають код субрахунку — наприклад, 231;
- четверта цифра означає номер підгрупи — 1 — реактиви і хімікати;
- останні три цифри означають порядковий номер у підгрупі: 051 — спирт етиловий.

Номенклатурний номер спирту етилового буде: 2311051.

Номенклатурні номери вказуються на ярликах, стелажах де вони розміщені та у книзі складського обліку, а також в усіх первинних документах з обліку руху запасів.

У встановлені терміни (відповідно до графіка документообігу) завскладом комплектує прибуткові та видаткові документи, на їх підставі складає **Реєстр приймання-здачі документів ф. № М-13** в двох примірниках, які разом з документами подає до бухгалтерії. В бухгалтерії перевіряється поданий звіт та роблять записи в облікових регістрах. Один примірник Реєстру повертається завскладом.

5. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів

В бухгалтерії ведеться аналітичний та синтетичний облік запасів.

Аналітичний облік ведеться за назвами, видами, сортами та за матеріально-відповідальними особами. При цьому облік узгоджується з встановленими установою номенклатурними номерами. **В складському і аналітичному обліку слід окремо вести облік запасів, що придбані по коштах загального фонду, спеціального фонду, та тих що надійшли як гуманітарна допомога.**

Для аналітичного обліку використовують такі регістри:

1. Книга кількісно-сумового обліку (ф. 3-6). Використовується для аналітичного обліку запасів (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі та продуктів харчування) в кількісному і вартісному вираженні. Записи в них здійснюються на підставі Реєстрів приймання-здачі документів (звітів завскладом), первинних документів. Аналітичні рахунки відкриваються за встановленими номенклатурними номерами, тобто, за назвами, сортами запасів по їх кількості та вартості.

2. **Оборотна відомість (ф. 3-11).** Використовується для перевірки правильності записів в обліку запасів в аналітичному та синтетичному обліку. Відкривається по кожному субрахунку.
3. **Картки кількісно-сумового обліку (ф. 3-7).** Картки можуть вестись як альтернативний обліковий реєстр аналітичного обліку. Їх будова аналогічна Книзі кількісно-сумового обліку з тією різницею, що кожна картка призначена для обліку одного найменування запасів. Картки кількісно-сумового обліку реєструються в **Описах карток кількісно-сумового обліку (ф. 3-14).** В централізованих бухгалтеріях Описи ведуться окремо за кожною установою, що обслуговується. При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку Книги кількісно-сумового обліку (Картки кількісно-сумового обліку) можуть не застосовуватися.
4. **Книга обліку тварин (ф. 3-8).** Використовується для аналітичного обліку тварин на вирощуванні та тварин на відгодівлі. В ній відкриваються окремі аналітичні рахунки за видами та віковими групами молодняка тварин, та по видах тварин на відгодівлі. Тварини обліковуються за кількістю, живою вагою та вартістю за матеріально-відповідальними особами. Відкривається на рік.
5. **Журнал реєстрації битого посуду ф. № 3-10.** Ведеться для списання битого посуду в установах, що мають в своєму складі кухні. Всі сторінки Журналу повинні бути пронумеровані, Журнал прошнурований і на останній сторінці підписом головного бухгалтера та печаткою установи завіряється кількість листів. Записи до нього здійснює на протязі місяця матеріально-відповідальна особа, яка вказує дату, назву предметів та кількість битого посуду (прописом). Члени постійно діючої комісії перевіряють факт наявності битого посуду та завіряють ці дані своїми підписами в журналі. Битий посуд вилучається та знищується. Щоквартально (або щомісячно) комісія за даними Журналу складає акт на списання битого посуду, який затверджується керівником установи.

При автоматизації обліку вирішення організації складського та бухгалтерського обліку досягається веденням машинної картотеки. Завдяки цьому ведеться по предметний облік та досягається тотожність даних складського і бухгалтерського обліку.

Основним узагальнюючим регістром синтетичного обліку є Журнал-Головна.

Надходження запасів записується до Головної книги на підставі меморіальних ордерів:

- № 4 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними дебіторами ф. № 408);
- № 6 (Накопичувальна відомість розрахунків з різними кредиторами ф. № 409);
- № 7 (Накопичувальна по розрахунках в порядку планових платежів ф. № 410);
- № 8 (Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами ф. № 386);
- № 11 (Зведення накопичувальних відомостей по надходженню продуктів харчування, ф. № 398 — бюджет).

Для узагальнення інформації по вибуттю та переміщенню запасів в бухгалтерії на підставі первинних документів складають:

Меморіальний ордер № 10 (Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. № 439 — бюджет);

Меморіальний ордер № 11 (Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. № 396 — бюджет);

Меморіальний ордер № 12 (Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 411 — бюджет);

Меморіальний ордер № 13 (Накопичувальна відомість витрачання матеріалів ф. № 396 — бюджет). Записи в них кореспондують з кредиту рахунків обліку запасів в дебет різних рахунків.

Таблиця 42

Кореспонденція рахунків з обліку запасів

| Зміст операції | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|------------------|
| | Дт | Кт |
| Надходження запасів | | |
| Придбання від різних організацій: | | |
| Оприбутковано запаси (на їх купівельну вартість) | 20, 21, 23 | 361, 364, 675 |
| Одночасно відображається сума ПДВ: | | |

Продовження табл. 42

| | | |
|--|----------------------------|----------------------------|
| Списана на видатки установи по загальному фонду (якщо придбані за рахунок загального фонду) | 801, 802 | 361, 364, 675 |
| – списано на видатки по спеціальних коштах (по придбаних запасах за рахунок спеціального фонду і установа не є платником ПДВ) | 811–813 | 361, 364, 675 |
| – віднесені на податковий кредит з ПДВ (по придбаних за рахунок спеціального фонду і установа є платником ПДВ) | 641 | 364, 361, 675 |
| Оприбуткування запасів, що надійшли як гуманітарна допомога | 324 | 712 |
| | 364 | 324 |
| | 23 | 364 |
| Оприбутковані запаси від ліквідації необоротних активів, малоцінних предметів | 324 | 711 |
| | 364 | 324 |
| | 231, 234, 235, 238, 239 | 364 |
| Витрачання запасів | | |
| Вартість витрачених запасів списується на видатки установи відповідно до напрямків їх використання, джерел придбання та за кодами КЕКВ | | |
| Списані витрачені матеріали на витрати установи, що придбані за рахунок загального фонду | 801, 802, | 201–205, 231–236, 238, 239 |
| Списані витрачені матеріали на витрати по спеціальному фонду, що придбані за рахунок спеціального фонду | 811, 813 | 201–205, 231–236, 238, 239 |
| Списані матеріали, що надійшли як гуманітарна допомога, благодійні надходження тощо | 812 | 201–218, 231–236, 238, 239 |
| Переоцінка запасів | | |
| До оцінка | 201–218, 231–236, 238, 239 | 441 |
| Уцінка | 441 | 201–218, 231–236, 238, 239 |

6. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі

Планом рахунків для обліку молодняка тварин передбачено рахунок:

21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі». До нього відкриваються субрахунки:

211 «Молодняк тварин на вирощуванні»;

212 «Тварини на відгодівлі»;

213 «Птиця»;

214 «Звірі»;

215 «Кролі»;

216 «Сім'ї бджіл»;

217 «Доросла худоба, вибракувана з основного стада»;

218 «Худоба, прийнята від населення для реалізації».

По дебету рахунку відображається надходження тварин за їх кількістю, вагою та вартістю, а по кредиту – вибуття з різних причин.

На субрахунку 211 «Молодняк тварин на вирощуванні» ведеться облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней за групами:

- 1) велика рогата худоба, телички (за роками народження), бички (за роками народження); нетелі, корови, первістки для реалізації;
- 2) свині: поросята до двох місяців (до відлучення від матки), поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;
- 3) вівці і молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо).
Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубошерстні, грубошерстні;
- 4) кози: молодняк народження поточного минулого року; молодняк народження минулого року;
- 5) коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю); молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковується також за породами.

На цьому рахунку відображається приплід молодняка (лошат), якщо в установі є робочі коні, які утримуються за рахунок бюджетних коштів і обліковуються у складі основних засобів.

На субрахунку 212 «Тварини на відгодівлі» ведеться облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул за видами худоби:

- 1) велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі;
- 2) свині на відгодівлі;
- 3) віці на нагулі та відгодівлі;
- 4) кози на нагулі та відгодівлі.

На субрахунку 213 «Птиця» ведеться облік наявності, надходження і вибуття всієї птиці, як молодняка, так і дорослої, за такими обліковими групами:

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

На субрахунку 214 «Звірі» ведеться облік наявності, надходження та вибуття хутрових звірів за видами: молодняк; основне стадо.

На субрахунку 215 «Кролі» ведеться облік кролів за породами та за видами: молодняк, основне стадо.

На субрахунку 216 «Сім'ї бджіл» обліковується бджолині сім'ї за кількістю сімей та їх вартістю в цілому на пасіці.

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

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

Аналітичний облік ведеться за встановленими видами та віковими групами в **Книзі обліку тварин (ф. 3-8)**. В ній вказується підстава для запису (номер меморіального ордера), зазначається кількість, вага та вартість тварин і кореспонденція рахунків при надходженні та вибутті тварин.

Приплід тварин оприбутковується за плановою собівартістю на підставі Акта на оприбуткування приплоду, який складається в день отримання приплоду. Щомісяця тварин зважують для визначення приросту живої ваги. Він оцінюється за плановою собівартістю 1 ц приросту.

Падіж молодняку тварин і тварин на вирощуванні розглядається, як втрати виробництва і відносяться на збільшення собівартості вирощеного поголів'я. Крім випадків, коли падіж стався з вини матеріально-відповідальної особи і сума завданих збитків нею відшкодовується.

Молодняк тварин, що переходить на наступний рік для подальшого вирощування і відгодівлі, а також молодняк худоби, що переводиться в основне стадо оцінюється по фактичній собівартості їх живої ваги, але не вище заготовельних цін на худобу, що продається державі.

Закуплені тварини оцінюються за фактичною собівартістю їх придбання. Сума сплаченого ПДВ відноситься за рахунок загального чи спеціального фонду, або на податковий кредит, якщо установа є платником ПДВ.

Відповідно до плану рахунків бюджетних установ витрати на утримання тварин будуть відображатись по дебету рахунку 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств». Отриманий приплід, приріст живої маси оприбутковується з кредиту рахунку 822. Реалізація тварин відображається на рахунку 722 «Доходи підсобних сільських господарств».

Таблиця 43

**Кореспонденції рахунків з обліку тварин
на вирощуванні та відгодівлі**

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Оприбутковано приплід тварин | 211 | 822 |
| Оприбутковано приріст | 211 | 822 |
| Оприбутковано придбаних тварин (на вартість без ПДВ) | 21 | 675, 364 |
| Суму ПДВ віднесено на видатки | 822 | 641 |

Продовження табл. 43

| | | |
|---|----------|----------|
| Суму ПДВ відносять на податковий кредит | 641 | 364, 675 |
| Списано за рахунок установи падіж тварин | 822 | 21 |
| Отримано від забою тварин м'ясні продукти | 251 | 211–218 |
| Реалізовано тварин: списано за собівартістю | 722 | 21 |
| Нарахована виручка за реалізовані тварини | 364 | 722 |
| Надійшли кошти | 313, 323 | 364 |

7. Облік матеріалів та продуктів харчування

Окремі бюджетні установи в своїй діяльності використовують продукти харчування (лікарні, дитячі установи, навчальні та оздоровчі заклади тощо). Такі матеріальні цінності обліковуються на рахунку 232 «Продукти харчування».

Основним документом, що регулює облік продуктів харчування є Інструкція з обліку продуктів харчування в лікувально-профілактичних та інших установах охорони здоров'я, що утримуються за рахунок Держбюджету. Затверджена Наказом Міністерства охорони здоров'я ССРСР від 05.05.1983 р. № 530.

Продукти харчування та продовольча сировина повинні надходити до закладів разом з супровідними документами, які свідчать про їх походження та якість (накладні, сертифікати відповідності, висновки санітарно-епідеміологічної експертизи тощо).

Продукти харчування відносяться до тих видів запасів, які при неправильних умовах зберігання можуть принести шкоду здоров'ю людей. Тому установи повинні забезпечити належні умови зберігання продуктів та контролю за їх якістю при прийнятті та при споживанні. Тому при прийманні продуктів вони перевіряються комірником, завідувачем виробництва кухарем та залучаються працівники медичного закладу (або ж це лікар-дієтолог чи медсестра-дієтолог). При встановленні фактів неякісних продуктів вони передаються початальнику разом з висновком лікаря чи санепідемстанції.

Надходження продуктів в установу обліковується в Накопичувальній відомості по надходженню продуктів харчування типової форми З-12. Записи в ній здійснюються на підставі первинних до-

кументів по надходженню продуктів від постачальників (накладні, ТТН) в кількісному і вартісному вираженні, в розрізі постачальників по кожному найменуванню продуктів. Складаються окремо по кожній матеріально-відповідальній особі. Якщо таких осіб декілька, то по закінченні місяця на їх підставі складається Зведення накопичувальних відомостей № 398), що є одночасно Меморіальним ордером № 11. Такий меморіальний ордер відображає тільки надходження продуктів в порядку планових платежів. Тому надходження продуктів харчування відображається також і по меморіальних ордерах № 4, 6, 8 (рахунки 364, 675, 362).

Відпуск продуктів на кухню оформляється документом Меню-вимога на отримання продуктів харчування типової форми. Складається щодня в 2-х екземплярах: 1 для складу, 2 — для повара. В ній записують витрачання продуктів за кожний день по їх назвах. Складає працівник бухгалтерії та лікар-дієтолог за даними про наявність хворих, (інших осіб, що харчуються), їх дієт, розкладки на приготування страв.

В навчальних та оздоровчих закладах для визначення потреби в продуктах харчування складаються двотижневі меню, які погоджуються з територіальною установою санітарно-епідеміологічної служби. На їх підставі завідуючий харчоблоком та медичним працівником складаються щоденні меню-розклад та меню, які підписуються керівником закладу. Меню-розклад складається єдиним для всіх дітей закладу, але з різним виходом страв за віковими групами, наведеними в нормах харчування. Щоденне меню-розклад ураховує норми харчування, наявні продукти та продовольчу сировину.

Для узагальнення даних про відпуск продуктів на підставі Меню-вимог складається Накопичувальна відомість по витрачання продуктів харчування ф. № 3-12, в якій на підставі даних меню щодня записується витрачання продуктів на протязі місяця по їх назвах та кількості. У встановлені терміни разом з меню-вимогою вона здається в бухгалтерію.

В свою чергу в бухгалтерії на підставі накопичувальних відомостей 3-12 складається меморіальний ордер № 12, який являє собою Зведення накопичувальних відомостей ф. 3-12. В ньому записи відображаються по витрачання продуктів з кредиту рахунку 232 в дебет різних.

Кореспонденції рахунків з обліку продуктів харчування

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|---|------------------------------|------------------|
| | Дт | Кт |
| Оприбутковані продукти харчування | 232 | 361, 675, 364 |
| Отримана тара | 236 | 361, 364, 675 |
| Списана сума ПДВ | 801, 802, 811–813, 641 | 361 |
| Списана вартість витрачених продуктів харчування: | | |
| придбаних за рахунок загального фонду | 801, 802 | 232 |
| придбаних за рахунок спеціальних коштів | 811, 813 | 232 |
| отриманих, як гуманітарна допомога | 812 | 232 |
| Списані природні втрати в межах норм природного убутку по продуктах, що придбані в поточному році | 801, 802, 811–813 | 232 |
| Списані природні втрати в межах норм природного убутку по продуктах, що придбані в минулому році | 431, 432 | 232 |
| Надійшла тара з продуктами | 236 | 361, 364, 675 |
| Списано бій тари за рахунок установи | 801, 802 | 236 |
| Списано бій тари за рахунок винних осіб | 363 | 236 |
| Повернено тару постачальнику | 361, 364, 675 | 236 |

8. Облік медикаментів

На рахунку 233 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, сироватки, вакцини, кров та перев'язувальні засоби в лікарнях, лікувально-профілактичних, лікувально-ветеринарних та інших закладах, у кошторисах яких передбачені асигнування за кодом 1132 «Медикаменти та перев'язувальні засоби». На цьому субрахунку обліковують-

ся також допоміжні та аптекарські матеріали в лікувальних закладах, які мають свої аптеки.

Медикаменти знаходяться на відповідальному зберіганні осіб, з якими укладені договори про повну матеріальну відповідальність.

Медикаменти надходять на склад від постачальників відповідно до укладених з постачальниками договорів та супроводжуються специфікацією, рахунками і накладними у підзвіт фармацевту або іншій матеріально-відповідальній особі, що призначена наказом керівника закладу (це може бути головна медична сестра). На основі цих документів медикаменти оприбутковуються у підзвіт вказаним особам.

В складі ведеться книга складського обліку в якій ведеться предметно-кількісний облік. При цьому в Книгу складського облікуносять всі дані за медикаменти: повне найменування, дозування, фасування та кількість.

На підставі специфікацій та накладних медикаменти ведеться облік виконання договірних зобов'язань з постачальниками за формою № 6-МЗ у міру надходження медикаментів, які реєструються фармацевтом.

Відпускаються лікарські засоби зі складу в структурні підрозділи з розрахунку на фактичну кількість хворих на підставі замовлень-вимог за формою № 434. Ці документи складаються у 2-х примірниках і затверджуються керівником закладу. Замовлення-вимога підписується керівником закладу або начмедом, завідуючим відділенням, головною медсестрою, старшою медсестрою підрозділу.

Отримані зі складу лікувальні засоби зберігаються у відділеннях у підзвіті старшої медсестри за видами у спеціальних шафах, наркотичні засоби — у сейфах, швидкопсувні — у холодильниках.

Для обліку отриманих медикаментів старша медсестра відділення веде Книгу предметно-кількісного обліку форми № 8-МЗ, куди записує надходження медикаментів. В ній зазначається найменування медикаментів, дозування, фасування та кількість. В окремому журналі довідної форми ведеться облік затребуваних і виданих медикаментів, до якого записують найменування лікарського засобу, одиниця виміру, кількість затребуваних і виданих препаратів.

Для постійного забезпечення потреб відділення в потрібних медикаментах медичні сестри, які працюють на медичному посту відділення, у маніпуляційних кабінетах, перв'язочній, операційній здійснюють

вибірку медикаментів, яких не вистачає для роботи та оформляють замовлення-вимогу на ім'я старшої медсестри відділення.

За цими замовленнями-вимогами старша медсестра відділення видає медикаменти та записує їх при цьому в журналі виданих медикаментів.

У структурних підрозділах медикаменти обліковуються за такими групами:

- загальна група;
- отруйні лікарські засоби;
- наркотики;
- етиловий спирт;
- дорогі препарати і перев'язувальний матеріал.

На підставі щоденних замовлень-вимог складається Підсумована відомість кількісних витрат медикаментів. Старші медсестри відділень здають до бухгалтерії на початку місяця «Звіт про витрату медикаментів» в кількісному виразі, до яких додають замовлення-вимоги. Цей звіт є підставою для списання витрачених медикаментів з підзвіту матеріально-відповідальної особи.

Головна медсестра щомісяця подає до бухгалтерії Звіт про рух медикаментів за формою № 2-МЗ. Цей звіт затверджується керівником установи. Бухгалтер перевіряє цей звіт та звіряє його дані з даними звітів старших медсестер: дані про передачу медикаментів зі складу в підрозділи. На основі представлених звітів та супровідних документів до нього в бухгалтерії оприбутковуються отримані медикаменти від постачальників, як гуманітарна допомога.

Протаксувавши звіти старших медсестер підрозділів, бухгалтер заносить усі дані про витрати медикаментів у відділеннях до загальної витрати закладу. В бухгалтерії складається оборотна відомість (форма № 296), в якій зазначається залишки медикаментів за їх назвами, кількістю, ціною та сумою.

Для контролю за медикаментами щомісяця здійснюється звірка даних бухгалтерського і складського обліку. Крім того, два рази на рік проводиться їх інвентаризація.

Особливу групу медичних засобів становлять наркотичні засоби. Порядок їх зберігання та використання регулюється «Порядком обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів в державних і комунальних закладах охорони здоров'я України», що затверджений наказом МОЗ України від 18.12. 1997 року № 356.

Лікувальні засоби, що відносяться до цієї групи встановлені «Переліком наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів і прекурсорів, що підлягають спеціальному контролю відповідно до законодавства України», затвердженого наказом комітету з контролю за наркотиками при МОЗ України від 23.03.1998 року № 7.

Наркотичні засоби можуть використовуватись тими закладами охорони здоров'я, що мають відповідну ліцензію, яка видається Державною службою лікарських засобів і виробів медичного призначення за погодженням з МВС.

З аптечних складів наркотичні засоби відпускаються лише для медичних цілей державним і комунальним закладам охорони здоров'я, що мають лікарняні ліжка. Перелік таких закладів затверджується наказом керівника обласного (міського) управління охорони здоров'я.

Порядок отримання, і відпуску наркотичних і психотропних лікарських засобів відділеннями, кабінетами, постами з аптек цих закладів в конкретному лікувальному закладі визначається наказом головного лікаря.

У всіх лікувальних закладах, їх відділеннях, амбулаторіях, ФАПх, здоров'я пунктах, медсанчастинах тощо, де дозволено зберігати та застосовувати наркотичні засоби здійснюється їх предметно-кількісний облік у спеціальних журналах (книгах) встановленої наказом № 356 форми. Ці журнали (книги) повинні бути прономеровані прошнуровані та завірені:

- у ЛПЗ — круглою печаткою та підписом головного лікаря;
- в амбулаторіях, дільничних лікарнях, ФАПх і здоров'я пунктах — підписом керівника з печаткою вищого за підпорядкованістю ЛПЗ;
- на постах — підписом завідувача відділення, до якого відноситься цей пост, та печаткою ЛПЗ.

Використання наркотичних і психотропних лікарських засобів оформляється зразу ж після надання хворому медичної допомоги. Використані ампули з під зазначених засобів повинні щоденно, за винятком вихідних і святкових днів, здаватися особами, відповідальними з їх зберігання, у комісію зі знищення порожніх ампул.

Знищення порожніх ампул проводиться не менше одного разу на 10 днів. Після цього негайно має бути складений і підписаний всіма членами комісії акт за встановленою наказом № 356 формою № 12.

Комісія зі знищення порожніх ампул у складі не менше 3 чоловік створюється за наказом головного лікаря ЛПЗ. Очолює її заступник головного лікаря з лікувальної роботи, а в закладах де така посада не затверджена — головним лікарем.

Невикористані наркотичні засоби, що залишилися у медпрацівника здаються відповідальній особі ЛПЗ за актом передачі.

Типові кореспонденції рахунків з обліку операцій з медикаментами приведені в Таблиці 45.

Таблиця 45

Кореспонденції по надходженню та вибуттю медикаментів

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|--|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Оприбутковано медикаменти від постачальників | 233 | 675, 364 |
| Списано витрачені медикаменти, КЕКВ 1132 | 801, 802 | 233 |
| Оприбутковано медикаменти як гуманітарна допомога: | | |
| На основі довідки про надходження у натуральній формі та Акта про приймання матеріалів | 324 | 712 |
| | 364 | 324 |
| | 233 | 364 |
| Списані медикаменти, що отримані як гуманітарна допомога | 812 | 233 |

9. Облік запасних частин

На субрахунку 238 «Запчастини до транспортних засобів, машин і обладнання», обліковуються запчастини які призначені для ремонту та заміни спрацьованих частин машин (медичних, електронно-обчислювальних та інше), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (мотори, автомобільні шини, включаючи покриття, камери й обідні стрічки тощо) незалежно від їх вартості.

Запчастини обліковуються в складі за їх назвами та кількістю за номенклатурними номерами. Для складського обліку найчастіше використовують картки складського обліку. Видаються для виробни-

чих потреб на підставі накладних (вимог), лімітно-забірних карток, Відомості дефектів. Списуються на підставі Акта на списання матеріалів (ф. З-2).

Окремою групою запасних частин є шини. Відпуск шин зі складу оформляється накладною ф. З-3. Водій, будучи матеріально-відповідальною особою, розписується в отриманні шин та встановлює їх на автомобіль при цьому складається Акт на установку шин.

При установці шини її вартість відразу списується на фактичні витрати і одночасно складається «Картка обліку пробігу автомобільної шини» при цьому складається запис: Дт 801, 802, 811–813 Кт 238.

Надалі шини обліковуються в підзвітній сумі водія в оперативному обліку на підставі «Картки обліку пробігу автомобільної шини».

Шини списуються з обліку згідно з нормами експлуатаційного пробігу шин і порядком їх коригування залежно від умов експлуатації. Ці норми встановлені наказом Міністерства транспорту України № 420 від 08.12.1997 року «Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин» і є обов'язкові для всіх підприємств та установ, що мають автотранспорт, незалежно від форм власності.

Ведення обліку фактичного пробігу шин здійснюється в «Картці обліку пробігу автомобільної шини».

До карток вноситься наступна інформація про шини:

- дата введення шини в експлуатацію;
- державний номер;
- марка автомобіля, на який шини встановлені;
- вісь, з якого боку та коли встановлена шина;
- показники спідометра на момент установки;
- пробіг шини на момент заміни;
- сумарний пробіг.

Якщо нормативна величина зносу шини досягнута її можна списати.

При достроковому зносу шини треба встановити його причини. Їх може бути декілька: неправильна експлуатація, поганий стан доріг, низька якість шин з вини виробника тощо.

У разі повного зносу шини, що були раніше встановлені на автомобіль і знаходилися в підзвітній сумі у водія, вони списуються на підставі Акта на списання ф. З-2, що підтверджується висновком комісії.

При заміні літнього комплекту на зимовий і навпаки, шини прибуткуються на склад на підставі накладної ф. З-3. На складі облік шин, що були в експлуатації, ведеться окремо від нових матеріально-відповідальною особою тільки в кількісному вираженні.

10. Облік палива

Одним із важливих видів матеріалів в бюджетних установах є паливо.

Облік пального ведеться на рахунку 235 «Паливо, горючі і мастильні матеріали». На ньому ведеться облік всіх видів палива, пального і мастильних матеріалів, що знаходяться на складах або в коморах (дрова, вугілля, торф, бензин, газ, мазут та інше), а також безпосередньо у матеріально-відповідальних осіб.

Талони на бензин обліковуються на рахунку 331 «Грошові документи в національній валюті».

Бюджетні установи мають право мати на своєму балансі автомашини, а тому необхідними видатками є видатки на паливо.

Аналітичний облік цих матеріалів ведеться за видами і найменуваннями пального, а бензину — за марками або іншими ознаками. Ведеться в розрізі матеріально-відповідальних осіб за кількістю та вартістю.

Оприбутковується на підставі документів постачальника: накладних, рахунків-фактур.

Видається зі складу у підзвіт водіям на підставі накладних (ви-мог), лімітно-забірних карток.

Часто паливо видається талонами, в такому випадку вони видаються водіям лише після звітування за раніше отримані талони. При цьому видані талони ставляться водію у підзвіт.

По закінченні місяця матеріально-відповідальні особи складають звіт про рух пального, в якому відображають залишки на початок та кінець місяця. Надходження та вибуття по кожному виду пального.

Списується витрачене паливо на підставі даних Подорожніх листків (ф. № 2 та № 3) за фактичними витратами, але не більше встановлених норм для кожної марки автомобіля відповідно до пройденого кілометражу та перевезеного вантажу, що встановлюються на-

казами Міністерством автотранспорту України. Крім того, комісією призначеною керівником установи складається акт списання палива. Операції по списанню палива групуються в Меморіальному ордері № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» ф. № 396 (бюджет).

В бухгалтерії рух палива оцінюється за цінами постачальників по надходженню, а витрачене пальне — за цінами придбання (балансова вартість) чи середньозваженою вартістю.

Таблиця 46

Кореспонденції рахунків з обліку палива

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Оприбутковано паливо від різних організацій (без суми ПДВ та транспортних послуг) | 235 | 364, 675 |
| На суму ПДВ (якщо паливо придбається за власні кошти з оподатковуваних операцій і установа є платником ПДВ) | 641 | 364, 675 |
| Списане витрачене паливо на роботу автомашин : | | |
| Що придбане за кошти загального фонду: | 801, 802 | 235 |
| Що придбане за кошти спеціального фонду | 811–813 | 235 |
| Облік талонів на бензин | | |
| Оприбутковано талони на бензин (без суми ПДВ) | 331 | 364, 675 |
| На суму ПДВ (якщо паливо придбається за власні кошти з оподатковуваних операцій і установа є платником ПДВ) | 641 | 675, 364 |
| Одночасно здійснюється запис по обліку талонів на бензин на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку» | 08 | |
| Видано талони відповідальним особам | 235 | 331 |
| Списано з забалансового обліку, рахунок 08 «Бланки суворого обліку» | | 08 |
| Списане витрачене пальне в межах норм витрат на підставі Подорожніх листів автомобіля, трактора | 801, 802, 811–813 | 235 |

11. Облік готової продукції та продукції сільськогосподарського виробництва

Облік готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, а також готової друкованої продукції ведеться на рахунку 241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень». Виготовлені вироби оцінюються за фактичною собівартістю та оприбутковуються на підставі акта, який затверджує керівник установи. Продукція здається в склад, де вона враховується в книзі складського обліку за назвами, марками, сортами чи іншими ознаками.

Вироби можуть бути використані для потреб установою або ж реалізовані. Доходи від них вважаються доходами від надання платних послуг.

Продукція сільськогосподарського виробництва, що отримується від підсобних сільських і навчально-дослідних господарств обліковується на рахунку 251 «Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств». На протязі року вона оцінюється за плановою собівартістю, а в кінці року визначається її фактична собівартість.

Аналітичний облік ведеться готової продукції виробничих майстерень та сільськогосподарської продукції ведеться за назвами та видами продукції в розрізі матеріально-відповідальних осіб. За операціями по надходженню та використанню продукції складаються наступні кореспонденції рахунків.

Таблиця 47

Кореспонденції рахунків

| Зміст операції | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Оприбуткування готових виробів з майстерень | 241 | 821 |
| Оприбуткування продукції | 251 | 822 |
| Списана собівартість реалізованої продукції | 722 | 251 |
| Списана собівартість реалізованих виробів | 721 | 241 |
| Нараховані доходи від реалізації | 364 | 721, 722 |
| Надійшли кошти | 323 | 364 |
| Передана продукція та вироби для використання установою | 232, 239 | 241, 251 |

12. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

До складу малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ відносять предмети, термін корисної експлуатації яких менше 1 року.

Інструкція № 125 визначає, що термін очікуваної експлуатації запасів установи встановлює центральний орган виконавчої влади по відомчому підпорядкуванню. Якщо нормативні документи відсутні, то установа самостійно встановлює ці терміни.

Для обліку МШП, термін експлуатації яких менше року та вартість яких незначна призначений рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», до якого відкриваються субрахунки:

221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі та в експлуатації»;

222 «Малоцінні і швидкозношувані предмети спеціального призначення».

При необхідності установи відкривають рахунки 3 та 4 порядку, наприклад, 221/1 — «МШП на складі», 221/2 — «МШП в експлуатації».

На субрахунок 221 обліковуються предмети, терміном експлуатації менше 1 року за такими підгрупами:

- 1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо);
- 2) пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- 3) спеціальні інструменти і спеціальні пристосування для серійного і масового виробництва певних виробів чи для виготовлення індивідуальних замовлень;
- 4) предмети виробничого призначення; обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів;
- 5) господарський інвентар — предмети конторського і господарського призначення, столовий, кухонний, і інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення;
- 6) сценічно-постановочні засоби вартістю до 10 грн за одиницю (комплект);
- 7) інші предмети, термін корисної експлуатації, як очікується, не перевищує року.

Субрахунок 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення» застосовуються установами для обліку

предметів, що мають специфічне та обмежене використання лише в окремих галузях і короткотерміновий строк застосування.

Оприбуткування та вибуття МШП оформляється в загальному для запасів порядку з використанням зазначених вище первинних документів.

МШП, як і інші види запасів підлягають попредметному обліку в складі, в місцях експлуатації та в бухгалтерії.

МШП, що видаються в експлуатацію, закріплюються за матеріально-відповідальною особою в місцях експлуатації (лабораторія, підрозділ, кухня та ін). Облік в місцях експлуатації веде відповідальна особа в книгах складського обліку за найменуванням та кількістю, або в Інвентаризаційному описі з вкладками до нього.

Для списання битого посуду в харчоблоках використовують Журнал реєстрації битого посуду ф. № 3-10).

Облік предметів в бухгалтерії ведеться по найменуваннях, кількості та вартості в розрізі матеріально-відповідальних осіб в книгах кількісно-сумового обліку та в оборотних відомостях.

По закінченні місяця на підставі отриманих первинних документів в бухгалтерії складається **меморіальний ордер № 10** (Накопичувальна відомість про вибуття і переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф.439-бюджет). В ній записи групуються з кредиту рахунку 221 та 222 в дебет різних рахунків за матеріально-відповідальними особами, назвами МШП, кореспондуючими рахунками. Підсумки заносяться в Головну книгу.

Особливості обліку МШП в бюджетних установах є наступні:

- предмети вартістю до 10 грн за одиницю (комплект) включно при видачі в експлуатацію списуються за відпускними документами (накладна-вимога, забірна картка) без складання Акту списання запасів.
- предмети вартістю понад 10 грн при видачі зі складу обліковуються, як предмети в експлуатації. По закінченні терміну корисного використання постійно-діюча комісія оглядає ці предмети, встановлює можливість їх відновлення та подальшого використання чи реалізації. При вирішенні списати їх складається Акт списання ф. 3-2.
- Надходження МШП відображається через збільшення фонду в малоцінних та швидкозношуваних предметах, а у всіх випад-

ках вибуття МШП їх вартість записується на зменшення цього фонду (рахунок 411 «Фонд в малоцінних та швидкозношуваних предметах»).

Основні операції з надходження та вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів приведені в Таблиці 48.

Таблиця 48

Кореспонденції рахунків з обліку МШП

| Зміст запису | Сума | Кореспонденції рахунків | |
|---|--------|-------------------------|--------------------|
| | | Дт | Кт |
| 1. Надійшли в установу МШП придбані за рахунок загального фонду (на вартість без ПДВ) | 510,00 | 221 | 361, 362, 364, 675 |
| списується ПДВ | 102,00 | 801, 802, | 361, 362, 364, 675 |
| Одночасно робиться другий запис по створенню фонду | 510,00 | 801, 802, | 411 |
| 2. Надійшли в установу МШП придбані за рахунок спеціального фонду: | | | |
| на суму без ПДВ | 200,00 | 221 | 361, 364, 362, 675 |
| на суму ПДВ (установа не платник ПДВ) | 40,00 | 811–813 | 364, 362, 361, 675 |
| на суму ПДВ (установа є платником ПДВ) | 40,00 | 641 | 364, 361, 362, 675 |
| Одночасно створюється фонд в МШП | 200,00 | 811–813 | 411 |
| 3. Отримана гуманітарна допомога | 350,00 | 324 | 712 |
| | | 364 | 324 |
| | | 221 | 364 |
| одночасно створюється фонд | 350,00 | 812 | 411 |
| 4. МШП вартістю до 10 грн. за одиницю передані в експлуатацію | 86,00 | 411 | 221/1 |
| 5. МШП вартістю більше 10 грн. за одиницю передані в експлуатацію | 250,00 | 221/2 | 221/1 |
| 6. Списані МШП, що стали непридатні на підставі Акту на списання | 86,00 | 411 | 221/2 |

Продовження табл. 48

| | | | |
|--|-------|-------------------------------|-----|
| Оприбутковані матеріали, що отримані від ліквідації МШП: | 20,00 | 324 | 711 |
| | | 364 | 324 |
| | | 231, 234, 235, 238, 239 | 364 |
| Реалізовані МШП, що не використовуються установою | 54,00 | 411 | 221 |
| Нараховано покушню суму виручки | 64,80 | 364, 675 | 711 |

13. Інвентаризація запасів

Відповідно до Інструкції з інвентаризації № 90 установи повинні проводити інвентаризацію запасів в такі терміни:

- 1) сировини та матеріалів, палива, готової продукції, кормів та інших матеріалів — не менше одного разу в рік, але не раніше 1 жовтня.
- 2) МШП — не рідше одного разу на рік.
- 3) молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сім'ї бджіл — не рідше 1 разу на квартал
- 4) продуктів харчування та спирту — не рідше 1 разу на квартал
- 5) дорогоцінного каміння та металів, в тому числі в складі лому — два рази на рік: на перше січня та на 1 липня.

Інвентаризація запасів проводиться за місця зберігання та по матеріально-відповідальних особах при обов'язковій їх присутності. В процесі підрахунку, переважування запасів, вони заносяться до інвентаризаційного опису. На виявлені зіпсовані запаси чи непридатні до використання додатково складається акт в якому вказуються причини, ступінь та характер псування, а також винні особи, що допустили псування.

Інвентаризація МШП проводиться шляхом огляду кожного предмета. На ті з них, що виявлені як непридатні до використання складається Акт на списання цих предметів, а в інвентаризаційний опис їх не включають.

За результатами інвентаризації складається «Інвентаризаційний опис інших необоротних матеріальних активів та запасів» (встановленої форми).

Після закінчення інвентаризації ці описи передаються в бухгалтерію для складання Порівняльної відомості та виявлення результатів інвентаризації.

Комісія за цими даними виявляє розбіжності шляхом звіряння даних обліку та фактичних залишків і складає свої висновки про виявлені нестачі та надлишки, вносить пропозиції по питаннях упорядкування зберігання та контролю за їх обліком та відпуском.

Свої висновки щодо результатів інвентаризації та пропозиції вона оформляє у протоколі. Протоколи інвентаризаційної комісії затверджує керівник установи не пізніше ніж через 10 днів після закінчення інвентаризації.

Результати інвентаризації повинні бути відображені в обліку в тому місяці, в якому була проведена інвентаризація.

Виявлені під час інвентаризації розбіжності регулюються таким чином:

1) **надлишки** підлягають оприбуткуванню за рахунок доходів по спеціальному фонду з подальшим в'ясненням причин їх виникнення. При цьому складається «Довідка про надходження в натуральній формі» встановленої форми, яка надається в Держказначейство в місяці оприбуткування надлишків.

2) **нестача** матеріалів списується:

- в межах встановлених норм природного убутку по придбаних у поточному році списується за розпорядженням керівника установи на фактичні видатки;
- по придбаних у минулому році — відноситься на зменшення результатів виконання кошторису установи.

Норми природного убутку застосовуються лише при виявленні нестач. Списання в межах норм природного убутку до встановлення фактів нестачі забороняється. При відсутності затверджених норм природного убутку всі нестачі розглядаються як понаднормові.

Нестача зверх норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу і відносяться на винних осіб по цінам, по яким визначається розмір збитків від краж, нестач, знищення і псування матеріальних цінностей.

Втрати і нестачі зверх норм природного убутку у випадках, коли винні особи не встановлені і справи знаходяться в суді, списуються установою з балансу та одночасно обліковуються за балансом до отримання інформації про можливість погашення боргу.

Але при цьому Інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ № 142/181 встановлює такі обмеження.

1. За кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей на суму до 2500 грн включно — з дозволу керівника установи.

2. За кожним випадком нестач або псування на суму від 2500 до 5000 грн включно — з дозволу керівника установи вищого рівня.

3. За кожним випадком нестач або псування на суму понад 5000 грн — з дозволу Керівника центрального органу виконавчої влади чи іншого головного розпорядника коштів.

Таблиця 49

Кореспонденції по результатах інвентаризації

| Зміст запису | Кореспонденції рахунків | |
|---|--|---|
| | Дт | Кт |
| Оприбутковані надлишки матеріалів. Підстава: <ul style="list-style-type: none"> • Інвентаризаційні описи; • Порівняльна відомість; • Протокол засідання інвентаризаційної комісії; • Довідка про надходження в натуральній формі. | 324 | 711 |
| | 364 | 324 |
| | 201–205, 211–218, 241, 251, 231–239 | 364 |
| Списані нестачі матеріалів в межах норм природного убутку або коли винні особи не встановлені (віднесені за рахунок установи (на їх облікову вартість): | | |
| Тих, що придбані за рахунок загального фонду в поточному році | 801, 802 | 201, 204, 205, 231–236, 238, 239 |
| Тих, що придбані за рахунок загального фонду в минулому році | 431 | — |
| Тих, що придбані за рахунок спеціального фонду в поточному році | 811–813 | — |
| Тих, що придбані за рахунок спеціального фонду в минулому році | 432 | — |
| Одночасно записують на за балансовому рахунку | 05 | — |

Продовження табл. 49

| | | |
|--|-----|-----|
| Віднесено суму виявлених нестач і втрат матеріалів на винних осіб, розрахованих у відповідності до постанови № 116: на суму фактично завданих установі збитків | 363 | 711 |
| На суму, що підлягає внесенню до бюджету | 363 | 642 |
| Одночасно списується з за балансового обліку | | 05 |
| По результатах інвентаризації МШП: | | |
| Оприбутковані надлишки МШП: | 324 | 711 |
| | 364 | 324 |
| | 221 | 364 |
| Одночасно роблять запис по створенню фонду | 811 | 411 |
| Списано нестачу МШП, що виявлена при інвентаризації | 411 | 221 |
| Одночасно обліковують за балансом, якщо винні особи не встановлені | 05 | |
| Якщо винна особа встановлена, то нараховують суму до відшкодування: | | |
| На вартість фактично завданих збитків установі | 363 | 711 |
| На суму, що підлягає сплаті до бюджету | 363 | 642 |

ТЕМА 9.

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1. *Економічний зміст, склад і класифікація необоротних активів.*
2. *Оцінка та переоцінка необоротних активів .*
3. *Документальне оформлення операцій руху необоротних активів.*
4. *Організація аналітичного і синтетичного обліку необоротних активів*
5. *Облік орендованих необоротних активів*
6. *Облік нематеріальних активів*
7. *Облік витрат на ремонт*
8. *Облік витрат на капітальне будівництво, дообладнання, реконструкцію, модернізацію.*
9. *Облік зносу необоротних активів.*
10. *Інвентаризація необоротних активів.*

Використані джерела

1. Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ. Наказ Держказначейства України від 17.07. 2000. № 64 в редакції наказу ДКУ № 30 від 21 лютого 2005 року.
2. Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ. Наказ Держказначейства та Міністерства економіки від 10.08.2001 року № 142/181.
3. Інструкція зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів. Наказ Головного управління Держказначейства України та Держкомстату від 2.12.97. № 125/70.
4. Про нарахування зносу на необоротні активи бюджетних установ. Лист Державного казначейства України від 20.12.05. року № 07-04/2362-11163.

1. Економічний зміст, склад і класифікація необоротних активів

Для забезпечення діяльності бюджетних установ та високоякісного надання послуг вони повинні бути забезпечені засобами праці — необоротними активами.

В бюджетних установах основні засоби не створюють матеріальні блага, а тому не є засобами виробництва і використовуються як основні засоби невикоробничого призначення.

Необоротні активи — це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік.

Термін корисної експлуатації встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо нормативні документи відсутні) самостійно бюджетною установою при придбанні об'єкта. При встановленні терміну корисної експлуатації необхідно враховувати очікуване використання активу, очікуваний фізичний знос, а також інформацію приведену в паспорті чи довідкових даних.

Відповідно до Інструкції № 30 у складі необоротних активів обліковуються:

Земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі і силові машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, обчислювальна техніка, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя лову, спеціальні інструменти та спеціальне пристосування, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові не титульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання з науковою метою, авторські та суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єкти промислової власності, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання. Класифікація необоротних активів представлена на рис. 5.

Класифікація необоротних активів бюджетних установ відрізняється від класифікації необоротних активів госпрозрахункових підприємств. По-перше, в якості важливої класифікаційної ознаки

виступають такі як, джерела придбання, функціональне призначення активів, право власності, матеріальна форма та інші. Всі ці ознаки мають вплив на організацію їх обліку.

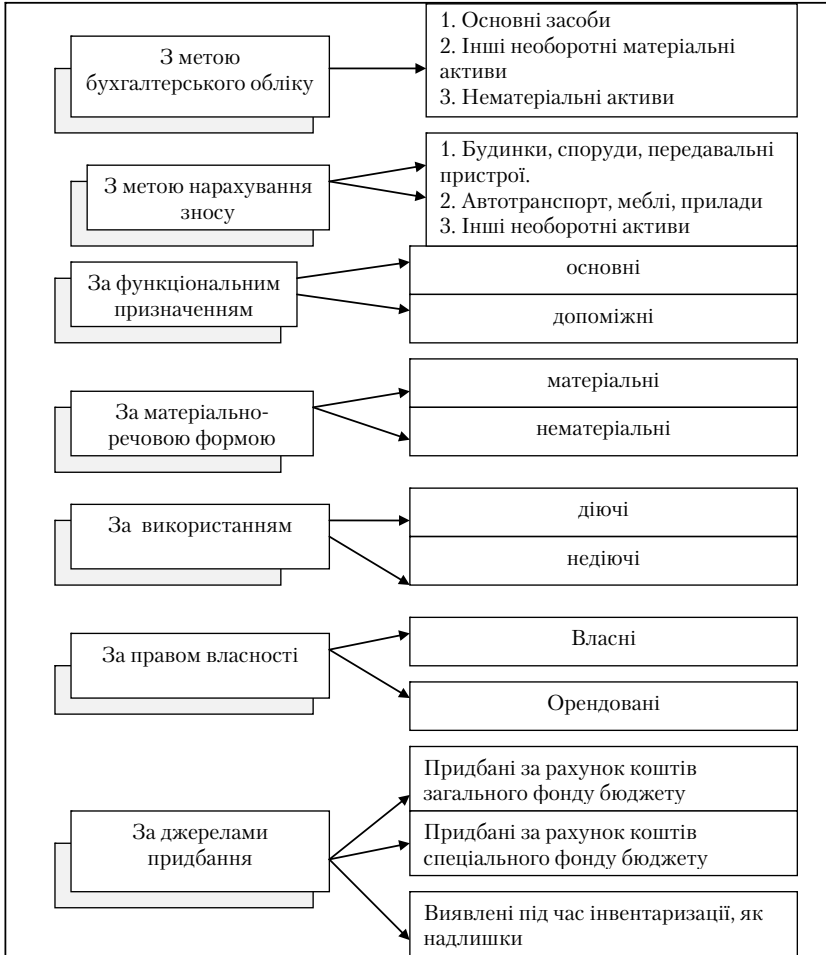


Рис. 5. Класифікація необоротних активів бюджетних установ.

З метою бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на три групи:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи.

До основних засобів належать матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1000 гривень за одиницю (комплект).

Інші необоротні матеріальні активи — усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів. Вони обліковуються на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Нематеріальні активи — активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року. Для їх обліку призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Облікова класифікація необоротних активів поглиблюється відкриттям до синтетичних рахунків 10, 11 та 12 субрахунків, на яких обліковуються економічно однорідні активи. Крім того, в межах субрахунку визначені підгрупи необоротних активів, які є обов'язковими при віднесенні об'єкта до облікової групи, присвоєнні інвентарного номера та нарахуванні зносу. Перелік субрахунків та підгруп необоротних активів передбачені Планом рахунків та інструкцією з його використання.

За **функціональним призначенням** необоротні активи поділяються на **основні, допоміжні**. Функціональне призначення необоротних активів — це сфера обслуговування діяльності установи. Ті необоротні активи, що призначені для використання їх при виконанні статутних функцій є **основними** (навчальні, лікарняні, лабораторні корпуси, навчальне, медичне, лабораторне, наукове обладнання, книгосховища тощо). **Допоміжні** необоротні активи використовуються з метою забезпечення виконання основних функцій. До них належать: адміністративні корпуси, транспортні засоби адміністративного призначення, канцелярське і господарське обладнання управлінських структурних підрозділів.

На організацію обліку необоротних активів ця класифікація впливу не має. А віднесення об'єктів до основних чи допоміжних встановлюється установою для управлінських цілей.

За **матеріально-речовою формою** розрізняють:

- матеріальні необоротні активи;
- нематеріальні активи.

Матеріальні активи мають речову форму та обліковуються на рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». До нематеріальних відносяться активи, що не мають матеріальної форми: авторські права, права користування майном, природними ресурсами, тощо. Для їх обліку виділений окремий рахунок 12 «Нематеріальні активи», де вони обліковуються за субрахунками, а в її межах ще і за підгрупами.

За **ступенем використання** вирізняють діючі та недіючі.

Діючі активи — це такі, що використовуються в діяльності установи. Окремі активи можуть бути на складі в запасі, або ж не експлуатуватись у зв'язку з модернізацією, капітальним ремонтом тощо. Такі об'єкти є недіючими. Методика обліку активів, як діючих так і не діючих не відрізняється.

За **належністю** виділяють власні та орендовані необоротні активи.

До власних активів належать, ті що отримані установою з різних джерел відповідно до законодавства та зараховані на баланс установи. При їх надходженні кожному окремому об'єкту присвоюється інвентарний номер та відкривається інвентарна карта обліку основних засобів.

При недостатності окремих видів необоротних активів, установа має право орендувати їх на підставі договору оренди. При цьому власні необоротні активи та придбані за угодою фінансової оренди обліковуються в балансі на відповідних рахунках, а отримані в операційну оренду — поза балансом. Об'єкти операційної оренди не є власністю установи і обліковуються на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

За джерелами придбання в обліку виокремлюються необоротні активи придбані за кошти загального та спеціального фонду.

Джерела придбання необоротних активів є визначальною характеристикою при відображенні в обліку необоротних активів. Адже, одночасно з оприбуткуванням необоротних активів в обліку здійсню-

ється другий запис по відображенню фактичних видатків та створенню фондів в необоротних активах.

Потребує детальнішої уваги виділення економічно однорідних груп необоротних активів всередині субрахунків, які називають підгрупами.

Ця класифікація використовується для організації аналітичного обліку та для встановлення норм зношення об'єктів.

Склад і класифікація необоротних активів за обліковими групами та підгрупами представлено в наступній таблиці:

Таблиця 50

**Склад і класифікація необоротних активів
за їх економічним змістом**

| № субрахунку та його назва | Номер підгрупи та її зміст |
|---|--|
| 10 «Основні засоби» | |
| 101 «Земельні ділянки» | Не встановлено |
| 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» | Не встановлено |
| 103 «Будинки та споруди» | 1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі учбових закладів, лікарень, поліклінік і амбулаторій, будинків інтернатів для престарілих та інвалідів, дитячих закладів, бібліотек, клубів, музеїв, науково-дослідних інститутів, лабораторій тощо) та іншими установами; 2) будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; 3) водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо. |
| 104 «Машини та обладнання» | 1) силові машини та обладнання; 2) робочі машини та обладнання; 3) вимірювальні прилади; 4) регулюючі прилади та пристрої; 5) лабораторне обладнання; 6) обчислювальна техніка; 7) медичне обладнання; 8) комп'ютерна техніка і її комплектуючі; 9) інші машини та обладнання. |

Продовження табл. 50

| | |
|--|---|
| 105 «Транспортні засоби» | <p>1) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту; 2) рухомий склад повітряного транспорту; 3) гужовий транспорт; 4) виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди та ін); 5) усі види спортивного транспорту.</p> |
| 106 «Інструменти, прилади та інвентар» | <p>1) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями необхідними для трансформації (перетворення) і передачі електроенергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача; 2) інструменти — механічні та немеханічні знаряддя праці загального значення а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів (електродрелі, гайковерти та ін.); 3) виробничий інвентар та приладдя: робочі столи, верстаки, кафедри, парти, та інші, обладнання з охорони праці. Предмети технічного значення (світлокопіювальні рами та ін.); 4) господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування: конторська обстановка, дивани, столи, крісла, друкарські машини, розмножувальна апаратура, палатки, інший господарський інвентар.</p> |
| 107 «Робочі і продуктивні тварини» | <p>1) робоча худоба; 2) продуктивна і племінна худоба; 3) службові собаки; 4) декоративні тварини; 5) піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та ін).</p> |
| 108 «Багаторічні насадження» | Не передбачено |

Продовження табл. 50

| | |
|--|--|
| 109 «Інші основні засоби» | 1) сценічно-постановочні засоби вартістю понад 10 грн за одиницю(декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні і національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки); 2) документація з типового проектування незалежно від вартості; 3) навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети. |
| 11 «Інші необоротні матеріальні активи» | |
| 111»Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок» | 1) музейні цінності (незалежно від вартості) крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються у порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях; 2) експонати тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від вартості. |
| 112 «Бібліотечні фонди» | Не встановлено |
| 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» | Не встановлено |
| 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття» | 1) білизна (сорочки , халати); 2) постільні речі (матраци, подушки, наволочки та ін); 3) одяг і обмундирування; 4) взуття, включаючи спеціальне (черевики, чоботи, сандалі, валянки та ін); 5) спортивний одяг і взуття. |
| 115 «Тимчасові нетитульні споруди» | Не встановлено |
| 116»Природні ресурси» | Не встановлено |
| 117 «Інвентарна тара» | Не встановлено |
| 118 «Матеріали довгострокового використання» | Не встановлено |

Продовження табл. 50

| | |
|---|----------------|
| 119»Необоротні матеріальні активи спеціального призначення» | Не встановлено |
| 12 «Нематеріальні активи» | |
| 121 «Авторські та суміжні з ними права» | Не встановлено |
| 122 «Інші нематеріальні активи» | Не встановлено |

Основними завданнями обліку необоротних активів є:

1 — своєчасне і повне документальне оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття основних засобів;

2 — контроль за збереженням та ефективним використанням кожного об'єкта;

3 — нарахування зносу відповідно до чинних норм і правил;

4 — повне відображення витрат на ремонт і модернізацію;

5 — достовірна оцінка їх в звітності;

6 — точне визначення результатів ліквідації необоротних активів;

7 — отримання інформації та забезпечення нею користувачів для визначення розрахунково-аналітичних показників установи.

Необоротні активи надходять в установу з різних джерел: придбання за кошти, що передбачено кошторисом, безоплатні отримання тощо.

Витрати по придбання необоротних активів відображаються за кодами:

2110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування»;

2120 «Капітальне будівництво»;

2130 «Капітальний ремонт»;

2140 «Реконструкція та реставрація».

Відповідно до Закону «Про власність» від 07.02.91 № 697-ХІІ, майно, що обліковується на балансі бюджетних установ, належить їм на правах оперативного управління, для виконання нею своїх функцій. Це означає, що розпоряджатись майном установа не має самостійного права. Тому всі операції з вибуття основних засобів дуже жорстко регулюються законодавством.

2. Оцінка та переоцінка необоротних активів

Необоротні активи у бухгалтерському обліку та звітності відображаються за такою вартістю:

- первісна;
- балансова (залишкова);
- відновна.

Первісна вартість необоротних активів — це вартість, що історично склалась, тобто, собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

Балансова (залишкова) вартість необоротних активів — це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу. Визначається розрахунково.

Відновлювальна вартість необоротних активів — це первісна вартість, змінена після переоцінки.

Зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться у разі індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства України, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів.

Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів проводиться згідно з коефіцієнтом індексації, який визначається за формулою, передбаченою пунктом 8.3.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». У формулі застосовується індекс інфляції року, який щорічно визначається Державним комітетом статистики України. Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися за самостійним рішенням керівника установи.

Проіндексована вартість необоротних активів буде вважатися їх обліковою первісною вартістю.

Якщо вартість окремих видів необоротних активів після індексації значно відрізняється від аналогічних нових зразків, то вартість цих необоротних активів необхідно привести у відповідність до вартості аналогічних нових зразків, що діють на дату проведення індексації на ці види активів.

Переоцінка необоротних активів бюджетних установ проводиться постійно діючою комісією, яка призначається наказом керівника установи щорічно і діє протягом року у складі:

- керівника або заступника (голова комісії);
- головного бухгалтера або його заступника (в установах і організаціях, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які здійснюють облік необоротних активів;
- особи, на яку покладено відповідальність за збереження необоротних активів;
- інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці необоротних активів і встановлюються нові ціни. При встановленні цін на однотипні предмети вони (ціни) у межах одного головного розпорядника бюджетних коштів повинні бути однаковими.

Якщо залишкова вартість об'єкта необоротних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість додається до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості необоротних активів, який затверджується керівником установи.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу необоротних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості активів — керівника і голову комісії.

Індексація проводиться після закінчення року з використанням річного індексу інфляції та відповідно до формули коефіцієнта індексації основних засобів в ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» (п. 8.3.3).

Коефіцієнт індексації визначається за формулою:

$$K_i = [I_{(a-1)} - 10] : 100,$$

де $I_{(a-1)}$ — індекс інфляції року за результатами якого проводиться індексація.

Нова (переоцінена) первісна вартість визначається шляхом множення її на визначений коефіцієнт індексації. Одночасно в такому ж порядку індексується сума зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації.

Приклад. Установою проведено індексацію необоротних активів за минулий звітний рік. Коефіцієнт інфляції в якому становив 112,3.

Тоді коефіцієнт індексації буде мати значення

$$(112,3 - 10) : 100 = 1,023.$$

Розрахунки з індексації об'єкта необоротних активів приведені в таблиці 51.

Таблиця 51

Розрахунки з індексації необоротних активів

| | За даними обліку | Сума | Коефіцієнт індексації | Нова вартість | Сума дооцінки | Дт | Кт |
|--------|---------------------------------|-------|-----------------------|---------------|---------------|----|-----|
| Об'єкт | 1. Первісна вартість | 11500 | 1,023 | 11764,50 | 264,50 | — | — |
| | 2. Знос | 8625 | 1,023 | 8823,38 | 198,38 | 10 | 13 |
| | 3. Залишкова вартість (р.1–р.2) | 2875 | — | 2941,12 | 66,12 | 10 | 401 |

Як бачимо, нову переоцінену вартість отримують множенням первісної вартості на коефіцієнт, і також суму переоціненого зносу отримують множенням суми зносу на коефіцієнт індексації. В обліку проводиться дооцінка зносу (різниця в значеннях) та дооцінка залишкової вартості (різниця в значеннях). В цілому вони становитимуть суму дооцінки первісної вартості. При отриманні уцінки необоротних активів зменшується їх первісна вартість та сума зносу.

Таблиця 52

Кореспонденції рахунків за результатами індексації

| Зміст запису | Дт | Кт |
|---|---------|---------|
| Після проведення дооцінки збільшена залишкова вартість основних засобів 66 грн | 101–122 | 401 |
| на суму дооцінки зносу 198 грн | 101–122 | 13 |
| Якщо за проведеною індексацією має місце уцінка, то записи будуть такі: | | |
| На суму уцінки залишкової вартості | 401 | 101–122 |
| На суму уцінки зносу | 131–133 | 101–122 |

Приклад 2. На момент переоцінки первісна вартість комп'ютера становила 2500 грн, сума зносу – 2500 грн. Отже залишкова вартість – 0 грн. Комісія дооцінила первісну вартість на суму 700 грн.

Тоді первісна вартість становитиме 3200 грн, а сума зносу — не змінюється — 2500 грн.

Кореспонденція: Дт 10 Кт 401 на суму 700 грн.

До первісної вартості необоротних активів не включаються витрати:

- Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів. Вони відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.
- Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів. Вони відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків, що призначений для придбання цих активів.

В залежності від джерела придбання суми ПДВ відносяться:

- при придбанні їх за рахунок коштів загального фонду у всіх випадках на витрати установи в дебет рахунків 801,802 по коду основного платежу.
- при придбанні необоротних активів за рахунок коштів спеціального фонду можуть мати місце такі ситуації:
 - а) ПДВ відноситься в склад податкового кредиту з ПДВ якщо установа здійснює діяльність, що підлягає обкладенню ПДВ, зареєстрована як платник ПДВ та придбаються необоротні активи по оподатковуваних операціях;
 - б) ПДВ списується на витрати по спеціальних коштах в дебет рахунків 811–813 за відповідним кодом, якщо установа не являється платником ПДВ.
- Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні. Вони відносяться на фактичні видатки бюджетної установи.
- Вартість робіт щодо встановлення структурованої кабельної системи, настройки локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали (кабельні лотки, монтажні панелі, розетки, коректори тощо), що використані при проведенні таких робіт. Їх вартість списується на фактичні видатки на підставі виправданих документів(актів виконаних робіт тощо).
- Витрати на поточний та капітальний ремонт відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Інструкцією з обліку необоротних активів передбачено, що капітальні витрати на поліпшення земель включаються у вартість необоротних активів щорічно в сумі витрат, які відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт. Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведеться шляхом розподілу на такі заходи:

- планування земельних ділянок,
- викорчовування площ під оранку,
- очищення водоймищ.

При цьому зазначається займана площа й вартість виконаних робіт за кожним заходом.

Капітальні вкладення в багаторічні насадження вводяться в склад необоротних активів щорічно у сумі витрат на прийняті в експлуатацію площі незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

У разі придбання (будівництва) будинків бюджетними установами, що призначені для проживання і які є власністю установи, такі будинки перебувають на бухгалтерському обліку в бюджетній установі. У такому ж порядку обліковуються житлові приміщення для військовослужбовців, які будуються у військових містечках для їх проживання. При спорудженні житла із залученням у порядку пайової участі коштів установ, організацій та при придбанні квартир у будинках, які перебувають у комунальній власності і обліковуються в органах місцевого самоврядування, витрати, пов'язані з цим придбанням, списуються на фактичні видатки бюджетної установи.

Для правильного обліку витрат, пов'язаних з придбанням житла та самого житла, необхідно мати документальне підтвердження права власності на це житло.

Облік необоротних активів (за винятком бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довготривалого використання з науковою метою та таких, що мають обмежене використання) ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься на видатки установи.

Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за груповим обліком та номінальними цінами, включаючи вартість початкових палітурних робіт. Витрати на ремонт та реставрацію книг, у тому числі і на повторні палітурні роботи, на

збільшення вартості книг не відносяться і списуються на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Необоротні активи, які перебувають у системі одного головного розпорядника коштів і мають однакове функціональне призначення та однакову вартість, обліковуються на одних і тих же субрахунках бухгалтерського обліку.

Отримання установами необоротних активів як гуманітарної допомоги, проводиться відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу», інших нормативно-правових актів.

Необоротні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерії та представник установи вищого рівня.

Необоротні активи, отримані безоплатно від інших установ, зараховуються на баланс установи за первісною (відновлювальною) вартістю установи, що їх передала, з наведенням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації

Комісія складає акт, в якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види. Оцінка необоротних активів здійснюється відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». При отриманні необоротних активів, що були у користуванні, вказується процент їх зносу. Дані акта відображаються в бухгалтерському обліку. Одночасно проставляється інвентарний номер, про що робиться запис в акті прийняття цінностей.

3. Документальне оформлення операцій руху необоротних активів

Типові форми первинних документів по оформленню надходження та списання необоротних активів затверджено Наказом Головного управління Держказначейства України та Держкомстату від 2.12.97. № 125/70 в «Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям,

які утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів». Цією Інструкцією та іншими нормативними актами встановлений наступний порядок оформлення цих операцій.

Об'єкти, що надходять в установу приймає в експлуатацію спеціально створена наказом керівника комісія. Вона оглядає об'єкт і оформляє **Акт приймання-передачі основних засобів ф. № ОЗ-1 (бюджет)** в двох примірниках. Один — для установи, що приймає, а інший — для підприємства, що продає чи передає об'єкт. Його підписують всі члени комісії, матеріально-відповідальна особа, а затверджує керівник. Акт складається на кожний об'єкт. Проте при прийнятті до обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання, та інших однотипних об'єктів, що мають однакову вартість складається загальний акт.

Необоротні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерії та представник установи вищого рівня. Комісія складає акт в якому зазначає кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на аналогічні види. Якщо, передаються об'єкти, що були в експлуатації, то в акті вказують процент їх зносу та суму зносу. Акт складається в двох примірниках: 1 — для сторони, що приймає, і 1 — для сторони, що передає.

Бухгалтерський облік земельної ділянки здійснюється з дати придбання (надання у користування). Земельні ділянки беруться на облік на підставі **державного акта** на право власності на земельну ділянку. В цьому документі встановлено площа та вартість земельних ділянок.

Вибуття основних засобів може здійснюватись по таких причинах:

- непридатність для подальшого використання;
- виявлені під час інвентаризації нестачі;
- через фізичне і моральне старіння;
- пошкодження від аварій чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх неможливе або економічно недоцільне і вони не можуть бути реалізовані).

Знос основних засобів в розмірі 100% не є підставою для списання. Повинен бути встановлений факт їх непридатності для подальшого використання.

Для визначення непридатності основних засобів для подальшої експлуатації, виявлення причин списання та визначення подальших подій щодо необоротних активів — продаж, ліквідація чи безоплатна передача, вирішує створена наказом керівника постійно діюча комісія.

Комісія проводить огляд об'єкта, технічної документації, реального стану, проценту зношеності і виносить рішення щодо його подальшого використання.

Оскільки майно бюджетних установ є державною власністю, то дозвіл на списання основних засобів в залежності від їх первісної вартості надаються керівниками різного рівня.

Так, для бюджетних установ, що утримуються за рахунок державного бюджету, встановлені такі вартісні обмеження щодо прийняття рішення про списання необоротних активів:

- 1) вартістю за одиницю об'єкта до 5000 грн — з дозволу керівника установи;
- 2) вартістю за одиницю від 5000 до 10000 грн — з дозволу вищої організації;
- 3) вартістю понад 10000 грн — з дозволу центрального органу влади чи іншого головного розпорядника коштів.

Для установ, що утримуються а рахунок місцевого бюджету встановлено:

- 1) вартість за одиницю 2500 грн — з дозволу керівника установи;
- 2) вартістю від 2500 до 5000 грн — з дозволу вищої установи;
- 3) вартістю за одиницю понад 5000 грн — з дозволу місцевої державної адміністрації.

Тому при встановленні непридатності об'єктів до подальшої експлуатації комісія виносить рішення про списання та узгоджує його з керівником установи та, якщо це необхідно, надсилає до вищого органу запит про дозвіл на списання об'єктів (за підписом керівника установи).

Комісія на підставі технічної документації встановлює комплексність основних засобів, наявність в них дорогоцінного каміння чи металів.

Для оцінки придатності окремих об'єктів основних засобів: комп'ютерів, холодильників, телевізорів та іншої складної техніки запрошується спеціаліст сторонньої організації, який дає заключення про

стан об'єктів та можливість їх експлуатації. Такий висновок оформляється Актом за підписом експерта та печаткою організації, де він працює. Дані цього Акту включаються до «**Акту на списання основних засобів» ф. ОЗ-3(бюджет)**, а сам Акт є додатком до ф. ОЗ-3 (бюджет).

Важливим моментом є встановлення винних осіб у передчасному вибутті об'єкта, бо саме вони несуть матеріальну відповідальність за відшкодування завданих збитків установі відповідно до Порядку № 116.

Комісія також оцінює вартість деталей та інших технічних механізмів, що придатні для подальшого використання і складає на них додатковий акт, в якому вказує їх назви, кількість та вартість.

Комісія по списанню також контролює розбирання об'єктів та отримання з них матеріальних цінностей, вузлів, деталей, матеріалів із кольорових та дорогоцінних металів, визначення їх кількості та ваги, та передачі їх на зберігання.

Оглянувши об'єкт комісія може запропонувати продати чи безоплатно передати об'єкт іншим установам.

Продаж об'єктів здійснюється виключно через аукціон або ж за конкурсом відповідно до «Порядку відчуження об'єктів державної власності» № 803 від 06.06.2007 р.

Відчуження майна здійснюється шляхом його продажу, об'єднання вкладів учасників (простого товариства) за договором про спільну діяльність (якщо за договором простого товариства виникає право спільної власності на таке майно).

Відчуження майна здійснюється безпосередньо суб'єктом господарювання, на балансі якого перебуває таке майно, лише після надання на це згоди або дозволу відповідного суб'єкта управління майном.

Майно, що підлягає відчуженню оцінюється професійними оцінщиками на основі Звіту про оцінку майна.

Відчуження майна шляхом його продажу здійснюється на конкурентних засадах через біржі, аукціони, за конкурсом. Аукціон або конкурс проводиться за наявності не менш як двох учасників.

Кошти від продажу майна спрямовуються:

- при продажу нерухомого майна — у дохід відповідного бюджету, за рахунок якого утримується установа;
- при реалізації іншого майна — на ремонт, модернізацію, придбання нових необоротних активів і матеріальних цінностей (крім будівель і споруд), а також на витрати за кошторисом.

Безоплатна передача здійснюється відповідно до Постанови КМУ від 21.09.98 р. № 1482 «Про передачу об'єктів державної та комунальної власності».

Об'єкти, які неможливо продати чи передати безоплатно підлягають ліквідації.

По результатах своєї роботи комісія складає акти типової форми:

1. «Акт на списання основних засобів» **ф. ОЗ-3 (бюджет)**.
2. «Акт на списання автотранспортних засобів» **ф. ОЗ-4 (бюджет)**.
3. «Акт на списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури» **ф. ОЗ-5 (бюджет)**.

Всі акти складаються в 2-х примірниках. Один передається в бухгалтерію, а один — матеріально-відповідальній особі, яка на підставі цього акту робить запис в Інвентарний список про вибуття об'єкта.

Акти на списання підписуються членами комісії та затверджуються керівником.

Списання з балансу основних засобів, до повного зносу не допускається (крім випадків аварій, стихійного лиха, нестач).

Якщо непридатність є наслідком аварії, то до акта додається копія акта про аварію, пояснення про причини аварії та вказуються винні особи.

Від ліквідації об'єктів та їх розбирання і демонтажу отримують матеріальні цінності, що можна використати. Їх перелік, кількість та вартість вказують на зворотній стороні Акта на списання основних засобів в розділі «Результати від списання об'єкта». А на передачу їх у підзвіт матеріально-відповідальній особі складають накладну або Акт приймання матеріальних цінностей.

Одночасно до органів держказначейства надається Довідка про надходження в натуральній формі, де зазначається вартість отриманих матеріалів. На підставі цієї Довідки держказначейство зараховує вказану суму на спецрахунок і одночасно проводить касові видатки.

Основні засоби бюджетних установ можуть містити в складі окремих вузлів і деталей дорогоцінні метали та каміння.

Наявність таких деталей повинно бути вказано в інвентарній картці основних засобів в розділі «коротка індивідуальна характеристика об'єкта», до якої вони вносяться за даними технічного паспорта про назву і масу дорогоцінних металів.

Забороняється знищувати, викидати, здавати в брухт із кольорових та чорних металів техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, без попереднього їх вилучення і одночасного оприбуткування цінних деталей.

Тому при списанні таких засобів комісія контролює зняття таких деталей і вузлів і при цьому оформляється окремий акт, в якому вказується перелік деталей, що мають у своєму складі дорогоцінні метали, які підлягають вилученню та передачі на переробку. Цей Акт додається до Акту ф. ОЗ-3.

Зняті деталі та вузли, що містять дорогоцінні метали ставляться у підзвіт спеціально призначеному для цього працівнику, який зберігає ці деталі та по мірі їх надходження здає спеціалізованим підприємствам, що мають ліцензію на право діяльності по вилученню дорогоцінних металів із вузлів та деталей.

Законом Про державний бюджет на відповідний рік встановлюється частка надходжень бюджетним установам та в державний бюджет виручки від продажу дорогоцінних металів. Наприклад, 50% виручки направляється в бюджет, а 50% — установі.

4. Організація аналітичного і синтетичного обліку необоротних активів

В бюджетних установах аналітичний облік необоротних активів залежить від облікової групи, тому розглянемо кожну з них.

Основні засоби

До основних засобів належать матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, строк корисного використання яких більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1000 гривень за одиницю (комплект).

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Строк корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлюється єдиний строк їх корисної експлуатації.

При визначенні строку корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів слід урахувати:

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

Відмінною рисою основних засобів є не їх довговічність з точки зору фізичної суті, а можливість багаторазово або безперервно використовувати протягом тривалого періоду часу.

До основних засобів належать незалежно від вартості:

- 1) сільськогосподарські машини та знаряддя;
- 2) будівельний механізований інструмент;
- 3) робочі та продуктивні тварини;
- 4) усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;
- 5) документація з типового проектування.

Перелічені об'єкти враховуються на рахунку 10 «Основні засоби», до якого відкриваються такі субрахунки:

- 101 — земельні ділянки;
- 102 — Капітальні витрати на поліпшення земель;
- 103 — Будинки та споруди;
- 104 — Машини та обладнання;
- 105 — Транспортні засоби;
- 106 — Інструменти, прилади, інвентар;
- 107 — Робочі і продуктивні тварини;
- 108 — Багаторічні насадження;
- 109 — інші основні засоби.

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» обліковується земля, яка згідно з чинним законодавством придбана та/або надана для користування установі, в тому числі здавання в оренду.

На рахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» обліковуються капітальні витрати на покращання земель. До них відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водоїм тощо).

На субрахунку 103 «Будинки та споруди» обліковуються за виділеними підгрупами будинки та споруди.

На субрахунку 104 «Машини та обладнання» обліковуються силові машини та устаткування, робочі машини та обладнання, вимірвальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання з виділенням в окремі підгрупи.

На цьому субрахунку обліковуються мобільні телефони, якщо їх вартість перевищує 1000 грн. Якщо ж їх вартість менше цієї суми, вони обліковуються на рахунку 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

На субрахунку 105 «Транспортні засоби» обліковують усі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів незалежно від вартості. Виділені підгрупи транспортних засобів.

На субрахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар» обліковуються передавальні пристрої — лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи, інструменти, виробничий інвентар та приладдя за встановленими підгрупами.

По рахунку 107 обліковуються робочі, продуктивні, племінні, тварини, а також службові собаки, декоративні тварини, піддослідні тварини.

По рахунку 108 «Багаторічні насадження» обліковуються штучні багаторічні насадження, декоративні насадження на вулицях, парках, на території установи чи інше, штучні насадження ботанічних садів та інші багаторічні насадження.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» обліковуються з виділенням в окремі підгрупи сценічно-постановочні засоби вартістю понад 10 грн за одиницю, документація з типового проектування незалежно від вартості, кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети.

Перелік підгруп до субрахунків приведений в Таблиці 50, що приведена раніше.

Організація аналітичного обліку характеризується наступним:

1. Основні засоби обліковуються по кожному окремому об'єкту за встановленими обліковими групами та матеріально-відповідальними особами.

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 установою.

2. В аналітичному обліку всі об'єкти основних засобів відображаються в цілих гривнях без копійок (вони списуються на видатки при придбанні за рахунок).

Для організації обліку та контролю за збереженням необоротних активів кожному об'єкту присвоюють **інвентарний номер**, який має 8 знаків:

- перші три цифри — номер субрахунку;
- четвертий номер означає підгрупу всередині субрахунку;
- останні чотири цифри означають порядковий номер у підгрупі.

Інвентарні номери прикріплюють до об'єктів на жетонах, або записуються на них незмивною фарбою. Ці інвентарні та номенклатурні номери записують у всіх документах по надходженню, переміщенню та вибутті об'єктів.

Інші матеріальні необоротні активи — це усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму і не ввійшли до переліку основних засобів і до яких встановлено спрощений, груповий або інший специфічний порядок обліку.

Обліковуються на рахунку 11 за економічно однорідними групами. До рахунку 11 відкриваються наступні субрахунки.

111 — «Музейні цінності і експонати зоопарків» (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються в порядку, встановленому для обліку цих цінностей.

112 — «Бібліотечні фонди». Обліковуються бібліотечні фонди незалежно від їх вартості: наукова, навчальна, спеціальні види літератури та інші видання. Обліковуються за *груповим обліком* та *номінальними цінами в гривнях і копіях*. Витрати на ремонт та реставрацію книг на збільшення їх вартості не відносяться а списуються на видатки. Для їх аналітичного обліку відкривається одна інвентарна картка ф. № ОЗ-9, в якій облік ведеться тільки в грошовому виразі загальною сумою. Інвентарний облік ведеться в інвентарних книгах бібліотеки.

Відповідно до закону України «Про бібліотеки і бібліотечну справу» **бібліотечні фонди — це упорядковане зібрання документів, що зберігаються в бібліотеці**. Бібліотечні фонди формуються відповідно до значення, складу користувачів бібліотеки та виду бібліотеки як упорядковане зібрання документів.

113 — «Малоцінні необоротні матеріальні активи». До малоцінних необоротних матеріальних активів відносять такі предмети:

- 1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);
- 2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- 3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень);
- 4) предмети виробничого значення вартістю до 1000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість — робочі столи, верстаки, кафедри, парти та ін.; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (світлокопіювальні рами та ін.);
- 5) предмети, призначені для видачі напрокат;
- 6) господарський інвентар вартістю до 1000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість — предмети конторського та господарського облаштування, конторське обладнання, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські

машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, переносні юрти, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок із спеціальним обладнанням), килими, порт'єри, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення — гідропульти, стендери, драбини ручні та ін;

- 7) інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 1000 гривень включно без податку на додану вартість, — телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники та ін.

114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття». Ведеться груповий облік цих предметів за назвами, сортами, розмірами, цінами чи іншими характеристиками на карточках ф.ОЗ-9. Картки відкриваються на предмети одного найменування, близькі за розмірами, якістю матеріалу та ціною із зазначенням номенклатурного номера. Замість картки можна вести аналітичний облік в книгах кількісно-сумового обліку ф. 296, 296-6.

Для обліку білизни, постільних речей, одягу, взуття використовують **номенклатурні номери**, що мають сім знаків:

- перші три означають субрахунок;
- четвертий підгрупу основних засобів;
- три останні означають порядковий номер у підгрупі.

При цьому предметам однієї назви, якості матеріалу, і ціни встановлюють однаковий номер. Його наносять спеціальним штампом з незмивною фарбою на цих предметах. При її змиванні штамп поновлюють. Ці номенклатурні номери просявляються у всіх документах з руху цих предметів.

Предмети м'якого інвентарю відразу при прийнятті в склад маркуються спеціальним штампом, який містить назву установи. Він ставиться в такому місці, що не псує загального вигляду речі.

115 «Тимчасові нетитульні споруди». Обліковуються тимчасові нетитульні споруди, пристосування і пристрої, вартість яких передбачена в складі накладних витрат на будівництво. До них включають:

- 1) тимчасові нетитульні споруди, пристосування і пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт;

2) сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі у лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки та ін.).

116 — «Природні ресурси». Ведеться облік мінеральних копалин, нафтових свердловин, що належать установі.

117 — «Інвентарна тара». Обліковується наявність і рух Інвентарної тари (чанів, баків, засіків), торговельних шкафів і стелажів та інші.

118 — «Матеріали довгострокового використання для наукових цілей» ведеться облік матеріалів для науково-дослідних робіт, що використовуються неодноразово, або тривалий час, а також тих що є об'єктами наукових досліджень, а також дорогі матеріали одержані зі складу для реставрації та ремонту музейних цінностей, пам'яток архітектури.

119 — «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення» (ті, що мають застосування тільки в окремих галузях).

Аналітичний облік в залежності від групи цих активів організується:

- **за окремими об'єктами** (субрахунки 113, 116, 115, 117);
- **за групами однакових об'єктів** (по всіх субрахунках);
- **в цілому по субрахунку** (рахунок 112 «Бібліотечні фонди»);
- **за матеріально відповідальними особами** (у всіх випадках).

Інвентарні номери присвоюються іншим необоротним матеріальним активам крім: білизни, постільних речей, одягу, взуття. Цим активам присвоюється номенклатурні номери.

Ні інвентарних ні номенклатурних номерів не присвоюють бібліотечним фондам та матеріалам довгострокового використання.

В бухгалтерському обліку вартість необоротних активів ведеться в повних гривнях без копійок, які (копійки) при придбання списуються на видатки установи. За виключенням таких активів: 112 «Бібліотечні фонди», 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», 114 «Білізна та постільні речі, одяг, взуття», 118 «Матеріали довгострокового користування» за якими облік ведеться в гривнях та копійках.

Всі необоротні активи, що знаходяться в установі, а також ті, що надходять закріплюються за матеріально-відповідальними особами, що призначаються наказом керівника установи і з якими укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

Облікові реєстри матеріальних необоротних активів

Для аналітичного обліку основних засобів в бухгалтерії установи ведуть карточки встановлених спільним наказом ГУДК та Держкомстатистики №125/70 форм:

- 1) **ф. № ОЗ-6 (бюджет)** — Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах. Призначена для пооб'єктного обліку будинків, споруд, машин, обладнання, інвентаря та інших.
- 2) **ф. № ОЗ-8 (бюджет)** — Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень). Призначена для індивідуального обліку робочих, продуктивних і племінних тварин, багаторічних насаджень та капітальних витрат по поліпшенню земель.
- 3) **ф. № ОЗ-9 (бюджет)** — Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах. Для групового обліку однотипних засобів, що мають однакове призначення і однакову характеристику: столовий та кухонний інвентар, сценічні засоби, столи, парти, бібліотечні фонди.
- 4) **«Опис інвентарних карток» ф. ОЗ-10 (бюджет)**, ведуть для контролю за збереженням карток та повнотою записів до інвентарних карток, який складається в одному примірнику до кожної класифікаційної групи.

Інвентарні картки з обліку основних засобів ведуться в одному примірнику і зберігаються в бухгалтерії в картотеці, де вони розміщені за субрахунками та підгрупами з розділенням за матеріально-відповідальними особами. У централізованих бухгалтеріях інвентарні картки розділяються ще і за установами, що обслуговуються.

В карточках записується інформація, що включає повне найменування об'єкта, технічний стан об'єктів, їх технічні характеристики, нарахування зносу, дані про переміщення та інше. З часом в картці може не залишитись вільного місця для внесення інформації, тоді додатково до неї відкривають нову картку, що є продовженням основної картки.

При цьому в старій картці роблять запис про відкриття нової. Стара картка зберігається як довідковий документ і в ній робиться відмітка про відкриття нової картки.

Інвентарні картки списаних об'єктів зберігаються в архіві установи три роки.

Інвентарні картки реалізованих об'єктів передаються разом з реалізованими об'єктами.

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів по рахунках синтетичного і аналітичного обліку в бухгалтерії складають **оборотні відомості** по кожному субрахунку. Підсумки оборотів та залишків звіряються з даними Головної книги.

5) **«Інвентарні списки основних засобів» ф. № ОЗ-11 (бюджет).**

Ведуть в місцях експлуатації матеріально-відповідальні особи.

Облік отриманих в операційну оренду необоротних активів ведеться на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Передача власних необоротних активів в операційну оренду оформляється договором оренди та Актом приймання — передачі основних засобів, але при цьому вони обліковуються на балансі установи на відповідних рахунках.

**Облікові реєстри синтетичного обліку
матеріальних необоротних активів**

Узагальнення операцій з надходження необоротних активів відображається в меморіальних ордерах № 4, 6, 8.

Операції з вибуття та внутрішнього переміщення узагальнюються в **меморіальному ордері № 9** «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів» № 438 (бюджет). В ньому записи здійснюються на підставі первинних документів за датами здійснення операцій. Дані меморіального ордера № 9 заносяться до Журнал-головної.

Синтетичний облік ведеться в Журнал-головній книзі, що узгоджується з реєстрами аналітичного обліку — оборотною відомістю та інвентарними картками.

Дані обліку необоротних активів у матеріально-відповідальних осіб повинні відповідати даним обліку в бухгалтерії.

Особливістю відображення в обліку руху необоротних активів полягає в тому, що із збільшенням чи зменшенням вартості основних засобів одночасно проводяться записи по рахунку 401 «Фонд в необоротних активах», пасивний, контрактивний. Відображає вкладення коштів у створення фонду в частині необоротних активів.

Загальним правилом для обліку необоротних активів є те, що в бухгалтерському обліку **надходження, переміщення та вибуття необоротних активів як гуманітарної допомоги** бухгалтерія та матеріально-відповідальні особи відображають в облікових реєстрах за діючим порядком але окремо від матеріальних цінностей, придбаних

установою за рахунок коштів загального та спеціального фонду. Схема облікових записів з надходження матеріальних необоротних активів представлена на рис. 6.

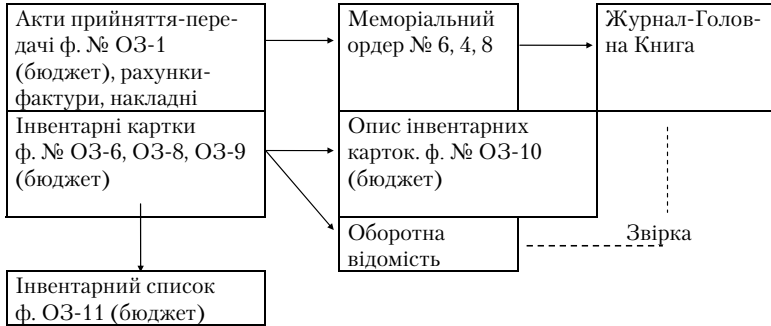


Рис. 6. Схема облікових записів з надходження матеріальних необоротних активів

Списання необоротних активів відображається в облікових регістрах за наступною схемою:

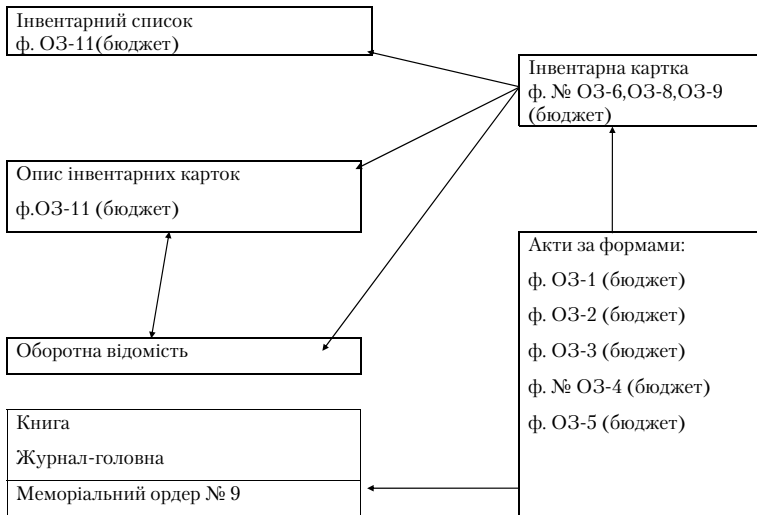


Рис. 7. Схема облікових записів по списанню основних засобів

Кореспонденції рахунків при надходженні необоротних активів

| Зміст | Сума | Кореспонденція рахунків | |
|--|------|-------------------------|----------|
| | | Дт | Кт |
| Придбання за рахунок коштів загального фонду: | | | |
| Отримані необоротні активи (на купівельну вартість без ПДВ) | 4000 | 104–122 | 364, 675 |
| на суму ПДВ | 800 | 801, 802 | 364, 675 |
| Одночасно відображається створення фонду в основних засобах (на купівельну вартість) | 4000 | 801, 802 | 401 |
| Перерахована плата за транспортування | 240 | 364 | 311 |
| Списана на витрати установи транспортні послуги | 240 | 801, 802 | 364 |
| Списані копійки | 0,35 | 801, 802 | 364, 675 |
| Придбання за рахунок спеціального фонду, коли установа не є платником ПДВ: | | | |
| Отримані необоротні активи | 2000 | 104–122 | 364, 675 |
| на суму ПДВ | 400 | 811–813 | 364 |
| Одночасно створюється фонд в основних засобах | 2000 | 811–813 | 401 |
| Списані копійки по відповідних об'єктах | 0,39 | 811–813 | 364,675 |
| Придбання за рахунок спеціального фонду, коли установа є платником ПДВ та має право на податковий кредит з ПДВ: | | | |
| Отримані необоротні активи | 2000 | 104–122 | 364, 675 |
| Одночасно на суму ПДВ | 400 | 641 | 364, 675 |
| Одночасно створюється фонд в основних засобах | 2000 | 811–813 | 401 |
| Перераховано за послуги по транспортуванню | 120 | 364 | 313, 323 |
| Списані послуги по транспортуванню (виконані) | 100 | 811–813 | 364 |
| Списана сума ПДВ по отриманих послугах | 20 | 641 | 364 |
| Списані копійки по відповідних об'єктах | 0,56 | 811–813 | 364, 675 |

Продовження табл. 53

| | | | |
|--|---------|----------|----------|
| Безоплатне отримання | | | |
| Отримано безоплатно нові необоротні засоби, як гуманітарна допомога, вартість 5203 грн. | 5203 | 324 | 712 |
| | 5203 | 364 | 324 |
| | 5203 | 104–122 | 364 |
| Одночасно створюється фонд | 5203 | 812 | 401 |
| Отримані основні засоби, що були в експлуатації, первісна вартість 3555 грн, при цьому залишкова вартість – 2305 грн, знос – 1250 грн. на залишкову вартість | 2305 | 324 | 712 |
| | 2305 | 364 | 324 |
| | 2305 | 104–122 | 712 |
| Створено фонд по цих засобах | 2305 | 812 | 401 |
| На суму зносу, що нарахований попереднім власником | 1250 | 812 | 131-133 |
| Придбання необоротних активів за кошти, отримані як гуманітарна допомога: | | | |
| надійшли кошти | 8000 | 324 | 712 |
| Оплачено різним організаціям | 4800,69 | 364, 675 | 324 |
| Оприбутковано необоротні активи (без ПДВ) | 4000 | 104–122 | 364, 675 |
| На суму ПДВ | 800 | 812 | 364, 675 |
| Одночасно створюється фонд | 4000 | 812 | 401 |
| Списуються копійки | 0,69 | 812 | 364, 675 |

Таблиця 54

Кореспонденції рахунків з вибуття необоротних активів

| Зміст операції | Сума | Кореспонденція рахунків | |
|---|------|-------------------------|---------|
| | | Дт | Кт |
| Списання в результаті ліквідації | | | |
| 1. Списані основні засоби по причині їх 100% зносу: на суму зносу, що дорівнює їх первісній вартості | 5600 | 131–133 | 103–122 |
| 2. Списані об'єкти, як непридатні для подальшої експлуатації (аварія, пожежа): на залишкову вартість | 4320 | 401 | 103–122 |
| на суму зносу | 1256 | 131–133 | 103–122 |

Продовження табл. 54

| | | | |
|---|--------|-------------------------|----------|
| Оприбутковані матеріали від списання (дрова, господарські матеріали тощо) на підставі Довідки про надходження в натуральній формі | | 323 | 711 |
| | | 364 | 323 |
| | | 235,234 | 364 |
| 4. Реалізовано будинки та споруди: | | | |
| на залишкову вартість | 103260 | 401 | 103 |
| на суму зносу | 102102 | 131 | 103 |
| На суму доходів від реалізації | 102500 | 364, 675 | 711 |
| Вся сума підлягає перерахуванню до бюджету | 102500 | 811 | 642 |
| надійшли кошти | 102500 | 311, 321 | 675, 364 |
| Перераховано кошти | 102500 | 642 | 311, 321 |
| 5. Реалізовано установою інші активи (крім будинків і споруд) | | | |
| на суму зносу | 1300 | 131–133 | 104–122 |
| на залишкову вартість | 4200 | 401 | 104–122 |
| на суму коштів одержаних від реалізації | 1800 | 364, 675 | 711 |
| на суму ПДВ (якщо установа – платник ПДВ) | 300 | 811 | 641 |
| 3. Оприбутковані матеріальні цінності від ліквідації необоротних активів, МШП, що будуть використані для ремонтів чи поточних видатків: | 520 | 323 | 711 |
| | 520 | 364 | 323 |
| На підставі Акта на списання та Довідки про надходження в натуральній формі Одночасно проведені касові видатки | 520 | 231, 234, 235, 238, 239 | 364 |
| Оприбуткування металобрухту від списання необоротних активів. | | 323 | 711 |
| На підставі Акта на списання основних засобів (ф. ОЗ-3 та ОЗ-4-бюджет) та Довідки про надходження в натуральній формі | | 364 | 323 |
| | | 239 | 364 |
| Металолом здано на приймальний пункт спеціалізованого підприємства | | 364 | 239 |
| Надійшли кошти в оплату металобрухту | | 323 | 364 |

5. Облік орендованих необоротних активів

Взяті в оренду необоротні активи не є власністю установи, а тому обліковуються за балансом, на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Записи на цьому рахунку здійснюються односторонні. При надходженні об'єктів в оренду залишок на рахунку 01 збільшується, а при поверненні власнику — зменшується.

Необоротні активи записуються в накопичувальну відомість позабалансового обліку (меморіальний ордер № 16) по дебету рахунку 01 на підставі договору оренди, Акта приймання-передачі основних засобів (форма № ОЗ-1), копії інвентарної картки, яку надає орендар. Ці об'єкти беруться на облік за вартістю, що вказана в договорі оренди, що укладений установою з сторонніми організаціями. В цьому договорі також термін оренди, умови оренди та розмір орендної плати.

На орендовані необоротні активи інвентарні картки не відкривають та інвентарні номери не присвоюють. Такі об'єкти обліковуються за тими інвентарними номерами, що присвоєні орендодавцем та на підставі Договору оренди та копії інвентарної картки наданої орендодавцем.

Після закінчення терміну договору основні засоби повертаються орендодавцеві за актом приймання-передачі основних засобів (форма № ОЗ-1 бюджет). На підставі цього акта бухгалтерія знімає об'єкт із за балансового обліку і вилучає з картотеки копію інвентарної картки, яка разом з актом здається в архів. При цьому здійснюється запис по кредиту рахунку 01 в Меморіальному ордері № 16.

6. Облік нематеріальних активів

Нематеріальні активи — це активи, що не мають матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою понад 1 рік.

Для їх обліку призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого відкриваються субрахунки:

121 — Авторські та суміжні з ними права;

122 — Інші нематеріальні активи.

Для взяття на облік нематеріальні активи повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами: патентом, сертифікатом, ліцензією, тощо.

Нематеріальний актив береться на облік на підставі первинних документів за умови придбання на нього всіх трьох прав: володіння, користування і розпорядження, що **відповідає праву власності** на них.

Придбаний об'єкт авторського права на умовах користування ним, без передання прав на володіння або розпорядження, **не обліковується** у складі нематеріальних активів. Витрати пов'язані з його придбанням визнаються витратами звітного періоду.

Обліковуються нематеріальні активи за первісною вартістю, а після переоцінки чи модернізації — по переоціненій вартості.

Не відносяться до нематеріальних активів, а списуються на витатки такі витрати:

- на дослідження;
- на підготовку і перепідготовку кадрів.

Поширеним видом нематеріальних активів є програмне забезпечення. З метою єдиних підходів щодо їх відображення в бухгалтерському обліку держказначейство встановлює наступні рекомендації.

За правовою ознакою програмне забезпечення належать до об'єктів права інтелектуальної власності.

Критерієм та підставою для їх оприбуткування є охоронні документи, що відповідно до чинного законодавства засвідчують правомірність набуття установою права власності на такі об'єкти. Тому при придбанні програмного забезпечення можуть бути наступні варіанти по віднесенню витатків.

1. Якщо у документах на придбання програмного забезпечення визначено, що установа отримує виключні права на володіння, користування і розпорядження програмного забезпечення, то його придбання здійснюється за КЕКВ 2300 «Придбання землі і нематеріальних активів».

2. Якщо придбається програмне забезпечення, яке передбачене разом з придбанням комп'ютерної техніки, то вартість такого програмного забезпечення включається до вартості комп'ютерної техніки та проводиться оплата за КЕКВ 2110 «Придбання обладнання та предметів довгострокового користування».

3. При придбанні програмного забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачу, при цьому майнові та авторські права на об'єкт інтелектуальної власності та зазначене програмне забезпечення залишаються у розробника (постачальника), а замовнику надається право користування цим програмним забезпеченням без права передачі самого програмного забезпечення, то оплата видатків здійснюється за КЕКВ 1139 «Оплата інших послуг та інші видатки». Це передбачає оплату за встановлення (інсталяцію) програмного забезпечення (програмних продуктів, інформаційних систем та комплексів, баз даних, web-сторінок /сайтів/ порталів), подальше користування, їх супроводження та обслуговування (в т.ч. навчання користувачів).

Нематеріальні активи вважаються створеним власними силами якщо виключні права на результати інтелектуальної діяльності отримані в порядку виконання службових обов'язків або за конкретним завданням працедавця, або ж виключні права отримані автором на підставі договору із замовником. В усіх вказаних випадках видано патент або свідоцтво на об'єкт інтелектуальної власності.

Для первинного оформлення операцій з руху нематеріальних активів використовують документи форми яких встановлені наказом Мінфін від 22.11.2004 року № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»:

НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Аналітичний облік ведуть по кожному окремому об'єкту в інвентарних картках ф. НА-2. Синтетичний облік ведеться в меморіальному ордері № 9 в такому ж порядку як і по основних засобах. Кореспонденції складаються аналогічно як і по основних засобах.

7. Облік витрат на ремонт

При експлуатації основних засобів установи проводять певні витрати на підтримання їх у належному стані:

- проведення технічного обслуговування;
- поточний та капітальний ремонт.

При технічному обслуговуванні проводиться комплекс робіт, направлених на підтримку технічного стану та заданих параметрів і режимів роботи технічного обладнання. Технічне обслуговування включає роботи по контролю за технічним станом, усунення неполадок, що вимагають негайного виконання, підготовку будівель до сезонної експлуатації, забезпечення температурного режиму, вологості та інших показників роботи обладнання.

До складу витрат на проведення технічного обслуговування включаються вартість витрачених матеріалів, сума нарахованої зарплати та відрахувань від неї, вартість сплачених стороннім організаціям послуг по проведенню такого обслуговування.

При проведенні ремонтів необоротних активів не створюються принципово нові якості об'єктів, що експлуатуються. Тому витрати по проведенню ремонтів необоротних активів не збільшують вартості основних засобів, а списуються у складі фактичних витрат по кодах ЕКВ:

1134 — якщо поточний ремонт основних засобів, їх планово-технічне обслуговування, здійснюється сторонніми організаціями.

1131, 1111, 1120 — якщо — поточний ремонт обладнання, інвентарю і будівель, технічне обслуговування обладнання здійснюється власними силами.

2130 — капітальний ремонт (розмежування між капітальним та поточним покладається на розпорядника та одержувача бюджетних коштів).

Перед виконанням робіт складається **Відомість дефектів**, в якій зазначаються перелік необхідних робіт, встановлюється сума необхідних витрат і за цими даними складається кошторис витрат на проведення ремонту.

Ремонти можуть виконуватись власними силами та підрядною організацією. При другому способі проведення ремонтних робіт з підрядною організацією укладається **договір** на виконання цих робіт. По мірі їх виконання підрядна організація надає установі акти

виконаних робіт (форма № КБ-2в), що є підставою для відображення їх в обліку.

При виконанні робіт господарським способом матеріали відпускаються зі складу на основі оформленої вимоги-накладної (ф. № 3-3), забірні картки (ф. № 3-5), які списуються на видатки по мірі відпуску. Для нарахування зарплати використовують «Наряд на відрядну роботу».

По закінченню виконаних ремонтів у всіх випадках комісією установи складається **Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів ф. № ОЗ-2 (бюджет)**. В акті вказується назва об'єкта, що ремонтується (модернізується тощо), в окремому розділі приводяться зміни його технічних характеристик. Під цією інформацією проставляються підписи працівника установи, що уповноважений на приймання необоротних активів, та представника ремонтної бригади.

В бухгалтерії головний бухгалтер проставляє кошторисну вартість ремонту та фактичні витрати. Після цього акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником установи.

На підставі оформленого Акта роблять записи в картках обліку необоротних активів про виконані ремонти чи інші поліпшення необоротних активів. Витрати на ремонт можуть проводитись тільки в межах затвердженого кошторису на ремонт з дотриманням державних будівельних норм.

При проведенні ремонту сторонньою організацією Акт складається в двох примірниках: один — для установи, та один — для підрядної організації. Причому він також підписується і представником організації, що виконувала ремонтні роботи.

Таблиця 55

Кореспонденції рахунків з обліку ремонтних робіт

| Зміст операції | КЕКВ | Кореспонденція рахунків | |
|---|------|-------------------------|----|
| | | Дт | Кт |
| 1. При підрядному способі: | | | |
| На підставі актів виконаних робіт списуються суми видатків по проведеному капітальному ремонту: | | | |

Продовження табл. 55

| | | | |
|---|------|----------------------|-----------------------|
| за рахунок загального фонду | 2130 | 801, 802 | 631 |
| за рахунок коштів спеціального фонду | 2130 | 811–813 | 631 |
| Сплачено підряднику | | 631 | 311, 321 313, 323 |
| На підставі Актів виконаних робіт списуються суми видатків по проведеному поточному ремонту обладнання, інвентаря, будівель | 1137 | 801, 802 811–813 | 364, 675 |
| Оплачено підряднику | 1137 | 364, 675 | 311, 321, 323, 313 |
| 2. При господарському способі: | | | |
| Оприбутковані будівельні матеріали для потреб капітального ремонту будівель та споруд | | 204 | 631 |
| На суму ПДВ | 2130 | 811–813, 801, 802 | 631 |
| Списані витрачені матеріали на основі акту про витрачання матеріалів на капітальний ремонт будівель та споруд | 2130 | 801, 802, 811–813 | 204 |
| Нарахована зарплата працівникам, що були зайняті на виконанні капітального ремонту | 2130 | 801, 802, 811–813 | 661 |
| Відрахування на соціальні заходи | 2130 | 801, 802 811–813 | 651–654 |
| Ремонт автомашини: | | | |
| Нараховано ремонтній організації за проведений капітальний ремонт автомобіля за рахунок спеціальних коштів | 2133 | 811 | 675 |
| На суму ПДВ (включено до податкового кредиту) | | 641 | 675 |
| Оплачено | | 675 | 323 |
| Списані запчастини на поточний ремонт автомашин, що проводиться власними силами | 1135 | 801, 802, 811–813 | 238 |
| Списані мастильні матеріали для проведення технічних оглядів, ремонтів автомашин | 1135 | 801, 802, 811–813 | 235 |

8. Облік витрат на капітальне будівництво, дообладнання, реконструкцію, модернізацію

Капітальні роботи — будівництво, модернізація, реконструкція тощо можуть проводитись при умові, що вони передбачені кошторисом. Можуть виконуватись господарським та підрядним способом.

Основним документом, що регламентує механізм проведення видатків на капітальне будівництво є «Порядок державного фінансування капітального будівництва», затверджений постановою КМУ від 27.12.2001 року № 1764.

Цей Порядок визначає механізм фінансування капітального будівництва за рахунок коштів державного бюджету з метою забезпечення цільового та ефективного використання бюджетних коштів та є обов'язковим для підприємств, установ та організацій усіх форм власності, що здійснюють капітальне будівництво, у разі його фінансування за рахунок державних і змішаних капітальних вкладень.

Для здійснення видатків на капітальне будівництво за рахунок державних капітальних вкладень замовники подають до відповідних органів Державного казначейства за місцем розташування наступні документи:

- титул будови (об'єкта) або титул перехідної будови (об'єкта);
- внутрішньо-будівельний титул будови (об'єкта);
- титул на виконання проектно-вишукувальних робіт для будівництва;
- договір підряду (контракт) з визначенням вартості будівництва, форм розрахунків за виконані роботи та майнової відповідальності за порушення умов договору підряду (контракту). У разі здійснення будівництва об'єкта кількома генеральними підрядниками договір підряду (контракт) подається окремо щодо кожного виконавця, для перехідних об'єктів — додатковий договір до договору підряду (контракту) на виконання робіт у поточному році;
- наказ, рішення про затвердження проектно-кошторисної документації на чергу будівництва, пусковий комплекс або об'єкт;
- інші документи згідно до вимог Держказначейства.

Відповідно до Постанови КМУ «Про затвердження загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» від 01.08.2005 року № 668, фінансування робіт проводить-

ся за планом, який складається замовником узгоджується з інвестором (головним розпорядником бюджетних коштів) та підрядником і є невід'ємною частиною договору підряду.

План фінансування будівництва складається на підставі титулу будови, проекту організації будівництва з урахуванням календарних графіків виконання робіт і порядку проведення розрахунків за виконані роботи.

Оплата за виконані роботи узгоджується договором підряду. Ним може бути передбачено, що оплата виконаних робіт проводиться після прийняття замовником закінчених робіт або поетапно проміжними платежами в міру виконання робіт. У договорі підряду сторони можуть передбачати надання підряднику авансу з визначенням порядку його використання.

Розрахунки з підрядником за виконані роботи проводяться на підставі первинних документів про обсяги виконаних робіт та їх вартість: форма № КБ-2м та КБ-3.

Форма № КБ-2м «Акт приймання виконаних підрядних робіт» складається будівельною організацією про обсяги виконаних робіт для забудовників, що використовують бюджетні кошти або ж ці забудовники належать до підприємств державної форми власності.

Первинні документи про виконані роботи та їх вартість складаються і підписуються підрядником та передаються замовнику. Замовник перевіряє ці документи і при відсутності зауважень підписує їх. Після підписання документів замовник відображає в бухгалтерському обліку зобов'язання за виконані роботи, які він зобов'язаний оплатити.

Для оплати цих робіт до органів Держказначейства необхідно подати вказані документи та зареєструвати зобов'язання протягом 3-х робочих днів з дати виникнення зобов'язань але не пізніше останнього робочого дня місяця.

Оплата здійснюється на підставі платіжного доручення, вказаних первинних документів та Реєстру фінансових зобов'язань.

Витатки на будівництво, реконструкцію відносяться за кодом КЕКВ:

2120 — капітальне будівництво;

2140 — реконструкція та реставрація.

В бухгалтерському обліку бюджетних установ незавершене будівництво — це обсяг фактично освоєних капітальних вкладень по

незакінчених і не введених в експлуатацію будовах та об'єктах будівництва станом на певну дату.

Облік видатків капітального будівництва (виготовлення, створення), поліпшення об'єктів необоротних активів з початку і до закінчення робіт та введення їх в експлуатацію ведеться на рахунок 14 «Незавершене капітальне будівництво».

До нього відкриваються субрахунки:

141 — «Капітальні видатки за не введеними в експлуатацію основними засобами».

142 — «Капітальні видатки за не введеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами».

143 — «Капітальні видатки за не введеними в експлуатацію нематеріальними активами».

По дебету цих рахунків відображається вартість витрат по капітальному будівництву, реконструкції, модернізації об'єктів, що не здані в експлуатацію в міру виконання таких робіт — з початку їх проведення і до введення об'єктів в експлуатацію.

Виконані будівельно-монтажні роботи на підставі первинних документів відносяться установою на фактичні видатки за рахунок відповідного кошторису (Дт 801,802, 811–813). Одночасно для відображення та накопичення сум за незавершеним капітальним будівництвом сума фактичних видатків записується по дебету рахунку 14 «Незавершене капітальне будівництво» з кредиту 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві».

Якщо будівництво об'єкта проводиться більше одного бюджетного періоду, то витрати, крім податку на додану вартість, який списується на фактичні видатки, відносяться на незавершене капітальне будівництво і відображається в бухгалтерському обліку за дебетом відповідного рахунку 14 та кредитом субрахунку 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві».

Якщо після завершення бюджетного року об'єкт не був добудований і не введений в експлуатацію, витрати накопичені на дебеті рахунків 801, 802 або ж 811–813 закриваються по закінченні року в загальному порядку, тобто на результати виконання кошторисів: Дт 431 Кт 801, 802 або ж Дт 432 Кт 811–813.

При цьому сума накопичених на рахунку 14 витрат залишається на цьому рахунку і переходять на наступний рік як сума незавершеного будівництва.

По закінченні будівництва та введення в експлуатацію, сума накопичених витрат списується з кредиту рахунку 14 в дебет 402. Одночасно об'єкт оприбутковується бухгалтерським записом Дт 103–122 Кт 401. Накопичена сума витрат становить балансову вартість нового об'єкта основних засобів.

Взяття на облік необоротних активів, які вводяться в експлуатацію після закінчення будівництва (виготовлення, розробки), проводиться на підставі акта приймальної комісії про прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом (виготовленням, розробкою) об'єкта установою. В Акті вказується вартість збудованого (виготовленого, розробленого) необоротного активу, яка визначається за даними бухгалтерського обліку за всіма проведеними витратами.

Придбані за рахунок коштів капітального будівництва обладнання, меблі, інвентар тощо для облаштування об'єкта підлягають оприбуткуванню.

Аналітичний облік капітальних видатків на будівництво, виготовлення, створення і поліпшення об'єктів на рахунку 14 ведеться по кожному об'єкту за такими видами робіт (витрат):

- проектно-вишукувальні роботи;
- будівельні роботи;
- роботи з монтажу устаткування;
- придбання устаткування, що потребують монтажу, інструментів та інвентарю;
- придбання устаткування, що не потребують монтажу, інструментів та інвентарю;
- інші капітальні роботи і затрати.

В централізованих бухгалтеріях картки відкриваються на кожному установу.

Таблиця 56

Кореспонденції рахунків з обліку будівництва

| Зміст | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| Отримані від постачальників для будівництва обладнання і будівельні матеріали | 202, 204 | 631 |
| Сума ПДВ | 801, 802, 811–813 | 631 |

Продовження табл. 56

| | | |
|---|----------------------|-------------------------------|
| Оплачено рахунки постачальникам за обладнання | 631 | 311, 313, 319, 321, 323 |
| Передані підрядникам матеріали та обладнання | 631 | 202, 204 |
| Оплачені рахунки підрядника за закінчені етапи будівельно-монтажних робіт по будівництву, реконструкції, модернізації | 631 | 311, 313, 319, 321, 323 |
| На основі підтвердних документів (Акт приймання виконаних підрядних робіт ф. КБ-2м та Довідки про вартість виконаних підрядних робіт ф. № 3 КБ) віднесені на видатки суми виконаних підрядником робіт | 801, 802, 811–813 | 631 |
| Сума ПДВ у вартості виконаних робіт відноситься на фактичні видатки | 801, 802, 811–813 | 631 |
| Одночасно вартість робіт (без ПДВ) відображається як сума незавершених капітальних вкладень по не введених в експлуатацію об'єктах | 141–143 | 402 |
| В кінці року списані видатки поточного року по незакінченим об'єктам або закінченим але не зданих в експлуатацію об'єктах будівництва: | | |
| за кошти загального фонду | 431 | 801, 802 |
| за кошти спеціального фонду | 432 | 811 |
| В наступні бюджетні періоди видатки відображаються аналогічними записами | 801, 802, 811–813 | 631, та інші ра- хунки |
| | 141–143 | 402 |
| Введення в експлуатацію: | | |
| На основі Акта про введення в експлуатацію об'єкта на суму витрат будівництва | 103 | 401 |
| Одночасно списується сума незавершеного будівництва | 402 | 141 |

Для узагальнення інформації про капітальні видатки за кодом 2000 використовують «Картку аналітичного обліку капітальних видатків». Картка відкривається на місяць, записи ведуть в розрізі КЕКВ.

В окремих графах відображається інформація про надходження коштів, касові видатки по загальному і спеціальному фонду. При цьому розмежовують видатки, що збільшують вартість необоротних

активів, та інші, тобто, ті видатки, що не збільшують їх вартість, а також видатки на незавершене будівництво. Видатки відображаються на підставі первинних документів, різних меморіальних ордерів. Підсумки визначаються за місяць та з початку року.

9. Облік зносу необоротних активів

Особливістю обліку необоротних активів в бюджетних установах є те, що на них не нараховується амортизація, а здійснюється нарахування зносу. Це пояснюється тим, що в бюджетних установах не створюються матеріальні блага, тому вони не є засобами виробництва і виступають, як основні невиробничі фонди.

Під зносом необоротних активів слід розуміти частину їх споживчої вартості, що втрачається при їх експлуатації. За економічною сутністю суми нарахованого зносу є показником того, через який час необоротний актив втрачає свою вартість і повинен відповідати строку фізичного зношення.

Основні правила нарахування зносу

Знос нараховується за прямолінійним методом, за встановленими нормами зносу для груп об'єктів необоротних активів, згідно з Інструкцією з обліку необоротних активів. Для нарахування зносу та з метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів бюджетних установ застосовуються строки корисного використання та річні норм зносу, які наведені в додатку до Інструкції з обліку необоротних активів. (Таблиця 58).

Таблиця 58

Норми зносу на необоротні активи бюджетних установ

| Назва субрахунку | Назва підгрупи | Строк корисного використання | Норми зносу до первісної вартості в розрахунку на рік, % |
|--------------------|--|------------------------------|--|
| Будинки та споруди | Будинки виробничо-господарського призначення: (підгрупа 1): З плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларки, альтанки тощо | 10 | 10 |

Продовження табл. 58

| | | | |
|----------------------|---|----|----|
| | Дерев'яні, каркасні і щитові, кон-тейнерні, дерево-металеві, кар-касно-обшивні і панельні (гли-нобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні) | 20 | 5 |
| | Без каркасів зі стінами полег-шеної кам'яної кладки, залізо-бетонними, цегляними і дерев'я-ними колонами та стовпами із залізобетонними, дерев'яними та іншими перекриттями; дерев'яні з брущатими або зробленими з колод рубаними стінами; | 25 | 4 |
| | Із залізобетонними і металевими каркасами, зі стінами із кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші некласифі-ковані | 50 | 2 |
| | Будинки, що повністю чи пере-важно призначені для прожи-вання (підгрупа 2): каркасно-ко-мишитові та інші полегшені; | 15 | 7 |
| | Сирцеві, збірно-щитові, каркас-но-засипні, глинобитні, саманові | 20 | 5 |
| | Інші некласифіковані | 50 | 2 |
| | Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, заго-рожі парків, скверів і загальних садів та інше (підгрупа 3) | 20 | 5 |
| Машини та обладнання | Вимірювальні прилади, регулю-ючі прилади і пристрої, лабора-торне обладнання, обчислюваль-на техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (під-група 3–9) | 10 | 10 |

Продовження табл. 58

| | | | |
|----------------------------------|--|----|----|
| | Робочі машини та обладнання (підгрупа 2) | 15 | 7 |
| | Силові машини та обладнання (підгрупа 1) | 10 | 10 |
| Транспортні засоби | Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгрупи 1–2) | 20 | 5 |
| | Корпуси та причеви автомобілів (підгрупа 1) | 10 | 10 |
| | Автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згоряння об'ємом циліндра (підгрупа 1): До 2500 см куб. | 7 | 15 |
| | Більше 2500 см куб | 10 | 10 |
| | Автомобілі вантажні (підгрупа 1): | | |
| | Вантажопідйомністю до 5 т | 7 | 15 |
| | Від 5 до 20 тон | 7 | 15 |
| | Вантажопідйомністю більше 20 т та інші | 7 | 15 |
| | Автобуси з двигуном внутрішнього згоряння об'ємом циліндра (підгрупа 1): До 2800 см куб | 7 | 15 |
| | Понад 2800 см куб та інші | 10 | 10 |
| | Усі види гужового, виробничого та спортивного транспорту (підгрупи 3–5) | 5 | 20 |
| Інструменти, прилади та інвентар | Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача (підгрупа 1) | 20 | 5 |
| | Інструменти (підгрупа 2) | 5 | 20 |

Продовження табл. 58

| | | | |
|--|--|----|----|
| | Виробничий та господарський інвентар (підгрупи 3–4) | 10 | 10 |
| Робочі і продуктивні тварини | Усі підгрупи | 7 | 15 |
| Інші основні засоби | Інші основні засоби (підгрупа 3) | 10 | 10 |
| Необоротні матеріальні активи спеціального призначення | Необоротні матеріальні активи спеціального призначення | 20 | 5 |

Об'єктом для нарахування зносу є первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів.

На період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкти необоротних активів нарахування зносу призупиняється.

Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% вартості необоротних активів.

Знос, нарахований у розмірі 100% вартості необоротних активів, що придатні для подальшої експлуатації, не може бути підставою для їх списання.

Для окремих груп необоротних активів встановлений спрощений метод нарахування зносу. Так, для експонатів зоопарків, виставок (рахунок 111), бібліотечних фондів (рахунок 112), малоцінних необоротних матеріальних активів (рахунок 113), білизни, постільних речей, одягу та взуття (рахунок 114), інвентарної тари (рахунок 117), матеріалів довгострокового використання для наукових цілей (рахунок 118) нараховуються у першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50% його первісної вартості та решта 50% первісної вартості – у місяці його ліквідації (списання з балансу).

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються виходячи зі строку дії патента, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства України. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

Сума зносу об'єктів необоротних активів визначається в останній робочий день грудня в гривнях за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному році відповідно до норм зносу.

Місячна сума зносу необоротних активів визначається діленням річної суми зносу на 12.

Знос не нараховують на:

- 1) земельні ділянки;
- 2) пам'ятники культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про національний архівний фонд та архівні установи» тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- 3) багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку плодоношення, експлуатаційного віку);
- 4) музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- 5) природні ресурси;
- 6) незавершене капітальне будівництво.

Для обліку зносу призначений рахунок 13 «Знос необоротних активів», що має субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Знос нематеріальних активів».

На субрахунку 131 обліковується знос приміщень і споруд, передаточних пристроїв, машин і обладнання, робочих тварин, транспортних засобів, виробничого та господарського інвентарю, багаторічних насаджень, що досягли експлуатаційного віку.

На субрахунку 132 обліковується знос по інших матеріальних необоротних активах, тобто, тих, що обліковуються на рахунку 11.

По субрахунку 133 обліковується знос нематеріальних активів.

В інвентарних картках, де вказується група та норма зносу необоротних активів, щорічно станом на останній день грудня нараховується і записується річна сума зносу за встановленими нормами зносу.

На підставі даних карток складається **Відомість нарахування зносу на основні засоби (ф. ОЗ-12 (бюджет))**. В ній по кожному об'єкту вказується інвентарний номер, його назва, первісна вартість, норма зносу, сума зносу за весь період без суми зносу за поточний рік, нарахована сума зносу за поточний рік, та сума зносу за весь період, включаючи поточний рік.

На загальну суму нарахованого зносу складається меморіальний ордер за типовою формою № 274 (бюджет), дані якого заносяться в книгу «Журнал-головна». На загальну суму нарахованого у звітному році зносу складається кореспонденція: Дт 401 Кт 131–133.

10. Інвентаризація необоротних активів

Проводиться обов'язково перед складанням річної звітності але не раніше 1 жовтня.

При цьому встановлені наступні обов'язкові випадки інвентаризації:

- будівлі, споруди, інша нерухомість — не менше одного разу в 3 роки;
- музейні цінності — у відповідності зі строками, встановленими міністерством культури України;
- бібліотечні фонди — 1 раз у на 5 років;
- інші основні засоби:
 - у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад — не менше одного разу в два роки;
 - в інших установах — не менше одного разу на рік.

Дорогоцінне каміння та дорогоцінні метали, що містяться у відходах і брухті здійснюються два рази на рік: станом на перше січня та на перше липня за місцем їх зберігання і безпосередньо на виробництві.

Капітальні роботи інвентарного характеру і капітальні ремонти підлягають інвентаризації не менше одного разу на рік але не раніше 1 грудня.

До початку проведення інвентаризації комісія перевіряє:

- наявність і стан реєстрів обліку — карток, книг, описів та інше:

- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;
- наявність документів на основні засоби здані в оренду чи прийняті установою в операційну оренду. При відсутності таких слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При перевірці об'єктів в натурі вони заносяться в Інвентаризаційні описи за їх інвентарними номерами, назвами.

На виявлені непридатні об'єкти складається окремий опис з зазначенням часу ведення в експлуатацію, причин такого стану. Списання таких об'єктів проводиться відповідно до Інструкції по списанню матеріальних цінностей № 142/181.

Результати інвентаризації відображаються в інвентаризаційних описах окремо за основними засобами та нематеріальними активами.

Оформлений Інвентаризаційний опис основних засобів передається в бухгалтерію для складання «Порівняльної відомості» та виявлення результатів. До Порівняльної відомості вносяться тільки ті назви матеріальних цінностей, по яких встановлено розбіжності: надлишки чи нестачі. По встановлених відхиленнях матеріально-відповідальні особи дають письмові пояснення. По фактах виявлення надлишків складається Довідка про надходження в натуральній формі, яка подається до Державного казначейства.

При проведенні інвентаризації нематеріальних активів необхідно:

- перевірити наявність документів, згідно з якими оформлені придбані нематеріальні активи, документи, що описують сам об'єкт нематеріальних активів і є підставою для оприбуткування.

Для відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів складається Інвентаризаційний опис нематеріальних активів, до якого записують кожний окремий об'єкт чи групу однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів нематеріальних активів, окремо за кожною матеріально-відповідальною особою.

До опису комісією вносяться дані про назву нематеріального активу, зазначають документ на підставі якого цей об'єкт придбаний (ліцензійний договір, авторський договір, патент), характеристику, призначення, дату придбання та введення в експлуатацію, первісну вартість, строк корисного використання, кількість та їх вартість.

При виявленні надлишків цих об'єктів комісія записує їх в інвентаризаційний опис із внесенням потрібних даних. Оцінка таких

об'єктів проводиться відповідно до дійсної відновлювальної вартості і оформляється відповідними актами.

При виявленні нестачі складається порівняльна відомість результатів інвентаризації нематеріальних активів.

На всі суми виявлених надлишків необоротних активів складається «Довідка про надходження в натуральній формі», яку подають до органів Держказначейства до кінця звітного періоду для відображення доходів та видатків по реєстраційних рахунках.

При встановленні нестач, встановлюються винні особи та причини нестач. Якщо винні особи не встановлені справи за такими нестачами передаються в слідчі органи, а суми списаних матеріальних цінностей обліковуються на за балансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення» до моменту встановлення винних осіб.

Таблиця 59

Кореспонденції рахунків за результатами інвентаризації

| Зміст | Кореспонденції рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| Оприбутковані надлишки | 323 | 711 |
| | 364 | 323 |
| | 103–122 | 364 |
| Одночасно створюється фонд | 811 | 401 |
| Списані нестачі виявлені при інвентаризації: на залишкову вартість | 401 | 104–122 |
| на суму зносу | 13 | 104–122 |
| Одночасно об'єкти обліковуються за балансом | 05 | |
| При виявленні винних осіб їм нараховується сума відшкодування згідно з постановою № 116 | 363 | 711, 642 |
| внесено винною особою | 301, 661 | 363 |

При виявленні нестач по яких винні особи не встановлені, рішення про їх списання приймається в залежності від вартості необоротних активів, виявлених в нестачі:

| | |
|----------------------|----------------------|
| на суму до 2500 грн | керівник установи |
| від 2501 до 5000 грн | вищий орган |
| більше 5000 | головний розпорядник |

ТЕМА 10.

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЦЕНТРАЛІЗОВАНОГО ПОСТАЧАННЯ МАТЕРІЛЬНИХ РЕСУРСІВ

1. Організація обліку операцій з централізованого постачання.

Використані джерела

1. Інструкція про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей. Наказ ДКУ від 16 грудня 2002 року № 232.

1. Організація обліку операцій з централізованого постачання

Централізоване постачання матеріальних цінностей може відбуватись за рахунок:

- загального фонду,
- інших надходжень спеціального фонду,
- власних надходжень спеціального фонду.

Крім того централізовані постачання може здійснювати бюджетна установа або ж госпрозрахункова.

Від цього залежить відображення в обліку цих операцій.

Проте у всіх випадках взаємовідносини між головним розпорядником бюджетних коштів, установою — замовником та установою — закупником, а також такої, що має статус госпрозрахункової організації, регулюються угодою про централізоване постачання або ж іншим відомчим документом з цього питання.

Бухгалтерський облік таких операцій ведеться на єдиному балансі, але з метою контролю за такими операціями установа закупник та замовник може вести окремий облік таких матеріальних цінностей на окремих субрахунках. За рішенням установи може вестись окремий меморіальний ордер.

Звірку розрахунків слід здійснювати щоквартально і обов'язково перед складанням річного звіту.

1. Централізоване постачання здійснюється бюджетною установою за рахунок коштів загального фонду та інших надходжень спеціального фонду. В даному випадку інші надходження спеціального фонду є такими, що отримані в якості перерозподілених власних коштів.

В цьому випадку видатки здійснюються виключно на підставі кошторису складеного і затвердженого за вимогами, встановленими КМУ та Міністерством фінансів.

На основі кошторису установі-закупнику перераховуються кошти на окремий рахунок в казначействі і ці кошти використовуються на закупівлю матеріальних цінностей за договором централізованої поставки.

Передаються закуплені матеріальні цінності установі-замовнику на безоплатній основі. (оскільки ці витрати вже оплачені з державного бюджету).

На використані установою-замовником матеріали та запаси установі-закупнику передається примірник Акта на списання таких матеріалів.

Відображення в обліку таких операцій оформляється такими кореспонденціями.

Таблиця 59

Кореспонденції рахунків з обліку централізованого постачання матеріальних цінностей

| Зміст операції | По загальному фонду | | По інших надходженнях спецфонду | |
|---|---------------------|---------------------|---------------------------------|---------------------|
| | Дт | Кт | Дт | Кт |
| Операції в установі-закупнику: | | | | |
| 1. Одержано асигнування для закупок | 311, 321 | 701, 702 | 313, 326 | 713 |
| 2. Відображення фактичних видатків по закупівлі ТМЦ | 801, 802 | 66, 65, 372, 364 | 813 | 66, 65, 372, 364 |
| 3. Оприбутковані ТМЦ на баланс установи-закупника | 104–119 | 364, 675 | 104–199 | 364, 675 |
| Одночасно | 801, 802 | 401 | 813 | 401 |
| 4. Оприбутковані МШП | 221–222 | 364, 675 | 221–222 | 364, 675 |
| Одночасно | 813 | 411 | 813 | 411 |

Продовження табл. 59

| | | | | |
|--|----------|----------|---------|----------|
| 5. Оприбутковані запаси, матеріали | 20, 23 | 364, 675 | 20, 23 | 364, 675 |
| 6. Передані установі-замовнику: | | | | |
| Основні засоби | 401 | 104–119 | 401 | 104–119 |
| МШП | 411 | 22 | 411 | 22 |
| Матеріали, запаси | 683 | 23, 20 | 684 | 23, 20 |
| 7. На основі Акта на списання матеріалів установа-закупник списує витрачені матеріали. | 801,802 | 683 | 813 | 684 |
| Операції в установі-замовнику | | | | |
| 1. Отримано безоплатно від установи-закупника: | | | | |
| Основні засоби | 104–119 | 401 | 104–119 | 401 |
| МШП | 22 | 411 | 22 | 411 |
| Матеріали, запаси | 20, 23 | 683 | 20, 23 | 684 |
| Списані матеріали та запаси, що використані на потреби установи на основі Акта на списання | 801, 802 | 20,23 | 813 | 20, 23 |

2. Операції з централізованого постачання за рахунок коштів загального фонду або ж інших надходжень спеціального фонду, коли закупником є госпрозрахункова організація.

Основою фінансування таких операцій є кошторис загального чи спеціального фонду. Операції відображаються так.

Таблиця 60

Кореспонденції рахунків з обліку централізованого постачання

| Зміст операції | Загальний фонд | | Спеціальний фонд | |
|--|-------------------|-----|------------------|----|
| | Дт | Кт | Дт | Кт |
| Операції в госпрозрахунковій організації-закупника (облік з використанням стандартів) | | | | |
| Отримані кошти від установи-замовника | 311 | 685 | | |
| Закуплені матеріальні цінності | 20, 22, 10, 11 | 63 | | |

Продовження табл. 60

| | | | | |
|--|----------|-------------------|---------|----------|
| Передано замовнику | 685 | 20, 22, 10, 11 | | |
| Операції в установі – замовника | | | | |
| Перераховано кошти на централізовані закупки | 683 | 311, 321 | 684 | 314, 324 |
| Отримані матеріальні цінності | 104–119 | 683 | 104–119 | 684 |
| Одночасно запис | 801, 802 | 401 | 813 | 401 |
| Отримані МШП | 22 | 683 | 22 | 684 |
| Одночасно | 801, 802 | 411 | 813 | 411 |
| Отримані запаси | 20, 23 | 683 | 20, 23 | 684 |
| При списанні | 801, 802 | 20, 23 | 813 | 20, 23 |

3. Операції з централізованого постачання за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли закупник є бюджетною установою.

В цьому випадку затверджується у встановленому порядку кошторис за рахунок власних коштів. Закупнику відкривається окремий рахунок в держказначействі. Оплата коштів на централізовану закупівлю проводиться на основі Плану використання бюджетних коштів, який затверджується керівником установи, що визначила установу-закупника.

Придбані установою закупником матеріальні цінності обліковуються на за балансовому рахунку 06 «Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання», а при передачі їх установі-замовнику списуються з цього рахунка.

Установа замовник проводить такі записи.

Таблиця 61

Кореспонденція рахунків з обліку централізованого постачання

| Зміст операції | Дт | Кт |
|---------------------------------------|---------|-----------------------|
| Перераховано кошти установі-закупнику | 684 | 323, 324, 313, 314 |
| Отримані основні засоби | 104–119 | 684 |
| Одночасно створюються фонди | 811–812 | 401 |

Продовження табл. 61

| | | |
|-------------------------|----------|--------|
| Отримані МШП | 22 | 684 |
| Одночасно | 811–812 | 411 |
| Отримані матеріали | 20, 23 | 684 |
| При списанні матеріалів | 811, 812 | 20, 23 |

При централізованих закупках за рахунок власних коштів коли закупником є госпрозрахункова організація операції у установі-закупнику відображаються аналогічно, а в організації-закупнику — відповідно до стандартів обліку та Плану рахунків № 291.

ТЕМА 11.

ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА

1. *Характеристика виробництва в бюджетних установах.*
2. *Облік витрат виробничих (навчальних) майстерень.*
3. *Облік витрат підсобних (навчальних, учбових) сільських господарств.*
4. *Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами із замовниками.*

Використані джерела

1. Методичні рекомендації щодо застосування Положення № 16 «Витрати» при визначенні вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, що затверджено Наказом міністерства освіти і науки від 13.03.2001 року № 19.
2. Положення про договори на створення науково-технічної продукції, що затверджена Постановою Державного комітету СРСР з науки і техніки від 19.11.87. № 435.
3. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Підручник. — Київ: КНЕУ, 2003. — 483 с.

1. Характеристика виробництва в бюджетних установах

Поняття виробництва в бюджетних установах має свою специфіку, оскільки виробничими підрозділами виступають окремі види виробництв по створенню матеріальних чи інтелектуальних цінностей в порядку виконання основного призначення установи. Так виробничими підрозділами вважаються колектив науковців, що виконують науково-дослідні роботи за господарськими договорами, учбові майстерні, підсобні сільські господарства.

В цих підрозділах створюється продукція, яка є готовою до використання. Вона може продаватись, передаватись на потреби установи чи інше.

Характерним для обліку виробництва є поділ витрат на прямі та непрямі.

Прямі — це такі витрати, які можна безпосередньо віднести на собівартість виробленої продукції.

Непрямі — це такі, які не можна прямо віднести на собівартість виробленої продукції, а тому вони попередньо збираються на окремому рахунку, а потім розподіляються між видами продукції, пропорційно базі розподілу.

Крім того витрати відображаються за статтями витрат. Зважаючи на специфіку та різноманітність діяльності установ вона може бути різною, і відповідно до стандарту 16 «Витрати» вони встановлюються установою самостійно.

Для обліку процесу відображення виробничих витрат та формування собівартості виробленої продукції призначений рахунок 82 «Виробничі витрати», що має відповідні субрахунки. По дебету його відображаються витрати, а по кредиту — надходження продукції, переданих замовникам виконаних робіт.

Для обліку доходів отриманих від реалізації продукції та послуг призначений рахунок 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт».

Грошові кошти, що їх отримують від реалізації ви робленої продукції та послуг відносяться до власних надходжень по групі «Кошти отримані як плата за послуги».

Фінансові результати визначаються на рахунку 72 та в кінці року списуються на результати виконання кошторису по спеціальному фонду (рахунок 432).

2. Облік витрат виробничих (навчальних) майстерень

Виробничі навчальні майстерні утворюються з метою виконання відповідних функцій з трудової підготовки контингенту учнів. Профіль роботи виробничих майстерень визначають вищі органи управління, беручи до уваги місцеві можливості, умови та педагогічну доцільність конкретного виду праці.

Майстерні можуть утримуватись за рахунок загального та спеціального фонду, відповідно до кошторисів.

Для обліку витрат та отримання готових виробів призначений рахунок 821 «Витрати виробничих навчальних майстерень». По дебету обліковуються витрати на випуск готових виробів у виробничих (навчальних) майстернях, а також видання друкованої продукції чи

надання послуг. Залишок субрахунку 821 означає суму витрат незавершеного виробництва. По дебету цього рахунку відображаються такі прямі витрати:

- витрати на матеріали;
- витрати на оплату праці виробничих працівників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на електроенергію;
- інші прямі витрати.

Непрямі витрати попередньо обліковуються на рахунок 826, а в кінці місяця розподіляються між видами продукції чи виробів пропорційно прямій оплаті праці, матеріальним витратам чи всім прямим витратам.

До непрямих витрат по виробничих майстернях належать витрати:

- зарплата обслуговуючого персоналу, відрахування на соціальні заходи, оренда приміщень, поточний ремонт приміщень та інші.

Об'єктом обліку є партія однорідних виробів.

Аналітичний облік ведеться за об'єктами обліку (видами виробів чи партіями виробів) і статтями витрат у багатографічних книгах чи картках (ф. № 283).

Продукцію виробничих майстерень оприбутковують за фактичною собівартістю, тому розрахунки по визначенню фактичної собівартості одержаних готових виробів визначають щомісяця, складаючи при цьому калькуляційні розрахунки.

Калькуляційною одиницею є одиниця продукції чи виріб.

Собівартість закінчених виробництвом виробів буде становити:

- сума незавершеного виробництва на початок місяця,
- плюс сума витрат поточного місяця
- мінус сума незавершеного виробництва на кінець місяця.

Отриману продукцію оприбутковують на рахунок 24 «Готова продукція», субрахунок 241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень».

Для обліку реалізації виробів призначений рахунок 721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень». Він є порівняльним і призначений для визначення фінансового результату від реалізації продукції виробничих майстерень. На суму реалізованої продукції кредитується рахунок 241 та дебетується рахунок 721. Кредитовий залишок означає прибуток і по закінченні року списується на рахунок 432.

Для обліку розрахунків з реалізації виробів використовують рахунок 633 «Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень».

Таблиця 62

Кореспонденції рахунків

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|-----------------------|
| | Дт | Кт |
| 1. Відображення прямих витрат: | | |
| Зарплата виробничих працівників | 821 | 661 |
| відрахування на соціальні заходи | 821 | 65 |
| видано зі складу матеріали | 821 | 234, 235, 238, 239 |
| списана вартість електроенергії | 821 | 675 |
| 2. Відображення непрямих витрат: | | |
| Зарплата апарату управління | 826 | 661 |
| відрахування на соціальні заходи | 826 | 65 |
| витрати на опалення приміщень | 826 | 675 |
| витрати на поточний ремонт приміщень | 826 | 675 |
| 3. Списані та розподілені непрямі витрати між видами виробів | 821 | 826 |
| 4. Оприбутковані готові вироби по фактичній собівартості | 241 | 821 |
| 5. Реалізація виробів: | | |
| списано собівартість реалізованих виробів | 721 | 241 |
| нараховано покупцям дебіторську заборгованість на вартість виробів в цінах реалізації | 633 | 721 |
| Відображено податковий кредит (установа є платником ПДВ) | 721 | 641 |
| Зараховані кошти на рахунок установи | 313, 323 | 633 |
| Передані вироби майстерень для потреби установи | 232, 239 | 241 |
| Визначення фінансового результату здійснюється в кінці бюджетного року, заключними оборотами | 721 | 432 |

3. Облік витрат підсобних (навчальних, учбових) сільських господарств

Сільськогосподарські підрозділи, що є на балансі бюджетної установи виробляють сільськогосподарську продукцію і частково забезпечують її потреби в продуктах харчування.

Для обліку виробничого процесу призначений рахунок 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств».

По дебету цього рахунку на протязі бюджетного відображаються прямі виробничі витрати. Непрямі відображаються на рахунку 826, які розподіляються по закінченні року.

Облік організується за галузями: землеробство та тваринництво. Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі культури (групи культур), а в тваринництві — окремі групи тварин.

Прямі витрати відносять безпосередньо на об'єкти обліку за статтями витрат, а непрямі відносяться на протязі року на рахунок 826 за статтями витрат, а по закінченні року розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості продукції в цінах реалізації чи плановій собівартості.

На протязі року продукцію с-г виробництва оприбутковують за плановою собівартістю, а по закінченні року визначають її фактичну собівартість, при цьому спочатку визначають собівартість продукції рослинництва, а потім тваринництва. Методи калькулювання використовують загальноприйняті.

При складанні калькуляційних розрахунків спочатку із всієї суми витрат виокремлюють суму витрат під урожай майбутнього року — це буде сума незавершеного виробництва, а решта суми буде становити фактичну собівартість продукції. Калькуляційну різницю списують в дебет рахунку 251 або ж на ті рахунки куди була витрачена продукція.

Таблиця 63

Кореспонденції рахунків з обліку сільськогосподарського виробництва

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|----|
| | Дт | Кт |
| 1. Віднесені прямі витрати на сільськогосподарське виробництво: | | |

Продовження табл. 63

| | | |
|---|------------------|----------|
| зарплата | 822 | 661 |
| відрахування на соціальні заходи | 822 | 651–654 |
| списані корми | 822 | 239 |
| списане насіння на посів | 822 | 239 |
| списані добрива | 822 | 239 |
| віднесені послуги | 822 | 675 |
| Віднесені непрямі витрати: | | |
| зарплата адміністративно-управлінському персоналу | 826 | 661 |
| відрахування на соціальні заходи | 826 | 65 |
| Відрядження | 826 | 362 |
| Інші | 826 | 675, 364 |
| Розподілені накладні витрати наприкінці року за видами продукції | 822 | 826 |
| Оприбуткована готова продукція | 251 | 822 |
| Оприбутковано приплід тварин та приріст тварин за плановою собівартістю | 211 | 822 |
| Списано загиблій молодняк з вини установи | 822 | 211, 212 |
| Реалізація с-г продукції: | | |
| списано по собівартості | 722 | 251 |
| нараховано суму доходу | 364 | 722 |
| сума ПДВ | 722 | 641 |
| Передано готову продукцію на потреби установи | 232, 239 | 251 |
| Отримано від забою тварин м'ясні продукти за плановими цінами | 251 | 211–218 |
| Списана калькуляційна різниця | 232, 239, 722 | 822 |

4. Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами із замовниками

Наукові установи та вищі навчальні заклади здійснюють науково-дослідну діяльність, що може фінансуватись з загального фонду

бюджету, або виконуватись за рахунок замовників — господарюючих суб'єктів та за їх рахунок.

Облік цих операцій є окремою ділянкою обліку і має такі завдання:

1. Облік і контроль виконання тематичного плану в цілому та за окремими договорами

2. Формування своєчасної, повної і достовірної інформації про фактичні витрати на НДР.

3. Обґрунтування розрахунків по визначенню фактичної собівартості НДР.

4. Контроль за дотриманням планових показників собівартості та виявлення фінансових результатів за кожною темою.

Відповідно до Закону «Про податок на додану вартість» від оподаткування ПДВ звільняються операції з фундаментальних, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт, що фінансуються з державного бюджету України.

Щодо робіт, виконуваних за господарськими договорами, такої пільги нема. Тому вони оподатковуються податком на додану вартість на загальних підставах.

Відносини між виконавцями та замовниками НДР по господарських договорах регулюється **Положенням № 435**.

Відповідно до нього між замовником та виконавцем укладається договір на виробництво (передачу) науково-технічної продукції типової форми.

Цей договір має 6 розділів, в яких викладена інформація про вид робіт, термін їх здачі, зміст і терміни виконання основних етапів, місце виконання робіт, їх вартість, порядок оплати, порядок здачі та приймання робіт, відповідальність сторін за невиконання чи невідповідне виконання обов'язків, інші умови.

До угоди додаються програма робіт, календарний план і кошторисні розрахунки.

Договір може бути доповнений додатковою угодою, якщо виникає необхідність змінити окремі умови договору.

Укладені договори та додаткові угоди обов'язково реєструються в плановому відділі, при цьому кожному договору та додатковій угоді присвоюється порядковий номер — код НДР.

Загальний склад витрат на НДР визначено в Методичних рекомендаціях № 19. Зокрема в обліку вони групуються за такими статтями витрат:

01 — сировина, основні та допоміжні матеріали, купівельні напів-фабрикати, комплектуючі вироби (включаючи витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на виконання НДР)

02 — спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт. Зазначена стаття містить витрати на виготовлення і придбання устаткування, верстатів, пристроїв, інструментів, приладів, стендів, апаратів, механізмів, іншого обладнання спеціального призначення, необхідних для проведення конкретної НДР.

03 — заробітна плата та інші виплати виконавцям НДР. До цієї статті відносять прямі витрати на оплату праці працівникам, що зайняті безпосередньо у виконанні НДР.

04 — відрахування на соціальні заходи.

05 — інші виробничі витрати, до складу яких включаються витрати, що їх можна безпосередньо віднести на виконання НДР, зокрема витрати на роботи, пов'язані з виконанням НДР, здійснюваних сторонніми організаціями; втрати від браку; сума одержана від поставальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби.

06 — витрати на оплату службових відряджень виконавців НДР

07 — витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень

08 — витрати на обслуговування виробничого процесу, до складу яких входять оплата праці, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників апарату управління структурними підрозділами, що обслуговують виробництво. Та інші.

09—інші загально виробничі витрати, які охоплюють витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища; витрати на утримання і експлуатацію, ремонт, операційну оренду необоротних активів загально виробничого призначення.

Накладні витрати представлені статтями:

10 — адміністративні витрати, до складу яких входять витрати на службові відрядження, утримання апарату управління та іншого загальногосподарського апарату установи;

11 — витрати на збут, до складу яких включаються і витрати на зв'язок.

12 — інші операційні витрати чи інші витрати загальногосподарського призначення: витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення;

витрати на врегулювання спорів у суді; реалізаційні витрати; втрати від знецінення запасів; втрати від штрафів, нестач; та інші.

Об'єктом планування, обліку і калькулювання є окремі теми згідно з етапами їх виконання.

При плануванні НДР розраховують кошторисну вартість виконання кожної теми та окремих її етапів. При цьому оформляють калькуляції кошторисної вартості робіт. У вартість робіт слід включати суму прямих та непрямих витрат, в тому числі і на придбання спеціального устаткування, матеріалів для виконання робіт, а також суму прибутку за встановленим відсотком рентабельності.

Облік і калькулювання НДР здійснюють позамовним методом.

Здійснення витрат та відображення їх в обліку починається тільки при умові:

- затвердженого тематичного плану НДР наукової установи;
- укладання договору з замовником;
- надходження авансу від замовника.

Аналітичний облік витрат ведеться в багатографних картках обліку витрат на НДР за кожною темою та згідно з встановленою номенклатурою калькуляційних статей.

Для обліку витрат по виконанню робіт по НДР призначено рахунок 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами», по дебету якого відображаються прямі витрати.

Накладні витрати відображаються по дебету рахунку 826 і щомісячно розподіляються між окремими темами пропорційно до прямої заробітної плати.

Витрати на проведення НДР відображаються в обліку на підставі первинних та зведених документів в тому звітному періоді, в якому їх здійснено, незалежно від часу оплати.

Фактична собівартість закінчених НДР визначається на підставі карток аналітичного обліку підсумовуванням витрат за калькуляційними статтями за весь період виконання робіт.

Для проведення аналізу використання коштів бухгалтером щомісяця складається Звіт про виконання кошторису витрат на проведення НДР та Зведена відомість витрат на проведення НДР, в яких приводяться дані по кожній темі та в цілому по установі. Причому Відомість витрат по НДР дає можливість звірити дані аналітичного та синтетичного обліку.

Виконані та передані замовнику роботи оформляються Актом приймання-передачі виконаних НДР. Вони складаються на кожний виконаний етап або в цілому по темі. На їх підставі в обліку проводять реалізацію виконаних робіт.

Під час виконання тем проводиться закупівля необхідного обладнання та устаткування, яке після закінчення робіт може бути передане в користування виконавцю. В такому випадку проводиться його інвентаризація, під час якої встановлюють склад такого майна, його стан, придатність, суму зносу за чинними нормами і оприбутковують, як безоплатно отримане.

НДР, які не пройшли всі стадії виробництва, випробування, технічного приймання належать до незавершеного виробництва і залишаються на кінець року в залишку на рахунку 823 на окремих аналітичних рахунках за темами.

При відображенні операцій щодо НДР, використовують такі рахунки:

351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи». Для обліку попередньої оплати, що надходить від замовників.

634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті». Для обліку сум, що надходять за вже виконані та передані замовнику НДР.

632 «Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів»

635 «Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання роботи, за господарськими договорами». Використовується для розрахунків при залученні для виконання НДР підрядників.

723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами».

Таблиця 64

Кореспонденції рахунків по виконанню госпрозрахункових НДР

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|-----|
| | Дт | Кт |
| 1. Отримано аванс від замовника НДР (100% або 50%) | 313, 323 | 351 |

Продовження табл. 64

| | | |
|--|---------|----------|
| відображено ПДВ (якщо платник ПДВ) | 641/1 | 641 |
| 2. Перераховано співвиконавцям для виконання НДР | 635 | 313, 323 |
| 3. Прийняті від співвиконавців роботи по НДР | 823 | 635 |
| 4. Оприбутковано спеціальне обладнання для виконання НДР | 203 | 675, 364 |
| на суму ПДВ якщо установа є платником ПДВ | 641 | 675 |
| на суму ПДВ (якщо не платник ПДВ) | 823 | 675 |
| 5. Оприбутковані матеріали для виконання НДР | 23, 201 | 675 |
| на суму ПДВ, якщо установа не є платником ПДВ | 823 | 675 |
| якщо платник ПДВ | 641 | 675 |
| 6. Передано спеціальне обладнання в науковий відділ | 823 | 203 |
| одночасно обліковується на забалансовому рахунку | 02 | |
| 7. Використано матеріали для проведення НДР | 823 | 23, 201 |
| 8. Нарахована зарплата виконавцям | 823 | 661 |
| 9. Відрахування на соціальні заходи | 823 | 65 |
| 10. Списані витрати по відрядженню | 823 | 362 |
| 10. Відображені непрямі витрати | 826 | Різні |
| 11. Розподілені і списані непрямі витрати | 823 | 826 |
| 12. Повернено невикористані матеріали в склад | 23 | 823 |
| 13. По актах виконаних робіт передані НДР замовнику, тому на підставі Акта проводять реалізацію робіт: | | |
| списується фактична собівартість робіт | 723 | 823 |
| Здача замовнику виконаних НДР по вартості договору та нараховано замовникові заборгованість по виконаних роботах | 634 | 723 |
| відображено сума ПДВ (для платників ПДВ) | 723 | 641/1 |
| зараховано отриманий аванс | 351 | 634 |
| 14. Отримано кошти від замовника в остаточний розрахунок | 313,323 | 634 |

Продовження табл. 64

| | | |
|--|----------|-----|
| 15. В кінці року заключними оборотами списується фінансовий результат | | |
| на суму прибутку | 432 | 723 |
| на суму збитку | 723 | 432 |
| 16. Оприбутковано спецобладнання після завершення роботи, по ціні можливого використання, як безоплатно отримане (замовнику не передається) на підставі акту інвентаризації (основні засоби): на первісну вартість | 104–106 | 711 |
| на залишкову вартість | 811 | 401 |
| на суму зносу | 811 | 13 |
| Оприбутковані МШП | 221 | 711 |
| Одночасно | 811 | 411 |
| Оприбутковані невикористані матеріали | 231, 234 | 711 |
| Одночасно списуються з забалансового обліку | | 02 |

ТЕМА 12.

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

1. *Поняття власного капіталу бюджетних установ та завдання обліку.*
2. *Облік фондів бюджетних установ.*
3. *Облік результатів виконання кошторисів.*

Використані джерела

1. «Про порядок здійснення річних заключних оборотів». Наказ ДКУ від 02.01.2002р. № 07-04/3-5.

1. Поняття власного капіталу бюджетних установ та завдання обліку

Під власним капіталом бюджетних установ розуміють частину активів, що забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій.

Власний капітал виступає гарантією організації діяльності бюджетних установ.

Він складається із сум створених фондів у необоротних активах, фондів у малоцінних та швидкозношуваних предметах, результатів виконання кошторисів та результатів переоцінок окремих активів.

Власний капітал обліковується на рахунках 4 класу. Вони пасивні, це означає, що створення фондів відображається по кредиту цих рахунків, а зменшення фондів по їх дебету.

Завдання обліку:

1. Контроль за формуванням фондів за джерелами утворення і їх зменшення за напрямками і причинами.
2. Визначення результатів виконання кошторисів за бюджетний рік.
3. Забезпечення користувачів різних рівнів управління інформацією про власний капітал.

2. Облік фондів бюджетних установ

Для обліку фондів призначені рахунки:

40 «Фонд в необоротних активах», який має субрахунок

401 «Фонд в необоротних активах за їх видами».

Призначений для обліку вкладень в фонд необоротних активів.

41 «Фонд в малоцінних та швидкозношуваних предметах», що має субрахунок

411 «Фонд в малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами».

Ці рахунки пасивні, по кредиту відображається створення фондів, а по дебету — його зменшення за рахунок нарахування зносу та списання залишкової вартості вибувших об'єктів, а по рахунку 411 — за рахунок списання балансової вартості списаних МШП.

Необхідність створення цих фондів зумовлена такими причинами:

- 1) В момент придбання цих активів установа витрачає грошові кошти, що закладені в кошторисі установи на видатки по відповідних кодах на придбання цих активів, а для звітування та контролю за виконанням кошторисів у видатках необхідно відображати всю суму понесених витрат. Саме через створення фондів установа має змогу досягти цього такими записами: Дт 81, 71 Кт 40, 41.
- 2) Придбані активи (необоротні та МШП) служать довгий час (рік або більше), при цьому вони частково втрачають свою вартість, що проявляється в нарахуванні зносу. Сума зносу не зменшує балансову вартість цих активів, а зменшує суму створених фондів. Завдяки цьому можна контролювати реальну вартість активів, що знаходяться на балансі установи.

Через створення фондів установа чи вищий орган має можливість спостерігати за наявністю власних активів упродовж тривалого часу.

Основні кореспонденції зі створення та зменшення фондів в необоротних активах, малоцінних та швидкозношуваних предметах приведені в Таблиці 65.

В балансі залишок по рахунку 401 має дорівнювати залишковій вартості необоротних активів. Залишок по рахунку 411 має дорівнювати сумі залишків МШП на рахунку 22.

Основні записи з утворення та зменшення фондів

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|--|-------------------------|---------|
| | Дт | Кт |
| Фонд в необоротних активах. | | |
| 1. Зведено і прийнято в експлуатацію заново побудовані будинки, споруди, передавальні пристрої чи роботи з реконструкції | 103, 106 | 401 |
| 2. Створення фондів по придбаних необоротних активах за рахунок загального фонду | 801, 802 | 401 |
| 3. Створення фондів по придбаних необоротних активах за рахунок спеціального фонду | 811–813 | 401 |
| 4. Безкоштовно отримані нові необоротні активи | 101–122 | 364 |
| одночасно створюється фонд | 812 | 401 |
| 5. Безкоштовно отримані необоротні активи, що були в експлуатації: | | |
| на первісну вартість (включаючи знос) | 101–122 | 364 |
| одночасно створюються фонди (на залишкову вартість) | 812 | 401 |
| Відображається сума зносу нарахована попереднім власником | 812 | 13 |
| 6. Проведена індексація необоротних активів: | | |
| дооцінка вартості активів | 101–122 | 401 |
| дооцінка зносу | 101–122 | 13 |
| 7. Створення фондів по оприбуткованих надлишках необоротних активів, що виявлені при інвентаризації: | 104–122, | 401 |
| 8. Нараховано знос по необоротних активах | 401 | 13 |
| 9. Списана залишкова вартість необоротних активів при їх вибутті | 401 | 101–122 |
| 10. Списана сума зносу об'єктів, що вибули | 13 | 101–122 |
| 11. Списані реалізовані необоротні активи (крім будівель і споруд): | | |
| – на залишкову вартість | 401 | 103–122 |

Продовження табл. 65

| | | |
|---|----------|------------------|
| – на суму зносу | 13 | 103–122 |
| Фонд в малоцінних та швидкозношуваних предметах | | |
| 1. Придбані МШП: | | |
| перший запис | 22 | 364, 363, 675 |
| другий запис по створенню фонду: | | |
| за рахунок загального фонду | 801, 802 | 411 |
| за рахунок спеціального фонду | 811–813 | 411 |
| 2. Оприбутковані надлишки, виявлені при інвентаризації | 221 | 711 |
| Одночасно створюється фонд | 811 | 411 |
| 3. Отримано безоплатно МШП: | 221 | 364 |
| одночасно створюється фонд | 812 | 411 |
| 6. Реалізовані МШП | 411 | 221 |
| 7. Списано МШП, як непридатні до використання | 411 | 221 |
| 8. Видано зі складу в експлуатацію МШП вартістю до 10 грн за одиницю (комплект) | 411 | 221/1 |
| 9. Списано нестачу МШП за рахунок установи | 411 | 221 |

Аналітичний облік ведеться в багатографічних картках за джерелами формування та напрямках зменшення.

Операції з обліку фондів відображаються в меморіальних ордерах № 9,10 та інших.

3. Облік результатів виконання кошторисів

Відповідно Наказу Держказначейства «Про порядок здійснення річних заключних оборотів», починаючи з 2000 року доходи і витрати установ завершальними оборотами в кінці року списуються на результати виконання кошторису, а саме:

- 1) доходи і видатки загального і спеціального фонду
- 2) доходи і видатки за іншими джерелами власних надходжень
- 3) вартість переоцінених запасів та матеріалів

В кінці року на результати фінансової діяльності відносяться суми депонентської, кредиторської та дебіторської заборгованості, по яких минув термін позовної давності.

Не списуються на результати фінансової діяльності сума незавершеного виробництва в виробничих майстернях, по сільськогосподарському виробництву, по науково-дослідних роботах по договорах.

Для визначення фінансового результату виконання кошторису бюджетних установ призначений рахунок 43, що призначений для визначення результату установи від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису по загальному та спеціальному фонду за результатами року. Має субрахунки:

431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом»;

432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом».

Рахунки активно-пасивні. Залишок на цих рахунках може бути дебетовим чи кредитовим, але завжди відображається в пасиві балансу.

Методика визначення фінансового результату наступна: доходи порівнюються з витратами на рахунках 431 та 432, а сума перевищення обліковується як залишок на рахунку 431 чи 432. Основні бухгалтерські проведення за цими операціями приведені в Таблиці 66.

Таблиця 66

Кореспонденції рахунків з обліку результатів виконання кошторисів

| Зміст запису | Кореспонденція рахунків | |
|---|-------------------------|----------|
| | Дт | Кт |
| По загальному фонду | | |
| Списані заключними оборотами використані за рік асигнування загального фонду | 701, 702 | 431 |
| Списані фактичні видатки проведені у поточному році за рахунок загального фонду | 431 | 801, 802 |
| По спеціальному фонду | | |
| Заклучними оборотами списуються доходи спеціального фонду: | | |
| – по коштах, отриманих як плата за послуги | 711 | 432 |

Продовження табл. 66

| | | |
|--|-----|----------|
| – по інших джерелах власних коштів (гуманітарна допомога, гранти, дари) | 712 | 432 |
| – доходи за іншими надходженнями спеціального фонду | 713 | 432 |
| Списуються доходи, отримані від батьків за утримання дітей в дошкільних установах | 714 | 432 |
| Списані видатки спеціального фонду: | | |
| – по видатках понесених для надання платних послуг | 432 | 811 |
| – по видатках за іншими джерелами власних надходжень | 432 | 812 |
| – по видатках за іншими надходженнями спеціального фонду | 432 | 813 |
| Виробництво | | |
| Списані доходи від реалізації виробів виробничих майстерень (фінансовий результат) | 721 | 432 |
| Списані доходи від реалізації продукції підсобних (учбових) сільських господарств (фінансовий результат) | 722 | 432 |
| Списані доходи від реалізації НДР по договорах (фінансовий результат) | 723 | 432 |
| Переоцінка активів | | |
| Списується вартість переоцінених запасів та матеріалів: | | |
| Дооцінка матеріалів придбаних по загальному фонду | 441 | 431 |
| Матеріалів придбаних по спецфонду | 441 | 432 |
| Уцінка матеріалів придбаних по загальному Фонду | 431 | 441 |
| Уцінка матеріалів придбаних по спецфонду | 432 | 441 |
| Заборгованість | | |
| Списані суми дебіторської заборгованості по яких минув термін позовної давності: | | |
| Що виникла по загальному фонду | 431 | 363, 364 |
| Що виникла по спеціальному фонду | 432 | 363, 364 |
| Списано кредиторську заборгованість по якій минув термін позовної давності: | | |

Продовження табл. 66

| | | |
|---|----------|----------|
| Що виникла по загальному фонду | 364, 675 | 431 |
| Що виникла по спеціальному фонду | 364, 675 | 432 |
| Списана депонентська заборгованість по якій минув термін позовної даності | 671 | 431, 432 |

Аналітичний облік за субрахунками 431 та 432 ведеться окремо за кожним фондом на багатографних картках (ф. № 292).

Синтетичний облік операцій з виведення фінансового результату виконання кошторису за загальним та спеціальним фондом відображається окремо за загальним та спеціальним фондом в меморіальному ордері № 14.

ТЕМА 13.

ЗВІТНІСТЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1. Основні вимоги по складанню звітності.
2. Класифікація звітності та терміни її подання.
3. Склад фінансової звітності.

Використані джерела

1. Про затвердження Порядку складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Затверджено спільним наказом Міністерства фінансів України та Державного казначейства України № 164 від 25.05.2010 р.
2. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності». Постанова Кабінету міністрів України № 419 від 28.02.2000 року (зі змінами).
3. Бюджетний кодекс від 08.07.2010 р. № 2456.

1. Основні вимоги по складанню звітності

Фінансова звітність бюджетних установ — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установ за звітний період, яка складається для користувачів з метою прийняття відповідних рішень.

Методологічно і організаційно звітність є невід’ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку та виступає завершальним етапом облікового процесу, що обумовлює єдність показників, які в ній відображаються, з первинним та обліковими регістрами. Фінансова звітність бюджетних установ складається з дотриманням принципів, що викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Регулювання питань методології фінансової звітності бюджетних установ покладено Міністерство фінансів та Держказначейство України, які затверджують нормативні акти щодо їх складання, встановлюють форми фінансової звітності для бюджетних установ.

Бюджетні установи надають звітність про виконання кошторисів доходів і видатків, податкову та статистичну звітність.

Звітним періодом для складання звітності є бюджетний період, який становить календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня одного року.

Порядок № 164 визначає склад і правила складання місячної, квартальної та річної фінансової звітності, вимоги до розкриття її елементів.

1. Фінансова звітність повинна бути **достовірною**. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень.

2. Фінансова звітність має **відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державного казначейства України**.

Для дотримання цієї вимоги передбачається, що дані фінансової звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів перевіряються в частині відповідності аналогічним даним, відображеним в бухгалтерському обліку органів Державного казначейства України. Усі примірники фінансової звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена фінансова звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, у тому числі в інших областях, до подачі розпорядникам вищого рівня або іншим користувачам повинні бути перевірені і завізовані відповідним органом Державного казначейства України, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової звітності та додатків до Пояснювальної записки.

Віза органу Державного казначейства України засвідчує, що фінансова звітність розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів складена відповідно до вимог цього Порядку, дані фінансової звітності є тотожними аналогічним даним бухгалтерського обліку органів Державного казначейства України і підлягають консолідації у зведеній фінансовій звітності розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

3. Фінансова звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.

4. Звітність складається **наростаючим підсумком з початку року**. Це означає, що:

- Звітним періодом для складання місячної фінансової звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного місяця.
- Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу.
- Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є бюджетний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період.

Для установ що створені чи ліквідовані на протязі бюджетного року встановлені наступні терміни завітності:

- Звітним періодом для розпорядників бюджетних коштів, які створені протягом звітного року, є період від створення розпорядників бюджетних коштів до кінця звітного року.
- Звітним періодом для розпорядників бюджетних коштів, що ліквідуються, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про ліквідацію розпорядників.
- Розпорядники бюджетних коштів, у яких згідно із законодавством України протягом звітного періоду була проведена реорганізація (змінена підпорядкованість), фінансову звітність складають за весь звітний період та подають у повному обсязі за новою підпорядкованістю з урахуванням залишків на початок звітного року. Розпорядники коштів вищого рівня у зведеній фінансовій звітності ураховують дані фінансової звітності таких розпорядників бюджетних коштів у повному обсязі наростаючим підсумком з початку звітного року включно.

5. **Форми фінансової звітності складаються у гривнях з копіями.**

6. **Форми фінансової звітності заповнюються за всіма передбаченими показниками граф, рядків. За відсутності даних незаповнені графи та рядки заповнюються нулями. Додаткові показники у формі фінансової звітності вводити забороняється.**

7. **Форми фінансової звітності, при складанні яких не були дотримані положення цього Порядку, органами Державного казначейства України не візуються та повертаються на доопрацювання з супровідним листом, у якому зазначаються норми Порядку, які не були до-**

тримані, та терміни, у які необхідно усунути недоліки. Ця фінансова звітність повторно надається до обслуговуючих органів Державного казначейства на перевірку та візування.

8. Зведена фінансова звітність складається головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі фінансової звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їх управління, а також фінансової звітності за своїми операціями.

9. Перевірка та порівняння окремих показників у формах фінансової звітності здійснюються відповідно до Рекомендацій щодо звірки показників форм фінансової звітності та довідок до пояснювальної записки розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

2. Класифікація звітності та терміни її подання

Розрізняють звітність:

По складу: місячна, квартальна, річна.

По обсягу: індивідуальна, зведена.

За користувачами: фінансова, податкова, статистична.

Головні розпорядники бюджетних коштів затверджують терміни подачі фінансової звітності підпорядкованими установами з таким розрахунком, щоб вони вкладались у терміни подання фінансової звітності до органів Державного казначейства України, з урахуванням термінів, визначених Міністерством фінансів України.

Терміна подання фінансової звітності бюджетних установ встановлені Постановою № 419:

- Місячна звітність — не пізніше 5 числа наступного за звітним місяця;
- Квартальна — не пізніше 15 числа наступного за звітним кварталом місяця;
- Річна — не пізніше 22 січня наступного за звітним року.
- Звітність подається у повному обсязі безпосередньо головним бухгалтером.

На сьогодні всі бюджетні установи та одержувачі бюджетних коштів перебувають на касовому обслуговуванні в органах Держказна-

чейства. Тому саме органи Держказначейства встановлюють розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів державного та місцевого бюджетів терміни подання фінансової звітності за місцем їх обслуговування в межах термінів встановлених постановою КМУ № 419.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають у повному обсязі:

1. Місячну фінансову звітність — до органів Державного казначейства України.

2. Квартальну та річну фінансову звітність до:

– органів Державного казначейства України;

– розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

3. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади зведену квартальну та річну фінансову звітність подають:

– Державному казначейству України;

– Рахунковій палаті.

4. Копії зведеної річної фінансової звітності, попередньо перевіреної Державним казначейством України, подаються до Міністерства фінансів України.

5. Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів зведену квартальну та річну фінансову звітність подають органу Державного казначейства України.

6. Копії зведеної річної фінансової звітності, попередньо звізованої в органах Державного казначейства України, подаються до відповідних фінансових органів. Форма № 5 «Звіт про рух необоротних активів» подається додатково органу державної статистики за місцем реєстрації розпорядників бюджетних коштів.

7. Форми фінансової звітності подаються також на електронних носіях згідно з вимогами автоматизованої системи Державного казначейства України.

При несвоєчасному поданні фінансової звітності Мінфін, Держказначейство та їх територіальні органи мають право припинити перерахування коштів або оплату рахунків з їх реєстраційних рахунків.

Податкова звітність надається в ці органи в терміни, що встановлені відповідними податковими законами.

Статистична звітність — за термінами встановленими Держкомстатом.

3. Склад фінансової звітності

Згідно з Порядком № 164 визначені склад фінансової звітності та її надавачі, до них зокрема відносять:

Розпорядники бюджетних коштів, одержувачі бюджетних коштів та Фонди: Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Вони складають та подають місячну, квартальну та річну фінансову звітність.

Місячна фінансова звітність є незначною за обсягом та призначена для оперативного контролю за наявністю грошових коштів та заборгованості установ.

Квартальна звітність є більш об'ємною та включає форми щодо використання отриманих коштів. Руху заборгованості, наявності активів тощо.

Місячна звітність розпорядниками бюджетних коштів складається та подається за формами:

- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-Зд.1, № 4-Зм.1);
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1);
- Пояснювальна записка з довідками, що підтверджують наявність коштів та заборгованості на відповідних рахунках.

Квартальна фінансова звітність розпорядниками бюджетних коштів складається та подається за формами:

- Баланс (форма № 1);
- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м);

- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів» (форма № 4-4д);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1);
- Звіт про рух необоротних активів (форма № 5);
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1).

До неї додається Пояснювальна записка з довідками

Річна фінансова звітність складається та подається розпорядниками бюджетних коштів у складі:

- Баланс (форма № 1);
- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1);
- Звіт про рух необоротних активів (форма № 5);
- Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (форма № 6);
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1);

- Звіт про результати фінансової діяльності (форма № 9д, № 9м);
- Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей (форма № 15);
- Довідка щодо виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій;
- Пояснювальна записка з довідками, зокрема такими:
 - Довідка про рух грошових коштів;
 - Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках;
 - Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;
 - Довідка про залишки бюджетних коштів на інших поточних рахунках в установах банків;
 - Довідка про депозитні операції;
 - Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
 - Довідка про використання іноземних грантів;
 - Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;
 - Довідка про небюджетну кредиторську заборгованість;
 - Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
 - Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами;
 - Довідка щодо виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій складається і подається до органів Державного казначейства України головними розпорядниками коштів державного бюджету, що виконують програми спеціального фонду державного бюджету за рахунок позик міжнародних фінансових організацій.

Одержувачами бюджетних коштів фінансова звітність складається та подається за такими формами.

Місячна звітність:

- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-Зд.1, № 4-Зм.1);
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1).

Квартальна та річна фінансова звітність одержувачами бюджетних коштів складається та подається за формами:

- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-Зд, № 4-Зм);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-Зд.1, № 4-Зм.1);
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1).

Такі бюджетні організації, як Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України складають і подають фінансову звітність:

Місячну звітність Фонди подають до Держказначейства у складі:

- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м).

Квартальну та річну фінансову звітність Фонди складають та подають до Державного казначейства України за формами:

- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-Зд, № 4-Зм);

- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);
- Звіт про виконання кошторису Фонду;
- Баланс та Звіт про виконання бюджету Фонду (за формами та у порядку, встановленими нормативно-правовими актами відповідних Фондів).

Крім того, Фонди подають звітність до Міністерства фінансів України за формами:

- Звіт пр виконання кошторису Фонду;
- Баланс та Звіт про виконання бюджету Фонду (за формами та у порядку, встановленими нормативно-правовими актами відповідних Фондів).

Звіти про виконання кошторисів Фондів щоквартально подаються також Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті.

ТЕМА 14.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Організація та методика ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, організаціях та в установах багато в чому залежить від прийнятої підприємством облікової політики. В сучасних умовах її наявність та дотримання є обов'язковою вимогою Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Окремим наказом міністерства фінансів затверджені основні складові облікової політики.

Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Оскільки Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється на всіх юридичних осіб, що створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, то і для бюджетних установ обов'язково повинна розроблятися облікова політика.

Проте, бюджетні установи, як специфічні суб'єкти господарювання, є неприбутковими організаціями мають інше направлення облікової політики.

Облікова політика суб'єктів підприємницької діяльності направлена на ефективну організацію бухгалтерського обліку, забезпечення управлінського персоналу необхідною економічною інформацією про діяльність підприємства та для складання фінансової звітності.

Суб'єкти підприємницької діяльності в обліковій політиці передбачають вибір методів оцінки активів, організацію обліку витрат, вибір облікових реєстрів, порядку обробки бухгалтерських документів тощо. На основі передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку альтернативних варіантів методів обліку та оцінки об'єктів обліку, обліковою політикою обирається найбільш прийнятний та доцільний метод для даного підприємства.

Бюджетні установи є обмежені в виборі альтернативних методів та способів оцінки активів, створення резервів, методів нарахування зносу, вибору облікових реєстрів чи інших методичних підходів до

організації обліку. Інструкціями державного казначейства України та Міністерства фінансів ці питання суворо регламентовані і альтернативні варіанти не передбачаються.

Тим не менше, бюджетні установи повинні розробляти свою облікову політику та належним чином організувати і вести бухгалтерський облік. Необхідність її розробки зумовлена основним бухгалтерським Законом № 996 [1], а також практичною доцільністю. Адже, побудова бухгалтерського обліку в бюджетних установах характеризується наявністю централізованих бухгалтерій, підпорядкованістю бюджетних установ вищим розпорядникам, в межах якого організується облік та складається звітність за єдиними підходами.

Тому розробляти наказ про облікову політику слід вищим розпорядником та доводити його до підлеглих установ, як основного внутрішнього документу з регламентації бухгалтерського обліку в межах головного розпорядника.

Таким наказом вирішуються також ряд питань організаційного характеру, що визначаються бюджетною установою та забезпечують досягнення основної мети облікової політики в бюджетних установах: надійний контроль за ефективністю та цільовим використанням бюджетних коштів. До них зокрема ми відносимо такі:

- 1) затвердження Графіка документообігу;
- 2) складання Плану проведення обов'язкових та позапланових інвентаризацій;
- 3) розподіл функціональних обов'язків працівників бухгалтерії, планово-фінансового відділу;
- 4) встановлення переліку посадових осіб, що мають право підписувати фінансові документи та документи на відпуск матеріальних цінностей;
- 5) створення постійно діючих комісій:
 - інвентаризаційної
 - тарифікаційної
 - з приймання в експлуатацію необоротних активів
 - списання матеріальних цінностей
- 6) вибір форми бухгалтерського обліку;
- 7) терміни надання звітності до вищої установи;
- 8) окремі правила ведення обліку, що вирішуються головним розпорядником;

- 9) складання Робочого Плану рахунків з визначенням субрахунків та облікових груп в межах субрахунків для аналітичного обліку;
- 10) затвердження Положення про архів установи.

В наказі про облікову політику можуть бути включені і інші питання організації обліку, планування та контролю за фінансово-господарською діяльністю бюджетної установи.

Така побудова облікової політики та її дотримання дозволить належним чином вести бухгалтерський облік, досягати основної мети — контроль за збереженням державного майна та цільовим використанням бюджетних коштів, надавати якісно складену фінансову та статистичну звітність.

ДОДАТКИ

Наказ
Міністерства фінансів України та
Головного Управління Державного казначейства України
№ 114 від 10.12.99.
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
20 грудня 1999р. за № 890/4183

Про затвердження
Плану рахунків бухгалтерського обліку
бюджетних установ та Порядку застосування
Плану рахунків бухгалтерського обліку
бюджетних установ

{Із змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства
N 67 (з0516-00) від 27.07.2000, N 67 (з0517-00) від 27.07.2000,
N 140 (з0040-01) від 27.12.2000, N 122 (з0668-01) від 19.07.2001,
N 54 (з0358-02) від 26.03.2002, N 54 (з0359-02) від 26.03.2002,
N 91 (з0505-02) від 27.05.2002, N 91 (з0506-02) від 27.05.2002,
N 237 (з0015-03) від 23.12.2002, N 237 (з0016-03) від 23.12.2002,
N 180 (з0880-03) від 15.09.2003, N 180 (з0881-03) від 15.09.2003,
N 56 (з0487-04) від 26.03.2004, N 11 (з0184-05, з0185-05) від 21.01.2005,
N 138 (з0917-05) від 08.08.2005, N 116 (з0736-07) від 04.06.2007}

На виконання завдань, покладених на Головне управління Державного казначейства України Указом Президента України від 27.04.95 N 335/95 «Про Державне казначейство України» та Положенням про Державне казначейство, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 31.07.95 N 590 (590-95-п), і вимог постанови Кабінету Міністрів України від 28.10.98 N 1706 (1706-98-п) «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» Головне управління Державного казначейства України розробило План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. У зв'язку з цим **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і запровадити їх в дію з 1 січня 2000 року.

2. Вимоги Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ є обов'язковими для всіх установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади за погодженням з Головним управлінням Державного казначейства України, у разі потреби, мають право давати вказівки про порядок застосування положень з бухгалтерського обліку в установах своєї системи з урахуванням специфіки їх діяльності.

3. Перший рік запровадження нового Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ визнати перехідним, оскільки він вимагає освоєння фахівцями нових навиків і принципів бухгалтерського обліку, створення нового програмного забезпечення.

У зв'язку з цим на протязі 2000 року до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ можуть уноситися доповнення.

4. Міністерству оборони України, Держкомкордону України, Головному управлінню внутрішніх військ МВС України, Національній гвардії України та Держкомрезерву України впровадити План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ поетапно, до кінця 2000 року, використавши перехідний період для підготовки і навчання кадрів для запровадження бухгалтерського обліку згідно з вимогами Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

{Пункт 5 втратив чинність відносно Наказу N 63 (z0561-98) від 11.08.98 на підставі Наказу Державного казначейства N 116 (z0736-07) від 04.06.2007}

5. «Інструкція по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете СССР», затверджена наказом Міністерства фінансів СРСР від 10.03.87 N 61 (v0061400-87), Інструкція про порядок використання і обліку позабюджетних коштів бюджетних установ та звітності про них, затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України від 11.08.98 N 63 (z0561-98) і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 11.09.98 за N 561/300, та Інструкція з обліку основних засобів бюджетних установ, затверджена спільним наказом Головного управління Державного казначейства України, Міністерства економіки України та Державного комітету статистики України від 02.12.97 N 124/136/7 (z0609-97) і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 19.12.97 за N 609/2413, зберігають свою чинність у частині, що не суперечить вимогам Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого цим наказом.

6. Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади вжити заходів щодо організації впровадження Плану рахунків бухгалтерського

обліку бюджетних установ, Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Заступник Міністра фінансів – начальник Головного управління
Державного казначейства України П. Г. Петрашко

ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Розділ I. Балансові рахунки

- Клас 1. Необоротні активи
- Клас 2. Запаси
- Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи
- Клас 4. Власний капітал
- Клас 5. Довгострокові зобов'язання
- Клас 6. Поточні зобов'язання
- Клас 7. Доходи
- Клас 8. Витрати

Розділ II. Позабалансові рахунки

- Клас. 0. Позабалансові рахунки

План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Розділ I. Балансові рахунки

| Синтетичні рахунки | | Субрахунки 1-го рівня | |
|----------------------------------|------------------------------------|-----------------------|---|
| Код | Назва | Код | Назва |
| Клас 1. Необоротні активи | | | |
| 10 | Основні засоби | 101 | Земельні ділянки |
| | | 102 | Капітальні витрати на поліпшення земель |
| | | 103 | Будинки та споруди |
| | | 104 | Машини та обладнання |
| | | 105 | Транспортні засоби |
| | | 106 | Інструменти, прилади та інвентар |
| | | 107 | Робочі і продуктивні тварини |
| | | 108 | Багаторічні насадження |
| | | 109 | Інші основні засоби |
| 11 | Інші необоротні матеріальні активи | 111 | Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок |
| | | 112 | Бібліотечні фонди |
| | | 113 | Малоцінні необоротні матеріальні активи |

Додатки

| | | | |
|-----------------------|--------------------------------------|-----|---|
| | | 114 | Білизна, постільні речі, одяг та взуття |
| | | 115 | Тимчасові нетитульні споруди |
| | | 116 | Природні ресурси |
| | | 117 | Інвентарна тара |
| | | 118 | Матеріали довготривалого використання для наукових цілей |
| | | 119 | Необоротні матеріальні активи спеціального призначення |
| 12 | Нематеріальні активи | 121 | Авторські та суміжні з ними права |
| | | 122 | Інші нематеріальні активи |
| 13 | Знос необоротних активів | 131 | Знос основних засобів |
| | | 132 | Знос інших необоротних матеріальних активів |
| | | 133 | Знос нематеріальних активів |
| 14 | Незавершене капітальне будівництво | 141 | Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами |
| | | 142 | Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами |
| | | 143 | Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами |
| Клас 2. Запаси | | | |
| 20 | Виробничі запаси | 201 | Сировина і матеріали |
| | | 202 | Обладнання, конструкції і деталі до установки |
| | | 203 | Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами |
| | | 204 | Будівельні матеріали |
| | | 205 | Інші виробничі запаси |
| 211 | Тварини на вирощуванні та відгодівлі | 211 | Молодняк тварин на вирощуванні |
| | | 212 | Тварини на відгодівлі |
| | | 213 | Птиця |
| | | 214 | Звірі |
| | | 215 | Кролі |
| | | 216 | Сім'ї бджіл |
| | | 217 | Доросла худоба, вибракувана з основного стада |

Бухгалтерський облік в бюджетних установах

| | | | |
|---|--|-----|---|
| | | 218 | Худоба, прийнята від населення для реалізації |
| 22 | Малоцінні та швидкозношувані предмети | 221 | Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації |
| | | 222 | Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення |
| 23 | Матеріали і продукти харчування | 231 | Матеріали для учбових, наукових та інших цілей |
| | | 232 | Продукти харчування |
| | | 233 | Медикаменти і перев'язувальні засоби |
| | | 234 | Господарські матеріали і канцелярське приладдя |
| | | 235 | Паливо, горючі і мастильні матеріали |
| | | 236 | Тара |
| | | 237 | Матеріали в дорозі |
| | | 238 | Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання |
| | | 239 | Інші матеріали |
| 24 | Готова продукція | 241 | Вироби виробничих (навчальних) майстерень |
| 25 | Продукція сільськогосподарського виробництва | 251 | Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств |
| Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи | | | |
| 30 | Каса | 301 | Каса в національній валюті |
| | | 302 | Каса в іноземній валюті |
| 31 | Рахунки в банках | 311 | Поточні рахунки на видатки установи |
| | | 312 | Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам |
| | | 313 | Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги |
| | | 314 | Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень |
| | | 315 | Поточні рахунки для обліку депозитних сум |
| | | 316 | Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду |

Додатки

| | | | |
|--------------------------------|---------------------------------------|-----|---|
| | | 318 | Поточні рахунки в іноземній валюті |
| | | 319 | Інші поточні рахунки |
| 32 | Рахунки в казначействі | 321 | Реєстраційні рахунки |
| | | 322 | Особові рахунки |
| | | 323 | Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги |
| | | 324 | Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень |
| | | 325 | Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум |
| | | 326 | Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду |
| | | 328 | Інші рахунки в казначействі |
| 33 | Інші кошти | 331 | Грошові документи в національній валюті |
| | | 332 | Грошові документи в іноземній валюті |
| | | 333 | Грошові кошти в дорозі в національній валюті |
| | | 334 | Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті |
| 34 | Короткострокові векселі одержані | 341 | Векселі, одержані в національній валюті |
| | | 342 | Векселі, одержані в іноземній валюті |
| 35 | Розрахунки з покупцями та замовниками | 351 | Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи |
| 36 | Розрахунки з різними дебіторами | 361 | Розрахунки в порядку планових платежів |
| | | 362 | Розрахунки з підзвітними особами |
| | | 363 | Розрахунки з відшкодування завданих збитків |
| | | 364 | Розрахунки з іншими дебіторами |
| Клас 4. Власний капітал | | | |
| 40 | Фонд у необоротних активах | 401 | Фонд у необоротних активах за їх видами |
| | | 402 | Фонд у незавершеному капітальному будівництві |

Бухгалтерський облік в бюджетних установах

| | | | |
|---|--|-----|--|
| 41 | Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах | 411 | Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами |
| 43 | Результати виконання кошторисів | 431 | Результат виконання кошторису за загальним фондом |
| | | 432 | Результат виконання кошторису за спеціальним фондом |
| 44 | Результати переоцінок | 441 | Переоцінка матеріальних активів |
| | | 442 | Інша переоцінка |
| Клас 5. Довгострокові зобов'язання | | | |
| 50 | Довгострокові позики | 501 | Довгострокові кредити банків |
| | | 502 | Відстрочені довгострокові кредити банків |
| | | 503 | Інші довгострокові позики |
| 51 | Довгострокові векселі видані | 511 | Видані довгострокові векселі |
| 52 | Інші довгострокові зобов'язання | 521 | Інші довгострокові фінансові зобов'язання |
| Клас 6. Поточні зобов'язання | | | |
| 60 | Короткострокові позики | 601 | Короткострокові кредити банків |
| | | 602 | Відстрочені короткострокові кредити банків |
| | | 603 | Інші короткострокові позики |
| | | 604 | Прострочені позики |
| | | 605 | Короткострокові позики з бюджету |
| 61 | Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями | 611 | Поточна заборгованість за довгостроковими позиками |
| | | 612 | Поточна заборгованість за довгостроковими векселями |
| | | 613 | Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями |
| 62 | Короткострокові векселі видані | 621 | Видані короткострокові векселі |
| 63 | Розрахунки за виконані роботи | 631 | Розрахунки з постачальниками та підрядниками |
| | | 632 | Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів |
| | | 633 | Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень |
| | | 634 | Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті |

Додатки

| | | | |
|----|---|-----|---|
| | | 635 | Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами |
| 64 | Розрахунки із податків та платежів | 641 | Розрахунки за платежами і податками в бюджет |
| | | 642 | Інші розрахунки з бюджетом |
| 65 | Розрахунки із страхуванням | 651 | Розрахунки з пенсійного забезпечення |
| | | 652 | Розрахунки із соціального страхування |
| | | 653 | Розрахунки із страхування на випадок безробіття |
| | | 654 | Розрахунки з інших видів страхування |
| 66 | Розрахунки з оплати праці | 661 | Розрахунки із заробітної платі |
| | | 662 | Розрахунки зі стипендіатами |
| | | 663 | Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит |
| | | 664 | Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках |
| | | 665 | Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування |
| | | 666 | Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків |
| | | 667 | Розрахунки з працівниками за позиками банків |
| | | 668 | Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання |
| | | 669 | Інші розрахунки за виконані роботи |
| 67 | Розрахунки за іншими операціями і кредиторами | 671 | Розрахунки з депонентами |
| | | 672 | Розрахунки за депозитними сумами |
| | | 673 | Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень |
| | | 674 | Розрахунки за спеціальними видами платежів |

Бухгалтерський облік в бюджетних установах

| | | | |
|------------------------|--|-----|--|
| | | 675 | Розрахунки з іншими кредиторами |
| 68 | Внутрішні розрахунки | 683 | Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом |
| | | 684 | Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом |
| Клас 7. Доходи | | | |
| 70 | Доходи загального фонду | 701 | Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи |
| | | 702 | Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи |
| 71 | Доходи спеціального фонду | 711 | Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги |
| | | 712 | Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ |
| | | 713 | Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду |
| | | 714 | Кошти батьків за надані послуги |
| | | 715 | Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду |
| | | 716 | Доходи за витратами майбутніх періодів |
| 72 | Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт | 721 | Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень |
| | | 722 | Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств |
| | | 723 | Реалізація науково-дослідних робіт за договорами |
| 74 | Інші доходи | 741 | Інші доходи бюджетних установ |
| Клас 8. Витрати | | | |
| 80 | Видатки із загального фонду | 801 | Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи |
| | | 802 | Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи |
| 81 | Видатки спеціального фонду | 811 | Видатки за коштами, отриманими як плата послуги |
| | | 812 | Видатки за іншими джерелами власних надходжень |
| | | 813 | Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду |

Додатки

| | | | |
|----|-------------------|-----|--|
| 82 | Виробничі витрати | 821 | Витрати виробничих (навчальних) майстерень |
| | | 821 | Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств |
| | | 823 | Витрати на науково-дослідні роботи за договорами |
| | | 824 | Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв |
| | | 825 | Витрати на заготівлю і переробку матеріалів |
| | | 826 | Видатки до розподілу |

Розділ II. Позабалансові рахунки

| Код рахунка | Назва |
|--|--|
| Клас 0. Позабалансові рахунки | |
| 01 | Орендовані необоротні активи |
| 02 | Активи на відповідальному зберіганні |
| 04 | Непередбачені активи і зобов'язання |
| 05 | Гарантії та забезпечення |
| 06 | Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання |
| 07 | Списані активи та зобов'язання |
| 08 | Бланки суворого обліку |
| 09 | Призначення та зобов'язання |
| Затверджено: Наказ Головного управління Державного казначейства України 10.12.99 N 114 | Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 грудня 1999 р. за N 890/4183 |

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Цей План рахунків розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів (надалі – установи), та операцій з виконання сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) бюджетів.

Розділ I. Балансові рахунки

Клас 1. Необоротні активи

Клас 1 «Необоротні активи» об'єднує рахунки, які призначені для обліку матеріальних та нематеріальних активів, що отримані для тривалого використання і не призначені для реалізації або витрачання протягом одного року.

10 «Основні засоби»

Для обліку власних та отриманих на умовах фінансового лізингу основних засобів передбачено рахунок 10 «Основні засоби», який розподіляється на субрахунки:

- 101 «Земельні ділянки»;
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 103 «Будинки та споруди»;
- 104 «Машини та обладнання»;
- 105 «Транспортні засоби»;
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»;
- 107 «Робочі і продуктивні тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження»;
- 109 «Інші основні засоби».

На субрахунок 101 «Земельні ділянки» обліковується земля, яка згідно з чинним законодавством придбана та/або надана для користування установі, у тому числі здана в оренду.

На субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» обліковуються капітальні витрати на покращення земель. До них відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм та інше).

На субрахунок 103 «Будинки та споруди» обліковуються із виділенням в окремі підгрупи:

- 1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі учбових закладів, лікарень, поліклінік і амбулаторій, будинків інтернатів для престарілих та інвалідів, дитячих закладів, бібліотек, клубів, музеїв, науково-дослідних інститутів, лабораторій та ін.) та іншими установами;
- 2) будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання;
- 3) водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів та інше.

На субрахунку 104 «Машини та обладнання» обліковуються силові машини та устаткування, робочі машини та обладнання, вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання з виділенням в окремі підгрупи:

1) силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову та електричну енергію, і машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію (енергію води, вітру, теплову, електричну енергію та ін.) в механічну, тобто в енергію руху;

2) робочі машини та обладнання, машини, апарати та їх обладнання, що призначені для механічного, термічного та хімічного впливу на предмет праці в процесі створення продукту чи послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини та тварин;

3) вимірювальні прилади-дозатори, амперметри, барометри, ватметри, водоміри, вакуумметри, вапориметри, вольтметри, висотометри, гальванометри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, компаси, манометри, хронометри, спеціальні ваги, мірники, касові апарати та ін.;

4) регулюючі прилади та пристрої — киснево-дихальні прилади, регулюючі, електричні, пневматичні та гідравлічні пристрої, пульти автоматичного управління, апаратура централізації та блокування, лінійні пристрої диспетчерського контролю та ін.;

5) лабораторне обладнання — пірометри, регулятори, калориметри, прилади для визначення вологості, перегінні куби, лабораторні копри, прилади для випробування на газонепроникність, прилади для випробування міцності зразків на розрив, мікроскопи, термостати, стабілізатори, витяжні шафи та ін.;

6) обчислювальна техніка — електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини, цифрові обчислювальні машини та пристрої (клавійні обчислювальні та підсумовуючі машини та ін.);

7) медичне обладнання — медичне обладнання (зуболікувальні крісла, операційні столи, ліжка з спеціальним обладнанням та ін.), спеціальне дезинфекційне та дезинсекційне обладнання, обладнання молочних кухонь та молочних станцій, станцій переливання крові та ін.;

8) комп'ютерна техніка і її комплектуючі — комп'ютери, монітори, периферійне і сітьове обладнання комп'ютера, що за вартістю за одиницю чи комплект відноситься до основних засобів;

9) інші машини та обладнання — машини, апарати та інше обладнання, не назване у вищеперерахованих підгрупах. До інших машин та обладнання відносяться: обладнання стадіонів, спортмайданчиків та спортивних приміщень (у тому числі спортивні снаряди), обладнання кабінетів та майстерень в учбових закладах, кіноапаратура, освітлювальна апаратура, обладнання

сцен, музичні інструменти, телевізори, радіоапаратура, спеціальне обладнання науково-дослідних та інших установ, які займаються науковою працею, обладнання АТС, телефони, факси, копіювальна техніка, пожежні машини на автомобільному та кінному ході, пожежні автоцистерни, механічні пожежні драбини, пральні та швейні машини, холодильники, пылесоси та ін.

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

1) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту (електровози, тепловози, паровози, мотовози, мотодрезини, вагони, платформи, цистерни, теплоходи, пароплави, дизель-електроходи, буксири, баржі та барки, човни та судна службово-допоміжні, рятувальні, пристані плавучі, парусні судна, автомобілі вантажні та легкові, причеми, автосамоскиди, автоцистерни, автобуси, трактори-тягачі та ін.);

2) рухомий склад повітряного транспорту (літаки, вертольоти);

3) гужовий транспорт (вози, сани та ін.);

4) виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди, візки та ін.);

5) усі види спортивного транспорту.

На субрахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар» обліковуються:

1) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача;

2) інструменти — механічні та немеханічні знаряддя праці загального значення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів. До них відносяться: різальні, ударні, натискувальні та ущільнюючі знаряддя ручної праці, включаючи ручні механічні знаряддя, що працюють на електроенергії, енергії стисненого повітря та ін. (електродрелі, фарбопульти, електровібратори, гайковерти та ін.), а також різного роду пристрої для обробки матеріалів, здійснення монтажних робіт та ін. (лещата, патрони, ділильні головки, пристрої для встановлення двигунів та для прокручування карданного валу на автомобілях та ін.);

3) виробничий інвентар та приладдя — предмети виробничого значення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи: робочі столи, верстаки, кафедри, парти та ін.; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні рами та ін.);

4) господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування, конторська обстановка, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські

машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, переносні юрти, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок із спеціальним обладнанням), килими, портъери та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення — гідропульты, стендери, драбини ручні, та ін. (крім насосів пожежних на автомобільному чи кінному ході та механічних пожежних драбин, врахованих на субрахунку 104 «Машини та обладнання»).

На субрахунку 107 «Робочі і продуктивні тварини» обліковуються із виділенням на окремій підгрупі:

1) робоча худоба — коні, воли, осли та інші робочі тварини (включаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин);

2) продуктивна та племінна худоба — корови, бики-плідники, бугаї, буйволи та яки (крім робочих), жеребці-плідники та племінні кобили (неробочі), кобили, переведені на табунне утримання, верблюди-плідники і матки (неробочі), олені-матки і самці (рогачі), кнурі та свиноматки, вівцематки, кози, барани та інше;

3) службові собаки;

4) декоративні тварини;

5) піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та інші).

На субрахунку 108 «Багаторічні насадження» обліковуються багаторічні насадження. До них відносяться штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку; плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева та кущі), озеленувальні та декоративні насадження на вулицях, площах, в парках, садах, скверах, на території установ, у дворах житлових будинків, живі огорожі, снігозахисні та полезахисні смуги, насадження для укріплення пісків і берегів річок, яро-балочні насадження та ін.; штучні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ та учбових закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження. Багаторічні насадження збільшуються на суму капітальних вкладень. Молоді насадження усіх видів враховуються окремо від насаджень, що досягли повного розвитку, тобто віку початку плодоношення, зімкнення крон та ін.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» обліковуються з виділенням на окремій групі:

1) сценічно-постановочні засоби вартістю понад 10 гривень за одиницю (декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки);

2) документація з типового проектування незалежно від вартості;

3) навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети.

За дебетом субрахунків рахунку 10 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання» відображається вартість придбаних основних засобів. Одночасно робиться

запис у дебет відповідного субрахунку класу 8 «Витрати» і кредит субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

За кредитом субрахунків рахунку 10 і дебетом субрахунків 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами», 131 «Знос основних засобів» здійснюється запис сум вибуття основних засобів.

11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Для інших необоротних матеріальних активів, що не ввійшли до рахунку 10 і за якими застосовується спрощений або інший специфічний порядок обліку, призначений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», що поділяється на субрахунки:

- 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок»;
- 112 «Бібліотечні фонди»;
- 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»;
- 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»;
- 115 «Тимчасові нетитульні споруди»;
- 116 «Природні ресурси»;
- 117 «Інвентарна тара»;
- 118 «Матеріали довготривалого використання для наукових цілей».
- 119 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»

На субрахунку 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок» обліковуються:

1) музейні цінності (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються у порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях;

2) експонати тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості.

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

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

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

- 1) білизна (сорочки, халати);
- 2) постільні речі (матраци, подушки, ковдри, простирадла, підодіяльники, наволочки, покривала, мішки спальні і т.ін.);

3) одяг і обмундирування, включаючи спецодяг (костюми, пальта, плащі, кожухи, плаття, кофти, спідниці, куртки, штани і т.ін.);

4) взуття, включаючи спеціальне (черевики, чоботи, сандалі, валянки і т.ін.);

5) спортивний одяг і взуття (костюми, черевики і т.ін.).

На субрахунку 115 «Тимчасові нетитульні споруди» обліковуються тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування і пристрої.

На субрахунку 116 «Природні ресурси» обліковуються мінеральні копальни, нафтові свердловини, родовища корисних копалин внутрішніх вод, смуги будівельного лісу, що згідно з чинним законодавством належать бюджетній установі.

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

На субрахунку 118 «Матеріали довготривалого використання для наукових цілей» обліковуються матеріали, одержані зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-дослідних інститутів, вузів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріали, що є об'єктами наукових досліджень.

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

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

За дебетом субрахунків рахунку 11 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання» відображається вартість придбаних інших необоротних матеріальних активів. Одночасно робиться запис у дебет відповідного субрахунку класу 8 «Витрати» і кредит субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

За кредитом субрахунків рахунку 11 і дебетом субрахунків 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» здійснюється запис сум вибуття інших необоротних матеріальних активів.

12 «Нематеріальні активи»

Активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми, використовуються установою в процесі її господарської діяльності більше року,

обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи» з розподілом на субрахунки:

121 «Авторські та суміжні з ними права»;

122 «Інші нематеріальні активи».

На субрахунку 121 «Авторські та суміжні з ними права» обліковуються авторське право та суміжні з ним права установи (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо). (Абзац четвертий тексту пояснення до рахунку 12 «Нематеріальні активи» класу 1 «Необоротні активи» в редакції Наказу Державного казначейства N 138 (з0917-05) від 08.08.2005).

На субрахунку 122 «Інші нематеріальні активи» обліковуються інші нематеріальні активи з розподілом за такими групами:

1) права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

2) права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

3) права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);

4) права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

5) інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

За дебетом субрахунків рахунку 12 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання» відображається вартість придбаних нематеріальних активів. Одночасно робиться запис у дебет відповідних субрахунків класу 8 «Витрати» і кредит субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

За кредитом субрахунків рахунку 12 і дебетом субрахунків 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами», 133 «Знос нематеріальних активів» записуються суми вибуття нематеріальних активів.

13 «Знос необоротних активів»

Знос основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 13 «Знос необоротних активів» з розподілом на субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Знос нематеріальних активів».

На субрахунку 131 «Знос основних засобів» обліковується знос будівель і споруд, передавальних пристроїв, машин та обладнання, робочої худоби, транспортних засобів, виробничого (включаючи пристрої) та господарського інвентарю, багаторічних насаджень, які досягли експлуатаційного віку.

Знос не нараховується на наступні основні засоби: на земельні ділянки, будинки і споруди, які є унікальними пам'ятками архітектури та мистецтва; обладнання, експонати, зразки, діючі і недіючі моделі, макети та інші наочні посібники, що знаходяться в кабінетах та лабораторіях і використовуються для учбових та наукових цілей; продуктивну худобу, буйволів, волів, оленів, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, фільмофонди, сценічно-постановочні засоби.

На субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» обліковується знос інших матеріальних необоротних активів. Знос не нараховується на експонати тваринного світу (в зоопарках та інших аналогічних установах), музейні і художні цінності, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизну, постільні речі, одяг та взуття, природні ресурси.

На субрахунку 133 «Знос нематеріальних активів» обліковується знос нематеріальних активів.

Знос не визнається за необоротними активами установ, які знаходяться за кордоном.

За кредитом субрахунків рахунку 13 і дебетом субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» нараховується знос на необоротні активи.

14 «Незавершене капітальне будівництво»

Облік незавершеного капітального будівництва (виготовлення, створення), поліпшення об'єктів необоротних активів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення в експлуатацію здійснюється на рахунку 14 «Незавершене капітальне будівництво» з розподілом на субрахунки:

141 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами»;

142 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами»;

143 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами».

На субрахунку 141 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами» обліковуються витрати за незакінченими і закінченими об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації основних засобів, але не зданими в експлуатацію.

На субрахунку 142 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами» обліковуються витрати

за незакінченими і закінченими об'єктами капітального будівництва, реконструкції модернізації інших необоротних матеріальних активів, але не зданими в експлуатацію.

На субрахунку 143 «Капітальні видатки за неведеними в експлуатацію нематеріальними активами» обліковуються витрати за незакінченими і закінченими об'єктами з виготовлення (створення), модернізації нематеріальних активів, але не зданими в експлуатацію.

Клас 2. Запаси

На рахунках даного класу обліковуються оборотні матеріальні активи, що належить установі, реалізацію та витрачання яких планується здійснити протягом року.

20 «Виробничі запаси»

На рахунку 20 «Виробничі запаси» обліковується обладнання, яке підлягає встановленню на об'єктах, що будуються або реконструюються, будівельні матеріали, конструкції, деталі та інші матеріальні цінності, придбані за рахунок коштів, виділених на капітальне будівництво, матеріали для науково-дослідних робіт, а також спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами. Він розподіляється на субрахунки:

201 «Сировина і матеріали»;

202 «Обладнання, конструкції і деталі до установки»;

203 «Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами»;

204 «Будівельні матеріали»;

205 «Інші виробничі запаси».

На субрахунку 201 «Сировина і матеріали» обліковуються сировина та матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва.

На субрахунку 202 «Обладнання, конструкції і деталі до установки» обліковуються будівельні конструкції і деталі, зокрема: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд; збірні елементи; обладнання для опаловальної, вентиляційної, санітарно-технічної системи (опаловальні котли, радіатори і т.ін.). На цьому субрахунку також обліковуються вітчизняне та імпортоване обладнання, що потребує монтажу і призначене для встановлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, яке потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію тільки після збирання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин такого обладнання. До складу обладнання включається і контрольно-

вимірювальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу в складі встановленого обладнання.

На субрахунку 203 «Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами» у науково-дослідних установах і вищих навчальних закладах обліковується спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарським договорами за конкретною темою замовника з метою подальшої передачі його до наукового підрозділу.

На субрахунку 204 «Будівельні матеріали» обліковуються будівельні матеріали, що придбані за рахунок коштів, призначених на капітальне будівництво, і використовуються в процесі будівельних та монтажних робіт.

До будівельних матеріалів належать:

1) силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); лісові матеріали (ліс круглий пиломатеріали, фанера і т.ін.); будівельний метал (залізо, жесьть, сталь, цинк листовий і т.ін.); металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби і т.ін.);

2) санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники і т.ін.); електро-технічні матеріали (кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори тощо); хімічно-москательні (фарба, оліфа, толь і т.ін.) та інші аналогічні матеріали.

На цьому субрахунку в підсобних сільських господарствах обліковується посадковий матеріал, придбаний за рахунок капітальних вкладень для закладення садів, ягідників, виноградників тощо.

На субрахунку 205 «Інші матеріали» обліковуються усі інші запаси, які використовуються для науково-дослідних робіт за господарськими договорами та капітального будівництва і не ввійшли в субрахунки 201–204.

На суму придбаних запасів дебетується субрахунок рахунку 20 і кредитується відповідний субрахунок класів 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання».

За використаними запасами кредитується субрахунок рахунку 20 і дебетується субрахунок класу 8 «Витрати».

21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі»

На рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» обліковуються усі види тварин і тварини на відгодівлі, птахи, кролі, хутрові звірі, сім'ї бджіл незалежно від їх вартості з розподілом на субрахунки:

211 «Молодняк тварин на вирощуванні»;

212 «Тварини на відгодівлі»;

213 «Птиця»;

214 «Звірі»;

215 «Кролі»;

216 «Сім'ї бджіл»;

217 «Доросла худоба, вибракувана з основного стада»;

218 «Худоба, прийнята від населення для реалізації».

На субрахунку 211 «Молодняк тварин на вирощуванні» ведеться облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней за групами:

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

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

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

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

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

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковується також за породами.

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

На субрахунку 213 «Птиця» ведеться облік наявності, надходження і вибуття всієї птиці, як молодняка, так і дорослої, за такими обліковими групами:

1) кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;

2) кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;

3) качки: молодняк; доросле стадо;

4) гуси: молодняк; доросле стадо;

5) індики: молодняк; доросле стадо;

6) цесарки: молодняк; доросле стадо;

7) перепілки: молодняк; доросле стадо.

На субрахунку 214 «Звірі» ведеться облік наявності, надходження і вибуття хутрових звірів за видами, окремо молодняка і основного стада.

На субрахунку 215 «Кролі» ведеться облік наявності, надходження та вибуття кролів за породами, окремо молодняка і основного стада.

На субрахунку 216 «Сім'ї бджіл» ведеться облік наявності, надходження і вибуття бджолиних сімей за кількістю сімей, їх вартістю в цілому на пасіці.

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

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

Закуплені молодняк худоби і доросла худоба для відгодівлі оприбутковуються за вартістю придбання на дебет рахунку 21 з кредиту відповідного субрахунку класу 6 «Поточні зобов'язання».

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» розподіляється на субрахунки:

221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації»;

222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення».

Наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких не перевищує один рік, відображається на субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації».

Придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів відображається за дебетом субрахунку 221 і кредитом відповідного субрахунку класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», 6 «Поточні зобов'язання». Одночасно робиться другий запис за дебетом відповідного субрахунку класу 8 «Витрати» і кредитом субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами».

Вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів відображається за кредитом субрахунку 221 і дебетом субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами».

222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення».

На субрахунку 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення» ведеться облік малоцінних та швидкозношуваних предметів спеціального призначення, що мають специфічне призначення і обмежене короткотермінове застосування в окремих галузях.

23 «Матеріали і продукти харчування»

Матеріали і продукти харчування, що знаходяться в установах за їх предметною характеристикою незалежно від коду економічної класифікації видатків, за рахунок якої вони були придбані, обліковуються на рахунку 23 «Матеріали і продукти харчування», який поділяється на субрахунки:

231 «Матеріали для учбових, наукових та інших цілей»;

232 «Продукти харчування»;

- 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»;
- 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя»;
- 235 «Паливо, горючі і мастильні матеріали»;
- 236 «Тара»;
- 237 «Матеріали в дорозі»;
- 238 «Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання»;
- 239 «Інші матеріали».

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

Облік дорогоцінних металів для протезування ведеться у відповідності з Положенням про порядок збирання і здавання відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затвердженим спільним наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України з матеріальних ресурсів, Національного банку України, Державного комітету України по рідкісних, дорогоцінних металах та дорогоцінному камінню від 23.06.94 N 54/11/161/91/15 (z0158-94) та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 09.07.94 за N 158/367.

На субрахунку 232 «Продукти харчування» обліковуються продукти харчування в установах, у кошторисах яких передбачені асигнування за кодом економічної класифікації видатків 1133 «Продукти харчування».

На субрахунку 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби» обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, сироватки, вакцини, кров та перев'язувальні засоби в лікарнях, лікувально-профілактичних, лікувально-ветеринарних та інших закладах, у кошторисах яких передбачені асигнування за кодом 1132 економічної класифікації видатків «Медикаменти та перев'язувальні матеріали».

На цьому субрахунку також обліковуються допоміжні та аптекарські матеріали в лікувальних закладах, які мають свої аптеки.

На субрахунку 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя» обліковуються господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки та ін.), будівельні матеріали для поточного ремонту. Тут обліковуються медикаменти і перев'язувальні засоби установ, у кошторисах яких асигнування на цю мету передбачаються за кодом 1131 економічної класифікації видатків «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

На субрахунку 235 «Паливо, горючі і мастильні матеріали» обліковуються всі види палива, пального і мастильних матеріалів, що знаходяться на скла-

дах або в коморах (дрова, вугілля, торф, бензин, гас, мазут, автол і т.ін.), а також безпосередньо у матеріально відповідальних осіб.

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

На субрахунку 237 «Матеріали в дорозі» обліковуються матеріали, оплачені установами за поставками, які не надійшли до кінця місяця на склад і за якими надійшли транспортні документи, а також матеріали, одержані на склади груп централізованого постачання і не розподілені за установами. При надходженні матеріалів вони розписуються за субрахунками.

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

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

За дебетом субрахунків рахунку 23 обліковуються матеріали і продукти харчування, що придбані установою. При цьому кредитується відповідний субрахунок рахунку класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи», 6 «Поточні зобов'язання».

За кредитом субрахунку рахунку 23 здійснюється списання матеріалів і продуктів харчування. При цьому кредитується відповідний субрахунок класу 8 «Витрати».

24 «Готова продукція»

Облік готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, а також готової друкованої продукції ведеться на субрахунку 241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень».

Оприбуткування готової продукції супроводжується записом за дебетом субрахунку 241 і кредитом субрахунку 821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень».

На суму реалізованої готової продукції кредитується субрахунок 241 і дебетується субрахунок 721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень».

25 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Облік протягом року продукції підсобних сільських і навчально-дослідних господарств ведеться на субрахунку 251 «Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств».

Оприбуткування готової продукції супроводжується записом за дебетом субрахунку 251 і кредитом субрахунку 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств».

На суму реалізованої готової продукції кредитується субрахунок 251 і дебетується субрахунок 722 «Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств».

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи

До класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» належать рахунки, що застосовуються для відображення поточних фінансових активів: коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державного казначейства України, у розрахунках з дебіторами.

30 «Каса»

Облік руху та наявності грошей у касі установи або централізованої бухгалтерії ведеться на рахунок 30 «Каса» з розподілом на субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

На субрахунку 301 «Каса в національній валюті» ведеться облік готівки в національній валюті.

На субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті» обліковується рух та наявність готівки в іноземній валюті за кожним видом валюти окремо.

За дебетом субрахунків рахунку 30 записуються надходження в касу, а за кредитом — видані кошти.

31 «Рахунки в банках»

Облік руху коштів на поточних рахунках в установах банків ведеться на рахунок 31 «Рахунки в банках» з розподілом на субрахунки:

311 «Поточні рахунки на видатки установи»;

312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам»;

313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду»;

318 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

319 «Інші поточні рахунки».

На субрахунку 311 «Поточні рахунки на видатки установи» обліковуються кошти бюджету, що надійшли в розпорядження головного або нижчестоящих розпорядників коштів на утримання установи або на централізовані заходи на видатки, що передбачені в розділі «Загальний фонд» кошторису установи.

На субрахунку 312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам» головними розпорядниками коштів та розпорядниками коштів другого ступеня обліковуються кошти, призначені для переказів підвідомчим установам.

На субрахунку 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» обліковуються кошти, що надійшли на ім'я установи як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна.

На субрахунку 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» обліковуються кошти, які надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи.

На субрахунку 315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум» обліковуються кошти, які надходять у тимчасове розпорядження установ і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку 316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» обліковуються кошти установ, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

На субрахунку 318 «Поточні рахунки в іноземній валюті» обліковується рух коштів в іноземній валюті, що належать установі.

На субрахунку 319 «Інші поточні рахунки» обліковуються кошти, що надходять на ім'я установи і не зазначені в субрахунках 311–318.

За дебетом субрахунків рахунку 31 записуються надходження коштів на поточні рахунки. Списання коштів здійснюється за кредитом цих субрахунків.

Субрахунки рахунку 31 (крім 318) використовуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів, які обслуговуються в установах банків та тільки тими розпорядниками коштів державного бюджету, які не переведені на казначейське обслуговування кошторисів доходів і видатків.

32 «Рахунки в казначействі»

Рух коштів установи на реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства України ведеться на рахунку 32 «Рахунки в казначействі» з розподілом на субрахунки:

321 «Реєстраційні рахунки»;

322 «Особові рахунки»;

323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум»;

326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду»;

328 «Інші рахунки в казначействі».

На субрахунку 321 «Реєстраційні рахунки» обліковуються кошти, виділені розпоряднику коштів для утримання установи та на централізовані заходи.

На субрахунку 322 «Особові рахунки» обліковуються кошти, виділені з бюджету головному розпоряднику коштів або розпоряднику коштів другого ступеня для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

На субрахунку 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» обліковуються кошти, що надійшли на ім'я установи як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна.

На субрахунку 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» обліковуються кошти, які надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи.

На субрахунку 325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум» обліковується рух депозитних коштів установ, які надійшли в тимчасове розпорядження і з настанням відповідних умов належать поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» обліковуються кошти установ, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

На субрахунку 328 «Інші рахунки в казначействі» обліковуються кошти, що надходять на ім'я установи і не зазначені в субрахунках 321-327.

Зарахування коштів на реєстраційні рахунки відображається за дебетом субрахунків рахунку 32, а перерахування — за кредитом.

Аналітичний облік ведеться в розрізі реєстраційних рахунків, відкритих за кодами програмної класифікації видатків державного бюджету, установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету або

функціональної класифікації видатків бюджету установами, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

33 «Інші кошти»

Рух і наявність коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, мазут, харчування і т.ін., оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, у повідомленнях на поштові перекази, у митних марках, у бланках трудових книжок і вкладишах до них та в інших грошових документах, обліковуються на рахунку 33 «Інші кошти», який розподіляється на субрахунки:

331 «Грошові документи в національній валюті»;

332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»;

334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті».

На субрахунку 331 «Грошові документи в національній валюті» обліковуються грошові документи установи в національній валюті.

На субрахунку 332 «Грошові документи в іноземній валюті» ведеться облік грошових документів в іноземній валюті, що належать установі.

На субрахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» обліковуються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

На субрахунку 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» обліковуються кошти в іноземній валюті, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, а будуть зараховані в наступному місяці.

34 «Короткострокові векселі одержані»

Короткострокові векселі, що одержані установою у випадках, дозволених нормативно-правовими актами України, обліковуються на рахунку 34 з розподілом на субрахунки:

341 «Векселі, одержані в національній валюті»;

342 «Векселі, одержані в іноземній валюті».

На субрахунку 341 «Векселі, одержані в національній валюті» обліковуються короткострокові векселі, одержані в національній валюті.

На субрахунку 342 «Векселі одержані в іноземній валюті» обліковуються короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті.

Зарахування коштів на рахунки відображається за дебетом субрахунків рахунку 34, а перерахування — за кредитом.

35 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

На рахунку 35 «Розрахунки з покупцями та замовниками» обліковуються розрахунки з покупцями та замовниками за виконані роботи і надані послуги.

ги, що мають авансові платежі, умови угод яких передбачають попередню оплату.

Рахунок 35 застосовується тільки в науково-дослідних установах, навчальних закладах професійно-технічної освіти, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах.

На субрахунку 351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи» обліковуються аванси, одержані від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт за договорами.

Суми отриманих авансів записуються за кредитом субрахунку 351 і дебетом 313 «Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів» або 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів».

За дебетом субрахунку 351 і кредитом 634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті» записуються суми авансів, що зараховані при оплаті рахунків.

36 «Розрахунки з різними дебіторами»

На рахунку 36 «Розрахунки з різними дебіторами» обліковуються розрахунки бюджетної установи з різними дебіторами з розподілом на субрахунки:

361 «Розрахунки в порядку планових платежів»;

362 «Розрахунки з підзвітними особами»;

363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»;

364 «Розрахунки з іншими дебіторами».

На субрахунку 361 «Розрахунки в порядку планових платежів» обліковуються розрахунки з постачальниками в порядку планових платежів, коли умовами угоди передбачена сплата не за окремими операціями, а шляхом періодичного перерахування в певні строки і в установлених розмірах.

На субрахунку 362 «Розрахунки з підзвітними особами» обліковуються розрахунки з працівниками установи за виданий аванс на господарські видатки або видатки на відрядження.

На субрахунку 363 «Розрахунки із відшкодування завданих збитків» обліковуються суми недостач і крадіжок коштів та матеріальних цінностей, суми збитків за псування матеріальних цінностей, віднесені на рахунок винних осіб, та інші суми, що підлягають утриманню в установленому порядку.

На субрахунку 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» обліковуються розрахунки з іншими дебіторами установи.

Сума авансу записується за дебетом субрахунків рахунку 36, на суму отриманих цінностей або наданих послуг проводиться запис у кредит субрахунку рахунку 36.

Клас 4. Власний капітал

Рахунки класу 4 «Власний капітал» застосовуються для обліку фондів та визначення результатів виконання кошторисів установи.

40 «Фонд у необоротних активах»

На субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» обліковуються вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів (з урахуванням зносу), що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи.

Вартість придбаних необоротних активів супроводжується записом за дебетом субрахунку класу 1 «Необоротні активи» та кредитом субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» та класу 6 «Поточні зобов'язання». Водночас проводиться другий запис за кредитом субрахунку 401 та дебетом відповідного субрахунку класу 8 «Витрати».

На субрахунку 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві» обліковуються витрати за незакінченими або закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва.

41 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах»

На субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами» обліковується вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи і термін експлуатації яких не перевищує один рік.

Вартість придбаних малоцінних і швидкозношуваних предметів записується в кредит субрахунку 411 і в дебет відповідного субрахунку класу 8 «Витрати». На суму малоцінних і швидкозношуваних предметів, що вибули з експлуатації проводиться запис у дебет субрахунку 411 і в кредит субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації».

Залишок на субрахунку 411 повинен дорівнювати сумі залишків на субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації».

43 «Результати виконання кошторисів»

Рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» передбачений для визначення результату установи від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису установи, як за загальним, так і за спеціальним фондами, за результатами року.

Рахунок розподіляється на субрахунки:

431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом»;

432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом».

44 «Результати переоцінок»

Рахунок 44 «Результати переоцінок» застосовується для відображення результатів переоцінок матеріальних, нематеріальних і фінансових активів. Він розподіляється на субрахунки:

441 «Переоцінка матеріальних активів»;

442 «Інша переоцінка».

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Клас 5 призначений для обліку зобов'язань установи, які не виникають у процесі звичайної діяльності, не є характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року.

50 «Довгострокові позики»

На рахунку 50 «Довгострокові позики» обліковуються суми довгострокових позик, одержані установами, з розподілом на субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків»;

502 «Відстрочені довгострокові кредити банків»;

503 «Інші довгострокові позики».

На субрахунку 501 «Довгострокові кредити банків» обліковуються суми довгострокових кредитів, одержані в установах банків у національній та іноземній валюті у відповідності з чинним законодавством, термін сплати яких настане в наступні бюджетні роки.

На субрахунку 502 «Відстрочені довгострокові кредити банків» обліковуються суми відстрочених довгострокових кредитів, одержаних в установах банків.

На субрахунку 503 «Інші довгострокові позики» обліковуються суми інших довгострокових позик, одержаних установою у відповідності з чинним законодавством.

51 «Довгострокові векселі видані»

На субрахунку 511 «Видані довгострокові векселі» ведеться облік векселів, виданих установою згідно з нормативно-правовими актами України і термін сплати яких установлено в наступні роки.

52 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання»

На субрахунку 521 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» ведеться облік випущених облігацій та інших позикових коштів (крім тих, що обліковуються на субрахунках рахунку 50 «Довгострокові позики»), на які нараховуються відсотки.

Клас 6. Поточні зобов'язання

Облік зобов'язань установи, що виникають протягом звичайної її діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів та видатків, і погашення яких очікується протягом поточного бюджетного року, ведеться на субрахунках класу 6 «Поточні зобов'язання».

60 «Короткострокові позики»

На рахунку 60 «Короткострокові позики» обліковуються суми короткострокових позик, одержаних у відповідності з чинним законодавством з розподілом на субрахунки:

- 601 «Короткострокові кредити банків»;
- 602 «Відстрочені короткострокові кредити банків»;
- 603 «Інші короткострокові позики»;
- 604 «Прострочені позики»;
- 605 «Короткострокові позики з бюджету».

На субрахунку 601 «Короткострокові кредити банків» обліковуються суми короткострокових кредитів, одержаних установою в банках в національній та іноземній валюті у відповідності з чинним законодавством.

На субрахунку 602 «Відстрочені короткострокові кредити банків» обліковуються суми короткострокових кредитів, одержаних в установах банків у національній та іноземній валюті, які були відстрочені.

На субрахунку 603 «Інші короткострокові позики» обліковуються суми короткострокових позик, які були одержані установою з бюджету, банків чи інших юридичних осіб у національній та іноземній валюті.

На субрахунку 604 «Прострочені позики» обліковуються суми прострочених позик, що були одержані з бюджету, в установах банків, в інших юридичних осіб у національній та іноземній валюті у відповідності з чинним законодавством.

Субрахунок 605 «Короткострокові позики з бюджету» використовується сільськими, селищними, міськими (міст районного підпорядкування) бюджетами для обліку сум короткострокових позик, одержаних з вищестоящого бюджету (районного, міського, обласного).

61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»

На субрахунках рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» обліковується поточна заборгованість за зобов'язаннями, термін сплати за якими настане в наступні роки. У розрізі видів зобов'язань рахунок 61 розподіляється на субрахунки:

- 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими позиками»;
- 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими векселями»;
- 613 «Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями».

На субрахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими позиками» обліковується поточна заборгованість за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками.

На субрахунку 612 «Поточна заборгованість за довгостроковими векселями» ведеться облік поточної заборгованості за довгостроковими векселями.

На субрахунку 613 «Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями» обліковується поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями.

62 «Короткострокові векселі видані»

На субрахунку 621 «Видані короткострокові векселі» ведеться облік векселів, виданих установою згідно з нормативно-правовими актами України і термін сплати яких встановлено протягом поточного бюджетного року.

63 «Розрахунки за виконані роботи»

Розрахунки з постачальниками, підрядниками і замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надання послуг у наукових бюджетних установах, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах обліковуються на рахунку 63 «Розрахунки за виконані роботи», який розподіляється на субрахунки:

631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

632 «Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки з бюджетної тематики»;

633 «Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень»;

634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»;

635 «Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами».

На субрахунку 631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» обліковуються розрахунки з постачальниками за будівельні матеріали, конструкції та деталі, обладнання для устаткування тощо, та розрахунки з підрядниками за конструкції і деталі, передані їм для будівництва та монтажу, і за виконані будівельно-монтажні роботи.

За дебетом субрахунку 631 записуються суми сплачених рахунків за будівельні матеріали, конструкції та деталі, при цьому кредитуються відповідні субрахунки: 311 «Поточні рахунки на видатки установи», 321 «Реєстраційні рахунки» або 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги», 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги». На вартість цінностей, отриманих від постачальників на склад, дебетується субрахунок 202 «Обладнання, конструкції і деталі до установки», 204 «Будівельні матеріали» або 631, якщо цінності передані підряднику поза складом, і кредитується субрахунок 631.

За розрахунками з підрядниками в дебет субрахунку 631 записуються суми, перераховані за виконані будівельно-монтажні роботи і передані підряднику конструкції та деталі, будівельні матеріали для будівельно-монтажних робіт, при цьому кредитуються субрахунки 201 «Сирови-

на і матеріали», 204 «Будівельні матеріали», 311 «Поточні рахунки на видатки установи», 322 «Особові рахунки», 313 «Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів», 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів». На суми виконаних підрядником будівельно-монтажних робіт проводяться записи в дебет субрахунку 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» або 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги» і в кредит субрахунку 631.

На субрахунку 632 «Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів» обліковуються розрахунки з підприємствами та організаціями з виконання ними замовлень на дослідно-конструкторські розробки для науково-дослідних установ.

За дебетом субрахунку 632 записуються перераховані суми авансу та розрахунки за виконану роботу. При цьому кредитуються субрахунки:

311 «Поточні рахунки на видатки установи», 312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам» — якщо установа не переведена на казначейське обслуговування;

321 «Реєстраційні рахунки», 322 «Особові рахунки» — при казначейському обслуговуванні кошторисів установи.

За кредитом субрахунку 632 і дебетом субрахунків класів 1 «Необоротні активи» і 2 «Запаси» записуються прийняті вироби.

На субрахунку 633 «Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень» у навчальних закладах професійно-технічної освіти обліковуються розрахунки із замовниками за виконані роботи або надані послуги і за реалізовані готові вироби, а також розрахунки з підприємствами і організаціями за роботи, виконані учнями в процесі виробничого навчання.

За дебетом субрахунку 633 і кредитом субрахунків 669 «Інші розрахунки за виконані роботи», 721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень», 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги» записуються вартість наданих послуг, реалізованих готових виробів, виготовлених в учбово-виробничих майстернях, а також суми винагород, які підлягають виплаті учням учбових закладів за виконані ними роботи на підприємствах і в організаціях, і суми, направлені на розширення учбової бази, поліпшення культурно-побутового обслуговування учнів і т.ін.

Надходження коштів записується за кредитом субрахунку 633 і дебетом субрахунку 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» або 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги».

На субрахунку 634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті» обліковуються розрахунки із замовниками за виконані згідно з договорами науково-дослідні роботи.

За дебетом субрахунку 634 записуються суми за наданими рахунками з кредитуванням субрахунку 723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами». У кредит субрахунку 634 та дебет субрахунку 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» або 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» записуються суми, які надійшли до сплати за рахунком та за кредитом 351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи» — суми зарахованого авансу.

На субрахунку 635 «Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами» обліковуються розрахунки з виконавцями, які залучені для виконання окремих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт за господарськими договорами науково-дослідної установи.

Суми, перераховані співвиконавцям за виконані роботи, записуються за дебетом субрахунку 635 і кредитом 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» або 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги». Прийняті роботи відображаються записом за кредитом субрахунка 635 і дебетом 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами».

64 «Розрахунки із податків і платежів»

На рахунку 64 «Розрахунки із податків і платежів» обліковуються розрахунки установи з податків і зборів (обов'язкових платежів) згідно з чинним законодавством з розподілом на субрахунки:

641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет»;

642 «Інші розрахунки з бюджетом».

На субрахунку 641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет» обліковуються розрахунки установи з бюджетом з податків і платежів.

Аналітичний облік субрахунку 641 ведеться з розподілом на види податків і зборів, які сплачуються установою.

На субрахунку 642 «Інші розрахунки з бюджетом» обліковуються інші розрахунки установи з бюджетом.

65 «Розрахунки із страхування»

На субрахунках рахунку 65 «Розрахунки із страхування» обліковуються розрахунки із страхування з розподілом на субрахунки:

651 «Розрахунки з пенсійного забезпечення»;

652 «Розрахунки із соціального страхування»;

653 «Розрахунки із страхування на випадок безробіття»;

654 «Розрахунки з інших видів страхування».

На субрахунку 651 «Розрахунки з пенсійного забезпечення» обліковуються розрахунки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з Пенсійним фондом України.

За дебетом субрахунку 651 обліковуються суми перерахованих зборів, а за кредитом — суми нарахованих зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України.

На субрахунку 652 «Розрахунки із соціального страхування» обліковуються розрахунки збору на обов'язкове соціальне страхування з органами соціального страхування. Нарахування зазначених зборів проводиться у встановлених відсотках згідно з чинним законодавством.

За дебетом субрахунку 652 записуються суми нарахованої допомоги працівникам у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, інші виплати за рахунок коштів збору на обов'язкове соціальне страхування, а також суми перерахованих зборів.

За кредитом субрахунку 652 записуються суми нарахованих зборів на обов'язкове соціальне страхування та суми, що надійшли в рахунок погашення заборгованості.

На субрахунку 653 «Розрахунки із страхування на випадок безробіття» обліковуються розрахунки збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

За дебетом субрахунку 653 обліковуються суми перерахованого збору, а за кредитом відображається суми нарахованого збору на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 654 «Розрахунки з інших видів страхування» обліковуються розрахунки з інших видів страхування.

За дебетом субрахунку 654 обліковуються суми перерахованих страхових внесків, а за кредитом відображаються суми нарахованих страхових внесків.

66 «Розрахунки з оплати праці»

Розрахунки з працівниками із заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, зі студентами, аспірантами і учнями із стипендій та інших подібних виплат обліковуються на рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці», який розподіляється на субрахунки:

661 «Розрахунки із заробітної плати»;

662 «Розрахунки зі стипендіатами»;

663 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»;

664 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»;

665 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування»;

666 «Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»;

667 «Розрахунки з працівниками за позиками банків»;

668 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»;

669 «Інші розрахунки за виконані роботи».

На субрахунку 661 «Розрахунки із заробітної плати» обліковуються розрахунки з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті установ за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

На суму нарахованої заробітної плати і допомоги здійснюється запис у кредит субрахунку 661 і дебет відповідних субрахунків класу 8 «Витрати».

Виплачена заробітна плата записується в дебет субрахунку 661 і кредит субрахунку 301 «Каса в національній валюті».

На субрахунку 662 «Розрахунки зі стипендіатами» обліковуються розрахунки із стипендій з учнями, студентами й аспірантами.

На суми нарахованих стипендій проводиться запис у кредит субрахунку 662, а в дебет цього субрахунку записуються суми проведених утримань, виданих і не одержаних у строк стипендій.

На субрахунку 663 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит» обліковуються суми, утримані із заробітної плати за дорученнями-зобов'язаннями працівників за товари, продані в кредит торговельними організаціями.

На субрахунку 664 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках» обліковуються суми, утримані із заробітної плати працівників на підставі письмової заяви окремо кожного працівника, що виявив бажання перерахувати заробітну плату за безготівковим розрахунком на поточний рахунок в установі банку.

На субрахунку 665 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування» обліковуються суми, утримані із заробітної плати за дорученнями працівників у сплату страхових платежів за договорами добровільного страхування шляхом безготівкових розрахунків.

На субрахунку 666 «Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків» обліковуються утримані із заробітної плати за заявами працівників членські профспілкові внески при безготівковій системі розрахунків з профспілковими організаціями.

На субрахунку 667 «Розрахунки з працівниками за позиками банків» обліковуються суми, утримані із заробітної плати працівників за зобов'язаннями індивідуального позикодержателя на погашення позики, одержаної в установі банку у відповідності з чинним законодавством.

На субрахунку 668 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання» обліковуються суми, утримані із заробітної плати, стипендій і пенсій за виконавчими листами та іншими документами.

На субрахунку 669 «Інші розрахунки за виконані роботи» обліковуються розрахунки за сумами гонорару, що виплачуються позаштатному складу (композиторам, артистам, авторам т.ін.) за роботи і виступи за договорами і разовими замовленнями.

У кредит субрахунку 669 записуються суми нарахованих гонорарів, при цьому дебетуються відповідні субрахунки класу 8 «Витрати». Утримання сум з гонорару записується за дебетом субрахунку 669.

67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами»

На рахунку 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами» обліковуються розрахунки установи за іншими операціями з розподілом на субрахунки:

671 «Розрахунки з депонентами»;

672 «Розрахунки за депозитними сумами»;

673 «Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень»;

674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»;

675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На субрахунку 671 «Розрахунки з депонентами» обліковуються операції за розрахунками з депонентами — суми заробітної плати і стипендій, які не одержані працівниками та стипендіатами в установленій термін.

У дебет субрахунку 671 записуються також суми депонентської заборгованості, строк позовної давності яких минув і які підлягають унесенню в доходи відповідних бюджетів. При цьому кредитується субрахунок 642 «Інші розрахунки з бюджетом».

На субрахунку 672 «Розрахунки за депозитними сумами» ведеться облік депозитних сум.

У кредит субрахунку 672 записуються суми, що надійшли на ім'я установи від фізичних та/або юридичних осіб. При цьому дебетується субрахунок рахунку 30 або субрахунки 315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум», 325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум». Перерахування сум за належністю здійснюється за дебетом субрахунку 672.

На субрахунку 673 «Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень» ведеться облік операцій, проведених за коштами, отриманими для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи як у грошовій, так і в натуральній формі.

На субрахунку 674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів» ведуться розрахунки: з батьками за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах; за навчання дітей в музичних школах; за утримання дітей в школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; за харчування дітей в інтернатах при школах.

На суму отриманих коштів кредитується субрахунок 674, нарахування сум здійснюється за дебетом субрахунку 674.

На субрахунку 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведуться розрахунки з іншими кредиторами, а також із аспірантами, студентами та учнями навчальних закладів за користування гуртожитком.

Суми отриманих матеріальних цінностей записуються за кредитом, а перераховані кошти за відповідні матеріальні цінності та надані послуги записуються за дебетом субрахунку 675.

68 «Внутрішні розрахунки»

Розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищестоящими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами, обліковуються на рахунку 68 «Внутрішні розрахунки», який розподіляється на субрахунки:

683 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом»;

684 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом».

На субрахунку 683 обліковуються операції з централізованого постачання за рахунок коштів загального фонду кошторису.

На субрахунку 684 обліковуються операції з централізованого постачання за рахунок коштів спеціального фонду кошторису.

Клас 7. Доходи

Доходи установи, які вона отримує за рахунок загального і спеціального фонду бюджетів обліковуються у класі 7 «Доходи».

70 «Доходи загального фонду»

Облік доходів, що у кошторисі установ відносяться до доходів загального фонду, ведеться на рахунку 70 «Доходи загального фонду», який розподіляється на субрахунки:

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

702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи».

У кредит субрахунків 701-702 записуються:

суми бюджетних коштів що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом.

У дебет субрахунків 701-702 записуються суми доходів, що списуються в кінці року на субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

71 «Доходи спеціального фонду»

На рахунку 71 «Доходи спеціального фонду» обліковуються доходи спеціального фонду установи на її утримання з розподілом на субрахунки:

711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»;

712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду»;

714 «Кошти батьків за надані послуги»;

715 «Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду»;

716 «Доходи за витратами майбутніх періодів».

На субрахунку 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги» обліковуються надходження, що отримані установою згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна.

На субрахунку 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ» обліковуються надходження установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи.

На субрахунку 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду» обліковуються надходження установи, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету, для витрати згідно з кошторисом.

На субрахунку 714 «Кошти батьків за надані послуги» обліковуються надходження за рахунок коштів батьків на утримання дітей у дитячих закладах та за інші послуги, крім шкіл-інтернатів.

На субрахунку 715 «Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду» обліковуються кошти спеціального фонду, спрямовані на покриття дефіциту бюджету.

На субрахунку 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів» обліковуються суми коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги, що надійшли у звітному році і не використані, але які будуть витрачені в наступному році на видатки, передбачені договорами.

72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт»

Реалізація готових виробів і продукції виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, готової друкованої продукції, наданих послуг, а також реалізація науково-дослідних робіт за договорами обліковується на рахунку 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт», який розподіляється на субрахунки:

721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»;

722 «Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств»;

723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами».

На субрахунку 721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень» обліковується реалізація готових виробів, що випускають виробничі (навчальні) майстерні, а також готової друкованої продукції і наданих послуг.

Кредитовий залишок за субрахунком 721 відображає суму прибутку, а дебетовий — збитки від реалізації виробів, друкованої продукції і наданих послуг.

Результати реалізації після закінчення звітного року відносяться на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів».

На субрахунку 722 «Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств» обліковується реалізація продукції, що випускається підсобними сільськими і навчально-дослідними господарствами.

Кредитовий залишок цього субрахунку відображає суму прибутку, а дебетовий — збитки від реалізації продукції.

Результати після закінчення року відносяться на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів».

На субрахунку 723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами» обліковується вартість виконаних і зданих науково-дослідних і конструкторських робіт замовникам за договорами.

Списання результатів від реалізації науково-дослідних і конструкторських робіт, виконаних за договорами, провадиться за закінченими темами, які здані за актами замовникам.

74 «Інші доходи»

741 «Інші доходи бюджетних установ».

На субрахунку 741 «Інші доходи бюджетних установ» здійснюється нарахування плати за надані послуги бюджетною установою згідно з чинним законодавством, якщо нарахована плата за розрахунком не може бути в повному обсязі віднесена на певний вид доходу спеціального фонду.

Клас 8. Витрати

Клас 8 «Витрати» застосований для обліку фактичних видатків і витрат бюджетних установ та касових видатків сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів.

80 «Видатки із загального фонду»

Облік видатків з бюджету ведеться на рахунку 80 «Видатки із загального фонду» з розподілом на субрахунки:

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

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

На субрахунку 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» обліковуються фактичні видатки за рахунок коштів державного бюджету на утримання установ та на інші заходи.

Видатки бюджетних коштів проводяться у відповідності з затвердженим кошторисом.

У кінці року фактичні видатки списуються з кредиту субрахунку 801 у дебет субрахунку 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

На субрахунку 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи» обліковуються фактичні видатки, проведені установами за рахунок коштів, одержаних з місцевого бюджету на виконання заходів, передбачених кошторисом даної установи.

У кінці року фактичні видатки списуються з кредиту субрахунку 802 у дебет субрахунку 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

81 «Видатки спеціального фонду»

Облік фактичних видатків за рахунок спеціального фонду згідно з кошторисами ведеться на рахунку 81 «Видатки спеціального фонду», який розподіляється на субрахунки:

811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»;

812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень»;

813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду».

На субрахунку 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги» обліковуються фактичні видатки спеціального фонду, проведені за рахунок надходжень, що отримані установою згідно з кошторисом як плата за послуги. На цьому субрахунку обліковуються витрати для проведення господарської та/або виробничої діяльності. При здійсненні видатків за коштами, отриманими як плата за послуги, дотримуються такого самого порядку, який встановлено щодо бюджетних коштів.

На субрахунку 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» обліковуються фактичні видатки спеціального фонду за кошторисами установ у частині інших джерел власних надходжень. При витрачанні коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень, дотримуються такого самого порядку, що його встановлено щодо бюджетних коштів.

На субрахунку 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» обліковуються фактичні видатки спеціального фонду кошторису установи в частині інших надходжень спеціального фонду. При здійсненні видатків за іншими надходженнями спеціального фонду дотримуються такого самого порядку, що його встановлено щодо бюджетних коштів.

82 «Виробничі витрати»

Для обліку витрат на виробництво призначено рахунок 82 «Виробничі витрати», який розподіляється на субрахунки:

- 821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень»;
- 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств»;
- 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами»;
- 824 «Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв»;
- 825 «Витрати на заготівлю і переробку матеріалів»;
- 826 «Видатки до розподілу».

На субрахунок 821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень» обліковуються витрати на випуск готових виробів у виробничих (навчальних) майстернях, а також видання друкованої продукції та надання послуг.

На дебет субрахунку 821 зараховуються всі витрати на виготовлення виробів, видання друкованої продукції і на надані послуги.

Залишок субрахунку 821 відображає суму витрат незавершеного виробництва продукції (що знаходиться в процесі виробництва).

На субрахунок 822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств» обліковуються витрати підсобних сільських і навчально-дослідних господарств. Облік витрат ведеться окремо за галузями господарства (тваринництвом, рослинництвом), за їх видами. Щодо рослинництва ведеться окремо облік витрат на рільництво, овочівництво, садівництво. При потребі облік може бути організовано за окремими культурами (зерном, овочами, картоплею і т.ін.). Щодо тваринництва обліковуються окремо витрати на велику рогату худобу, вівчарство, свинарство і т.ін.

Усі витрати виробництва, а також витрати, що сталися внаслідок падежу молодняка тварин, відносяться до дебету субрахунку 822.

На субрахунок 823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами» обліковуються витрати на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами з підприємствами і установами. При укладенні договору у вартість робіт включаються всі видатки, пов'язані з виконанням теми (роботи), у тому числі й витрати на придбання спецобладнання, необхідного для проведення робіт. Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за господарськими договорами, обліковується в складі витрат незавершеного виробництва (за дебетом субрахунку 823).

До дебету субрахунку 823 відносяться всі витрати на виконання науково-дослідних робіт. Залишок за субрахунком 823 на кінець року може бути за незакінченими роботами.

Фактична вартість виконаних науково-дослідних робіт і зданих замовникам списується з кредиту субрахунку 823 у дебет субрахунку 723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами».

На субрахунок 824 «Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв» обліковуються витрати на виготовлення різних експерименталь-

них пристроїв (установок, зразків машин і приладів, стендів для випробування) для проведення наукових дослідів за роботами, що виконуються за рахунок коштів державного бюджету.

На субрахунку 825 «Витрати на заготівлю і переробку матеріалів» обліковуються операції із заготівлі і переробки матеріалів господарським способом (пошиття білизни, заготівля палива, переробка овочів тощо). На цьому субрахунку відображається собівартість заготовлених і перероблених матеріалів. На дебет субрахунку 825 зараховуються всі видатки, пов'язані із заготівлю і переробкою матеріалів, їх вартість, а також видатки на доставку, зберігання та ін. Після завершення заготівлі або переробки того чи іншого виду матеріалів складається акт за підписом відповідних осіб, у якому зазначаються кількість цінностей, одержаних при переробці або від заготівлі, витрати на ці роботи та їх собівартість. Акт затверджується керівником установи і є документом, що дає право на списання з цього рахунку сум витрат після оприбуткування одержаних цінностей за відповідними рахунками.

На субрахунку 826 «Видатки до розподілу» обліковуються витрати, які в момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на певний вид робіт (об'єкт) або на собівартість певного виду виробів чи продукції, якщо виробляється декілька їх видів.

Розділ II. Позабалансові рахунки

Клас 0. Позабалансові рахунки

На позабалансових рахунках обліковуються матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать установі або перебувають у тимчасовому розпорядженні.

Для обліку зазначених цінностей застосовуються такі забалансові рахунки:

01 «Орендовані необоротні активи». На цьому рахунку обліковуються необоротні активи, прийняті від сторонніх організацій за договором оренди, за вартістю, передбаченою договором.

02 «Активи на відповідальному зберіганні». На цьому рахунку обліковуються:

товарно-матеріальні цінності, прийняті установою на відповідальне зберігання, включаючи спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами;

товарно-матеріальні цінності, оплачені вищестоящим органом із державного та місцевих бюджетів і відвантажені установам своєї системи, які перебувають на інших бюджетах;

усі види обладнання і предмети тирів, спортивних стрільбищ, кабінетів військової дисципліни учбових закладів тощо.

04 «Непередбачені активи і зобов'язання». На цьому рахунку враховуються перехідні призи, прапори, кубки, які засновані різними організаціями і отримані від них для нагороди команд-переможців. Призи, прапори, кубки враховуються на протязі всього періоду їх знаходження в даній установі.

05 «Гарантії та забезпечення». На цьому рахунку враховується заборгованість за учнями і студентами за не повернене ними обладнання, білизну, інструменти та інші цінності.

Списання з балансу навчального закладу матеріальних цінностей, які числяться за учнями та студентами, що вибули проводиться на підставі наказу про їх відрахування. Не повернені учнями і студентами матеріальні цінності приймаються на позабалансовий облік і до них пред'являється позов у встановленому чинним законодавством порядку.

Списані з балансу матеріальні цінності бюджетних установ, за недостачами і крадіжками за якими не встановлено винних осіб, відносно яких справи знаходяться на розгляді в слідчих органах.

06 «Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання». На цьому рахунку обліковуються матеріальні цінності, придбані за централізованим постачанням.

07 «Списані активи та зобов'язання». На цьому рахунку обліковується заборгованість на протязі п'яти років з моменту списання для нагляду за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

08 «Бланки суворого обліку». На цьому рахунку обліковуються: бланки суворого обліку, що перебувають на зберіганні і видаються в підзвіт (квитанційні книжки, атестати, дипломи, бланки посвідчень тощо); бланки суворої звітності у відповідності з переліками, затвердженими міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади. Також на цьому рахунку обліковуються путівки, отримані безоплатно від громадських, профспілкових та інших організацій. Путівки повинні зберігатися в касі нарівні з грошовими документами.

09 «Призначення та зобов'язання». На цьому рахунку сільські, селищні, міські (міст районного підпорядкування) ради обліковують суми коштів загального та спеціального фондів, планові асигнування та зобов'язання установ, що утримуються із сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів.

Начальник управління методологічної роботи по виконанню
бюджету, обліку та звітності

О. О. Чечуліна

Типова форма № 408 (бюджет)
ЗАТВЕРДЖЕНО
 наказом державного казначейства України
 від 27 липня 2000 р. № 68

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____

Код за ДКУД _____

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 4

за _____ 20__ р.

накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами

| № | КЕКВ | Дата | № документа | Назва організації | Залишок на початок місяця за субрахунком 364 | | Дебет субрахунку 364 | | Кредит субрахунку 364 | | | | | | Залишок на кінець місяця за субрахунком 364 | | | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------|------|------|-------------|-------------------|--|--------|----------------------|-------------|------------------------|-------|-----------------------|----|----|----|---|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|--|
| | | | | | дебет | кредит | Дата | № документа | До кредиту субрахунків | | До дебету субрахунків | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | разом | разом | Д | К | Д | К | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Усього: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Сума оборотів за меморіальним ордером | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Виконавець: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище) Перевірив: _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер: _____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище) « _____ » _____ 20__ р.

Додатки

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний

Код за ЄДРПОУ

Код за ДКУД

Типова форма № 405 (бюджет)

Затверджено:

Наказ Державного казначейства України

від 27.07.2000 № 68

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 5

за ____ 200__ р.

Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій

| № з/п | Зміст операції | Дебет субрахунку | Кредит субрахунку | Сума |
|-------|----------------|------------------|-------------------|------|
| 1 | | | | |
| 2 | | | | |
| 3 | | | | |
| 4 | | | | |
| 5 | | | | |
| 6 | | | | |
| 7 | | | | |
| 8 | | | | |
| 9 | | | | |
| 10 | | | | |
| 11 | | | | |
| 12 | | | | |
| 13 | | | | |
| 14 | | | | |
| 15 | | | | |
| 16 | | | | |
| 17 | | | | |
| 18 | | | | |
| 19 | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | Разом: | | | |

Виконавець: _____
(посада) (підпис) (ініціали і прізвище)

Перевірив: _____
(посада) (підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер: _____
(посада) (підпис) (ініціали і прізвище)

«___» 200 ___ р.

додаток на аркушах

Типова форма № 410 (бюджет)

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Державного казначейства України
від 27 липня 2000 р. № 68

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____ Код за ДКУД _____

Меморіальний ордер № 7
за _____ 20__ р.

Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів

| № з/п | КЕКВ | Дата | Назва організації | Залишок на початок місяця за субрахунком 361 | | Дебет субрахунку 361 | | Кредит субрахунку 361 | | Залишок на кінець місяця за субрахунком 361 | | | | | | | | | | | | | | | |
|-------|------|------|-------------------|--|----------|------------------------|------|-----------------------|------|---|--------|-------|-------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|--|
| | | | | Дебет | Кре- дит | до кредиту субрахунків | | до дебету субрахунків | | Дебет | Кредит | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | № документа | Дата | № документа | Дата | | | Разом | Разом | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | </ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Типова форма №386
(бюджет)
Затверджено
Наказ Державного казначейства
України
27.07.2000 №
68
Код за ДКУД

(назва підприємства)

Ідентифікаційний код за
ЄДПРОУ

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 8

за _____ р.
Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами

| № | № КЕКВ | № аванс. звіту | ПІБ | Залишок на початок місяця за субрахунком 362/1 | | Видано під звіт і відшкодовано | | Повернення невикористаних сум авансу | | Затверджено суму витрат по ав.зв. | | Кредит субрахунку 362/1 | | Другі записи | Залишок на 01.05.08 | | |
|--------|--------|----------------|-----|--|----|--------------------------------|----------|--------------------------------------|----|-----------------------------------|----|-------------------------|-----------------------|--------------|---------------------|----|----|
| | | | | Дт | Кт | перевітраг | Дт 362/1 | Дата | Кт | Дата | Дт | Кт | до дебету субрахунків | | | Дт | Кт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 2 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 11 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 18 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Разом: | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | 0,00 | 0,00 | | |

Сума оборотів за меморіальним ордером

підпис

Виконавець:

Гол бухгалтер (підпис)

Форма меморіального ордера № 12

Типова форма № 411 (бюджет)

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказом Державного казначейства України від 27 липня 2000 р. № 68

_____ (назва установи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ _____ Код за ДКУД _____

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 12

Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування за _____ 20__ р.

| № | Матеріально відповідальна особа | Кредит субрахунку | | Дебет субрахунків | | | | | | 701, 681 | | | |
|---|---------------------------------|-------------------|---|-------------------|-----|-----|---|---|---|----------|----|----|----|
| | | 232 | 3 | 801 | 802 | 811 | 7 | 8 | 9 | | 10 | 11 | 12 |
| 1 | 2 | | | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| І так далі до кінця (розлічування через 16 пунктів) | | | | | | | | | | | | | |
| Усього: _____ | | | | | | | | | | | | | |
| Сума оборотів за меморіальним ордером _____ | | | | | | | | | | | | | |

Виконавель: _____

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Перевірив: _____

(посада)

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Головний бухгалтер: _____

(підпис)

(ініціали та прізвище)

“ _____ ” _____ 20__ р. Додаток на _____ аркушах

Типова форма № 406(бюджет)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказом Державного казначейства України
Від 27 липня 2000 №68

Ідентифікаційний код за СДРПОУ Код за ДКУД (назва установи) _____

МЕМОРІАЛЬНИЙ ОРДЕР № 15
за _____ 2008 р.
Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей

| № з/п | Назва установи (дитячої групи) | Заборгованість на початок місяця за субрахунком 674 | | Нараховано за літ відпущення | Оплачено за квітанняцією | Заборгованість на кінець місяця за субрахунком 674 | |
|-------|--------------------------------|---|--------|------------------------------|--------------------------|--|--------|
| | | Дебет | Кредит | | | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | І так далі | | | |
| | Усього: | | | | | | |

Сума оборотів за меморіальним ордером

Виконавць:

_____ (посада)

_____ (прізвище ініціали)

Перевірив:

_____ (посада)

_____ (прізвище ініціали)

Головний бухгалтер:

_____ (посада)

_____ (прізвище ініціали)

" _____ " _____ 200__ р.

Додаток на _____ аркушах

ЗМІСТ

| | |
|--|-----------|
| ПЕРЕДМОВА | 3 |
| ТЕМА 1. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ | 5 |
| 1. Характеристика бюджетних установ..... | 6 |
| 2. Організація та методологія бухгалтерського обліку в бюджетних установах | 9 |
| 3. Особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ..... | 11 |
| 4. План рахунків бухгалтерського обліку. Його характеристика | 12 |
| 5. Форми бухгалтерського обліку. Побудова реєстрів синтетичного і аналітичного обліку..... | 14 |
| 6. Інвентаризація в бюджетних установах | 16 |
| ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ КОШТІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУ- ВАННЯ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СИСТЕМИ | 19 |
| 1. Розпорядники коштів | 19 |
| 2. Бюджетна класифікація доходів і видатків бюджетних установ..... | 22 |
| 3. Кошторис доходів і видатків та методика його складання | 31 |
| 4. Порядок складання проектів кошторисів, розгляду та затвердження кошторисів бюджетних установ | 33 |
| 5. Програмно-цільове фінансування..... | 42 |
| ТЕМА 3. ОБЛІК ДОХОДІВ, ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ВИДАТКІВ ПО ЗАГАЛЬНОМУ ФОНДУ | 46 |
| 1. Методологічні основи фінансування | 46 |
| 2. Характеристика доходів загального фонду та їх бухгалтерський облік..... | 48 |
| 3. Облік грошових коштів загального фонду | 50 |
| 4. Склад і класифікація видатків..... | 53 |
| 5. Бухгалтерський облік видатків по загальному фонду | 54 |
| ТЕМА 4. ОБЛІК ДОХОДІВ, ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ВИДАТКІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ | 59 |
| 1. Характеристика доходів спеціального фонду та їх бухгалтерський облік..... | 59 |

| | |
|--|------------|
| 2. Облік грошових коштів по спеціальному фонду..... | 66 |
| 3. Облік видатків спеціального фонду | 68 |
| 4. Облік окремих видів власних коштів..... | 69 |
| ТЕМА 5. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ, ОПЕРАЦІЙ З ІНОЗЕМНОЮ ВАЛЮТОЮ ТА ІНШИХ КОШТІВ | 81 |
| 1. Облік грошових коштів в касі установи..... | 82 |
| 2. Порядок відкриття рахунків в відділеннях держказначейства..... | 85 |
| 3. Облік зобов'язань розпорядників коштів бюджету | 90 |
| 4. Облік коштів на рахунках в держказначействі та установах банків..... | 95 |
| 5. Облік депозитних сум..... | 99 |
| 6. Облік операцій в іноземній валюті..... | 101 |
| 7. Облік інших коштів | 107 |
| 8. Інвентаризація грошових коштів..... | 111 |
| ТЕМА 6. ОБЛІК РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ..... | 113 |
| 1. Економічний зміст та завдання обліку розрахунків | 113 |
| 2. Облік розрахунків за платежами і податками до бюджету..... | 115 |
| 3. Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами..... | 123 |
| 4. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками | 131 |
| 5. Облік розрахунків з підзвітними особами..... | 132 |
| 6. Облік розрахунків по відшкодуванню завданих збитків | 140 |
| 7. Облік довгострокових зобов'язань..... | 145 |
| 8. Інвентаризація розрахунків..... | 147 |
| 9. Облік списання простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості..... | 148 |
| ТЕМА 7. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ, СТРАХУВАН- НЯ ТА ЗІ СТИПЕНДІАТАМИ | 151 |
| 1. Економічна сутність заробітної плати в бюджетних установах та завдання обліку | 152 |
| 2. Класифікація працівників..... | 155 |
| 3. Облік чисельності працівників та використання робочого часу | 156 |
| 4. Форми оплати праці в бюджетних установах | 162 |
| 5. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці | 166 |
| 6. Облік розрахунків зі страхування | 175 |
| 7. Облік розрахунків зі стипендіатами..... | 177 |
| ТЕМА 8. ОБЛІК ЗАПАСІВ | 183 |
| 1. Економічний зміст та завдання обліку запасів..... | 184 |
| 2. Класифікація та оцінка запасів | 185 |

| | |
|--|------------|
| 3. Характеристика рахунків з обліку запасів | 188 |
| 4. Первинний та складський облік запасів..... | 190 |
| 5. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів..... | 195 |
| 6. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі | 199 |
| 7. Облік матеріалів та продуктів харчування..... | 202 |
| 8. Облік медикаментів..... | 204 |
| 9. Облік запасних частин..... | 208 |
| 10. Облік палива..... | 210 |
| 11. Облік готової продукції та продукції сільськогосподарського виробництва | 212 |
| 12. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів | 213 |
| 13. Інвентаризація запасів | 216 |
| ТЕМА 9. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ | 220 |
| 1. Економічний зміст, склад і класифікація необоротних активів | 221 |
| 2. Оцінка та переоцінка необоротних активів | 229 |
| 3. Документальне оформлення операцій руху необоротних активів..... | 234 |
| 4. Організація аналітичного і синтетичного обліку необоротних активів | 239 |
| 5. Облік орендованих необоротних активів | 252 |
| 6. Облік нематеріальних активів | 252 |
| 7. Облік витрат на ремонт..... | 255 |
| 8. Облік витрат на капітальне будівництво, дообладнання, реконструкцію, модернізацію..... | 258 |
| 9. Облік зносу необоротних активів..... | 263 |
| 10. Інвентаризація необоротних активів | 268 |
| ТЕМА 10. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЦЕНТРАЛІЗОВАНОГО ПОСТА- ЧАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ | 271 |
| 1. Організація обліку операцій з централізованого постачання..... | 271 |
| ТЕМА 11. ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА | 276 |
| 1. Характеристика виробництва в бюджетних установах..... | 276 |
| 2. Облік витрат виробничих (навчальних) майстерень | 277 |
| 3. Облік витрат підсобних (навчальних, учбових) сільських господарств | 280 |
| 4. Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами із замовниками | 281 |
| ТЕМА 12. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ | 288 |
| 1. Поняття власного капіталу бюджетних установ та завдання обліку..... | 288 |

| | |
|---|------------|
| 2. Облік фондів бюджетних установ | 289 |
| 3. Облік результатів виконання кошторисів | 291 |
| ТЕМА 13. ЗВІТНІСТЬ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ..... | 295 |
| 1. Основні вимоги по складанню звітності | 295 |
| 2. Класифікація звітності та терміни її подання | 298 |
| 3. Склад фінансової звітності | 300 |
| ТЕМА 14. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ | 305 |
| ДОДАТКИ..... | 309 |

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Микола Григорович МИХАЙЛОВ
Марія Іванівна ТЕЛЕГУНЬ
Олена Павлівна СЛАВКОВА

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*За загальною редакцією
професора Михайлова М. Г.*

Керівник видавничих проєктів – Сладкевич Б. А.

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 21.03.2011. Формат 60x84^{1/16}
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgСТТ.
Умовн. друк. арк. 19.
Наклад – 800 прим. (1-й завод I – 400 прим).

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006