



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Дніпропетровський університет економіки та права

П. Й. Атамас

# ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Видання третє, перероблене та доповнене

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано*

*Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів  
вищих навчальних закладів*

Київ  
«Центр учбової літератури»  
2009

УДК 657(075.8)  
ББК 65.052я73  
А 92

*Гриф надано  
Міністерством освіти і науки України  
(Лист № 1/11-1076 від 02.04.2002)*

**Рецензенти:**

**Плаксієнко В. Я.** — доктор економічних наук, професор;

**Гуня В. О.** — кандидат економічних наук, професор.

Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: *навч. посіб. [для студ. А 92 вищ. навч. закл.]* / П. Й. Атамас — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 288 с. — ISBN 978-966-364-887-3.

Відповідно до програми дисципліни розглядаються проблеми організації та методики обліку основних господарських операцій з виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ, наводиться характеристика нового плану рахунків, форм облікових реєстрів і балансу, порядок закриття рахунків і визначення результатів виконання кошторису. Розглядається облік фінансування, грошових коштів, доходів і видатків загального та спеціального фондів, необоротних активів, запасів, розрахунків і зобов'язань. Окремий розділ присвячено характеристиці звітності бюджетних установ та порядку її складання і подання.

Враховано всі зміни в обліку станом на 1 січня 2009 р.

Розраховано на студентів спеціальності «Облік і аудит», може бути корисним бухгалтерам бюджетних установ і організацій.

ББК 65.052я73  
УДК 657(075.8)

ISBN 978-966-364-887-3

© Атамас П. Й., 2009  
© Центр учбової літератури, 2009

# ПЕРЕДМОВА

---

Бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ суттєво відрізняється від обліку господарської діяльності підприємств виробничої сфери, що зумовлено самою специфікою їх діяльності: вони працюють не заради отримання прибутку, а для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно. У бюджетній сфері практично відсутні госпрозрахункові відносини, не обчислюється собівартість послуг, які надаються у більшості випадків безкоштовно. Бюджетні установи не мають статутного капіталу, а всі їхні активи є державною власністю. До бюджетної сфери належать установи різних галузей і видів діяльності, що зумовлює необхідність враховувати специфіку їхньої діяльності (освіта, охорона здоров'я, культура, наука, управління тощо). Починаючи з 2000 р. в бюджетній сфері відбулися значні зміни щодо організації обліку: впроваджено облік за новим планом рахунків, удосконалено облікові реєстри та форми звітності, змінено порядок закриття рахунків та складання звітності і т.ін. Все це зумовлює необхідність спеціальної підготовки фахівців з обліку в бюджетних установах.

Курс «Облік у бюджетних установах» студенти економічного факультету вивчають після засвоєння матеріалу таких дисциплін, як: «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік», «Управлінський облік» та «Облік зовнішньоекономічної діяльності», тому в цьому посібнику не розглядаються загальні питання організації бухгалтерського обліку і не пояснюється значення окремих бухгалтерських термінів та понять.

Посібник підготовлено з використанням значної кількості літературних джерел і нормативних документів, на які є посилання в тексті і які включено до списку літератури. У посібнику враховані всі зміни в обліку станом на кінець 2008 р.

Автор висловлює щирю вдячність професорам В.Я. Плаксієнку та В.О. Гуні за цінні зауваження і поради, зроблені при рецензуванні посібника, а також співробітникам Дніпропетровського університету економіки та права за допомогу при його підготовці до видання.

# РОЗДІЛ I

---

## Основи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах

### *1.1. Роль і завдання бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами та особливості його організації*

До бюджетних належать організації, основна діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів бюджету на підставі кошторису доходів і видатків. Належність організацій до бюджетних визначається їхнім статутом, установчими документами, відповідними фінансовими органами. Це школи, дитячі садки, вищі та середні спеціальні навчальні заклади, науково-дослідні установи, установи охорони здоров'я, соціального забезпечення, фізкультури, культури і мистецтва, оборони, державної влади та управління, юридичних установ і багато інших. Загальна кількість бюджетних установ в Україні становить більше 100 тисяч, з яких: 22 тисячі загальноосвітніх шкіл, 24 тисячі постійних дошкільних закладів, близько 24 тисяч закладів культури клубного типу, 225 музеїв, близько 4 тисяч лікарень і т.ін. У Дніпропетровській області бюджетних установ близько 5 тисяч, у тому числі: 2320 закладів освіти, 1370 — культури, 950 — охорони здоров'я, 1388 — соціального захисту населення та ін.

Особливості бухгалтерського обліку в установах невиробничої сфери визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, інструкціями з бухгалтерського обліку в установах і організаціях, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, іншими нормативними документами Міністерства фінансів України (МФУ) та Державного казначейства України (ДКУ).

До специфічних особливостей бюджетного обліку необхідно віднести:

— контроль виконання кошторису видатків;

- роздільний облік касових і фактичних видатків;
- організацію обліку витрат і доходів у розрізі статей бюджетної класифікації;
- сувору відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- галузеву специфіку обліку в установах культури, науки, освіти, охорони здоров'я, управління, оборони і т.ін.

Розвиток установ бюджетної сфери вимагає підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих установах, більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання. У той же час, враховуючи напруженість бюджету, для зменшення дефіциту коштів для утримання бюджетних установ необхідно активніше запроваджувати комерційні відносини в системі бюджетних установ (в розумних межах). Поєднання бюджетного фінансування і комерційної діяльності сприяє більш раціональному використанню не лише бюджетних асигнувань, але й коштів інших джерел фінансування, що надходять на потреби установ не виробничої сфери. За допомогою коштів, отриманих від комерційної діяльності, з'являється можливість покращити якісні показники роботи цих установ, оптимізувати норми витрат, удосконалити систему оплати праці працівників не виробничої сфери, зміцнити матеріальну базу бюджетних установ, розширити сферу їхньої діяльності. З цією метою бюджетні установи поряд з основною діяльністю можуть займатися і підприємницькою (комерційною, бізнесовою) діяльністю у дозволених законодавством межах.

З метою залучення додаткових фінансових коштів для розвитку галузей не виробничої сфери держава передбачила цілу систему податкових пільг юридичним і фізичним особам (у т.ч. іноземним), що вкладають кошти у розвиток названих установ. Це ще одне з додаткових джерел фінансування діяльності не виробничої сфери.

Важлива роль у втіленні в життя цих заходів належить раціональній організації бухгалтерського обліку, звітності та аналізу господарської діяльності установ бюджетної сфери. Контрольні функції обліку мають бути безпосередньо пов'язані з усією обліковою роботою — оформленням, прийманням і обробкою документів. Контроль повинен передбачати в першу чергу порядок перевірки:

- виконання постанов, розпоряджень і вказівок державних органів і вищих організацій;
- дотримання встановлених нормативів витрат;
- дотримання строків платежів;

- правильності і своєчасності приймання і відпуску товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ);
- правильності витрачання фонду оплати праці (ФОП), додержання установлених штатів, посадових окладів, кошторисів витрат;
- збереження майна, ТМЦ, грошових коштів у місцях їх зберігання та використання;
- правильності здійснюваних під час обліку розрахунків.

У вказаних напрямках необхідно здійснювати попередній, поточний і подальший контроль. Бухоблік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції. Але поряд з тим система контролю не повинна завдавати додаткової роботи, ускладнювати документообіг.

Незважаючи на значні успіхи в організації обліку в бюджетних установах, що спостерігаються в останні роки (цьому сприяла нормотворча діяльність ДКУ, введення відповідних курсів у навчальні плани підготовки бухгалтерських кадрів у вузах, технікумах і коледжах, систематичні публікації з бюджетного обліку у професійних періодичних виданнях), є ряд теоретичних, методологічних та організаційних проблем, що вимагають термінового вирішення:

1) у процесі економічної реформи відбувається переформування джерел фінансування установ невиробничої сфери — із загальнодержавного у місцеве;

2) зростає частка спеціальних коштів у складі джерел фінансування бюджетних установ;

3) галузева специфіка окремих установ вимагає специфічного підходу до обліку їхньої діяльності;

4) подальше впровадження ЕОМ в обліковий процес не завжди науково й методологічно обґрунтоване;

5) поєднання в одній установі бюджетної і комерційної діяльності та її відображення в єдиній системі обліку.

Впровадження у невиробничій сфері нового господарського механізму, використання різних форм господарювання (оренда, кооперативна, індивідуальна трудова діяльність тощо) сприяли виникненню нових для бюджетних установ понять: колективний і орендний підряд, інтенсифікація виробництва, вартість підготовки спеціаліста, вартість медичних послуг, вартість послуг установ культури і т.ін.

Все це зумовлює специфіку і новизну в методології та організації обліку і вимагає відповідного теоретичного обґрунтування, що необхідно для посилення контролю за використанням ресурсів та покращання якісних показників роботи цих установ.

Законодавство передбачає об'єднання коштів, що надходять з різних джерел, їх спільне планування в єдиному кошторисі і спільний облік використання. Але надходження спеціальних коштів не повинно бути підставою для зменшення бюджетного фінансування, за рахунок якого часто здійснюються витрати, які неможливо перевести на комерційні засади (профілактичні медичні заходи, фундаментальні наукові дослідження тощо).

З метою забезпечення єдиних методологічних основ організації і ведення бухгалтерського обліку та звітності на всій території України в умовах різних форм власності та розвитку ринкових відносин Верховна Рада України прийняла Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей документ передбачає єдині засади організації обліку і звітності для всіх підприємств, установ і організацій, що є юридичними особами за законами України. Згідно з п. 4 статті 6 цього Закону «порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства».

Державне казначейство України розробляє план рахунків бухгалтерського обліку і порядок його застосування, інструкції з обліку наявності та використання бюджетних і позабюджетних коштів, основних засобів, запасів, видатків, валютних операцій, проведення інвентаризацій, складання звітності тощо. Така суворая регламентація методології обліку забезпечує його єдність, порівнюваність показників установ різних галузей бюджетної сфери, можливість отримання зведених показників для контролю виконання кошторисів і бюджетів.

Одночасно треба зазначити, що на бюджетні установи не поширюється дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України.

Основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України, є план рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, інструкція з обліку запасів бюджетних установ та багато інших. У них викладено методику обліку операцій з виконання кошторису видатків за загальним і спеціальним фондами та з обліку іншої діяльності.



Ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів, складання звітності в бюджетних установах покладається на бухгалтерію, яка є, як правило, самостійною службою і має свою структуру. Існують дві організаційні форми обліку в бюджетних установах: 1) бухгалтерії окремих установ; 2) централізовані бухгалтерії.

Зазвичай самостійні бухгалтерії мають великі установи: вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, лікарні тощо.

Централізовані бухгалтерії — найбільш поширена форма організації обліку в бюджетних установах. Вони створюються за відомчою чи міжвідомчою ознаками при територіальних і районних медичних закладах, управліннях місцевих державних адміністрацій, міністерствах, відомствах та їх управліннях і виконують усі функції з обліку та звітності бюджетних установ, які вони обслуговують.

Процес створення централізованих бухгалтерій почався в 60-ті рр. минулого (XX) століття. На теперішній час ними обслуговуються понад 90% бюджетних установ, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів. Централізація обліку справила позитивний вплив на його організацію, методологію, оперативність: поліпшився функціональний розподіл обов'язків між обліковими працівниками, набули поширення прогресивні форми і методи обліку, скоротилися видатки на утримання апарату управління, прискорилося складання та узагальнення звітності, з'явилась можливість порівняння результатів аналізу і контролю виконання кошторисів однотипних установ, використання сучасної обчислювальної техніки тощо. Все це сприяло поліпшенню обліку і контролю виконання бюджету за видатками.

## ***1.2. Бюджетна система України та організація обліку виконання бюджету***

Основним законодавчим актом, що регулює процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, є Бюджетний кодекс України. Згідно з цим Кодексом до складу бюджетної системи України як самостійні складові частини входять: республіканський (державний) бюджет України, зведений бюджет АР Крим, зведені бюджети областей, зведені бюджети міст централізованого підпорядкування (Києва і Севастополя). У свою чергу зведені бюджети областей складаються з обласних бюджетів, зведених бюджетів міст обласного підпорядкування, зведених бюджетів районів і т.ін. (рис. 1.1).

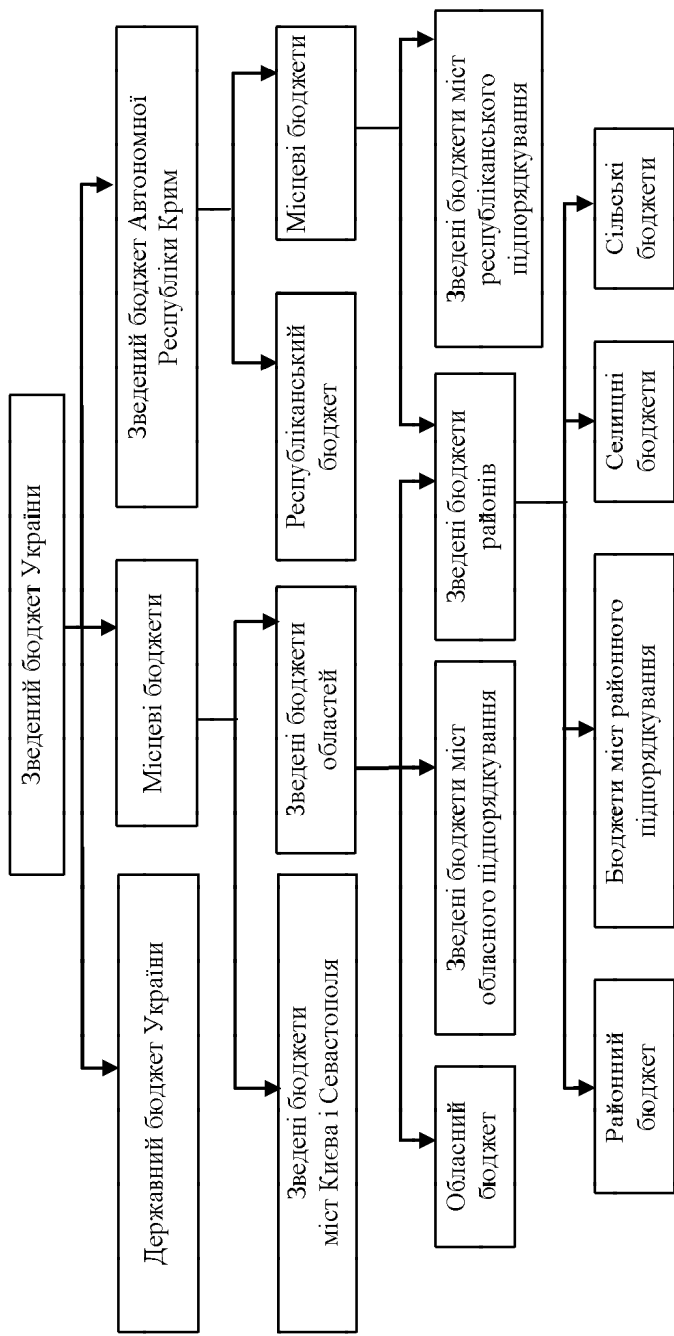


Рис. 1.1. Бюджетна система України

Така будова бюджетної системи, при якій усім місцевим адміністраціям надано право мати власний бюджет, забезпечує найбільш повний облік джерел формування бюджету та їх раціональне використання. Єдність бюджетної системи забезпечується єдиною правовою базою, використанням єдиної бюджетної класифікації, єдністю форм бюджетної документації, поданням необхідної статистичної та бюджетної інформації з одного рівня бюджетної системи на інший для складання консолідованого бюджету території (району, міста, області) і держави в цілому, погодженням принципів бюджетного процесу, єдиною грошовою системою, створенням і функціонуванням єдиного казначейського рахунка і системи Державного казначейства.

Для забезпечення повного і своєчасного надходження доходів та використання бюджетних коштів за цільовим призначенням необхідна правильна організація бухгалтерського обліку виконання бюджету. ***Бухгалтерський облік виконання бюджету і кошторисів бюджетних установ називається бюджетним обліком.***

Об'єктами бюджетного обліку є:

- доходи і видатки бюджету;
- грошова готівка у банках;
- кошти у розрахунках між бюджетами;
- фонди і резерви, що створюються у процесі виконання

бюджету;

- матеріальні цінності бюджетних установ і т.ін.

Бюджетний облік сприяє раціональному розподілу національного доходу на цілі розширеного відтворення і досягненню та підтриманню необхідних пропорцій у розвитку окремих галузей народного господарства, точному виконанню затвердженого бюджету.

Завданнями бюджетного обліку є:

- контроль за точним виконанням затвердженого бюджету;
- дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і найсуворішого режиму економії у витрачаннях бюджетних коштів;
- забезпечення схоронності майна, державної власності;
- виявлення додаткових доходів і мобілізація коштів у бюджет.

Бюджетний облік ведеться відповідно до чинного в Україні бюджетного устрою. Безпосередньо облік виконання бюджету покладено на ДКУ, створене у складі МФУ. Єдина система ДКУ складається з ГУ (Головного управління) ДКУ та підпорядкованих йому територіальних органів (ДК АР Крим, ДК міст централізованого підпорядкування, ДК областей). До складу обласних органів ДКУ входять районні та міжрайонні відділення ДКУ.

На органи ДКУ покладено виконання таких завдань:

- організація, здійснення і контроль виконання державного бюджету України, управління доходами і видатками цього бюджету, виходячи з принципу єдиного казначейського рахунка;

- регулювання фінансових відносин між державним бюджетом і державними позабюджетними фондами, фінансове виконання цих фондів, контроль за надходженням і використанням позабюджетних коштів;

- здійснення короткострокового прогнозування обсягів державних фінансових ресурсів, а також оперативне управління цими ресурсами в межах встановлених на відповідний період державних видатків;

- збирання, обробка і аналіз інформації про стан державних фінансів та бюджетної системи країни;

- розробка методологічних та інструктивних матеріалів, порядку ведення обліку в бюджетних установах, розробка бюджетної класифікації і т.ін.

ГУ ДКУ організовує і здійснює зведений, систематичний, повний і стандартизований облік операцій про рух коштів державного бюджету України, державних позабюджетних фондів і позабюджетних коштів на рахунках казначейства; розробляє і затверджує методологічні та інструктивні матеріали; встановлює порядок ведення обліку і складання звітності про виконання кошторисів бюджетних установ.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах забезпечує відображення усіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету, кошторисів спеціальних коштів та узагальнення даних обліку і звітності, що необхідно для оперативного управління, аналізу, контролю за цільовим використанням коштів на підставі кошторису, виявлення позапланових і незаконних витрат. З цією метою ведеться облік:

- кредитів (асигнувань) і витрат бюджетних коштів;

- надходження і витрачання спеціальних коштів;

- збереження та ефективності використання грошових коштів, матеріальних цінностей, обладнання, продуктів харчування, медикаментів та інших цінностей;

- розрахунків з дебіторами і кредиторами, у тому числі з оплати праці.

Бухгалтерський облік виконання кошторисів доходів і видатків у бюджетних установах ведеться за подвійною системою, за меморіально-ордерною, журнально-ордерною, журнал-головною або комп'ютерною формою обліку.

Бухгалтерський облік виконання кошторисів витрат загального і спеціального фондів у бюджетних установах ведеться на єдиному балансі за єдиним планом рахунків. Але якщо при бюджетних установах є великі підсобні виробничі (учбові) майстерні або підсобні сільські і навчально-дослідні господарства, переведені на господарський розрахунок (мають самостійний баланс і рахунки у банках), то останні організують і ведуть бухгалтерський облік відповідно до плану рахунків виробничих підприємств (промислових, сільськогосподарських тощо).

За дотримання правил бюджетної дисципліни і правильну організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідальність несуть керівник установи і головний бухгалтер. Головний бухгалтер повинен керуватися Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996—XIV, іншими нормативними актами вищих органів державної влади і управління, вказівками та інструкціями ДКУ. У цих документах визначені обов'язки, права і відповідальність головного бухгалтера за правильну організацію обліку, які поширюються на працівників облікової служби всіх підприємств, установ і організацій, незалежно від форми власності і форм господарювання.

Завданнями бухгалтерської служби установ є:

- організація бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативних документів;
- впровадження передових форм і методів облікової роботи та обробки бухгалтерських документів з використанням сучасної обчислювальної техніки і відповідного програмного забезпечення;
- здійснення попереднього контролю за своєчасним, правильним оформленням документів і законністю, доцільністю здійснюваних операцій;
- контроль правильності, раціональності, економності витрачання коштів відповідно до відкритого фінансування та їх цільового призначення;
- суворий контроль за раціональним і економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, боротьба з безгосподарністю і марнотратством, запобігання подібним негативним явищам;
- своєчасне фінансування установ, які ведуть облік самостійно, контроль за їхньою діяльністю і постановкою обліку в цих установах;
- забезпечення обліку доходів і видатків за спеціальними та іншими позабюджетними коштами;

— своєчасне виявлення і відвернення негативних явищ в господарській і фінансовій діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів покращання використання ресурсів і фінансування;

— формування і своєчасне подання необхідної інформації для внутрішньогосподарського управління та для зовнішніх користувачів (постачальників, замовників, банку, податківців, казначейства тощо);

— своєчасне нарахування і видача зарплати, стипендій, допомоги, пенсій і т. ін;

— облік і контроль стану розрахунків щодо зарплати, стипендій, а також з іншими дебіторами і кредиторами;

— участь у проведенні інвентаризації та своєчасне і правильне оформлення її результатів;

— періодичні інструктажі матеріально відповідальних осіб (МВО) з питань обліку і забезпечення збереження ТМЦ, грошових коштів, що знаходяться на їхньому відповідальному зберіганні;

— складання звітності і подання її відповідним органам в установлені строки, забезпечення достовірності, повноти й об'єктивності звітних даних і балансів;

— дотримання встановленого порядку зберігання бухгалтерських документів, облікових реєстрів, кошторисів і розрахунків до них; своєчасна підготовка і передача їх до архіву тощо.

Керівник установи повинен створити необхідні умови для правильної організації бухгалтерського обліку, забезпечити безумовне виконання усіма структурними підрозділами і службами, співробітниками установи вимог головного бухгалтера з питань оформлення і подання до бухгалтерії необхідних документів, звітів, кошторисів і т.ін.

Головний бухгалтер установи, централізованої бухгалтерії призначається або звільняється з посади керівником установи і безпосередньо йому підпорядковується. Він забезпечує контроль за всіма господарськими операціями та їх відображення в обліку, складання і своєчасне подання бухгалтерської звітності, підписує (разом з керівником) документи про фінансово-розрахункові операції, на видачу ТМЦ, грошей і т. ін. Якщо працівники установи передають головному бухгалтеру для виконання документи щодо операцій, що суперечать законодавству або порушують договори, угоди, фінансову дисципліну, то головний бухгалтер зобов'язаний письмово повідомити про таке керівника установи. Одержавши від керівника письмове розпорядження щодо виконання названих документів, головний бухгалтер його

виконує. При цьому вся відповідальність за здійснення незаконних операцій покладається на керівника установи. Головний бухгалтер візує заяви, накази про призначення на роботу та переміщення МВО (зав. складами, комірників, касира та ін.), угоди, контракти, договори на виконання робіт, постачання ТМЦ і т.ін.

Головний бухгалтер бюджетної установи за допущені порушення у професійній діяльності може бути притягнутим до відповідальності, передбаченої діючим законодавством:

– дисциплінарної у вигляді догани або звільнення (згідно ст. 149 Кодекса законів про працю – КЗпП);

– матеріальної (згідно гл. 9 КЗпП):

а) обмеженої – у розмірі свого середньомісячного заробітку;

б) повної, якщо шкода, нанесена діями бухгалтера, що підпадають під ознаку кримінального злочину, або мала місце втрата цінностей, одержаних бухгалтером у підзвіт;

– адміністративної (згідно гл. 4 Кодексу України про адміністративні правопорушення – КУпАП) у вигляді адміністративного штрафу на підставі документів, складених органами КРУ;

– кримінальним (за рішенням суду):

а) за використання бюджетних коштів не за призначенням (ст. 210 ККУ);

б) за халатність при виконанні посадових обов'язків (ст. 367 ККУ).

При звільненні головного бухгалтера повинна бути проведена перевірка стану бухгалтерського обліку і правдивості, достовірності звітності, наявності бухгалтерських документів і облікових реєстрів, справ в архіві тощо. Передача справ новопризначеному головному бухгалтеру проводиться на підставі спеціального акта приймання-передавання, який затверджує керівник установи.

### ***1.3. Історія розвитку бюджетного обліку***

Існують архівні свідчення про те, що в Росії вже у 1645 р. застосовувалися як міські, так і загальні кошториси витрат, але якихось визначених правил їх складання не було. Не існувало й звітності про виконання кошторисів. Прикази збирали гроші, витрачали їх, решта — залишалась у їх розпорядженні на наступні періоди. При дефіциті грошей їх могли позичити в іншого приказу. Оприлюднення, розголошення даних про стан фінансових справ приказу не допускалось.

З 1802 р., після створення Міністерства фінансів (МФ), стали складати розпис доходів і витрат на підставі кошторисів міністерств. Але знову ж таки загальних (єдиних) правил складання таких кошторисів не існувало.

У 1811 р. видано «Наказ Міністерству фінансів», в основу його покладено «План фінансів», відповідно до якого витрати поділялися на необхідні, корисні, надмірні, зайві та некорисні. Згідно з цим наказом міністерства подавали до 15 листопада до МФ кошторис за єдиною формою. МФ складало зведений кошторис, який подавало в Державну Раду, а остання — на затвердження государеві. Фінансові справи держави були таємницею. Недоліки діючих правил довели державні фінанси до хаотичного стану. Тоді МФ відрядило спеціальну комісію для вивчення бюджетної справи у країнах Західної Європи. Результатом такого вивчення стали підготовлені комісією і затверджені МФ «Правила складання, розгляду, затвердження і виконання державного розпису» від 22.05.1862 р. Ці правила передбачали складання кошторисів для всіх управлінь за єдиною методикою з обов'язковим обґрунтуванням необхідності тих або інших статей витрат і сум; розмежування постійних і тимчасових витрат; спеціалізацію витрат за основними напрямками; порівняння кошторисних показників зі звітними показниками минулого року. Пізніше було прийнято доповнення до цих правил, яке передбачало суворе дотримання розподілу доходів і витрат на параграфи і статті, що застосовується і до цього часу.

Бюджетні правила 1906 р. дали право міністерствам перекладати попередній розгляд кошторисів на комісії Державної Думи і Державної Ради. Усі зміни або нові асигнування на виникаючі потреби були можливі лише після прийняття відповідного закону. Якщо розпис не затверджувався, то залишався у силі розпис попереднього року.

У становленні і розвитку бюджетного обліку в радянський період можна виділити такі етапи:

1) 1917—1938 рр. — бюджетний облік ведеться за простою системою відповідно до трьох планів рахунків: а) для обліку операцій з виконання кошторису витрат за бюджетом; б) для обліку операцій з позабюджетними коштами; в) для обліку операцій в нестатутних підсобних господарствах. Облік регламентувався «Інструкцією з рахівництва і звітності для урядових адміністративних установ» (1923 р.), «Інструкцією з ведення обліку за простою системою» (1927 р.), «Інструкцією про бухгалтерський облік за простою системою в установах, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР» (1932 р.);



2) 1939—1955 рр. — запроваджується подвійна система обліку. У 1938 р. затверджується «Інструкція про бухгалтерський облік за подвійною системою обліку в установах, що знаходяться на державному і місцевих бюджетах» та «Інструкція про бухгалтерський облік (за простою системою) в установах, що знаходяться на державному і місцевих бюджетах». Перша передбачала роздільний облік виконання кошторису за бюджетом і позабюджетними коштами, операцій щодо капітальних вкладень і підсобних господарств на госпрозрахунку. У цьому ж році затверджений єдиний план рахунків для обліку виконання кошторисів. Підсобні господарства повинні були користуватися планами рахунків відповідних галузей народного господарства. У зв'язку з цим бюджетні установи стали складати і подавати два окремі баланси. Таким чином у країні було створено єдину систему бюджетного обліку;

3) 1955—1987 рр. Вперше в СРСР у 1955 р. затверджується МФ «Положення про бухгалтерську звітність і баланси в установах і організаціях, що знаходяться на Державному бюджеті СРСР», видано нові інструкції з бухобліку за подвійною і простою системами. Для установ, які ведуть облік за подвійною системою, затверджено єдиний план рахунків, вони стали складати один баланс з виконання кошторису витрат. У 1958 р. МФ затверджує «Методичні вказівки з бухгалтерського обліку в централізованих бухгалтеріях бюджетних установ». Пізніше було розроблено облікові реєстри для машинної обробки облікової інформації;

4) 1988—1999 рр. Цей період охоплює останні радянські і перші пострадянські роки. Розвиток бюджетного обліку в цей час характеризується:

- централізацією і децентралізацією обліку;
- широким використанням сучасних обчислювальних машин (ЕОМ) для обробки облікової та економічної інформації;
- завершенням переведення бюджетних установ на подвійну систему обліку;
- принциповою переробкою нормативних актів з організації бухобліку в бюджетних установах;
- обліком показників комерційної діяльності бюджетних установ і позабюджетних джерел їх фінансування;
- інтеграцією обліку, фінансової та планово-економічної роботи в централізованих бухгалтеріях;
- відновленням установ державного казначейства;

5) з 2000 р. починається новий період в розвитку бюджетного обліку, який визначається:

- впровадженням нового плану рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах;
- впровадженням нових облікових реєстрів і форм звітності;
- будовою балансу за принципом «нетто» тощо.

Історія розвитку бюджетного обліку тісно пов'язана з історією органів казначейства. Адже виконання бюджету Російської імперії, контроль за надходженням і витрачанням коштів у країні традиційно здійснювалися казначейськими установами. Головне казначейство — у Петербурзі, губернські — у губерніях, повітові — у повітах. Казначейства — виконавчі органи. Вони збирають, зберігають, пересилають державні доходи, здійснюють платежі, продають гербові марки, папери, видають свідоцтва на право торгівлі тощо. З 1862 р. казначейства пересилають готівку до Держбанку, а з 1896 р. досягнуто злиття касової готівки казначейства та обігової готівки Держбанку.

Після 1917 р. на базі установ казначейства були створені прибутково-видаткові каси Народного Комісаріату Фінансів, які з середини 20-х рр. підпорядковувалися Держбанкові.

Історія повторюється. У період становлення ринкової економіки в Україні бюджетні кошти були розпорощені у значній кількості комерційних банків, внаслідок чого облік і контроль за їх витрачанням фактично було втрачено. Саме тому й виникла необхідність відтворення органів держказначейства і створення єдиної системи обліку надходження і витрачання бюджетних коштів, що й здійснено у Російській Федерації відповідно до Указу Президента РФ від 8.12.1992 р., а в Україні — починаючи з 1997 р. (відповідно до Постанови КМУ і НБУ від 14.01.1997 р. № 13).

#### ***1.4. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення видатків***

Правильність обліку доходів і витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію, введена в дію Постановою ВРУ «Про структуру бюджетної класифікації України» від 12.07.1996 р. № 327/96—ВР з 1 січня 1998 р., наказу МФУ «Про запровадження нової бюджетної класифікації» від 13.12.1997 р. № 265 (зі змінами і доповненнями) та Роз'яснення відносно застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженого наказом ДКУ від 04.11.2004 р. № 194 (у редакції наказу від 08.12.2006 р.

№ 330). Значна увага бюджетній класифікації приділяється також у Бюджетному кодексі України.

Бюджетна класифікація передбачає науково обгрунтоване, обов'язкове групування доходів і видатків бюджетів усіх рівнів за однорідними ознаками, закодованими у попередньо визначеному порядку, що забезпечує порівнянність, зіставність та можливість узагальнення показників бюджетів усіх рівнів (від сільського до загальнодержавного), складання консолідованого бюджету територій та країни в цілому, контроль за його виконанням і складання зведеного звіту про виконання бюджету.

Бюджетна класифікація має організуюче і правове значення. Перше полягає у тому, що вона дає змогу однаково (за єдиною методикою) обраховувати доходи і витрати бюджету, скласти звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і витрат, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці з використанням ЕОМ. Правове значення бюджетної класифікації полягає в тому, що всі показники доходів і витрат, передбачені у бюджеті і вказані у відповідних підрозділах класифікації, є фінансовими планами, обов'язковими для виконання на всіх рівнях управління.

Бюджетна класифікація передбачає окремо класифікацію доходів бюджету і окремо — класифікацію витрат бюджетних коштів. Відповідно до статей 8—12 Бюджетного кодексу складовими бюджетної класифікації є:

- класифікація доходів бюджету;
- класифікація видатків бюджету;
- класифікація фінансування бюджету;
- класифікація боргу.

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті та підстатті. Усі доходи поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом та безоплатні перерахування (трансферти). Доходи бюджету формуються головним чином за рахунок оподаткування фізичних та юридичних осіб, платежів за використання природних ресурсів, державного мита, доходів від приватизації державного майна, ліцензійних зборів за право виробництва і продажу окремих груп товарів, надходжень від проведення лотерей, реалізації державних облігацій, іноземних та внутрішніх позик тощо.

Кодекс встановлює зокрема, що із застосуванням кодів класифікації доходів бюджету складаються додатки до законів про Державний бюджет України. Наприклад, податок з доходів фізичних осіб має код 11 010 000 з деталізацією за видами підприємств і доходів (наприклад, податок з доходів фізичних осіб-нерезидентів

має код 11010700 і т.ін.), а податок на прибуток підприємств — код 11 020 000 з деталізацією за видами підприємств, податок на додану вартість — код 14010000 тощо (додаток Б). Ці коди застосовують всі підприємства при перерахуванні податків та інших платежів до бюджету.

Витрати бюджетна класифікація поділяє:

— за функціональною ознакою (за головними розділами і підрозділами бюджету);

— за відомчою структурою (освіта, наука, культура, мистецтво, охорона здоров'я і т. ін.);

— за економічними ознаками (група, підгрупа, стаття, підстаття);

— за бюджетними програмами.

Коди функціональної класифікації складено відповідно до функцій держави. Наприклад, утримання Збройних Сил України має код 050200 з деталізацією за видами витрат; загальна середня освіта — код 070200 з деталізацією за видами закладів (школи, ліцеї, інтернати) тощо.

Коди відомчої класифікації надано головним розпорядникам бюджетних коштів. Так, Міністерству економіки України присвоєно код 120, Державній митній службі України — код 516 і т.ін. Тим самим визначається галузь, до якої належить дане підприємство.

Коди економічної класифікації видатків бюджету застосовують при складанні видаткової частини кошторисів розпорядників бюджетних коштів, розписів бюджетів, планів асигнувань відповідно до видів видатків, як поточних (наприклад, на оплату праці працівників бюджетних установ — код 1110), так і капітальних, а також нерозподілених видатків та кредитування з вирахуванням погашення платежів до бюджету.

Класифікація видатків за бюджетними програмами передбачає програмно-цільовий підхід до складання бюджету, тобто затвердження бюджету з урахуванням конкретних цільових програм головних розпорядників коштів, яким і надаються відповідні коди. Так, головним розпорядником за бюджетною програмою «Захист від шкідливої дії вод сільських населених пунктів та сільськогосподарських угідь» (КПКВ 5001070) визначено Держводгосп України, а за програмою «Ліквідація наслідків підтоплення територій в містах і селищах України» (КПКВ 2701170) — Мінжитлокомунгосп України.

Класифікація фінансування бюджету (додаток В) застосовується у разі визначення джерел покриття дефіциту бюджету за рахунок внутрішніх або зовнішніх позик (за типом кредитора) чи при випуску облігацій та векселів (за типом боргового зобов'яз-

зання), а також визначення напрямків витрачання фінансових ресурсів, які можуть утворитися при перевищенні доходів бюджету над його видатками.

Класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави (як внутрішні, так і зовнішні), Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування.

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

Економічна класифікація видатків бюджету (додаток Г) багаторівнева і являє собою розмежування видатків за економічними ознаками. Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Видатки можуть передбачатися або на поточні потреби (код 1000), або для здійснення капітальних витрат (код 2000). Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними.

*На першому рівні* видатки бюджету поділяють на такі групи:

- поточні видатки (1000);
- капітальні видатки (2000);
- нерозподілені видатки (3000);
- кредитування (4000).

*На другому рівні* поточні видатки поділяються на підгрупи:

- видатки на товари і послуги (1100);
- оплата процентів (доходу) за зобов'язаннями (1200);
- субсидії і поточні трансферти (1300).

*На третьому рівні* видатки на товари і послуги поділяються на статті:

- оплата праці працівників бюджетних установ (1110);
- нарахування на заробітну плату (1120);
- придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки (1130);
- видатки на відрядження (1140);
- матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення (1150);
- оплата комунальних послуг та енергоносіїв (1160);
- дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення (1170).

*На четвертому рівні* оплата праці працівників бюджетних установ поділяється на:

- заробітну плату (1111);
- грошове утримання військовослужбовців (1112).

Стаття «Оплата праці працівників бюджетних установ» (код 1110) включає оплату праці в грошовій формі всіх працівників бюджетних установ за посадовими окладами, ставками або розцінками, а також різні доплати до цих ставок (за ранг, стаж, вислугу років, науковий ступінь, надурочні години і т. ін.). Видатки за цим кодом мають досить значну питому вагу в кошторисі бюджетної установи і є захищеною бюджетною статтею.

До статті «Нарахування на заробітну плату» (код 1120) належать збори на обов'язкове пенсійне страхування та всі види обов'язкового соціального страхування. Це також захищена бюджетом стаття.

Дуже широкою за змістом є стаття «Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки» (код 1130), до якої належать видатки на придбання усіх матеріальних цінностей, необхідних для функціонування установи: канцтоварів, облікових документів і реєстрів, інформаційних видань, господарських матеріалів, медикаментів, продуктів харчування, малоцінних предметів, постільної білизни, спецодягу, книг для бібліотек тощо.

Для кожного з наведених видів видатків призначається окремий класифікаційний код з чотирьох знаків (заробітна плата — код 1111, грошове утримання військовослужбовців — код 1112 і т.ін.).

У такому ж порядку деталізуються всі інші види видатків бюджетних установ. За цими кодами плануються і обліковуються видатки бюджетів усіх рівнів та всіх бюджетних установ.

## ***1.5. Кошториси доходів і видатків бюджетних установ***

Кошти з бюджету на утримання установи та проведення різних заходів виділяються на підставі затвердженого кошторису витрат. ***Кошторис витрат*** — основний плановий і фінансовий документ, який визначає обсяги, цільові напрямки та поквартальний розподіл коштів, що виділяються з бюджету на утримання установи. Передбачені у кошторисах асигнування є граничними і витрачання коштів понад ці суми не дозволяється: не можна здійснювати витрати, не передбачені кошторисом, якщо відсутня економія коштів. Форма кошторису, основні показники, за якими він складається, норми і розцінки для визначення розміру окремих витрат повідомляються бюджетній установі вищою організацією.

Порядок складання кошторису бюджетними установами України регламентує «Порядок складання, розгляду, затвердження

та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений Постановою КМУ № 228 від 28 лютого 2002 р.

Відповідно до цього порядку формування єдиного кошторису доходів і видатків установи здійснюється на підставі показників лімітної довідки про бюджетні асигнування на наступний рік, яку вища організація надсилає усім підпорядкованим установам у двотижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування установи. У цій довідці вказується загальний зміст фінансування з бюджету на наступний рік за відповідним розділом бюджетної класифікації, у тому числі з найважливіших статей витрат: «Оплата праці», «Нарахування на зарплату», «Капітальні видатки». Сума асигнувань із загального фонду бюджету наводиться з помісячним розподілом. Тут же вказується дата, до якої повинні бути подані на затвердження проекти кошторису доходів і видатків, штатного розкладу із зведеними даними та розрахунками.

Єдиний кошторис доходів і видатків складається всіма установами на календарний рік і затверджується керівниками вищих організацій не пізніше ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету, з якого проводиться фінансування установи. Кошторис і штатний розклад затверджується у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається у вищій організації. Кошториси і штатні розклади установ, які не мають вищої галузевої організації (центральні районні лікарні, центральні міські лікарні тощо), затверджується районними державними адміністраціями або виконавчими органами місцевих рад. Кошториси міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, а також обласних і прирівняних до них державних адміністрацій затверджуються КМУ після попередньої експертизи (перевірки) в МФУ.

Зміни до затвердженого кошторису і штатного розкладу у процесі їх виконання можуть вноситися лише з дозволу вищої організації, яка затвердила кошторис і штатний розклад.

Єдиний кошторис установи складається з двох розділів — доходів і видатків. Доходна частина складається з асигнувань загального і спеціального фондів. Видаткова частина поділяється на видатки, які провадяться за рахунок бюджетних асигнувань, і на видатки, які покриваються за рахунок інших (спеціальних) надходжень, з виділенням видатків, які провадяться установою за рахунок прибутку, що залишається в її розпорядженні.

**Формування доходної частини** єдиного кошторису здійснюється на підставі індивідуальних розрахунків доходів і платежів (крім асигнувань з бюджету, які показуються загальною сумою згідно

з лімітною довідкою) та відрахувань до бюджету з кожного виду (джерела) доходів, що передбачаються на плановий період. За основу таких розрахунків беруться показники про обсяги запланованих платних послуг та інші розрахункові показники (площа приміщень, вартість обладнання, що здається в оренду; кількість місць у гуртожитках; кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) і розмір плати з розрахунку на одиницю показника, який повинен враховувати чинне законодавство з ціноутворення. На підставі цих даних визначається сума доходів на плановий період з кожного джерела їх утворення з поквартальним розподілом та врахуванням конкретних умов роботи установи. При плануванні доходів повинні враховуватися рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік (відповідно до показників бухгалтерського звіту) та очікуване виконання за передплановий період. Розрахунки доходів з кожного їх виду (джерела утворення), а також зведення доходів, платежів і відрахувань до бюджету за спеціальними коштами з урахуванням їх залишку на початок року, додаються до єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи.

У **видатковій частині** єдиного кошторису зазначається загальна сума витрат установи з розподілом їх за статтями бюджетної класифікації (поквартально), у тому числі витрат за рахунок бюджетних асигнувань і спеціальних коштів (окремо). Передбачені асигнування повинні забезпечити стовідсоткове фінансування витрат установи. Перевищення суми видатків у єдиному кошторисі над обсягами коштів, що виділяються установі з бюджету, можливе лише за рахунок прибутку від госпрозрахункової діяльності, що залишається у розпорядженні установи і може бути спрямований на покриття такого перевищення видатків над бюджетними асигнуваннями. У кошторисі установи повинні бути враховані галузеві особливості її діяльності (освіта, культура, наука, охорона здоров'я і т.ін.).

Витрати бюджетних установ складаються з витрат на капітальні вкладення і витрат на поточне утримання установи (поточну діяльність). Останні складаються з адміністративно-господарських і операційних витрат. **Адміністративно-господарські витрати** — це витрати на утримання управлінського, господарського і допоміжного персоналу, на відрядження, придбання інвентаря, оплату комунальних послуг і т. ін. **Операційні витрати** — це витрати, пов'язані зі здійсненням основної діяльності установи (витрати на зарплату педагогам, лікарям, на медикаменти, продукти харчування у лікарнях і т.ін.).

Розрахунки суми витрат за кошторисом здійснюють, виходячи з обсягу діяльності установи, визначеної планом її розвит-



ку, та фактичного їх рівня за попередні періоди. Розміри операційних витрат визначають на підставі норм витрат, тобто витрат на розрахункову одиницю (одного учня, ліжко-день, одне відвідування поліклініки і т. ін.). Норми витрат можуть бути натуральні (матеріальні) і грошові (вартісні). Правильно визначені типові норми витрат мають важливе значення для розподілу бюджетних асигнувань на освіту, охорону здоров'я, культуру, науку між окремими регіонами. Обґрунтування окремих сум витрат наводиться у додатках до єдиного кошторису.

Кошториси витрат, які складають бюджетні установи у розрізі статей бюджетної класифікації, називають **індивідуальними**. При обслуговуванні установи централізованими бухгалтеріями останніми складається **загальний** кошторис, де видатки плануються у розрізі груп однотипних установ (шкіл, училищ, дитячих закладів, лікарень тощо). Для визначення і фінансування витрат на проведення нарад, конференцій, придбання літератури та інші заходи міністерства, центральні відомства і управління місцевої адміністрації складають кошториси на централізовані заходи. Шляхом підсумовування всіх видатків на утримання міністерства або центрального відомства, всіх індивідуальних, загальних та кошторисів на **централізовані заходи** складають **зведений** кошторис відповідного відомства (галузі), який і є підставою для фінансування з бюджету.

## ***1.6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ***

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

План рахунків є важливим нормативним документом для всіх підприємств, установ і організацій. Він розробляється на підставі економічної класифікації рахунків і є основою методологічної єдності обліку на всіх підприємствах відповідної галузі народного господарства. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996—XIV порядок ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах регулюється Державним казначейством України. При цьому треба зауважити, що на бюджетні установи не поширюється дія національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. На цій підставі Державне казначейство України розробило і 10.12.1999 р. наказом № 114 затвердило «План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» та «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ», які діють з наступними змінами та доповненнями до цих документів.

Новий план рахунків введено в практику обліку в бюджетних установах з 1 січня 2000 р. До цієї дати бухгалтерський облік в бюджетних установах України вівся за планом рахунків, наведеним в «Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на Государственном бюджете СССР», затвердженій МФ СРСР 10.03.1987 р. № 61 (з подальшими змінами і доповненнями).

Новий план рахунків розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій бюджетних установ. В основу групування рахунків у цьому плані покладено економічний зміст господарських засобів і особливості господарських процесів, що обліковуються на окремих рахунках. Відповідно до цього у плані рахунків виділено 8 класів балансових та один (клас 0) позабалансових рахунків. Кожному синтетичному рахунку (рахунку першого порядку) та субрахунку (рахунку другого порядку) присвоєно відповідну назву і код (додаток А).

Кодування рахунків у новому Плані побудовано за десятизначною (десятьковою) системою, яка передбачає, що всі рахунки за своїм економічним змістом поділяються не більш як на 10 груп (класів, розділів; у нашому плані їх вісім), кожна група (клас) повинна об'єднувати не більше 10 синтетичних рахунків, а кожен синтетичний рахунок повинен бути не більше 10 субрахунків. Повний код субрахунка завжди трізначний і включає номер класу (перший знак), синтетичного рахунка в цьому класі (другий знак) і субрахунка (третій знак). Код синтетичного рахунка буде двозначним, але в бюджетних установах при визначенні кореспон-

денції рахунків користуються, як правило, тризначними кодами субрахунків. Наприклад, код субрахунка 321 «Реєстраційні рахунки» означає, що цей субрахунок належить до синтетичного рахунка 32 «Рахунки в казначействі» третього класу балансових рахунків «Кошти, розрахунки та інші активи».

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

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

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

До самостійної групи у плані рахунків належать позабалансові рахунки, об'єднані в клас 0. Вони призначені для обліку господарських засобів і розрахунків, які виключені з обороту

установи і не відображаються в балансі, але потребують спеціального контролю, а також бланків суворої звітності, путівок, перехідних спортивних призов і кубків, навчальних предметів військової техніки тощо. Облік на позабалансових рахунках здійснюється без застосування подвійного запису, тобто за простою системою. До цих рахунків планом не передбачено субрахунки.

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

Рахунки **класу 1 «Необоротні активи»** призначено для обліку матеріальних та нематеріальних активів, що отримані для тривалого (понад один рік) використання і не призначені для реалізації або витрачання протягом одного року. До цього класу належать синтетичні рахунки:

- 10 «Основні засоби»;
- 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
- 12 «Нематеріальні активи»;
- 13 «Знос необоротних активів»;
- 14 «Незавершене капітальне будівництво».

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

Склад субрахунків та їх призначення до рахунка 10 такі ж, як і в плані рахунків підприємств виробничої сфери, а ось до рахунка 11 передбачено деякі суто специфічні субрахунки, наприклад:

- 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок»;
- 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»;
- 118 «Матеріали довгострокового використання для наукових цілей»;
- 119 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення».

Таким чином, рахунок 11 в бюджетних установах має 9 субрахунків, у той час як для промислових підприємств планом передбачено всього 7 субрахунків. Зате рахунок 12 в бюджетній сфері має лише 2 субрахунки: 121 «Авторські та суміжні з ними права»; 122 «Інші нематеріальні активи», тоді як для підприємств виробничої сфери до цього рахунка передбачено 6 субрахунків.

**Клас 2 «Запаси»** об'єднує шість активних синтетичних рахунків:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Матеріали і продукти харчування»;
- 24 «Готова продукція»;
- 25 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

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

Рахунок 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» застосовують головним чином в бюджетних установах, які мають підсобне сільське господарство, не виділене на самостійний баланс.

На рахунку 22 в бюджетних установах обліковують малоцінні та швидкозношувані предмети, термін використання яких не перевищує один рік, незалежно від того, знаходяться вони на складі чи в експлуатації. Тобто при передачі в експлуатацію МШП не списують з балансу, а лише обліковують на окремих аналітичних рахунках за матеріально відповідальними особами.

Рахунок 23 «Матеріали і продукти харчування» за своїм призначенням багато в чому подібний до рахунка 20 на промислових підприємствах, але в бюджетних установах і організаціях на ньому обліковують (крім господарських матеріалів, канцелярського приладдя, тари, палива, запасних частин та ремонтних матеріалів) також матеріали для учбових, наукових та інших цілей; продукти харчування; медикаменти і перев'язувальні засоби. При цьому субрахунок 232 «Продукти харчування» застосовують лише ті установи, у кошторисах яких передбачено асигнування за кодом економічної класифікації видатків 1133 «Продукти харчування», а субрахунок 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби» — лише ті установи, що мають у кошторисі асигнування за кодом 1132 економічної класифікації видатків «Медикаменти та перев'язувальні матеріали». Ті ж організації, у кошторисах яких не передбачено видатки за вказаними кодами, для обліку продуктів харчування і медикаментів використовують субрахунок 239 «Інші матеріали».

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

Рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» застосовуються для відображення поточних фінансових активів: коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державного казначейства України, у розрахунках з дебіторами. Серед рахунків класу 3 є як активні, так і активно-пасивні рахунки, хоча по суті вони повинні бути всі активними. До цього класу належать 7 рахунків:

30 «Каса»;

31 «Рахунки в банках»;

32 «Рахунки в казначействі»;

33 «Інші кошти»;

34 «Короткострокові векселі одержані»;

35 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

36 «Розрахунки з різними дебіторами».

Рахунок 30 «Каса» призначено для обліку наявності та руху грошової готівки у касі установи. Його зміст і призначення ідентичні аналогічному рахунку на підприємствах виробничої сфери.

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

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

Рахунки 33 і 34 в бюджетних установах аналогічні відповідним рахункам на підприємствах виробничої сфери, тоді як рахунок 35 «Розрахунки з покупцями та замовниками» у бюджетних організаціях має специфічне призначення. Його застосовують тільки науково-дослідні установи та навчальні заклади професійно-технічної освіти для обліку авансів, одержаних від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт за договорами. Він має один субрахунок і кореспондує за дебетом тільки з кредитом субрахунка 634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті» — при зарахованні одержаного авансу в оплату виконаних робіт, а за кредитом — з дебетом субрахунків 313 або 323 при отриманні авансу від замовника. Таким чином, субрахунок 351 у більшості випадків буде мати кредитове сальдо і показуватися у пасиві балансу як інша кредиторська заборгованість.

На рахунку 36 в бюджетних організаціях обліковують розрахунки з різними дебіторами: в порядку планових платежів з постачальниками продуктів харчування та медикаментів, коли умовами угоди передбачено оплату не за окремими операціями, а шляхом періодичного перерахування в певні строки і в установлених розмірах; з підзвітними особами; з відшкодування завданих збитків; з іншими дебіторами.

**Клас 4 «Власний капітал»** об'єднує 4 рахунки, які застосовуються для обліку фондів та визначення результатів виконання кошторису установи за поточний рік:

40 «Фонд у необоротних активах»;

41 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах»;

43 «Результати виконання кошторисів»;

44 «Результати переоцінок».

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

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

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

На рахунку 44 обліковують результати переоцінок матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, у тому числі курсові різниці за валютними цінностями.

**Клас 5 «Довгострокові зобов'язання»** об'єднує 3 пасивні рахунки, призначені для обліку зобов'язань установи, які не виникають у процесі звичайної діяльності, не є характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року. Це пасивні рахунки:

- 50 «Довгострокові позики»;
- 51 «Довгострокові векселі видані»;
- 52 «Інші довгострокові зобов'язання».

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

Рахунки **класу 6 «Поточні зобов'язання»** призначені для обліку зобов'язань установи, що виникають протягом звичайної діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів і видатків, і погашення яких очікується протягом поточного бюджетного року. Серед них є як пасивні, так і активно-пасивні рахунки. Більшість з них ідентичні відповідним рахункам підприємств виробничої сфери. До цього класу належать рахунки:

- 60 «Короткострокові позики»;
- 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»;
- 62 «Короткострокові векселі видані»;
- 63 «Розрахунки за виконані роботи»;
- 64 «Розрахунки із податків та платежів»;
- 65 «Розрахунки із страхування»;
- 66 «Розрахунки з оплати праці»;
- 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторамі»;
- 68 «Внутрішні розрахунки».

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

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

На рахунку 67 обліковують розрахунки: з депонентами; за депозитними сумами; сумами за дорученнями; з батьками за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах, музичних школах, школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; зі студентами та аспірантами за користування гуртожитком; з інши-



ми кредиторами. Рахунок може мати як дебетове, так і кредитове сальдо і в балансі показується розгорнуто.

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

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

70 «Доходи загального фонду»;

71 «Доходи спеціального фонду»;

72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт»;

74 «Інші доходи».

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

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

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

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

Рахунки **класу 8 «Витрати»** застосовують для обліку фактичних видатків і витрат бюджетних установ. До цього класу належать три рахунки:

80 «Видатки із загального фонду»;

81 «Видатки спеціального фонду»;

82 «Виробничі витрати».

На рахунку 80 обліковують фактичні видатки бюджетних установ за рахунок бюджетних асигнувань (з державного та/або

місцевого бюджету). У дебет цього рахунка протягом року списують суми фактичних видатків, а в кінці року їх переносять з кредиту рахунка 80 у дебет субрахунка 431.

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

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

Структуру плану рахунків наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Структура плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (станом на 01.09.2008 р.)**

Клас рахунків	Шифри (коди) рахунків, що входять у клас	Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
		кількість	% до підсумку	кількість	% до підсумку
1. Необоротні активи	10–14	5	12,2	26	17,3
2. Запаси	20–25	6	14,6	26	17,3
3. Кошти, розрахунки та інші активи	30–36	7	17,0	28	18,5
4. Власний капітал	40, 41, 43, 44	4	9,8	7	4,6
5. Довгострокові зобов'язання	50–52	3	7,3	5	3,3
6. Поточні зобов'язання	60–68	9	22,0	36	23,8
7. Доходи	70–72, 74	4	9,8	12	7,9
8. Витрати	80–82	3	7,3	11	7,3
Разом	х	41	100	151	100
0. Позабалансові рахунки	01–02, 04–09	8	–	–	–

З таблиці видно, що найбільш об'ємними є класи 6 «Поточні зобов'язання» (23,8%) і 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» (18,5%). Менше всього субрахунків об'єднують класи 5 «Довгострокові зобов'язання» (3,3%) та 4 «Власний капітал» (4,6%).

Таким чином, у новому плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ об'єднано 41 синтетичний рахунок. Кількість субрахунків станом на 01.09.2008 р. становить 151. Це дає змогу вести досить детальний облік коштів та зобов'язань бюджетних установ, витрат на їх утримання та інші цілі у розрізі відповідних джерел фінансування й надходження коштів.

### ***1.7. Форми бухгалтерського обліку та облікові реєстри в бюджетних установах***

Бухгалтерський облік в бюджетних установах ведеться методом подвійного запису за певною формою. Це означає, що кожна господарська операція реєструється в облікових реєстрах на дебеті одного і на кредиті другого рахунку в однакових розмірах. Послідовність запису господарських операцій в облікові реєстри та будова самих реєстрів визначаються саме формою обліку. Під формою бухгалтерського обліку розуміють порядок узгодження різних видів облікових реєстрів, техніки обробки облікових даних, послідовності і способів здійснення облікових записів, технічних засобів ведення обліку. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (від 16.07.1999 р.) установа сама обирає форму бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей своєї діяльності, техніки і технології обробки облікових даних.

Основними, найбільш поширеними формами бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі є журнал-головна, журнально-ордерна і машинно-орієнтовані (комп'ютерні) форми обліку.

**Журнал-головна** форма обліку рекомендована для застосування в бюджетних установах наказом ДКУ № 68 від 27.07.2000 р., яким затверджено «Інструкцію про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання» (зі змінами і доповненнями). Цим наказом визнано такою, що не застосовується в Україні у частині меморіальних ордерів, Інструкцію з бухгалтерського обліку в установах і організаціях, що фінансуються з Державного бюджету СРСР, затверджену наказом МФ СРСР від

10.03.1987 р. № 61. Цією інструкцією користувалися бухгалтери бюджетних установ України майже 15 років.

Нова інструкція про форми меморіальних ордерів передбачає використання у бюджетних установах 16 основних меморіальних ордерів у формі накопичувальних відомостей, кожна з яких має спеціальне призначення і специфічну будову, та одного меморіального ордера типової форми, призначеного для оформлення інших операцій, які не охоплені основними меморіальними ордерами.

Розглянемо склад, будову та призначення найважливіших меморіальних ордерів.

Меморіальний ордер № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» типової форми (т.ф.) № 380 (бюджет) застосовується при обробці звітів касира з метою систематизації дебетових і кредитових оборотів у касі за поточний місяць. Кожен звіт касира заноситься в накопичувальну відомість одним рядком за відповідними кореспондуючими рахунками як за дебетом, так і за кредитом відповідних субрахунків рахунка 30 «Каса». При цьому для кожного виду іноземної валюти складається окремий меморіальний ордер з додатковими номерами (№ 1–1, № 1–2, № 1–3 і т. ін.), записи до яких здійснюються у два рядки (перший — в іноземній валюті, а другий — в національній валюті). Підсумки меморіального ордера переносяться у Журнал-головну книгу, але при цьому обороти з надходження грошей в касу з реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунків та з внесення готівки з каси на ці рахунки виключаються, тому що вони відображаються також у меморіальних ордерах № 2 або № 3 і звітти заносяться у Журнал-головну книгу.

Меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)» т.ф. № 381 (бюджет) та меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)» т.ф. № 382 (бюджет) за будовою подібні до меморіального ордера № 1. Вони призначені для відображення надходження на рахунки установи асигнувань та здійснення касових видатків загального і спеціального фондів бюджету. Накопичувальні відомості складають окремо з кожного реєстраційного (поточного) рахунка, застосовуючи для них додаткову нумерацію (№ 2–1, № 2–2, № 3–1, № 3–2 і т.ін.). Записи до цих відомостей здійснюються на підставі щоденних виписок з реєстраційних (поточних) рахунків та доданих до них первинних доку-

ментів (платіжних доручень тощо). У кінці місяця підсумки меморіальних ордерів переносять до книги Журнал-головна у розрізі кореспондуючих рахунків.

Меморіальний ордер № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» т. ф. № 408 (бюджет) застосовується для обліку розрахунків з різними підприємствами і установами, які є дебіторами бюджетної організації. Відомість складається за субрахунком 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» у розрізі кожного дебітора зокрема та кодів економічної класифікації витрат окремо за загальним та за спеціальними фондами (окремі відомості). Записи до неї здійснюють лінійно-позиційним методом — за кожною операцією, підтвердженою відповідним документом. Щодо кожного дебітора в кінці місяця виводиться сальдо розрахунків, завдяки чому ця відомість виконує роль і реєстра аналітичного обліку розрахунків. При перенесенні підсумків за місяць з накопичувальної відомості до книги Журнал-головна виключаються суми операцій на реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунках установи і за нарахованими доходами (які відображені в інших меморіальних ордерах).

Меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» т. ф. № 405 (бюджет) складається в установах, які оформлюють декілька розрахунково-платіжних відомостей. При цьому у зведення спочатку записують суми коштів загального фонду, а потім — спеціального фонду за їх видами. У цій же відомості на суми нарахованої заробітної плати здійснюють нарахування внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування. До меморіального ордера додають всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати.

Меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» т.ф. № 409 (бюджет) використовується для обліку розрахунків, які обліковують на субрахунку 675 «Розрахунки з іншими кредиторами». Форма цієї відомості та порядок її заповнення аналогічні порядку складання форми № 408 (бюджет) з обліку розрахунків з різними дебіторами. При перенесенні суми оборотів з меморіального ордера № 6 у книгу Журнал-головна виключаються суми операцій на реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунках установи та за нарахованими доходами, які знайшли відображення в інших меморіальних ордерах (№ 2, 3 та ін.).

Меморіальний ордер № 7 «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів» т.ф. № 410 (бюджет) призначено для обліку розрахунків за продукти харчування,

медикаменти і перев'язувальні засоби, які здійснюють в порядку планових платежів і обліковують на субрахунок 361 «Розрахунки в порядку планових платежів». Для обліку операцій, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, відкривають окремий ордер. Залишок на кінець місяця визначають окремо за кожним постачальником і взагалі (у розрізі кодів економічної класифікації видатків). При перенесенні суми оборотів до Журнал-головної книги виключають суми операцій на реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунках установи та за одержані установою продукти харчування, які відображуються в інших меморіальних ордерах.

Меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» т.ф. № 386 (бюджет) складається щомісячно за субрахунком 362 «Розрахунки з підзвітними особами» лінійно-позиційним способом. Для обліку розрахунків з підзвітними особами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, відкривають окремий меморіальний ордер № 8—1 такої ж форми. Залишок визначається загальний і окремо за кожною підзвітною особою у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При підрахунку суми оборотів для запису в Журнал-головну книгу не враховуються суми операцій з руху грошових коштів у касі, які знайшли відображення у меморіальному ордері № 1.

Меморіальний ордер № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів» т.ф. № 438 (бюджет) і меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» т.ф. № 439 (бюджет) використовуються для відображення кредитових оборотів за рахунками 10, 11, 12 (меморіальний ордер № 9) та 22 (меморіальний ордер № 10). Записи в них здійснюються на підставі відповідних первинних документів у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Меморіальний ордер № 11 «Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування» т.ф. № 398 (бюджет) використовується у тих випадках, коли установою складається декілька накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування. Записи до нього здійснюють окремо за кожним постачальником та матеріально відповідальною особою. Підсумки операцій, що характеризують кредитовий оборот субрахунка 361 «Розрахунки в порядку планових платежів», переносяться в книгу Журнал-головна.

Меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» т.ф. № 411 (бюд-

жет) складається за кредитовими оборотами субрахунка 232 «Продукти харчування» у тих випадках, коли установою складається декілька накопичувальних відомостей на їх витрачання. Підсумки оборотів у розрізі кореспондуючих рахунків переносяться у книгу Журнал-головна.

Меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» т.ф. № 306 (бюджет) використовують для обліку витрачання різних матеріалів, крім продуктів харчування. Записи на дебет рахунків витрат здійснюють у розрізі кодів економічної класифікації видатків. Підсумки оборотів у кінці місяця переносять до книги Журнал-головна.

Меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» т.ф. № 409 (бюджет) використовується для обліку операцій нарахування доходів за спеціальними коштами (субрахунок 711) та іншими власними надходженнями (субрахунки 712 і 713). На кожен вид доходів спеціального фонду відкривають окремі меморіальні ордери (№ 14–1, 14–2, 14–3). Підсумки оборотів за місяць переносять до «Журнал-головної» книги.

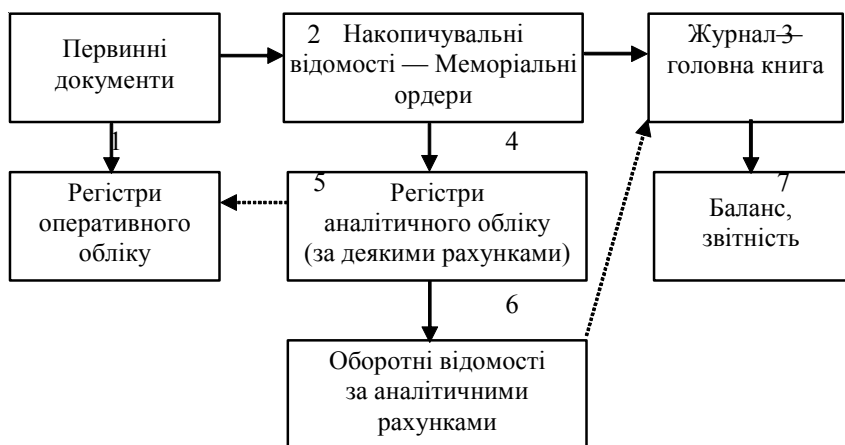
Меморіальний ордер № 15 «Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей» т.ф. № 406 (бюджет) призначено для обліку розрахунків з батьками, що відображаються на субрахунку 674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів». Нарахована за місяць сума платежів переноситься до книги Журнал-головна. Заборгованість на кінець місяця за субрахунком 674 використовується для контролю стану розрахунків.

Меморіальний ордер № 16 «Накопичувальна відомість забалансового обліку» призначений для обліку надходження і вибуття об'єктів забалансового обліку.

Меморіальний ордер № \_\_ ф. № 274 (бюджет) застосовують для відображення операцій, що не фіксуються у меморіальних ордерах 1–16, та для операцій, за якими не потрібно складати накопичувальні відомості і зведення (наприклад, нарахування зносу основних засобів). Такі меморіальні ордери нумерують послідовно, починаючи з № 17 за кожен місяць окремо. Кількість їх не обмежена.

Журнал-головна форма обліку застосовується в централізованих бухгалтеріях установ освіти, культури, охорони здоров'я, у профтехучилищах, органах законодавчої та виконавчої влади, дослідних установах АМН України тощо. Ця форма обліку багато в чому подібна до меморіально-ордерної, тому її часто вважають різновидом або спрощеним варіантом останньої, з чим важко погодитися. Суттєва відмінність журнал-головної форми обліку

від меморіально-ордерної полягає у суміщенні хронологічного і систематичного записів на синтетичних рахунках (субрахунках 1-го порядку) в одному процесі і в одному обліковому регістрі — Журнал-головній книзі (рис. 1.2).



Умовні позначення:

- > запис (реєстрація господарських операцій);
- .-> звіряння показників (підсумків, оборотів);
- 1—8 послідовність виконання процедур.

**Рис. 1.2. Схема технологічної послідовності облікового процесу при журнал-головній формі обліку в бюджетних установах**

У книзі Журнал-головна типової форми № 308 (бюджет) ліва сторона (4 графи) призначена для хронологічної реєстрації господарських операцій, права — для систематичного обліку операцій на синтетичних рахунках (субрахунках). Для кожного рахунка у книзі відводяться 2 графи: «дебет» і «кредит». За своєю будовою ця частина книги подібна до Т-рахунків, що використовуються для схематичного зображення рахунків бухгалтерського обліку, але розміщених сукупно, впритул один до одного. Кількість граф повинна бути достатньою для відображення всіх рахунків (субрахунків), які використовуються в даній установі. Цим і визначаються розміри книги або ж кількість вкладних сторінок, тому при великій кількості рахунків вона стає громіздкою і незручною для використання. Це єдиний її недолік.

Схему будови та порядок заповнення книги Журнал-головна т. ф. № 308 (бюджет) подано у табл. 1.2.



## Зразок книги Журнал-голова

№ рядка	Дата	№ меморі- ального ордера	Сума оборотів за меморі- альним ордером	Обороти за субрахунками											
				103		104		131		301		321		і т. ін.	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
			90000	–	30000	–	–	8000	–	–	–	–	–	–	
Залишки за субрахунками на початок місяця			294500												
1	30.04	1	3800									1050	1600		
2	30.04	2	27000									600	100	12400	
3	30.04	3	2400												
4	30.04	4	18600												
		і т. ін.													
		Усього	124700	–	–	–	–	1200	1650	1700	12400	12400	12400	–	
		Залишки за субрахунками на кінець місяця	318050	–	30000	–	–	9200	70	–	–	–	–	–	

Журнал-головна книга відкривається записами залишків на початок облікового періоду, які переносяться зі вступного балансу та рахунків обліку за минулий звітний період. При цьому у графі «Сума оборотів...» показується підсумок усіх дебетових і кредитових залишків. Слід пам'ятати при цьому, що суми залишків за дебетом і кредитом усіх рахунків повинні бути рівними.

$$\Sigma СД_0 = \Sigma СК_0.$$

Після початкового сальдо записують усі господарські операції, оформлені меморіальними ордерами. Для цього у графі «Сума оборотів...» проставляється загальна сума оборотів за дебетом і кредитом усіх рахунків, які використані у даному меморіальному ордері. Звичайно, при цьому необхідно впевнитися, що обороти за дебетом усіх рахунків дорівнюють оборотам за кредитом рахунків (за принципом подвійного запису):

$$\Sigma ОД_1 = \Sigma ОК_1.$$

Така ж рівність характерна і для підсумків кінцевого сальдо:

$$\Sigma СД_1 = \Sigma СК_1.$$

Таким чином, форма книги Журнал-головна дає змогу оперативного контролювати дотримання вимог принципу подвійного запису про рівність дебетових і кредитових оборотів та залишків на рахунках і завдяки цьому відмовитися від щомісячного складання оборотної відомості за синтетичними рахунками. Це дещо спрощує і полегшує ведення синтетичного обліку, що вигідно відрізняє цю форму обліку від меморіально-ордерної.

Аналітичний облік за цією формою ведеться так же, як і при меморіально-ордерній: у книгах і на картках.

Державне казначейство України (ДКУ) 6 жовтня 2000 р. наказом № 100 затвердило форми карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання. Серед них:

— «Картка аналітичного обліку готівкових операцій» призначена для відображення операцій з наявними грошовими коштами у касі бюджетної установи в розрізі кодів бюджетної класифікації і видів грошових коштів (окремо для загального і спеціального фондів та видів коштів спеціального фонду). Картка відкривається на місяць. Записи здійснюються на підставі кожного звіту касира. Використовується ця картка для оперативного контролю доцільності витрачання грошових коштів за їх видами і призначенням;

— «Картка аналітичного обліку касових видатків» використовується для аналітичного обліку касових видатків бюджетної установи у розрізі кодів економічної класифікації видатків. З кожного коду функціональної класифікації видатків, із загального і спеціального фондів, з кожного виду грошових коштів спеціального фонду щомісяця складаються окремі картки. Заповнюються вони бухгалтером щоденно на підставі виписок органу ДКУ з реєстраційних рахунків. Використовуються для оперативного контролю виконання кошторису і складання звітності про касові видатки;

— «Картка аналітичного обліку фактичних видатків» ведеться щомісячно у розрізі кодів економічної класифікації видатків. З кожного коду економічної класифікації видатків, із загального і спеціального фондів, з кожного виду грошових коштів спеціального фонду складають окремі картки. Записи в них здійснюють на підставі меморіальних ордерів. Використовується для контролю за дотриманням кошторису видатків та складання звітності;

— «Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань» ведеться з кожного коду функціональної класифікації та у розрізі кодів економічної класифікації видатків. Відкривається на рік. У ній записуються кошторисні призначення, їх зміни протягом року та фактичні надходження коштів від вищого органу. Записи в картку здійснюють на підставі виписок органу ДКУ з реєстраційних та особових рахунків, відкритих в органах ДКУ. Використовується для оперативного контролю отриманих асигнувань та складання звітності;

— «Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам» ведеться у розрізі кодів економічної класифікації видатків тими установами, які перераховують асигнування розпорядникам коштів нижчого (2-го або 3-го рівня). Книга відкривається на рік у розрізі підвідомчих установ і кодів функціональної класифікації видатків. Записи здійснюють на підставі виписок ДКУ про перераховані кошти. Використовується для контролю за виконанням кошторису та при прийманні звітності підвідомчих установ про використання бюджетних асигнувань;

— «Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань» призначена для реєстрації угод, укладених бюджетною установою в будь-якій формі, та контролю за відповідністю прийнятих зобов'язань бюджетним асигнуванням. Книга відкривається на рік на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків установи в розрізі кодів економічної класифікації (окремо із загального і спеціального фондів). Книга використовується для контролю

наявності кошторисних асигнувань перед укладанням угод, для виконання яких потрібні бюджетні кошти;

– «Картка аналітичного обліку капітальних видатків» призначена для обліку витрат на придбання необоротних активів за КЕКВ 2000.

Аналітичний облік основних засобів бюджетних установ ведеться згідно з «Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів», затвердженою наказом ГУ ДКУ та ДКСУ від 02.12.1997 р. № 125/70. Для аналітичного обліку основних засобів рекомендовано інвентарні картки т. ф. № 03–6 (бюджет), № 03–8 (бюджет) і № 03–9 (бюджет). При цьому «Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах» ф. № 03–6 (бюджет) складається на кожний інвентарний об'єкт основних засобів, картка ф. № 03–8 (бюджет) використовується для обліку тварин і багаторічних насаджень, а ф. № 03–9 (бюджет) — для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що мають одне й те ж призначення, однакову технічну характеристику і вартість (наприклад, столовий і кухонний інвентар, сценічно-постановочні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи і т. ін.). Такі картки ведуться за матеріально відповідальними особами.

Аналітичний облік запасів у бюджетних організаціях ведеться згідно з «Інструкцією про складання типових форм обліку і списання запасів бюджетних установ», затвердженою наказом ДКУ від 18.12.2000 р. № 130. Для аналітичного обліку запасів цією інструкцією рекомендовані: «Книга кількісно-сумового обліку» (ф. № 3–6 і 3–6а), «Картка кількісно-сумового обліку» (ф. № 3–7), «Книга обліку тварин» (ф. № 3–8), «Книга складського обліку запасів» (ф. № 3–9). Порядок їх застосування буде детально розглянуто при висвітленні теми з обліку запасів.

Аналітичний облік розрахунків з різними установами та особами може вестись на спеціальних особових картках з обліку розрахунків, у книгах контокорентної форми або у відомостях (реєстрах).

**Журнально-ордерна форма обліку** застосовується у вищих навчальних закладах, наукових установах НАНУ, організаціях МВС та деяких інших. Вона базується на відомих принципах побудови журналів-ордерів за кредитовою ознакою, суміщення хронологічних і систематичних записів, їх суворой регламентації. Допоміжні відомості дають змогу сумістити аналітичний і синтетичний облік, що значно підвищує оперативність облікового процесу. Але перехід на новий план рахунків і нову бюд-

жетну класифікацію зумовлюють необхідність значних змін як у кореспонденції рахунків, так і в будові самих реєстрів цієї форми обліку, які нормативними актами ДКУ не врегульовані.

Послідовне використання технічних засобів обліку, переліком ЕОМ, вносить суттєві зміни в техніку і послідовність облікових записів, у форму і зміст самих облікових реєстрів. З'явилися **машинно-орієнтовані форми бухгалтерського обліку** в бюджетних установах. Один з варіантів комп'ютерного обліку розробляє і впроваджує ТОВ «Парус-Сервіс», забезпечуючи користувачів пакетами прикладних програм з комплексної автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетних установах з виходом на баланс та інші форми звітності.

Передбачаючи можливість впровадження автоматизованого обліку й іншими організаціями, ДКУ розробило і затвердило типові форми меморіальних ордерів (накопичувальних відомостей) для автоматизованого ведення обліку, орієнтуючи розробників програмного забезпечення для автоматизації обліку в бюджетних установах на дотримання принципів журнал-головної форми обліку. Склад цих меморіальних ордерів аналогічний наведеному раніше при розгляді журнал-головної форми обліку. Проте через обмеженість коштів у бюджетних організаціях на придбання сучасної обчислювальної техніки і програмного забезпечення до неї, високу вартість послуг з автоматизованої обробки облікової інформації домінуючим на цей час в бюджетних установах України є застосування комбінованих форм бухгалтерського обліку, орієнтованих на ручну працю з частковим використанням персональних комп'ютерів.

### ***1.8. Бухгалтерський баланс бюджетної установи***

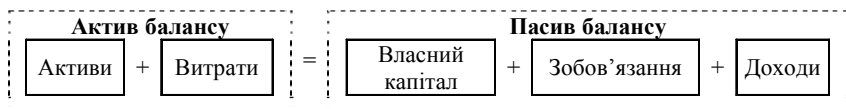
У бухгалтерському балансі бюджетних установ, як і в балансах промислових підприємств, реалізується принцип двосторонності, тобто господарські засоби установи відображаються у двох розрізах: за їх речовим складом і розміщенням (актив балансу) та за джерелами їх формування і цільовим призначенням (пасив балансу).

Усі бюджетні установи незалежно від їх профілю та галузевого призначення складають бухгалтерські баланси за єдиною формою згідно з Порядком складання місячної, квартальної та річної фінансової звітності установами та організаціями, які отримують кошти державного та/або місцевих бюджетів, який щорічно затверджується наказом Державного казначейства України (ДКУ).

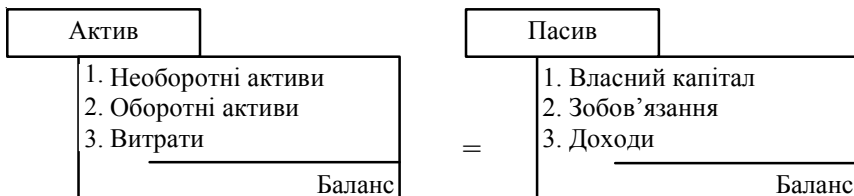
**Бухгалтерський баланс** — це звіт про стан засобів установи, що відображає її активи, капітал та зобов'язання у синтезованому вигляді на певну дату. За складом статей, їх групуванням за розділами баланс бюджетної установи значно відрізняється від балансів виробничих або торговельних підприємств, що працюють на засадах самоокупності та самофінансування, і має за мету не розкриття інформації для зовнішніх користувачів про фінансовий стан установи, а забезпечення контролю та аналізу використання коштів загального і спеціального фондів.

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

У загальному вигляді баланс бюджетної установи будується за формулою:



Активи у балансі, в свою чергу, поділяються на необоротні та оборотні (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Будова балансу бюджетної установи (за розділами)**

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

Необоротні активи — це засоби, придбані або створені бюджетною установою для довгострокового використання (понад один рік) у процесі господарської діяльності і не призначені для продажу. До них належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. Усі вони показуються в

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

$$\boxed{\text{Залишкова вартість}} = \boxed{\text{Первісна вартість}} - \boxed{\text{Знос}}$$

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

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

Активи і витрати бюджетних установ не оцінюються щодо спроможності їх трансформації в грошові кошти, а тому й розділи активу балансу не розміщуються за ознаками зростаючої ліквідності, як це прийнято у балансі госпрозрахункових підприємств.

Джерелами формування активів і витрат бюджетних установ є власні кошти (капітал), зобов'язання і доходи. До власного капіталу належать: фонд у необоротних активах і фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, які відображають вартість державного (комунального) майна, переданого в постійне безпосереднє розпорядження бюджетної установи, а також результати виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами. До цього розділу зараховують також і результати переоцінок активів у випадках підвищення їх вартості.

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

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

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

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

Усі бюджетні установи складають єдиний баланс за всіма коштами загального і спеціального фондів, тобто кошти бюджету і позабюджетні надходження та їх використання показуються в одному балансі. Складається баланс на підставі вивіренних даних про залишки на рахунках аналітичного й синтетичного обліку на кінець звітного періоду. Кожна установа заповнює в балансі тільки ті рядки, які стосуються її діяльності.

Організації Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, Фонду загальнодержавного соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань складають баланси за зразками, визначеними даними фондами. Госпрозрахункові підприємства й організації, які одержують кошти загального фонду бюджету, а також громадські об'єднання, що одержують бюджетні кошти не на своє утримання, а на виконання окремих програм, звітують про їх використання за спеціальними формами звітності (ф. № 2 «Звіт про надходження і використання коштів загального фонду»; ф. № 4–3 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»; ф. № 4–3.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (займи міжнародних фінансових організацій»)), але баланс складають за формою, передбаченою П(С)БО 2 «Баланс».

Квартальні баланси бюджетних установ у частині витрат і доходів складаються наростаючим підсумком з початку року, тобто в балансі показуються загальні суми доходів і витрат з початку



бюджетного року до звітної дати. При складанні заключного річного балансу бюджетні установи, починаючи з 2000 р., визначають фінансовий результат виконання кошторису з метою відображення його в балансі у складі власного капіталу. У зв'язку з цим всі доходи і витрати бюджетної установи в кінці року (перед складанням заключного балансу) списують на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» окремо за загальним і спеціальним фондами. Тому в третьому розділі заключного балансу за активом станом на кінець року можуть бути лише суми залишків незавершеного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях, витрати під урожай наступного року в підсобних (навчальних) сільських господарствах та незавершених і не зданих замовнику договірних науково-дослідних робіт. Відповідно у третьому розділі пасиву «Доходи» на кінець року можуть бути лише залишки за статтею «Доходи за витратами майбутніх періодів», де відображуються одержані авансом кошти спеціального фонду, витрачатися які будуть у наступному році (наприклад, плата за навчання, внесена одразу за рік).

Такі основні особливості будови балансу бюджетних установ.

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Назвіть специфічні особливості та завдання бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі.
2. Розкрийте будову бюджетної системи України та роль органів державного казначейства в організації обліку виконання бюджетів.
3. Охарактеризуйте етапи розвитку бюджетного обліку.
4. Що таке бюджетна класифікація та яка її будова?
5. Назвіть види кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та охарактеризуйте порядок їх складання, розгляду і затвердження.
6. Дайте загальну характеристику плану рахунків бюджетних установ.
7. Охарактеризуйте форми обліку, що використовуються в бюджетних установах.
8. Розкрийте взаємозв'язок основних облікових реєстрів меморіально-ордерної (журнал-головної) форми обліку.
9. Назвіть основні типові форми меморіальних ордерів, що використовуються в бюджетних установах.
10. Розкрийте зміст і структуру балансу бюджетних установ.

# РОЗДІЛ II

---

## Облік фінансування, грошових коштів, доходів і видатків загального фонду

### *2.1. Принципи і методи фінансування бюджетних установ*

Бюджетними установами та організаціями вважаються такі, що повністю або частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевого) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису як головного планового і фінансового документа. Під поняттям «фінансування» розуміють забезпечення бюджетних установ грошовими коштами для здійснення їхньої статутної діяльності. Останнім часом коло джерел фінансування бюджетних установ значно розширилося: крім коштів державного та місцевих бюджетів, бюджетні установи отримують грошові надходження у вигляді плати за надані послуги, гуманітарної допомоги, шефської (спонсорської) допомоги та ін. Джерела та адресність (призначення) фінансування мають для бюджетних установ досить важливе значення, оскільки визначають не тільки напрямки подальшого витрачання коштів, а й принципи фінансування.

#### **Головні принципи бюджетного фінансування:**

— **безповоротність** надання коштів, тобто отримані бюджетною організацією кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна організація не має власних доходів для компенсації витрачених сум;

— **цільове призначення** наданих коштів, тобто отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ;

— **систематичний суворий контроль за використанням** наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи дер-

жавного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контролюючі органи;

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

Поняття бюджетного фінансування тісно пов'язане з поняттям розпорядника коштів. Розпорядниками коштів є керівники різного рівня (від міністра до керівника установи), яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями в межах сум, виділених на проведення відповідних заходів або здійснення відповідної діяльності. Залежно від ступеня підпорядкованості та обсягу наданих прав вони поділяються на головних та нижчих.

#### **Головні розпорядники коштів:**

— міністри та керівники інших центральних органів виконавчої влади (використання асигнувань з державного бюджету);

— керівники відділів обласних, міських, районних держадміністрацій (використання асигнувань з місцевих бюджетів відповідного рівня);

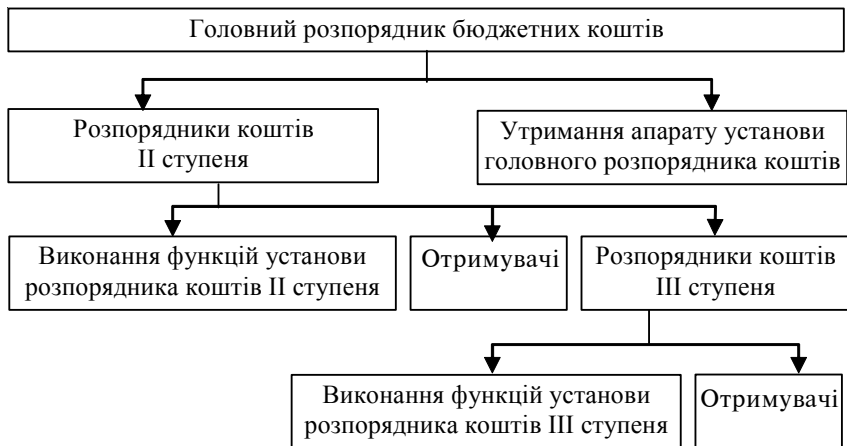
— голови сільських та селищних рад (використання коштів сільських та селищних бюджетів).

Головні розпорядники коштів мають право використовувати надані їм бюджетні кошти на утримання своїх установ, відповідні централізовані заходи у межах «свого» відомства, а також розподіляти їх між підвідомчими розпорядниками коштів.

**Нижчі розпорядники коштів** поділяються на розпорядників коштів другого і третього рівня (ступеня). До розпорядників коштів другого рівня належать такі керівники, які одержують кошти як на утримання своєї установи, так і для переказу безпосередньо їм підпорядкованим установам (розпорядникам коштів). Розпорядники коштів третього рівня отримують і використовують кошти тільки на утримання очолюваної ними установи (рис. 2.1).

Відкриттю фінансування передують доведення обсягу асигнувань та затвердження кошторису видатків. Зазначена процедура здійснюється у такій послідовності (рис. 2.2):

1. Міністерство фінансів України через Державне казначейство доводить головним розпорядникам коштів обсяги асигнувань, що виділяються їм з бюджету.



**Рис. 2.1. Організаційна структура розпорядників бюджетних коштів**

2. Головні розпорядники коштів доводять нижчим розпорядникам коштів лімітні довідки про витрати з бюджету на наступний рік, які є підставою для складання єдиного кошторису доходів і видатків у частині використання бюджетних асигнувань.

3. Розпорядники коштів усіх рівнів складають кошториси доходів і видатків, подають їх на затвердження керівникам вищих органів, а потім один примірник затвердженого кошторису подають у відповідні органи Державного казначейства. При цьому **головні розпорядники коштів** щодо видатків державного бюджету у місячний термін після затвердження державного бюджету України на наступний рік подають зведений кошторис доходів і видатків до Головного управління Державного казначейства. Загальна сума такого кошторису повинна відповідати сумі розпису доходів та видатків державного бюджету, затвердженого міністром фінансів.

**Розпорядники коштів другого рівня** (ступеня) подають зведений кошторис доходів і видатків у розрізі підвідомчих установ і територій до відділу обліку лімітів видатків та контролю за використанням коштів територіальних управлінь Державного казначейства. При цьому розпорядники коштів за кошторисом зв'язуються з розписом видатків, одержаних від Головного управління Державного казначейства.

**Розпорядники коштів третього рівня** подають зведені кошториси доходів і видатків до відповідних відділень Державного каз-

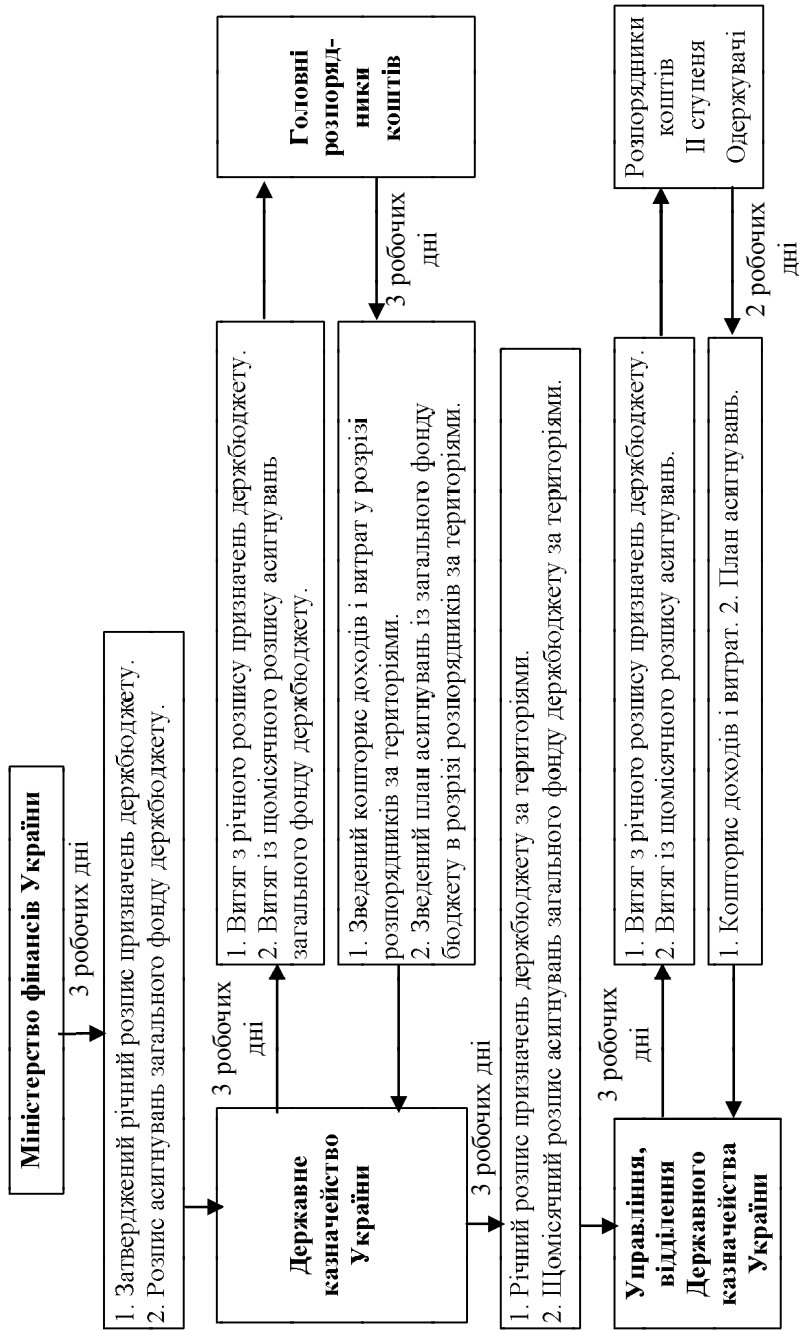


Рис. 2.2. Порядок розгляду і затвердження документів на видатки бюджету

начейства, де ці дані звіряють з розписом видатків, що доведені вищими органами Державного казначейства.

4. При настанні відповідного бюджетного періоду та за наявності необхідних підстав органи Державного казначейства зараховують суми виділених асигнувань у передбачених кошторисом обсягах на реєстраційні рахунки установ, з яких останні можуть використовувати їх за призначенням.

Такий порядок фінансування бюджетних установ через органи Державного казначейства України (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Система фінансування бюджетних установ

При фінансуванні через територіальні органи Державного казначейства поточні рахунки бюджетних установ у комерційних банках закриваються, а натомість розпорядникам коштів відкриваються реєстраційні рахунки в органах Державного казначейства, з яких установам надають відповідні виписки.

Форми виписок з реєстраційних рахунків можуть бути різними залежно від застосовуваних технічних засобів, але загальними для них є такі реквізити: дата операції; номер документа, що є підставою для здійснення операції; номер кореспондуючого рахунка; вид операції; символ статистичної звітності банку. При складанні бухгалтерських проведення на підставі виписки банку слід враховувати, що суми в ній показуються у тому значенні, яке вони мають для банку, тобто надходження коштів на рахунок установи відображається за кредитом рахунка, а їх списання — за дебетом, тоді як у бухгалтерському обліку бюджетної установи — власника рахунка — навпаки.

Такі основні положення організації фінансування бюджетних установ за рахунок коштів державного та/або місцевого бюджетів. Іншим джерелом отримання грошових коштів бюджетними установами є грошові кошти, отримані від юридичних і фізичних осіб як плата за надані послуги, реалізовану продукцію, виконані роботи, як гуманітарна, спонсорська, шефська допомога і т. ін. Такі кошти є додатковим джерелом фінансування бюджетних установ, витрачаються суворо за цільовим призначенням, плануються, зберігаються і обліковуються окремо, тому їх характеристика і порядок обліку будуть розглянуті в іншій темі.

## **2.2. Облік фінансування через органи Державного казначейства**

Установи, що утримуються за рахунок Державного або місцевих бюджетів, фінансуються, як правило, через органи Державного казначейства України, яким в установах уповноважених банків відкривають єдиний казначейський рахунок.

**Єдиний казначейський рахунок** — це система бюджетних рахунків органів ДКУ в установах банків, на які зараховуються надходження до державного бюджету і з яких органи ДКУ здійснюють платежі безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали або надали послуги розпорядникам бюджетних коштів, та оплачують інші видатки бюджетних установ як у безготівковому порядку, так і готівкою.

При фінансуванні РК через територіальні органи ДКУ всі поточні рахунки бюджетних установ в уповноважених банках закриваються, а в органах ДКУ їм відкриваються реєстраційні рахунки відповідно до інструкції ДКУ «Порядок відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України» від 02.12.2002 р. № 221 (у редакції наказу ДКУ від 08.05.2008 р. № 152). Кількість реєстраційних рахунків окремого РК залежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Для відкриття реєстраційних рахунків РК подають до відповідних органів ДКУ такі документи:

— заяву на відкриття рахунків встановленого зразка за підписом керівника і головного бухгалтера установи;

— копію затвердженого положення або статуту установи, засвідчену нотаріально або вищою організацією;

— копію довідки про внесення установи до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (ЄДРПОУ) із зазначенням ідентифікаційного коду;

— копію документа, що засвідчує взяття клієнта на податковий облік;

— копію документа про реєстрацію клієнта в органі Пенсійного фонду України;

— копії страхових свідоцтв про реєстрацію клієнта у фондах соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, на випадок безробіття, з тимчасової втрати працездатності;

— затверджений кошторис доходів і видатків з поквартальним розподілом;

— картку із зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати платіжні та інші розрахункові документи, а також відбитком печатки.

Відкриттю реєстраційних рахунків передують укладання договорів між органом ДКУ та розпорядником коштів на відкриття та обслуговування реєстраційних рахунків. Договір має стандартну форму і включає такі розділи: предмет договору; права і обов'язки сторін; порядок розв'язання спірних питань; строк дії договору, порядок його зміни і припинення; інші умови; юридичні адреси сторін.

Реєстраційні рахунки відкриваються у розрізі розділів бюджетної класифікації на один бюджетний рік і щорічно поновлюються. Відкриття реєстраційного рахунка стає здійсненим фактом після письмового повідомлення про це розпорядника коштів.



Відповідно до «Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України» (у редакції наказу ДКУ від 08.05.2008 р. № 152) в органах ДКУ відкриваються рахунки двох видів:

1) бюджетні – для забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів;

2) позабюджетні – для обслуговування операцій, що не відносяться до виконання бюджетів.

Бюджетні рахунки відкриваються розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів та відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів. Їх поділяють на такі види:

а) реєстраційні рахунки – відкривають розпорядникам бюджетних коштів (РК) та відокремленим структурним підрозділам РК за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків і кредитування бюджету для обліку операцій з виконання загального фонду кошторису;

б) спеціальні реєстраційні рахунки – відкривають тій же категорії установ для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторису;

в) рахунки одержувачів бюджетних коштів – відкривають за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків і кредитування бюджету загального та/або спеціального фондів для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;

г) рахунки, що відкривають РК для здійснення загальнодержавних видатків;

д) рахунки, що відкривають РК місцевих бюджетів для обліку коштів загального та/або спеціального фондів за міжбюджетними трансфертами;

е) особові рахунки – відкривають РК місцевих бюджетів для обліку руху коштів, виділених для розподілу між розпорядниками і одержувачами коштів місцевих бюджетів;

є) інші бюджетні рахунки.

На реєстраційні рахунки РК, відкриті в органах ДКУ, зараховуються кошти, що надходять як від вищих та підвідомчих установ, так і від юридичних та фізичних осіб на утримання установи, поновлення касових видатків тощо.

Оплата видатків розпорядників бюджетних коштів здійснюється органами ДКУ з реєстраційних рахунків шляхом проведення платежів з цих рахунків лише за наявності в обліку органів ДКУ їх зобов'язань та залишків коштів на рахунках РК.

Підставою для оплати видатків є платіжні доручення РК та документи, що підтверджують цільове використання коштів (ра-

хунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт, тендерна документація, акцепти тендерних пропозицій, контракти, договори про закупівлю тощо).

Платіжні доручення на перерахування до бюджетів та державних цільових фондів сум податків і зборів (обов'язкових платежів), пені, штрафів та інших санкцій, передбачених чинним законодавством, та розрахункові документи на безспірне стягнення приймаються органами ДКУ незалежно від залишку коштів на реєстраційних рахунках. Виконання цих розрахункових документів здійснюється органами ДКУ відповідно до «Порядку безспірного списання коштів з реєстраційних рахунків установ та організацій, оплата видатків яких здійснюється з єдиного казначейського рахунка», затвердженого наказом ГУ ДКУ від 22.03.1999 р. № 25, або до інших нормативно-правових актів.

Платіжні доручення подаються до органів ДКУ у двох примірниках, на першому з яких ставляться відбиток печатки та підписи відповідальних осіб установи. Дата платіжного доручення повинна відповідати даті його фактичного подання або даті наступного дня, якщо документи надійшли після операційного часу. Платіжне доручення дійсне протягом 10 днів. У разі невідповідності дати подання даті платіжного доручення у правому верхньому куті на всіх примірниках обов'язково проставляється дата подання.

Підготовлені та перевірені платіжні доручення передаються органами ДКУ до установ банків у вигляді електронних розрахункових документів каналами зв'язку в системі «клієнт—банк».

Видача готівки бюджетним організаціям здійснюється установами банків на підставі належно оформлених грошових чеків з поточних рахунків, відкритих на ім'я органів ДКУ.

Орган ДКУ надає клієнтам виписки з рахунків за результатами попереднього операційного дня або за запитом клієнта.

Для обліку бюджетного фінансування та наявності і руху бюджетних коштів на рахунках їх розпорядників у банках (органіах казначейства) планом рахунків для бюджетних організацій призначені синтетичні рахунки:

70 «Доходи загального фонду»;

31 «Рахунки у банках»;

32 «Рахунки в казначействі».

До рахунка 70 передбачено 2 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 цих субрахунків записують суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки установи, передбачені загальним фондом кошторису згідно із затвердженим державним або місцевим бюджетом.

За дебетом цих субрахунків відображають:

- суми коштів, переведені розпорядникам нижчого рівня;
- суми фактичних асигнувань, що списуються наприкінці року на рахунок результатів виконання кошторису;
- суми асигнувань, не використаних у поточному році і списаних з рахунка.

Кредитовий залишок на цих субрахунках протягом року показує суму асигнувань з бюджету наростаючим підсумком з початку року за мінусом сум, зарахованих на відновлення касових видатків бюджету. У кінці року рахунок 70 закривається і сальдо не має.

Аналітичний облік асигнувань з бюджету ведеться у спеціальних регістрах:

- картка аналітичного обліку отриманих асигнувань;
- книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам. Остання відкривається на рік у розрізі підвідомчих установ. Для кожного коду функціональної класифікації видатків відкривають окрему книгу. Записи у ці регістри здійснюють на підставі виписок з реєстраційних рахунків за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Для обліку наявності та руху коштів, виділених РК на утримання установи за загальним фондом та на централізовані заходи, призначений субрахунок 321 «Реєстраційні рахунки» до синтетичного рахунка 32 «Рахунки у казначействі». При цьому виділення коштів з бюджетів усіма РК обліковується на субрахунках 701 та/або 702.

Для обліку коштів, призначених для перерахування на реєстраційні рахунки підвідомчих установ або одержувачів бюджетних коштів, ГРК і РК II ступеня використовують субрахунок 322 «Особові рахунки».

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку визначається згідно з «Інструкцією про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ», затвердженою наказом ДКУ від 10.07.2000 р. № 61 (зі змінами і доповненнями).

Бухгалтерські записи щодо надходження коштів і доходів за загальним фондом усі РК ведуть за єдиною методикою і на однакових рахунках (табл. 2.1).

**Бухгалтерські записи з обліку доходів загального фонду  
при фінансуванні через органи ДКУ**

Зміст операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Одержані асигнування із загального фонду бюджету: на утримання установи та інші цілі для перерозподілу підвідомчим установам (для ГРК та РК II ступеня)	321	701, 702
	322	701, 702
2. Перераховано кошти розпорядникам нижчого рівня	701, 702	321, 322
3. Одержано асигнування загального фонду у вигляді векселів	341	701, 702
4. Відкликані кошти з реєстраційних рахунків РК	701, 702	321, 322
5. Списуються у кінці року суми використаних асигнувань	701, 702	431

Зазначені операції відображаються в «Накопичувальних відомостях руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)» т. ф. № 381 (бюджет) (меморіальний ордер № 2), які складаються за кожним реєстраційним рахунком окремо. Аналітичний облік ведеться у розрізі реєстраційних рахунків, відкритих за кодами функціональної класифікації.

### ***2.3. Облік операцій на поточних (бюджетних) рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства***

Бюджетні установи та організації, як і підприємства виробничої сфери, більшість грошових розрахунків здійснюють у безготівковій формі, а свої вільні кошти зобов'язані зберігати на поточних рахунках у банках або реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках в органах Державного казначейства.

Для обліку наявності цих коштів та операцій з ними у плані рахунків бюджетних установ передбачені синтетичні рахунки 31 «Рахунки у банках» та 32 «Рахунки в казначействі». Перший використовують в основному установи, які мають кошти в іноземній валюті, і яким відкривають поточні валютні рахунки у банках, а другий — установи, що обслуговуються в органах ДКУ.

До синтетичних рахунків 31 та 32 передбачені субрахунки за видами коштів згідно з рахунками, відкритими у банках або органах ДКУ. Наприклад:

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

323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум» і т. ін.

Безготівкові розрахунки бюджетних установ здійснюються за такими принципами:

1) бюджетна установа не має права самостійно обирати установу банку для відкриття рахунків;

2) бюджетна установа сама обирає форму безготівкових розрахунків і погоджує її у відповідній угоді (договорі, контракті), укладеній з постачальником, виходячи з умов фінансування та наявних коштів;

3) кошти з рахунка установи списуються лише за розпорядженням його власника;

4) момент здійснення платежу має бути максимально наближеним до часу надання послуг, виконання робіт, отримання матеріалів тощо;

5) платежі здійснюються в межах залишків коштів на рахунку платника;

6) платежі здійснюються лише в розмірі зареєстрованих зобов'язань платника;

7) платежі здійснюються лише на передбачені кошторисом цілі та на підставі документів, що підтверджують цільове призначення витрачання коштів.

Безготівкові розрахунки здійснюються з використанням різних видів розрахункових документів:

— платіжні доручення;

— платіжні вимоги-доручення;

— розрахункові чеки;

— акредитиви;

— документи в електронному вигляді у системі «клієнт—банк».

Найбільш поширеними у бюджетних установах є розрахунки за допомогою платіжних доручень, які застосовуються як у розрахунках за товари, роботи, послуги, так і за нетоварними операціями (переказ коштів підвідомчим установам, платежі до бюджету, органів соціального страхування, погашення іншої кре-

диторської заборгованості, претензій, штрафів, пені тощо). Платіжні доручення подаються органу Державного казначейства у двох примірниках.

При фінансуванні бюджетних установ через органи ДКУ порядок розрахунків платіжними дорученнями має свої особливості, які випливають з того, що функцію обслуговуючого банку для таких установ фактично виконує орган ДКУ. Розрахунки при цьому здійснюються у такій послідовності (рис. 2.4):

1 — на підставі угоди (тендерної угоди, контракту) постачальник відвантажує продукцію, виконує роботи, надає послуги бюджетній установі;

2 — після виконання роботи, відвантаження продукції, надання послуги постачальник направляє бюджетній установі рахунок-фактуру;

3 — бюджетна установа подає до органу ДКУ платіжні доручення з підтвердними документами;

4 — орган ДКУ після перевірки наявності зареєстрованого відповідного зобов'язання та коштів на рахунку установи за відповідним кодом бюджетної класифікації витрат (згідно з кошторисом) подає до уповноваженого банку платіжні доручення;

5 — уповноважений банк списує кошти з єдиного казначейського рахунка і переказує їх установі банку постачальника;

6 — уповноважений банк надсилає органу ДКУ виписки з казначейського рахунка з доданими платіжними дорученнями;

7 — орган ДКУ списує кошти з реєстраційного рахунку бюджетної установи і надсилає останній виписку з рахунка з доданими платіжними дорученнями;

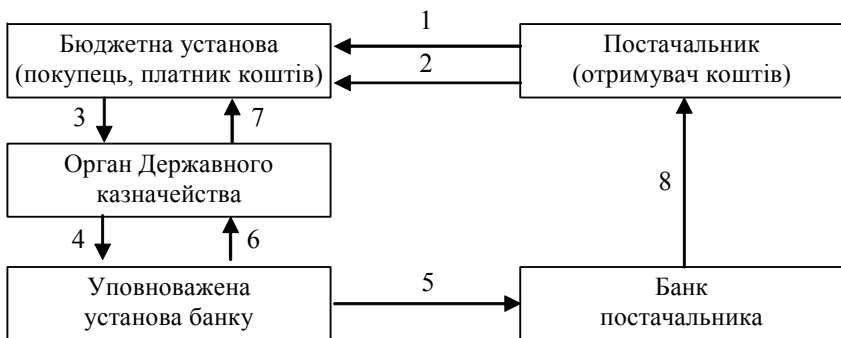


Рис. 2.4. Послідовність розрахунків платіжними дорученнями через органи Державного казначейства

8 — банк постачальника зараховує кошти на рахунок отримувача коштів і надсилає виписку з рахунка постачальнику з доданими платіжними дорученнями.

Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку з надходження доходів за загальним фондом наведена у табл. 2.1, тому тут наводяться лише деякі операції за коштами загального і спеціального фондів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Кореспонденція субрахунків  
бухгалтерського обліку за витратами коштів  
з рахунків у банку та органах ДКУ**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Перерахування коштів постачальникам за матеріальні цінності та надані послуги: у порядку планових платежів попередня оплата оплата після одержання матеріальних цінностей, послуг	361 364 675	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326, 328
2. Перераховано кошти за електроенергію та комунальні послуги	675	311, 313, 314, 316, 321, 323, 324, 326
3. Одержання у банку лімітованої чекової книжки, придбання талонів на бензин, харчування, поштових марок і т. ін.	331	311, 313, 321, 323
4. Одержання в касу готівки за чеками з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків	301, 302	311, 313—316, 318, 321, 323—326
5. Надходження коштів від реалізації необоротних активів	313, 323	364, 675, 711
6. Відшкодовані витрати спеціального фонду коштами загального фонду: перерахування коштів загального фонду зарахування коштів на відновлення доходів спеціального фонду	715 313, 314, 316, 323, 324, 326	311, 321 711—713
7. Перерахування суми ПДФО, податку на додану вартість та інших податків, передбачених чинним законодавством	641	311, 313, 321, 323
8. Перерахування внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування	651, 652, 653, 654	311, 313, 314, 316, 321, 323, 324, 326
9. Перерахування інших утримань із заробітної плати працюючих і т. ін.	663, 664, 665, 666, 667, 668	311, 313, 321, 323, 324, 326

Облік операцій за рухом грошових коштів на рахунках у банках та органах ДКУ ведуть у меморіальному ордері № 2 т. ф. № 381 (бюджет) — за коштами загального фонду та у меморіальному ордері № 3 т.ф. № 382 (бюджет) — за коштами спеціального фонду. При цьому для кожного субрахунка складають окремий меморіальний ордер з додатковою нумерацією (2а, 2б, 3а, 3б і т. ін.). Записи у накопичувальні відомості здійснюють на підставі виписок банку (органу ДКУ) з доданими розрахунковими документами. У кінці місяця підсумки оборотів за кожним меморіальним ордером переносять окремим рядком у книгу Журнал-головна.

## ***2.4. Облік касових і фактичних видатків***

У процесі своєї статутної діяльності бюджетні установи здійснюють різноманітні видатки: як оплачувані (тобто такі, що обмінюються на товар чи послугу), так і неоплачувані. Під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом — головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів. Тобто видатки — це державні платежі, що не підлягають поверненню (не створюють і не компенсують фінансових вимог).

Характерною особливістю обліку видатків бюджетних установ є їх поділ на касові та фактичні.

**Касовими видатками** вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. При цьому касовими видатками вважають як кошти, отримані готівкою в касу установи, так і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків. Звідси зрозуміло, що касові видатки не можна ототожнювати (плутати) з касовими операціями. Касові видатки — це не видача грошей з каси установи, а касове виконання бюджету (видача грошей з бюджетних рахунків). Прикладом касових видатків може бути отримання готівки в касу на видачу зарплати, перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання, у фонди на соціальні заходи тощо.

Облік касових видатків ведеться за кодами економічної класифікації, тому в первинних документах на списання грошей з



бюджетних (реєстраційних) рахунків обов'язково необхідно вказувати цільове призначення (код) видатків.

**Фактичні видатки**, на відміну від касових, це дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами. Прикладом фактичних видатків можуть бути операції нарахування заробітної плати працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо.

Такий розподіл видатків в обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних видатків, як і касових, ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: для касових видатків — це касовий метод, при якому запис доходів і видатків здійснюється в момент отримання коштів, незалежно від періоду, до якого вони належать; для фактичних видатків — це метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюється в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів. Так, наприклад, фактичні видатки за кодами 1110 «Оплата праці працівників бюджетних установ», 1120 «Нарахування на заробітну плату» та деякі інші у часовому вимірі випереджають касові, тобто нарахування заробітної плати та внесків на соціальні заходи відбувається раніше, ніж отримання грошей в касу на виплату зарплати або перерахування коштів у відповідні фонди. За іншими кодами, як правило, касові видатки випереджають фактичні. Наприклад, спочатку перерахування коштів за продукти харчування (касові видатки за кодом 1133), а потім списання витрачених продуктів після їх отримання та використання (фактичні видатки за тим же кодом 1133). Якщо касові та фактичні видатки збігаються у часі (що буває досить рідко), їх називають **прямими видатками**.

Основні види касових і фактичних видатків у розрізі окремих кодів економічної класифікації видатків бюджету наведені в табл. 2.3.

## Основні види касових і фактичних видатків бюджетних установ

Коди видатків	Касові видатки	Фактичні видатки
1110	Отримано кошти в касу установи для виплати заробітної плати	Нараховано заробітну плату
1120	Перераховано у Пенсійний фонд, Фонди соціального страхування нарахування на зарплату і відрахування із зарплати	Нараховано внески на соціальні заходи та відрахування із заробітної плати
1131	Перераховано кошти за канцелярське приладдя, інші господарські матеріали	Списано канцелярське приладдя та витрачені господарські матеріали
1132	Перераховано кошти постачальникам за медикаменти і перев'язувальні засоби	Списано витрачені медикаменти і перев'язувальні засоби
1133	Перераховано кошти постачальникам за продукти харчування	Списано витрачені продукти харчування
1140	Отримана готівка для видачі під звіт на відрядження	Списано на видатки суму авансового звіту про відрядження
1163	Перераховано кошти за використану електроенергію і т. ін.	Списано на видатки вартість використаної електроенергії на підставі документів електропостачальницької організації

Порядок обліку касових і фактичних видатків регулюється «Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» та «Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ», затвердженими ДКУ 10.12.1999 р. № 114.

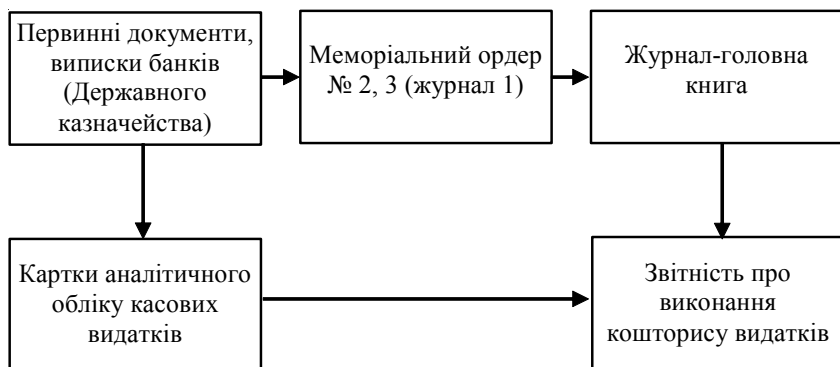
Облік касових видатків ведеться на синтетичних рахунках 31 «Рахунки в банках» та 32 «Рахунки в казначействі» у розрізі відповідних субрахунків. Ці рахунки є активними, грошовими. За дебетом відображаються суми грошових коштів, що були отримані у вигляді фінансування і плати за надані послуги, а за кредитом — використання вказаних грошових коштів та повернення плати.

Облік операцій з руху грошових коштів при меморіально-ордерній формі обліку в бюджетних установах ведеться в «Накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального (спеціального) фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)» т. ф. № 381 (бюджет) і № 382 (бюджет) — меморіальні ордери № 2 і № 3, затверджених наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68. Якщо в установі використовується журналь-

но-ордерна форма обліку, то такий облік ведеться у журналі 1 типової форми, затвердженої наказом МФУ від 29.12.2000 р. № 356.

Аналітичний облік касових видатків у бюджетних установах і централізованих бухгалтеріях ведеться у «Картці аналітичного обліку касових видатків» типової форми, затвердженої наказом ДКУ від 06.10.2000 р. № 100. Картка ведеться у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Картка відкривається на місяць і заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписок органу Державного казначейства (установи банку) з реєстраційних (поточних бюджетних) рахунків. Суми відшкодованих касових видатків запиують на зворотному боці картки.

Схему обліку касових видатків зображено на рис. 2.5.



**Рис. 2.5.** Схема обліку касових видатків бюджетних установ

Облік фактичних видатків ведеться на активних затратних рахунках 80 «Видатки із загального фонду» та 81 «Видатки спеціального фонду» у розрізі відповідних субрахунків. За дебетом цих рахунків відображають суми фактичних видатків, проведенням упродовж року, за кредитом — наприкінці року списання сум фактичних видатків на результат виконання кошторису.

При меморіально-ордерній формі обліку фактичних видатків бюджетних установ ведеться у меморіальних ордерах № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» т. ф. № 405 (бюджет), № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» т. ф. № 409 (бюджет), № 7

«Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів» т.ф. № 410 (бюджет), № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» т. ф. № 386 (бюджет), № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» т.ф. № 411 (бюджет), № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» т.ф. № 396 (бюджет). При журнально-ордерній формі облік фактичних видатків ведеться у журналах 3 і 5.

Аналітичний облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у спеціальній «Картці аналітичного обліку фактичних видатків» типової форми, затвердженої ДКУ одночасно з формою картки обліку касових видатків (06.10.2000 р., наказ № 100). Картка фактичних видатків ведеться щомісячно у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Записи в картки про суми фактичних видатків здійснюють на підставі даних меморіальних ордерів і доданих до них первинних документів. Суми відшкодованих фактичних видатків записують на зворотному боці картки.

Схему обліку фактичних видатків зображено на рис. 2.6.



**Рис. 2.6. Схеми обліку фактичних видатків бюджетних установ**

Розглянемо на умовному числовому прикладі, якими бухгалтерськими записами будуть відображені касові та фактичні видатки бюджетної установи і як зазначені операції будуть відображатися в регістрах аналітичного обліку. Для цього наведемо декілька господарських операцій з практики бюджетних установ (табл. 2.4).

На підставі зроблених записів про господарські операції заповнимо регістри аналітичного обліку касових і фактичних видатків, враховуючи, що всі наведені в табл. 2.4 операції стосу-

## Реєстр господарських операцій бюджетної установи

Зміст господарської операції	Сума	Кореспондуючі субрахунки		Код економічної класифікації видатків	
		Дт	Кт	касових	фактичних
1. Нарахована зарплата працівникам установи за рахунок бюджетних асигнувань	25000	801	661	—	1110
2. Нараховано обов'язкові збори від фонду оплати праці:					
до Пенсійного фонду	8000	801	651	—	1121
до Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності	625	801	652	—	1122
до Фонду страхування на випадок безробіття	125	801	653	—	1122
до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	50	801	654	—	1122
3. Відраховано із заробітної плати:					
податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	3950	661	641	—	—
внески до Пенсійного фонду	500	661	651	—	—
внески до Фонду страхування від тимчасової втрати працездатності	100	661	652	—	—
внески до Фонду страхування на випадок безробіття	250	661	653	—	—
профспілкові внески	250	661	666	—	—
за виконавчими документами	50	661	668	—	—
4. Отримано з реєстраційного рахунка до каси:					
на виплату зарплати	19900	301	321	1110	—
на службове відрядження керівника установи	300	301	321	1140	—
5. Видано під звіт на відрядження Коровкіну В.С.	300	362	301	—	—
6. Списано витрати з підзвіту Коровкіна В.С. за видатками на службове відрядження	260	801	362	—	1140
7. Внесено готівкою з каси на реєстраційний рахунок суму недовикористаного авансу на службове відрядження	40	321	301	1140 (поновлено)	—

Зміст господарської операції	Сума	Кореспон- дуючі субрахунки		Код економічної класифікації видатків	
		Дт	Кт	касо- вих	фак- тичних
8. Перераховано з реєстраційного рахунка збори і платежі:					
а) до бюджету податок з фізичних осіб	3950	641	321	1110	—
б) до Пенсійного фонду: нарахування утримання	8000 500			1121 1110	— —
Разом	8500	651	321		
в) до Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності: нарахування утримання	625 100			1122 1110	— —
Разом	725	652	321		
г) до Фонду страхування на випадок безробіття: нарахування утримання	125 250			1122 1110	— —
Разом	375	653	321		
д) до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	50	654	321	1122	—
е) профспілкові внески	250	666	321	1110	—
ж) аліменти (за виконавчими документами)	50	668	321	1110	—
9. Перераховано планові платежі постачальникам за продукти харчування	10000	361	321	1133	—
10. Нараховано РБУ за поточний ремонт приміщення	3000	801	675	—	1137
11. Перераховано магазину за обладнання	4800	364	321	2111	—
12. Отримано від магазину обладнання: вартість без ПДВ	4000	104	364	—	—
одночасно другий запис на витрати на суму ПДВ	4000 800	801 801	401 364	— —	2111 2111
13. Списано використані: продукти харчування	8000	801	232	—	1133
канцелярське приладдя	100	801	231	—	1131
господарські матеріали	600	801	234	—	1131
14. Нараховано за комунальні послуги: теплопостачання	1000	801	675	—	1161
водопостачання	500	801	675	—	1162
енергопостачання	1700	801	675	—	1163
15. Перерахована заборгованість за комунальні послуги: теплопостачання	1000	675	321	1161	—
водопостачання	500	675	321	1162	—
енергопостачання і т. ін.	1700	675	321	1163	—

ються основної статутної діяльності установи і здійснені за кошти державного фінансування із загального фонду на утримання установи. Схематично картки аналітичного обліку видатків (дешо спрощеної форми) наведено у табл. 2.5 і 2.6.

Як видно з порівняння показників цих таблиць, суми касових і фактичних видатків не збігаються в часі. У сучасних умовах фактичні видатки часто перевищують касові, бо не завжди фінансування з бюджету дозволяє вчасно погасити заборгованість із зарплати, за енергоносії та інші господарські витрати бюджетних установ. Порівняння касових і фактичних видатків із сумами одержаного фінансування за відповідними кодами економічної класифікації видатків створює можливість контролю з боку держави (в особі відповідних розпорядників коштів, фінансових органів та органів Державного казначейства) за станом виконання кошторису доходів і видатків, розрахунків з працівниками, постачальниками, різними кредиторами, за доцільністю використання виділених коштів згідно з їх цільовим призначенням. Таке порівняння дає можливість виявити факти порушення фінансової дисципліни, безпідставного, нецільового використання державних коштів.

Необхідно зауважити, що касові видатки бюджетних установ, які фінансуються через органи Державного казначейства, обліковуються два рази: один раз в органі казначейства (при списанні коштів з реєстраційного рахунка установи) і другий раз — в самій установі (при отриманні виписки органу казначейства з реєстраційного рахунка). Тому можна сподіватись, що в майбутньому необхідність обліку касових видатків безпосередньо в бюджетних установах відпаде, а відтак значно зменшиться обсяг звітних показників про виконання кошторису видатків. Порівняльний же аналіз касових і фактичних видатків та фінансування можна буде здійснювати у відповідні строки шляхом порівняння даних органів казначейства про касові видатки та звітності установи про фактичні видатки між собою та із затвердженим кошторисом. Такі перспективи стають досить реальними при впровадженні в бюджетних установах автоматизованого обліку видатків з використанням персональних ЕОМ.

## ***2.5. Облік внутрішніх розрахунків***

Внутрішні розрахунки — це розрахунки, що виникають у процесі виконання бюджетів і кошторисів доходів і витрат між вищестоячими розпорядниками коштів (ГРК, РК11) та підвідомчими їм установами.

**Картка аналітичного обліку касових витратків  
за квітень 200\_ р.**

Дата виписки органу Державного казначейства (банку)	Витратки за кодами економічної класифікації											Разом
	1110	1121	1122	1133	1140	1161	1162	1163	2111	і т. ін.	11—24	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11—24	25	
Касові витратки на початок місяця	70000	24500	2450	24000	700	4000	2000	5000	15000	42000	189650	
4.04.	19900	—	—	—	300	—	—	—	—	—	20200	
7.04.	5100	8000	800	—	—	—	—	—	—	—	13900	
8.04.	—	—	—	10000	—	—	—	—	—	—	10000	
10.04.	—	—	—	—	—	—	—	—	4800	—	4800	
14.04.	—	—	—	—	—	1000	500	1700	—	—	3200	
Відшкодовано витратків: 6.01.	—	—	—	—	40	—	—	—	—	—	40	
Усього витратків з урахуванням сум відшкодування: за місяць з початку року	25000 95000	8000 32500	800 3250	10000 34000	260 960	1000 5000	500 2500	1700 6700	4800 19800	— 42000	52060 241710	



**Картка аналітичного обліку фактичних видатків  
за квітень 200\_р.**

Дата	Номер меморіального ордера	Дебет субрахунка 801												
		сума за ордером усього	у тому числі за кодами економічної класифікації видатків											
		1110	1121	1122	1131	1133	1137	1140	1161	1162	1163	2111	і т. ін.	
1	2	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15—27	
<b>Фактичні видатки на початок місяця</b>		75000	24000	3750	2100	16000	—	700	4600	2400	5900	15000	45000	
01.04	5	25000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	
02.04	5	8800	8000	800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	
05.04	8	260	—	—	—	—	260	—	—	—	—	—	—	
09.04	6	3000	—	—	—	—	3000	—	—	—	—	—	—	
11.04	4	4800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	4800	—	
12.04	12	8000	—	—	—	8000	—	—	—	—	—	—	—	
12.04	13	700	—	—	700	—	—	—	—	—	—	—	—	
13.04	6	3200	—	—	—	—	—	—	1000	500	1700	—	—	
<b>Усього видатків з вирахуванням сум відшкодування:</b>														
за місяць		25000	8000	800	700	8000	3000	260	1000	500	1700	4800	—	
з початку року		100000	32000	4550	2800	24000	3000	960	5600	2900	7600	19800	45000	

Для обліку цих розрахунків призначений синтетичний рахунок 68 «Внутрішні розрахунки», до якого відкривають два субрахунки:

683 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом»;

684 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом».

У кінці року рахунок 68 закривається рахунком 43 «Результати виконання кошторису».

Облік внутрішніх розрахунків ведеться відповідно до «Інструкції про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей», затвердженої наказом ДКУ від 16.12.2002 р. № 232. Методика відображення в обліку таких операцій залежить від того, за рахунок яких коштів (загального чи спеціального фонду) та якою установою-закупником (бюджетною чи госпрозрахунковою) проводяться централізовані закупівлі (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Відображення в обліку операцій  
з централізованих поставок необоротних активів  
та матеріальних ресурсів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
<b>Облік в бюджетної установи-закупника</b>			
1	Одержано бюджетне асигнування на централізовані закупки матеріальних цінностей і необоротних активів для установ-замовників	328	701, 702
2	Одержано від установ-замовників кошти власних надходжень спеціального фонду	328	684
3	Перераховано постачальникам за матеріальні цінності та необоротні активи, закуплені в централізованому порядку	364, 675	328
4	Одержані від постачальників активи, закуплені в порядку централізованих закупок і призначені для передачі установам-замовникам: – необоротні активи одночасно другий запис  – МШП одночасно другий запис  – матеріальні цінності	104–122 801–802, 811–812 221–222 801–802, 811–812 201–239	364, 675 401  364, 675 411  364, 675

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
5	Передані установам-замовникам активи, закуплені в централізованому порядку:		
	а) за рахунок бюджетних асигнувань		
	– необоротні активи	401	104–122
	– МШП	411	221–222
	– матеріальні цінності	683	201–239
	б) за рахунок коштів установ-замовників		
– необоротні активи	401	104–122	
		684	811–812
	– МШП	411	221–222
		684	811–812
	– матеріальні цінності	684	201–239
6	Списано вартість використаних установами-замовниками матеріальних цінностей, закуплених в порядку централізованих поставок за рахунок бюджетних асигнувань (на підставі актів, одержаних від установ-замовників)	801, 802	683
<b>Облік в установи-замовника</b>			
1	Перераховано бюджетній установі-закупнику на централізовані закупівлі матеріальних цінностей і необоротних активів кошти власних надходжень спеціального фонду	684	313, 314, 323, 324
2	Одержані від бюджетної установи-закупника активи, придбані в централізованому порядку:		
	а) за рахунок бюджетних асигнувань (безоплатно для установи-замовника)		
	– необоротні активи	104–122	401
	– МШП	221–222	411
	– матеріальні цінності	201–239	683
	б) за рахунок власних надходжень коштів спеціального фонду установи-замовника		
– необоротні активи	104–122	684	
		811–812	401
	– МШП	221–222	684
		811–812	411
	– матеріальні цінності	201–239	684
3	Списано використані матеріальні цінності, одержані в порядку централізованого постачання від бюджетної установи-закупника:		
	а) придбані за рахунок бюджетних асигнувань (акти про списання передані установі-закупнику)	683	201–239
	б) придбані за рахунок власних надходжень коштів спеціального фонду	811–812	201–239

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
4	Списано недостачі та втрати матеріальних цінностей, одержаних в порядку централізованих закупок за рахунок бюджетних асигнувань (акти на списання передані установі-закупнику)		
	– на облікову вартість	683	201–239
	– на суму відшкодування, віднесена на винних осіб (якщо такі виявлені)	363	711
	– на облікову вартість:		
	до виявлення винних осіб	05	–
	після виявлення винних осіб	–	05

Розрахунки за операціями з централізованих закупівель, які виконують госпрозрахункові підприємства-закупники, обліковуються на субрахунках 364, 675, як і розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами.

## 2.6. Облік касових операцій

Для планомірної організації грошового обігу в народному господарстві бюджетні організації, як і інші юридичні особи, зобов'язані зберігати свої вільні грошові кошти на рахунках у банку і витратити їх, як правило, шляхом безготівкових розрахунків. Однак у своїй практичній діяльності кожна установа змушена використовувати і готівкові розрахунки, наприклад, з оплати праці, стипендій, авансів на господарські потреби та відрядження тощо.

Уся готівка, що знаходиться в розпорядженні установи чи централізованої бухгалтерії, зберігається в касі. **Каса підприємства** — це приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівки, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведеться касова книга. Посиленню контролю за витрачанням готівки сприяє суворе дотримання порядку здійснення касових операцій, який регламентується «Положенням про ведення касових операцій в національній валюті в Україні», затвердженим постановою НБУ від 15.12.2004 р. № 637 (зі змінами та доповненнями). Це Положення визначає порядок і терміни зберігання грошей у касі та видачі їх на різні цілі, правила оформлення касових документів, ведення касової книги, контролю законності касових операцій.

Розмір суми грошових коштів у касі на кінець кожного робочого дня обмежується **лімітом**, який затверджується наказом керівника бюджетної установи.

Для визначення розміру ліміту каси бюджетні установи складають спеціальні розрахунки і подають їх до відповідних органів ДКУ.

Понад встановлену норму в касі можуть зберігатися гроші лише на виплату зарплати, стипендій, допомоги за тимчасовою непрацездатністю тільки протягом 3 робочих днів, включаючи день отримання готівки у банку. Після цього терміну не видані гроші здаються у банк і за першою вимогою установи видаються назад.

Приймання грошей у касу, їх зберігання та видачу здійснює спеціальна посадова особа — касир, який несе повну матеріальну відповідальність за збереження прийнятих ним грошових коштів та інших цінностей. При прийманні касира на роботу з ним укладається договір про повну матеріальну відповідальність за збереження грошей та інших цінностей у касі.

Касиру забороняється передовіряти виконання своїх функцій іншим особам. У разі необхідності тимчасової заміни касира (у зв'язку з хворобою, відпусткою і т. ін.) виконання його обов'язків за письмовим наказом керівника покладається на іншого працівника, з яким також укладається договір про повну матеріальну відповідальність. В установах, де за штатним розкладом не передбачено посади касира, виплата зарплати працівникам та оплата інших грошових витрат здійснюється через підзвітних осіб, призначених наказом керівника установи.

Надходити готівка до каси бюджетної установи може з поточного (реєстраційного) рахунка, як повернення невикористаного авансу підзвітними особами, на відшкодування завданих установі збитків, за платні послуги, за утримання дітей у дошкільних закладах, харчування працівників за місцем роботи, за спортивну форму, одержані путівки з частковою оплатою тощо.

Готівку в касу з поточних (реєстраційних) рахунків касир отримує за іменним грошовим чеком. Установам, що обслуговуються органами ДКУ, грошові чеки виписуються на підставі їх заявки та поданого доручення відповідним органом ДКУ. Порядок виплати готівки РК з реєстраційних рахунків регламентується відповідними нормативними документами, затвердженими ДКУ.

Для оформлення документів на отримання зарплати, стипендій, допомоги, видатків на службові відрядження тощо РК подають до органів ДКУ заявку на видачу готівки та перераху-

вання коштів на вкладні рахунки, за формою, наведеною у додатку до «Порядку обслуговування державного бюджету за видатками», затвердженого наказом ДКУ від 25.05.2004 р. № 89 (у двох примірниках). Один примірник цієї заявки після видачі готівки повертається РК з відповідним відбитком штампа казначея, зберігається як обов'язковий документ і є додатком до бухгалтерських реєстрів, що підтверджують обсяг та цільове спрямування бюджетних коштів.

Заявки на видачу готівки виписуються розпорядниками бюджетних коштів на осіб, з якими в них укладені договори про повну матеріальну відповідальність і які мають право отримувати і видавати кошти. У заявках на видачу готівки вказуються суми утриманого податку з доходів громадян, суми нарахувань до Фонду соціального страхування України та суми страхових внесків до Пенсійного фонду України, інші податки і обов'язкові платежі, які утримані та нараховані на фонд заробітної плати. При отриманні заробітної плати та прирівняних до неї платежів разом із заявкою на видачу готівки подаються платіжні доручення на перерахування сум податку з доходів громадян, сум нарахувань до Фонду соціального страхування України та сум страхових внесків до Пенсійного фонду України, інших податків і обов'язкових платежів, пов'язаних з виплатою заробітної плати та інших соціальних виплат.

У заявках на видачу готівки розпорядники бюджетних коштів відмічають наявність чи відсутність заборгованості зі сплати податків.

На підставі перевіреної заявки відповідальні особи органів ДКУ виписують на осіб, вказаних у заявці, грошові чеки на отримання готівки.

На підставі належно оформлених грошових чеків уповноважені особи розпорядників бюджетних коштів отримують готівку з рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів ДКУ. Невикористана готівка повертається уповноваженими особами розпорядників бюджетних коштів безпосередньо на цей самий рахунок за відповідними документами, при заповненні яких обов'язково вказується номер реєстраційного (спеціального реєстраційного) рахунка, на який повинні бути зараховані кошти.

У разі прийняття рішень розпорядниками бюджетних коштів про придбання продуктів харчування та медикаментів за готівку ці розпорядники письмово повідомляють про це органи Державного казначейства України.

Здійснення видатків готівкою на придбання продуктів харчування та медикаментів проводиться за тими самими докумен-

тами, що й за перерахуванням, але за наявності на це дозволу головного розпорядника бюджетних коштів.

Після отримання готівки на продукти харчування, господарські товари і медикаменти до органів ДКУ подаються документи, які підтверджують здійснені видатки та взяття на облік (при потребі) матеріальних цінностей (акт придбання матеріальних цінностей, прибуткова накладна, роздавальна відомість з підписами осіб, що отримали матеріальні цінності, тощо).

До каси можуть надходити гроші й з інших джерел. В усіх випадках при надходженні готівки бухгалтерією оформляється прибутковий касовий ордер т.ф. № КО—1 з відривною квитанцією, яка після внесення необхідних записів видається на руки здавальнику грошей. Касові ордери дійсні лише в день їх оформлення.

Усі кошти, що готівкою надійшли прямо до каси установи, необхідно обов'язково внести на спеціальні реєстраційні рахунки установи, відкриті в органах ДКУ, і тільки після цього їх можна використовувати за призначенням згідно кошторису.

Видача готівки з каси може проводитися, в першу чергу, в рахунок оплати праці, стипендій, допомоги за тимчасовою непрацездатністю, як аванс на господарські витрати та/або на відрядження, для зарахування на поточні (реєстраційні) рахунки тощо. Оформляється видача готівки видатковим касовим ордером (т.ф. № КО—2), який підписують керівник і бухгалтер установи.

Прибуткові та видаткові касові ордери, перш ніж вони будуть передані касиру, реєструються у спеціальному журналі (т.ф. № КО—3). При цьому їм надаються порядкові номери. Нумерація касових ордерів наскрізна з початку року, окремо прибуткових і окремо видаткових. Оформлені касові ордери передаються бухгалтером особисто касиру. Видавати їх на руки особам, що отримують чи вносять кошти, заборонено.

Оплата праці, видача стипендій тощо може здійснюватися на основі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей, на кожній з яких повинен бути дозвільний підпис керівника та головного бухгалтера. Після закриття таких відомостей на фактично виплачену суму складається видатковий касовий ордер (на кожну відомість окремо).

В установах, які мають велику кількість підрозділів або обслуговуються централізованою бухгалтерією, виплата зарплати може здійснюватися за письмовим наказом керівника іншими, крім касира, особами, з якими також укладають письмові договори про повну матеріальну відповідальність. Якщо через відда-

леність обслуговуючої установи розрахунково-платіжна відомість не може бути повернена довіреною особою в касу протягом трьох днів, виплата зарплати оформляється через підзвітних осіб.

Видача грошей окремим особам відбувається за умови пред'явлення документа, що засвідчує особу одержувача (паспорта, посвідчення і т.ін.). Касир у видатковому ордері фіксує відповідні дані цього документа: назву, номер, ким і коли виданий. Усі додатки до прибуткових та видаткових касових ордерів (акти, накладні, повідомлення тощо) повинні гаситися спеціальним штампом або написом від руки («Оплачено», «Одержано» і т. ін.) для запобігання можливості їх повторного використання.

Аналітичний облік і контроль руху грошових коштів касир веде у касовій книзі (т.ф. № КО-4). Записи у касову книгу виконуються у двох примірниках через копіювальний папір. При цьому другий примірник є відривним і слугує звітом касира, який щоденно разом з прибутковими і видатковими документами передається касиром під розписку бухгалтеру. Контроль за правильністю ведення касової книги та здійсненням касових операцій покладено на головного бухгалтера установи.

Касова книга може вестись за допомогою технічних засобів. При цьому паралельно формуються дві ідентичні машинограми «Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира», реквізити яких повинні повністю відповідати т.ф. № КО-4. У кінці місяця всі примірники «Вкладних аркушів касової книги» брошуруються, підписуються керівником і головним бухгалтером і зберігаються як регістр аналітичного обліку.

У бухгалтерії звіти ретельно перевіряються, звіряються з первинними документами, після чого у звіті за кожною господарською операцією проставляється кореспонденція рахунків.

Для синтетичного обліку наявності та руху грошей у касі призначений активний рахунок 30 «Каса», який має два субрахунки:

301 «Каса в національній валюті»;

302 «Каса в іноземній валюті».

Основні бухгалтерські проведення з обліку руху готівки у національній валюті України наведено в табл. 2.8.

На підставі касових звітів з указаною кореспонденцією рахунків здійснюють записи в «Накопичувальну відомість за касовими операціями — Меморіальний ордер № 1» т. ф. № 380 (бюджет) та в «Картку аналітичного обліку готівкових операцій», затверджену наказом ДКУ від 06.10.2000 р. № 100. В останній за кожним звітом касира записують надходження і видаток та виводять залишок на кінець дня готівки за кожним кодом функціональної та економічної класифікації видатків (окремо за за-



**Кореспонденція рахунків за операціями обліку грошових коштів  
у касі в національній валюті**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Одержано в касу готівку за чеками з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків	301	311, 313—316, 319, 321, 323—326
2. Повернено в касу невикористану суму підзвітних коштів	301	362
3. Надійшло в касу в рахунок погашення недостачі	301	363
4. Надійшла в касу плата за телефонні розмови та інші кошти, що відповідно до чинного законодавства зараховуються на відшкодування касових видатків	301	364, 801, 802
5. Надійшла в касу плата за утримання дітей в інтернаті при школі, за спортивну форму, за харчування працівників за місцем роботи	301	674
6. Надійшла в касу плата за навчання у вищих навчальних закладах, за користування гуртожитком, за реалізовані санаторно-курортні путівки	301	364
7. Одержано в касу спонсорські, благодійні внески та іншу гуманітарну допомогу	301	713/1
8. Надійшла в касу плата за реалізовані за готівку санаторно-курортні путівки:		
вартість без ПДВ	301	331
на суму ПДВ	301	641
9. Видано готівкою з каси:		
заробітну плату	661	301
стипендію	662	301
гонорари	669	301
депоновану зарплату	671	301
допомога і компенсації чорнобильцям	674	301
під звіт	362	301
10. Повернення попередньої оплати батькам за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	674	301
11. Внесено з каси готівкою на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки	311, 313, 321, 323	301
12. Віднесено на винну особу виявлені недостачі готівки у касі	363	301
13. Зараховано на поточний, спеціальний реєстраційний рахунок кошти, внесені готівкою за реалізовані санаторно-курортні путівки, за харчування дітей в інтернатах при школах та групах подовженого дня	316, 326	301

гальним фондом та видами коштів спеціального фонду). У централізованих бухгалтеріях складається окрема картка для кожної установи, що обслуговується такою бухгалтерією, та загальна картка для всіх установ. Картка відкривається на місяць. За її даними здійснюють контроль за дотриманням касової дисципліни у питанні цільового використання готівки за призначенням.

## ***2.7. Облік операцій в іноземній валюті***

Окремі бюджетні установи (науково-дослідні інститути, вищі навчальні заклади, лікарні, митниці, деякі органи державного управління тощо) можуть здійснювати операції з іноземною валютою. Джерелами надходження валюти до бюджетних установ можуть бути: асигнування з бюджету для придбання за валюту засобів матеріально-технічного призначення (обладнання і т. ін.) або оплати за виконані роботи нерезидентами; цільове фінансування з міжнародних спеціальних фондів; оплата нерезидентами наданих послуг, виконаних науково-дослідних робіт; оплата ліцензій на впровадження винаходів; оплата за навчання, стажування, лікування іноземних громадян тощо. Напрямами витрачання валютних коштів можуть бути: розрахунки з нерезидентами за поставлені товари, виконані роботи, надані послуги; оплата послуг банків-нерезидентів; розрахунки за службовими закордонними відрядженнями; продаж валюти та ін.

Облік бюджетними установами операцій з іноземною валютою регламентується «Порядком відображення в обліку операцій в іноземній валюті», затвердженим наказом ДКУ від 24.07.2001 р. № 126, та наказом ДКУ від 26.04.2001 р. № 63 «Про внесення доповнення до інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ» (зі змінами, внесеними наказом ДКУ № 139 від 09.07.2007 р.).

Для розрахунків іноземною валютою бюджетним установам можуть бути відкриті в уповноважених банках валютні рахунки за кожним видом іноземної валюти зокрема. Для їх відкриття у банк подаються такі ж документи, як і для відкриття поточних рахунків у національній валюті, а саме:

- заяву про відкриття рахунка (встановленої форми), підписану керівником і головним бухгалтером установи;
- копію довідки про внесення установи до ЄДРПОУ, завірену нотаріально або органом, що видав таку довідку;

- копію відповідним чином зареєстрованого статуту (положення), завірену нотаріально або реєструючим органом;
- копію посвідчення про взяття бюджетної організації на облік у податкових органах (довідка ф. № 4—ОПП);
- картку зі зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати документи, та відтиском печатки організації, на якій повинен бути ідентифікаційний код організації;
- довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України;
- копію страхового свідоцтва про реєстрацію установи у фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- ліцензію НБУ на право займатися зовнішньоекономічною діяльністю.

У бухгалтерському обліку грошові кошти у валюті іноземних держав обліковуються окремо за кожною валютою у накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального (спеціального) фонду т. ф. № 381 (бюджет) або № 382 (бюджет) — меморіальні ордери відповідно № 2 та № 3. Якщо бюджетна установа використовує у своїх операціях декілька видів валютних коштів, має декілька валютних рахунків у банку, то кількість меморіальних ордерів з обліку іноземної валюти повинна відповідати кількості видів валюти і рахунків у банку. При цьому меморіальні ордери нумеруються відповідно № 2—1, 2—2, 3—1, 3—2 і т. ін.

У реєстрах бухгалтерського обліку операції з іноземною валютою повинні бути відображені паралельно як в іноземній, так і в національній валюті України (гривнях). З цією метою в меморіальних ордерах для кожного запису валютних операцій передбачають 2 рядки за одним порядковим номером (один — для суми в іноземній, другий — в національній валюті).

Бухгалтерський облік валютних операцій ведеться бюджетними установами за субрахунками, встановленими планом рахунків: 302 «Каса в іноземній валюті», 318 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 442 «Інша переоцінка» (для відображення курсових різниць).

На кожне найменування валюти в обліку відкривають окремі субрахунки третього порядку залежно від виду валюти або рахунків, відкритих в установах банків (302—1, 302—2, 302—3, 318—1, 318—2 і т.ін.).

Первісне визнання операцій, проведених в іноземній валюті, у бухгалтерському обліку перераховується в національну валюту України із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активу, зобов'язання, доходу тощо).

Аванси, попередня оплата, надані бюджетною установою (одержані від інших осіб) в іноземній валюті, перераховуються в національну валюту за валютним курсом НБУ на дату сплати (одержання) авансу, попередньої оплати.

Щомісячно у фінансовому звіті, який складається в національній валюті України:

— немонетарні статті, що пов'язані з операціями в іноземній валюті і які відображаються за первісною або відновлювальною вартістю (історичною собівартістю), у національну валюту перераховуються за валютним курсом на дату здійснення операції;

— немонетарні статті, що пов'язані з операціями в іноземній валюті і які відображаються за справедливою вартістю (одержані безоплатно), у національну валюту перераховуються за валютним курсом на дату визначення цієї справедливої вартості;

— монетарні статті, проведені в іноземній валюті, відображаються в національній валюті з використанням валютного курсу на звітну дату, тобто за цими статтями виникають **курсові різниці**, які відображаються у складі власного капіталу як результат переоцінок.

До монетарних статей належать кошти в касі, на рахунках у банках та в казначействі, у розрахунках з підзвітними особами, іншими дебіторами і кредиторами за умови її подальшого погашення грошима. Немонетарними вважаються статті необоротних активів, запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, яка буде погашена не грошима, а взаємозаліками, сировиною, товарами, обладнанням, послугами або в результаті інших негрошових операцій. У процесі діяльності установи заборгованість може переходити з монетарної до немонетарної і навпаки.

Як було сказано раніше, немонетарні статті відображаються в бухгалтерському обліку за валютним курсом НБУ на дату здійснення операції і не перераховуються на кожен звітну дату, а монетарні статті перераховуються з використанням курсу НБУ щомісяця (на звітну дату).

Основні операції бюджетних установ з іноземною валютою наведено у табл. 2.9.

Аналітичний облік іноземної валюти у касі бюджетної установи ведеться в касових книгах за кожною валютою зокрема і одночасно в гривнях за офіційним курсом НБУ. На підставі звіту касира і доданих до нього первинних документів на валютні операції складають окремо на кожен вид валюти «Меморіальний ордер — Накопичувальну відомість за касовими операціями», надаючи їм відповідно № 1-1, 1-2, 1-3 і т. ін.

## Відображення на рахунках операцій з іноземною валютою

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Зараховано фінансування з бюджету на валютний рахунок установи	318	701, 702
2. Зараховано на валютний рахунок кошти, що надійшли як благодійні внески	318	713
3. Перераховано кошти уповноваженому банку для придбання іноземної валюти відповідно до чинного законодавства	364	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326
4. Надійшли кошти в іноземній валюті за надані бюджетною установою послуги нерезидентам	318	711
5. Проведені розрахунки з установою банку за купівлю іноземної валюти:		
зарахована куплена іноземна валюта	318	364
відображається оплата вартості послуги банку за придбання валюти	801, 802, 811—813	364
6. Одержана готівкою іноземна валюта в касу	302	318
7. Видана з каси іноземна валюта під звіт	362	302
8. Виконано розрахунок з підзвітною особою за валютними коштами:		
затверджено авансовий звіт про витрати в межах виданого авансу (за курсом на день видачі авансу)	801, 802, 811—813	362
затверджено авансовий звіт про витрати понад виданий аванс (за курсом на день погашення заборгованості)	801, 802, 811—813	362
погашена заборгованість (перевитрата за авансовим звітом) національною валютою	362	301
9. Перерахована валюта за надані послуги нерезидентом	364	318
10. Списано на витрати установи отримані послуги, виконані роботи нерезидентом (за курсом на дату перерахування авансу)	801, 802, 811—813	364
11. Одержані від нерезидента матеріали (за курсом на дату перерахування авансу)	231—239	364, 675
12. Нарахована курсова різниця на залишок валютних коштів на рахунку в банку:		
а) при підвищенні курсу іноземної валюти	318	442
одночасно другий запис	442	701, 702, 711—713
б) при зниженні курсу іноземної валюти	442	318
одночасно другий запис	701, 702, 711—713	442

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
13. Нарахована курсова різниця на суму зобов'язань (кредиторську заборгованість) в іноземній валюті:		
а) при підвищенні курсу іноземної валюти	801—802, 811—813	442
одночасно другий запис	442	675
б) при зниженні курсу іноземної валюти	442	801—802, 811—813
одночасно другий запис	675	442

Щомісячно і щоквартально бюджетні установи, що використовують у своїй діяльності іноземну валюту, складають і подають до органу ДКУ «Довідку про операції в іноземній валюті», у якій за кодами економічної класифікації видатків наводять показники наявності, надходжень та витрачання коштів в іноземній валюті та у гривневому еквіваленті (за загальним та спеціальним фондами окремо).

## 2.8. Облік інших грошових коштів

Крім грошових коштів на поточних рахунках у банках, реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства України та в касі, бюджетні установи можуть мати інші грошові кошти, до яких зараховують: кошти 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 векселях одержаних та в інших грошових документах, у тому числі прийнятих на тимчасове зберігання від хворих (у лікарнях, санаторіях тощо). Перелічені цінності зберігаються, як правило, у касі установи.

Приймання в касу та видача з каси грошових документів оформляється відповідними касовими ордерами, на яких ставиться штамп «фондовий» або робиться такий же напис від руки червоним чорнилом. Облік цих операцій ведеться окремо від грошових коштів у готівці. Реєстрація фондових касових ордерів також ведеться окремо. Аналітичний облік грошових документів ведеться на спеціальних картках за їх видами або у книзі розрахунків (контокорентної форми).

Для синтетичного обліку інших грошових коштів планом рахунків бюджетних установ передбачені рахунки 33 «Інші кошти» та 34 «Короткострокові векселі одержані».

Рахунок 33 має чотири 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 субрахунках 331 і 332 обліковують грошові документи, що належать установі (відповідно у національній та іноземній валютах). Розглянемо порядок використання цих субрахунків для відображення деяких операцій з грошовими документами.

**Акредитивом** називають грошове зобов'язання банку, яке оформляється на підставі доручення його клієнта на користь клієнта іншого іногороднього банку. Відкриттю акредитива передуює подання в установу банку заяви на відкриття акредитива, якою клієнт доручає своєму банку провести платіж за місцем знаходження постачальника на певних умовах (при пред'явленні певних документів, що підтверджують виконання зобов'язання постачання). Зазначена форма розрахунків застосовується, як правило, з метою гарантування платежів постачальнику, а тому попередньо передбачається у контракті. Для платника ця форма не вигідна, бо відволікає на певний час гроші з його обігу і, як кожна попередня оплата, у бюджетних установах застосовується порівняно рідко, головним чином для розрахунків з іноземними постачальниками.

Операції з акредитивами оформляються такими обліковими записами:

1. Виставлено акредитив для розрахунків з іногороднім постачальником

Дт субрах. 331, 332

Кт субрах. 311, 313, 314, 318, 321, 323, 324.

2. Оплачено за рахунок виставленого акредитива постачальнику за матеріали, обладнання тощо

Дт субрах. 675

Кт субрах. 331, 332.

3. Повернувся на рахунок установи не використаний акредитив (цілком або частково)

Дт субрах. 311, 313, 314, 318, 321, 323, 324

Кт субрах. 331, 332.

Під коштами в грошових чеках розуміють **лімітовані чекові книжки**, які бюджетна установа може використовувати для безготівкових розрахунків чеками за товари та послуги. Для одер-

жання чекової книжки установа подає заяву банкові і перераховує певну суму (ліміт), яка депонується банком на спеціальному рахунку. Чек заповнюють від руки або з використанням технічних засобів. У чеках не допускають виправлення та використання факсиміле замість підпису. На корінці чека вказують залишок невикористаного ліміту. Обмін чека на готівку та отримання здачі із суми чека готівкою юридичними особами не дозволяється. Постачальник отриманий чек здає у свій банк разом з реєстром чеків, а подальші розрахунки виконуються банками. При надходженні чека до банку-емітента останній списує суму чека з депонованої установою суми і повідомляє про це клієнта-чекодавця. Термін дії чекової книжки один рік. Невикористані кошти з лімітованої чекової книжки зараховуються на поточні або реєстраційні рахунки, а в обліку — на поновлення касових видатків установи.

У бухгалтерському обліку операції з лімітованими чеками оформлюються аналогічно операціям з акредитивами з урахуванням того, що останні видаються лише в національній валюті і застосовуються бюджетними установами досить рідко.

Надходження в касу талонів на пальне, поштових марок, путівок та інших грошових документів відображається таким записом:

Дт субрах. 331

Кт субрах. 301, 311, 321, 362, 364.

**Талони на пальне** видаються під звіт за розпорядженням керівника установи і оформляються записом:

Дт субрах. 362

Кт субрах. 331,

а на підставі дорожніх (шляхових) листів, одержаних від підзвітних осіб-водіїв, складають два проведення:

1) на отримане пальне (використані талони)

Дт субрах. 235

Кт субрах. 362,

2) на витрачене пальне

Дт субрах. 801, 802, 811

Кт субрах. 235.

Операції із **санаторно-курортними путівками**, придбаними в інших закладах (установах), відображаються такими записами:

1) Одержана путівка від санаторно-курортної установи — сума вартості без ПДВ:

Дт субрах. 331

Кт субрах. 364,

— на суму ПДВ:

Дт субрах. 641

Кт субрах. 364.



2) Видана санаторно-курортна путівка з частковою (повною) оплатою її вартості готівкою

— на вартість без ПДВ:

Дт субрах. 301

Кт субрах. 331,

— на суму ПДВ:

Дт субрах. 301

Кт субрах. 641.

3) Списання різниці у вартості путівки, реалізованої з пільгами

Дт субрах. 812

Кт субрах. 331.

Аналогічно оформляють операції з іншими грошовими документами.

На субрахунках 333 і 334 обліковують кошти, перераховані на поточний або реєстраційний рахунки в останній день місяця (або відправлені поштовим переказом) і які будуть зараховані на ці рахунки тільки в перших числах наступного місяця:

1) перерахування грошей

Дт субрах. 333

Кт субрах. 301,

2) зарахування на поточний, реєстраційний, спеціальний реєстраційний рахунок

Дт субрах. 311, 313, 321, 323

Кт субрах. 333.

Для обліку **векселів** — письмового боргового зобов'язання встановленої форми, що дає право його власнику через певний строк вимагати відповідну суму у боржника, — призначено синтетичний рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» з розподілом на субрахунки:

341 «Векселі, одержані в національній валюті»,

342 «Векселі, одержані в іноземній валюті».

Це рахунок активний, тобто за дебетом фіксують операції з отримання векселів, а за кредитом — з їх погашення:

1) отримано вексель від боржника

Дт субрах. 341, 342

Кт субрах. 364,

2) погашено короткостроковий вексель боржником

Дт субрах. 313, 318, 323

Кт субрах. 341, 342.

Аналітичний облік векселів одержаних ведеться окремо за кожним векселем у спеціальній відомості.

Операції з грошовими документами оформляються меморіальними ордерами т. ф. № 274, яким надаються чергові номери, починаючи з 17.

Такі основні положення обліку фінансування та руху грошових коштів бюджетних установ.

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Охарактеризуйте принципи бюджетного фінансування та назвіть розпорядників бюджетних коштів.
2. У чому особливість фінансування бюджетних установ через органи Державного казначейства?
3. Види і порядок відкриття та використання реєстраційних рахунків бюджетних установ в органах казначейства.
4. Охарактеризуйте форми безготівкових розрахунків бюджетних установ.
5. Дайте характеристику і наведіть приклади касових і фактичних видатків.
6. Особливості здійснення та порядок відображення в обліку касових операцій бюджетних установ.
7. Розкрийте порядок відображення на рахунках та в облікових регістрах операцій з іноземною валютою.
8. Назвіть види інших грошових коштів, рахунки для їх обліку та наведіть приклади операцій з ними.

# РОЗДІЛ III

---

## Облік розрахунків з оплати праці, соціального страхування і стипендії

### *3.1. Організація і завдання обліку праці та заробітної плати в бюджетних установах*

Закон України «Про оплату праці» визначив, що заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник чи уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. У бюджетній сфері процес праці має певні особливості:

- результатом виконуваної роботи є часто не річ (продукція), а послуги (діяльність);
- праця носить переважно розумовий характер;
- у складі сукупних витрат бюджетних установ на оплату праці припадає від 60 до 85% усіх витрат;
- у бюджетній сфері досить високий рівень кваліфікації працюючих, а в деяких галузях (освіта, охорона здоров'я, мистецтво) частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає близько 50% загальної чисельності працівників.

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників бюджетних установ шляхом: встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій; встановлення умов і розмірів оплати праці на підставі законодавчих та інших нормативних актів України, генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів у межах асигнувань за рахунок загального та спеціального фондів; оподаткування доходів працівників.

Згідно зі ст. 8 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. умови та розміри оплати праці працівників установ та організацій, що фінансуються з бюджету, визначаються КМУ.

З 1 березня 2001 р. набрала чинності постанова КМУ від 07.02.2001 р. № 134 «Про впорядкування умов оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери». Цей документ затвердив схеми посадових окладів (ставок) керівних, наукових, науково-педагогічних, педагогічних працівників, фахівців, службовців, інших працівників установ окремих галузей бюджетної сфери та інші умови оплати праці (розміри доплат, надбавок, порядок надання матеріальної допомоги тощо). Крім того, було дещо змінено сам порядок оплати праці бюджетників: встановлено надбавки за високі досягнення у праці, за складність, напруженість у роботі, за виконання особливо важливої роботи. Граничний розмір зазначених надбавок для одного працівника не повинен перевищувати 50% посадового окладу (таке обмеження не поширюється на працівників національних установ).

Основними формами оплати праці в бюджетних установах є почасова й відрядна, але переважає, як правило, почасова оплата. Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Постановою 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 і організацій окремих галузей бюджетної сфери» передбачено три етапи поступового впровадження оплати праці за єдиною тарифною сіткою.

*Таблиця 3.1*

### **ЄДИНА ТАРИФНА СІТКА**

**розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери**

**(Додаток 1 до постанови КМУ від 30 серпня 2002 р. № 1298 у редакції постанови КМУ від 22 серпня 2005 р. № 790)**

Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти		
	1 етап (з 1 вересня 2005 р.)	2 етап	3 етап (з 1 вересня 2008 р.)
1	1,00	1,00	1,00
2	1,03	1,06	1,09
3	1,06	1,12	1,18
4	1,09	1,18	1,27
5	1,12	1,24	1,36
6	1,15	1,30	1,45
7	1,18	1,37	1,54
8	1,22	1,47	1,64

Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти		
	1 етап (з 1 вересня 2005 р.)	2 етап	3 етап (з 1 вересня 2008 р.)
9	1,31	1,57	1,73
10	1,40	1,66	1,82
11	1,50	1,78	1,97
12	1,61	1,92	2,12
13	1,72	2,07	2,27
14	1,84	2,21	2,42
15	1,97	2,35	2,58
16	2,11	2,50	2,79
17	2,26	2,66	3,00
18	2,37	2,83	3,21
19	2,49	3,01	3,42
20	2,61	3,25	3,64
21	2,74	3,41	3,85
22	2,88	3,50	4,06

Посадові оклади (тарифні ставки) за розрядами Єдиної тарифної сітки визначаються шляхом множення окладу (ставки) працівника 1 тарифного розряду на відповідний тарифний коефіцієнт.

Почасова оплата праці в бюджетних установах має два різновиди: штатно-окладна і погодинна. При штатно-окладній формі оплати праці кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, науковим ступенем, вченим званням, категорією тощо. Ця форма оплати має два варіанти. Для деяких бюджетних установ (охорони здоров'я, вищих закладів освіти та ін.) у централізованому порядку встановлюється суворо фіксований посадовий оклад, при якому перевиконання працівником обов'язкової норми трудового навантаження не веде до підвищення заробітку. В інших установах (загальноосвітніх школах і т. ін.) оплата праці здійснюється за місячними ставками з встановленням державою обов'язкової норми трудового навантаження (урочних годин), при перевищенні якої розмір зарплати збільшується пропорційно виконаному обсягу роботи.

Погодинна оплата праці передбачає наявність погодинних ставок. Наприклад, професору за проведення навчальних занять (при роботі за сумісництвом) зі студентами вищих навчальних закладів (ВНЗ) I та II рівнів акредитації ставка погодинної оплати з 01.04.2008 р. встановлена 26,46 грн, а зі студентами ВНЗ III

та IV рівнів акредитації — 49,09 грн за годину, з аспірантами і прирівняними до них — 56,60 грн. Сума оплати праці залежить від кількості відпрацьованих годин і визначається множенням відпрацьованих годин на погодинну ставку.

Почасова оплата праці може застосовуватися у вигляді простої почасової або почасово-преміальної. При простій почасовій оплаті сума заробітку визначається лише кількістю відпрацьованого часу та погодинною ставкою або окладом. При почасово-преміальній оплаті, крім заробітку за ставкою чи окладом, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників діяльності. Преміювання здійснюється в межах витрат на оплату праці, передбачених кошторисом установи.

Розмір ставок зарплати (посадових окладів), а також надбавок до них у деяких галузях (освіта, охорона здоров'я, культура) визначається на підставі щорічної тарифікації, яка проводиться постійно діючою тарифікаційною комісією. Результати роботи комісії відображаються у тарифікаційних списках, які є єдиним документом, що визначає розмір посадових місячних окладів, тарифних ставок і надбавок працівникам таких установ.

Нарахування заробітної плати в бюджетних установах різних галузей має свої особливості і суттєві відмінності. Так, у середніх закладах освіти зарплата педагогічним працівникам виплачується за фактичну кількість годин викладацької роботи за ставкою з урахуванням категорії, освіти, доплат за перевірку зошитів, додаткової оплати за класне керівництво, завідування кабінетом, керівництво гуртком, групою подовженого дня і т.ін., з підвищенням ставки за звання «учитель-методист», «заслужений учитель», за науковий ступінь тощо.

У медичних закладах посадові оклади лікарів диференціюють залежно від посади, категорії (вища, перша, друга, без категорії), типу медичної установи (стаціонар, поліклініка), з підвищенням посадових окладів за керівництво відділенням, кабінетом, лабораторією, відділом тощо. Посадові оклади середнього медперсоналу диференціюють залежно від посади та категорії.

У вищій школі для професорсько-викладацького складу ставки встановлюють залежно від посади, рівня акредитації, вченого звання, наукового ступеня, стажу роботи.

Заробітна плата державних службовців складається з посадового окладу, плати за ранг, премій, надбавок за вислугу років тощо.

Аналогічно визначаються місячні ставки та суми зарплати працівників установ інших галузей бюджетної сфери.

Крім того, у бюджетних установах має місце суміщення професій (посад), тобто виконання працівником поряд зі своєю ос-

новною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткової роботи з іншої професії (посади). Доплати за суміщення професій (посад) максимальними розмірами не обмежуються і визначаються керівником установи, виходячи з одержаної економії за ставками і окладами суміщуваних працівників. Доплата за суміщення включається у середній заробіток у всіх випадках його обчислення. Прикладом суміщення посад у вищих навчальних закладах є виконання професором (доцентом) обов'язків декана факультету або його заступника.

Поряд із суміщенням професій (посад) може застосовуватися сумісництво, тобто виконання працівником, крім своєї основної, іншої регулярної оплачуваної роботи на умовах трудового договору у вільний від основної роботи час на тому ж або іншому підприємстві, в установі, організації. Оплата праці при роботі за сумісництвом провадиться згідно з обсягом фактично виконаної роботи і не враховується при підрахунку середнього заробітку (за деякими винятками згідно з чинним законодавством).

У бюджетних установах допускаються роботи у святкові та неробочі дні, викликані необхідністю обслуговування населення (медичні заклади, пансіонати, інтернати і т.ін.). Оплата праці за ці дні проводиться:

- а) відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;
- б) працівникам на погодинних або денних ставках — у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- в) працівникам на місячних окладах — у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий чи неробочий день проводилася у межах місячної норми робочого часу, і у розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводилася в обсягах, що перевищують місячну норму.

Відповідно до ст. 108 КЗпП робота у нічний час (з 10 години вечора до 6 години ранку) оплачується у підвищеному розмірі — не менше 20% годинної тарифної ставки (окладу) за кожен годину роботи у нічний час.

Працівникам бюджетних установ, як і працівникам інших галузей народного господарства, нараховують окремі виплати, виходячи із середньої заробітної плати, порядок обчислення якої затверджено постановою КМУ від 08.02.1995 р. № 100 (з подальшими змінами). Такі виплати застосовують у випадках:

- надання працівнику щорічної та додаткових відпусток з оплатою;
- виконання працівником державних і громадських обов'язків;

- залучення працівників до виконання військових обов'язків;
- службових відряджень тощо.

Оплата днів відпустки проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки (або за фактичний час роботи, якщо він менше року). При цьому для визначення середньоденного заробітку загальну суму виплат за вказаний період (крім виплат, що не враховуються при визначенні середнього заробітку згідно із законодавством — пенсії, премії, компенсаційні виплати тощо) треба поділити на відповідну кількість календарних днів року або фактично відпрацьованого періоду за винятком святкових і неробочих днів. Одержану суму середньоденного заробітку множать на кількість календарних днів відпустки. Святкові та неробочі дні, що припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

За період виконання державних і громадських обов'язків, якщо вони здійснюються у робочий час, середній заробіток визначається з розрахунку останніх двох місяців роботи (або фактично відпрацьованого часу, якщо він менше двох місяців) перед місяцем, за який нараховується середній заробіток. При цьому у розрахунок середнього заробітку включаються всі виплати, які мають постійний характер. Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю у середній заробіток не включається.

У бюджетних установах фінансування виплат зарплати здійснюють за окремою статтею (код 1110), яка є захищеною. Це означає, що виплати заробітної плати здійснюються в першу чергу.

Облік праці та розрахунків щодо зарплати є однією з найважливіших ділянок облікової роботи в бюджетних установах. Його завдання такі:

- контроль за дотриманням штатної дисципліни і використанням фонду заробітної плати;
- правильне обчислення витрат робочого часу та контроль за його раціональним використанням;
- своєчасне і достовірне нарахування заробітної плати і допомоги за тимчасовою непрацездатністю;
- здійснення своєчасних і достовірних розрахунків щодо заробітної плати;
- контроль за використанням виділених на зарплату коштів загального і спеціального фондів;
- своєчасне складання необхідної звітності і забезпечення користувачів інформацією про працю і заробітну плату.

Виконання цих завдань можливе лише при раціональній організації всього облікового процесу і постійному контролі за



ним з боку керівника, головного бухгалтера установи та органів державного казначейства, які видають дозвіл на отримання коштів на зарплату в межах кошторису.

### ***3.2. Облік чисельності та складу працівників і використання робочого часу***

Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розкладом. Штати — це перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією. Для масових установ (шкіл, дитячих дошкільних закладів, лікарень, ВНЗ тощо) встановлені типові штати залежно від типу установи і обсягу роботи (кількості класів, ліжок, відвідувань поліклініки, обслуговуваного населення і т. ін.).

Облік персоналу бюджетних установ ведуть за професіями і спеціальностями. Оскільки бюджетні установи — це різні за своїм призначенням організації, то дуже різноманітним є і склад їх працівників (лікарі, учителі, медсестри, інженери та ін.). Взагалі у бюджетних установах налічується близько 100 основних професій, кожна з яких в свою чергу поділяється на кілька десятків спеціальностей.

Залежно від виконуваних функцій персонал бюджетних установ поділяється так:

— основні працівники (персонал основної діяльності), на яких покладено виконання головних функцій у відповідній бюджетній установі (педагогічний персонал, професорсько-викладацький склад, лікарі та ін.);

— адміністративно-управлінський персонал, який забезпечує керівництво та раціональне функціонування установи (керівник установи, керівники відділів, заступники керівників тощо);

— допоміжний обслуговуючий персонал, який виконує функції обслуговування працівників перших двох категорій і сприяє кращому виконанню функцій установи в цілому (середній медперсонал, навчально-допоміжний персонал тощо);

— молодший обслуговуючий персонал (прибиральниці, санітарки і т. ін.).

Працівники, що обіймають посади в державних органах влади та їх апараті, є державними службовцями. При прийнятті на роботу вони складають присягу державного службовця і їм присвоюється відповідний ранг (з 1 по 15) у межах встановленої категорії (з 1 по 7).

Загальна чисельність фактично працюючих відповідно до штатного розкладу бюджетної установи становить їх спискову чисельність. У той же час для виконання окремих робіт тимчасово можуть залучатися працівники, що не перебувають у штаті установи і працюють за трудовою угодою. Таких працівників зараховують до нештатного (неспискового) складу.

Оперативний облік наявності та складу персоналу установи веде відділ кадрів на підставі первинних документів типових форм, затверджених наказом Мінстату України від 09.10.1995 р. № 253:

П-1 «Наказ (розпорядження) про прийом на роботу»;

П-5 «Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу»;

П-6 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

П-8 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору».

При прийманні на роботу працівник подає до відділу кадрів оформлену відповідним чином трудову книжку, паспорт, довідку про присвоєння ідентифікаційного коду, заяву, документ про освіту (за потребою) тощо. Після укладання трудового договору чи контракту у відділі кадрів на кожного працівника заводять особову картку, а на спеціалістів та керівних працівників — ще й особовий листок з обліку кадрів, до яких заносять анкетні та інші дані про трудову діяльність прийнятого на роботу. Кожному працюючому присвоюють табельний номер, який зберігається за ним на весь час роботи в установі.

У зміцненні трудової дисципліни та підвищенні продуктивності праці важливу роль відіграють контроль своєчасності явок на роботу, облік відпрацьованого часу та часу залишення роботи. Облік виходу на роботу та залишення роботи здійснюється за допомогою системи реєстрації, яка може бути:

а) перепусткова, при якій працівник, прийшовши на роботу, здає свою перепустку, а після закінчення роботи отримує її. Черговий працівник реєструє час виходу на роботу і залишення роботи у спеціальному реєстрі;

б) рапортна, при якій контроль здійснюється на підставі рапорту керівника відділу про явку (неявку) працівників на роботу;

в) карткова, при якій за допомогою контрольного годинника автоматично фіксується час прибуття на роботу в особовій картці працівника;

г) жетонна, при якій реєстрація здійснюється за допомогою жетонів, на кожному з яких проставлено табельний номер працівника.

Основним джерелом інформації про використання робочого часу є дані табельного обліку, які знаходять відображення у «Табелі обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати» т.ф. № П–12. Табель — це іменний список працівників у розрізі відповідних структурних підрозділів, який складається до початку місяця в алфавітному порядку особою, призначеною керівником установи. У ньому повинні бути такі дані: табельний номер, прізвище, ім'я та по батькові працівника, його посада, ранг, оклад (ставка), кількість відпрацьованих годин за кожен день. Впродовж місяця у таблиці у вигляді умовних позначень фіксуються також усі неявки на роботу на основі поданих документів — листків про тимчасову непрацездатність, викликів до військкомату, наказів про відпустку тощо.

Табель обліку відпрацьованого часу може вестися двома способами:

1) шляхом щоденного відмічання у таблиці всіх, хто з'явився на роботу, запізнився, працював понад встановлену норму часу тощо;

2) шляхом реєстрації лише відхилень від нормального використання робочого часу.

У кінці місяця визначається загальна кількість відпрацьованих днів і годин та кількість днів неявок з окремих причин із записом їх у відповідній графі. При цьому оплачувані дні неявок, дозволені законом (відрядження, виконання державних обов'язків та ін.), включають до загального підсумку відпрацьованих днів і окремо не показують. Підписують табель відповідальний працівник та керівник структурного підрозділу, після чого його здають до бухгалтерії.

Нормальна тривалість робочого часу згідно КЗпП не може перевищувати 40 годин на тиждень, але для деяких категорій працівників бюджетної сфери законодавчо встановлено скорочену тривалість робочого часу (викладачі, вчителі, лікарі та ін.), враховуючи підвищене інтелектуальне і нервово напруження їх праці.

Для контролю за ефективністю та якістю праці у деяких бюджетних установах застосовують її нормування шляхом встановлення обсягу робіт, який необхідно виконати у зазначений термін і на відповідному якісному рівні. Так, у вищих навчальних закладах для професорсько-викладацького складу в основу нормування покладено річне навчальне навантаження в академічних годинах, до якого включають: читання лекцій, проведення семінарських і практичних занять, приймання заліків та екзаменів, керівництво практикою, підготовкою курсових і дипломних

робіт тощо. На кожен вид робіт встановлено норми у годинах. Для професорсько-викладацького складу встановлено 36-годинний робочий тиждень, протягом якого викладачі повинні виконувати всі види робіт (навчальну, методичну, науково-дослідну, виховну, організаційну) відповідно до індивідуального плану роботи.

Норма навантаження вчителів старших класів — 18 годин педагогічної роботи на тиждень (720 годин на рік), вихователів дошкільних дитячих закладів — 36 годин на тиждень. Тривалість робочого дня дільничного лікаря, що працює у лікарні, — 6,5 години, а лікаря, зайнятого тільки прийомом, — 5,5 години. Лікар-стоматолог повинен прийняти протягом однієї години трьох пацієнтів і т.ін. Подібна практика нормування праці створює можливість не лише контролювати її кількість та якість, а й визначати нормативну потребу у працівниках відповідних професій та спеціальностей.

Дані обліку чисельності працівників та відпрацьованого часу, а також дані обліку розрахунків з працівниками з оплати праці є підставою для складання звітів з праці та заробітної плати.

### ***3.3. Документальне оформлення і порядок нарахування зарплати, різних доплат і надбавок та виплат з розрахунку середньої зарплати***

Нарахування заробітної плати працівникам бюджетної установи являє собою розрахунок заробітку за місяць з урахуванням посадового окладу, різних доплат і надбавок, премій, допомоги, оплати відпусток за мінусом відрахувань. Нарахування зарплати здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків, наказів, документів про присвоєння вчених звань та наукових ступенів тощо.

Типові форми первинних документів з обліку розрахунків із заробітної плати затверджені наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 144.

Нарахування заробітної плати здійснюється один раз на місяць. При почасовій оплаті праці підставою для нарахування зарплати є таблиці обліку використання робочого часу, який складають в окремих підрозділах установи і за підписом керівника підрозділу та особи, уповноваженої вести облік виходу на роботу працівників, подають до бухгалтерії. Працівник бухгалтерії, відпо-

відальний за нарахування зарплати, перевіряє таблиць як з точки зору правильності його оформлення, так і за змістом: склад осіб, внесених до таблиця; погодження з відповідними документами дат відпустки, хвороби, відраджень, зарахування, звільнення, роботи у святкові та неробочі дні, у нічні зміни тощо. Перевіряється також правильність підрахунку кількості відпрацьованих годин (днів) кожним працівником та кількості невиходів на роботу з різних причин. Нарухування зарплати за відпрацьований час може здійснюватися безпосередньо в таблиці або в розрахунковій (розрахунково-платіжній) відомості, виходячи з кількості відпрацьованих днів (годин) та встановленого місячного окладу (погодинної ставки оплати).

Якщо працівнику встановлена погодинна оплата праці, то сума заробітку визначається множенням кількості відпрацьованих за місяць годин на тарифну ставку з урахуванням доплат і надбавок. Окремо визначаються доплати за роботу в нічні години, у святкові та неробочі дні. Так, доплата за нічні години роботи (з 10 години вечора до 6 години ранку) визначається множенням кількості відпрацьованих годин у нічний час на погодинну ставку оплати і на коефіцієнт доплати (наприклад — 0,4). Аналогічно визначається сума доплати за роботу у святкові та неробочі дні.

Якщо працівнику встановлено місячний посадовий оклад, то сума заробітку визначається діленням суми окладу на кількість робочих днів (годин) за нормативної тривалості місяця і множенням на кількість фактично відпрацьованих днів (годин).

При відрадянній оплаті праці сума заробітку визначається множенням кількості виконаної роботи (виробленої продукції) на розцінку за одиницю роботи (продукції). Якщо робота виконувалася бригадою, то визначена таким чином сума заробітку підлягає розподілу між членами бригади відповідно до кількості відпрацьованого часу і рівня кваліфікації окремих працівників. При цьому розподіл може здійснюватися пропорційно заробіткові за тарифними ставками або пропорційно кількості коефіцієнто-годин. Остання визначається множенням кількості відпрацьованих годин окремих працівником на тарифний коефіцієнт відповідного розряду, встановленого цьому працівникові.

Крім основної оплати за виконану роботу або відпрацьований час, працівники бюджетних установ можуть отримувати різного виду доплати, передбачені законодавством. Так, медичним працівникам нараховуються доплати за тривалість безперервної роботи, за категорію, за роботу у спеціальних медичних закладах; викладачам вищих навчальних закладів — за стаж викладацької роботи у ВНЗ, за науковий ступінь, вчене звання; пер-

соналові загальноосвітніх шкіл — за перевірку зошитів, за класне керівництво, за завідування кабінетами тощо; державним службовцям — за ранг, вислугу років на державній службі, за знання і використання в роботі іноземної мови, за роботу з секретними документами, за науковий ступінь, за звання «заслужений» і т. ін. Розміри надбавок обґрунтовуються відповідними розрахунками, підтверджуються необхідними документами та оформляються наказами керівника установи. Це і є підставою для бухгалтерії при нарахуванні надбавок. Згідно з наказом на підставі таблиця відпрацьованого часу провадиться додаткова оплата і за роботу в святкові та неробочі дні, а також за роботу в нічний час.

Працівники бюджетних установ, як і всі громадяни України, мають право на щорічну відпустку, а також на додаткові, творчі та соціальні відпустки згідно із законодавством. Основними законодавчими актами, що регулюють питання надання та оплати відпусток є «Кодекс законів про працю України» та Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. № 504/96—ВР, зі змінами і доповненнями. У всіх випадках надання відпустки оформляється наказом (розпорядженням) керівника установи, що і є підставою для нарахування оплати за час відпустки.

Для оплати щорічної відпустки обчислюється середня заробітна плата за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки. Якщо працівник працював у даній установі менше року, то середня зарплата обчислюється за фактично відпрацьований час, тобто з 1 числа місяця після зарахування на роботу і до 1 числа місяця, у якому надається відпустка. Якщо згідно із законодавством або з інших причин працівник не працював якийсь час і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, то цей проміжок часу виключається з розрахункового періоду.

При визначенні середньої зарплати для розрахунку оплати за час відпустки враховують такі виплати: основна зарплата, доплати і надбавки (за понаднормову роботу і роботу в нічний час, за суміщення посад, розширення зон обслуговування, умови праці, інтенсивність праці, вислугу років), виробничі премії, винагороди за підсумками року, допомога з тимчасової непрацездатності, виплата за середнім заробітком (за час виконання державних і громадських обов'язків, службових відряджень тощо). Не враховуються при визначенні середньої зарплати виплати різного характеру (за окреме доручення, за невикористану відпустку, матеріальна допомога, вихідна допомога та ін.), компенсаційні виплати на відрядження, премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, пенсії, державна допомога, призи за

результатами конкурсів, вартість виданого спецодягу, засобів індивідуального захисту, знезаражувальних засобів, спеціального харчування, дотації на обіди та проїзд, зарплата за роботу за сумісництвом, доходи від акцій трудового колективу та ін.

Для визначення оплати за час відпустки суму зарплати за 12 місяців (або за менший фактично відпрацьований період) ділять на кількість календарних днів у взятому для розрахунку періоді (за вирахуванням святкових і неробочих днів згідно із законодавством) і одержаний середній денний заробіток множать на кількість календарних днів відпустки. При цьому святкові і неробочі дні, що припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Якщо відпустка починається в одному, а закінчується у наступному місяці, то суму оплати визначають окремо за кожен місяць. Це необхідно для правильного розрахунку сукупного оподаткованого доходу для утримання податку з доходів фізичних осіб.

Допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок загального захворювання, не пов'язаного з нещасним випадком на виробництві, призначається відповідно до Закону України від 18.01.2001 р. № 2240—III «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням» (зі змінами і доповненнями). Сума допомоги залежить від розміру середньої заробітної плати працівника, тривалості хвороби та страхового стажу.

Середня заробітна плата визначається відповідно до «Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням», затвердженого постановою КМУ від 26.09.2001 р. № 1266, виходячи з виплат за останні шість календарних місяців роботи перед захворюванням. При цьому загальну суму заробітку ділять на кількість фактично відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді. Якщо працівник відпрацював в установі до хвороби менше шести місяців, середня зарплата визначається виходячи з виплат за фактично відпрацьований час. Загальна сума заробітку для розрахунку допомоги з урахуванням додаткової оплати не повинна перевищувати граничну місячну суму зарплати, на яку нараховуються страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Гранична сума місячної зарплати (доходу), з якої утримуються страхові внески, кожен рік визначається Законом про Державний бюджет. На кінець 2008 р. вона становила 10035 грн.

Тривалість хвороби для розрахунку допомоги визначається кількістю робочих днів, що припадають на час хвороби. При цьому сума допомоги визначається множенням середньоденного заробітку на кількість робочих днів хвороби та на розмір допомоги залежно від страхового стажу: 60% — при страховому стажі до 5 років; 80% — при стажі від 5 до 8 років; 100% середньої зарплати — при страховому стажі понад 8 років, а також ветеранам війни та громадянам, що постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС, незалежно від страхового стажу.

Доплати за період виконання державних та громадських обов'язків, коли вони здійснюються в робочий час, провадяться виходячи з середнього заробітку за останні два місяці. У розрахунок середнього заробітку включаються всі виплати за фактично відпрацьований час, які мають постійний характер. Для визначення суми доплати бухгалтеру необхідно скласти спеціальний розрахунок довільної форми, використовуючи для цього дані особового рахунка працівника про склад нарахованих виплат та фактично відпрацьований час.

### ***3.4. Відрахування із зарплати.***

#### ***Порядок оформлення та аналітичного обліку розрахунків з працівниками з оплати праці***

Відрахування із заробітної плати працівників бюджетних установ не мають якихось особливостей порівняно з відрахуваннями із зарплати працівників виробничої сфери. Вони здійснюються на загальних підставах відповідно до чинного законодавства. Усі відрахування поділяють на обов'язкові та добровільні. Останні здійснюють за заявами (згодою) працівників.

До обов'язкових відрахувань належать:

1) податок з доходів фізичних осіб — відраховується щомісячно із загального оподаткованого доходу як за місцем основної роботи, так і з доходу, отриманого від роботи за сумісництвом. Установа, яка здійснює виплату доходу працівникам (податковий агент), зобов'язана у строки, встановлені законом для податкового кварталу, направити податковому органу відомості про нарахований дохід та суму відрахованого податку. Ставка податку з доходів фізичних осіб становить 15% від об'єкту оподаткування. Податкова соціальна пільга надається згідно із законодавством лише за одним місцем нарахування доходу. Платник податку має право на податковий кредит за наслідками



звітнього податкового року. Кожен громадянин, що має право на податковий кредит, зобов'язаний вести облік доходів та витрат і після закінчення року подати до податкового органу за місцем проживання декларацію про суму сукупного доходу та понесені витрати, підтверджені відповідними документами;

2) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування у розмірі 2% від суми заробітку. Для платників збору, які мають статус державного службовця або працюють на посадах, які дають право на одержання спеціальної пенсії на рівні державних службовців (згідно із Законами України «Про державну службу», «Про прокуратуру», «Про наукову і науково-технічну діяльність» та ін.) встановлені такі ставки збору до Пенсійного фонду:

— 1% з частки сукупного оподаткованого доходу, що не перевищує 150 грн;

— 2% з частки сукупного оподаткованого доходу від 151 до 250 грн;

— 3% з частки сукупного оподаткованого доходу від 251 до 350 грн;

— 4% з частки сукупного оподаткованого доходу від 351 до 500 грн;

— 5% з частки сукупного оподаткованого доходу понад 501 грн;

3) збір на обов'язкове соціальне страхування у разі тимчасової втрати працездатності у розмірі 0,5%, якщо сума місячного доходу не перевищує прожиткового мінімуму для працездатної особи, та 1% якщо доход більше прожиткового мінімуму;

4) збір на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття у розмірі 0,5% від сукупного оподаткованого доходу. Цей збір не відраховується із заробітку пенсіонерів та осіб, що досягли пенсійного віку;

5) за виконавчими листами суду, приписами нотаріальних органів, рішеннями адміністративних органів про відрахування штрафів, повідомленнями контролюючих органів про накладені штрафи на посадових осіб, надлишково виплачені суми авансів тощо.

До відрахувань за заявою працівника належать:

1) членські профспілкові внески;

2) невикористані і не повернуті вчасно підзвітні суми;

3) за товари, продані в кредит;

4) погашення наданих позик;

5) безготівкові перерахування на особові рахунки в банках;

6) безготівкові перерахування внесків за договорами добровільного страхування і т. ін.

Суми, відраховані із заробітку за заявами працівників, у більшості випадків підлягають перерахуванню відповідним органам, на користь яких проводилося відрахування (магазинів — за товари, банкові — за позику, страховій організації — внески і т. ін.)

Згідно із законодавством загальна сума обов'язкових відрахувань із заробітної плати працівників не повинна перевищувати 20%, а в окремих випадках — 50% суми зарплати, що належить до виплати працівникові.

Заробітна плата у більшості бюджетних установ виплачується два рази на місяць: 1) аванс за першу половину місяця; 2) фактичний місячний заробіток з вирахуванням суми авансу та відрахувань.

На виплату авансу складають «Платіжну відомість» (т.ф. № П-53), яка містить такі реквізити: табельний номер, прізвище, ім'я та по батькові працівника, сума авансу, розписка про отримання.

За другу половину місяця розрахунок суми заробітку та відрахувань здійснюють, як правило, у розрахунково-платіжній відомості або в особовому рахунку, які виконують роль реєстрів аналітичного обліку. При цьому можуть застосовуватися такі варіанти аналітичного обліку розрахунків:

1) у «Розрахунково-платіжній відомості» (т.ф. № П-49), яка складається в одному примірнику на підставі даних «Особового рахунка» (т.ф. № П-54). При наявності великої кількості первинних документів з обліку виробітку робітників з відрядною оплатою праці для підрахунку загальної суми заробітку може застосовуватися «Накопичувальна картка обліку виробітку та заробітної плати» (т.ф. № П-55) або «Накопичувальна картка обліку заробітної плати» (т.ф. № П-56), дані з яких переносять до особового рахунка, а звіди — у розрахунково-платіжну відомість;

2) у «Розрахунковій відомості» (т.ф. № П-50) та окремі «Платіжній відомості» (т.ф. № П-53), за якою виплачується заробітна плата. Як і в першому варіанті використовують «Особовий рахунок» (т. ф. № П-54) і можливе використання накопичувальних карток (т.ф. № П-55 або П-56);

3) у накопичувальній «Розрахунковій відомості» (т.ф. № П-51) з вкладними аркушами на кожен місяць і окремі «Платіжній відомості» (т.ф. № П-53). Особовий рахунок за цим варіантом не використовують;

4) у накопичувальному «Особовому рахунку — Розрахунковому листку», який складають при автоматизації обліку з використанням ЕОМ. При цьому варіанті особовий рахунок складається з накопиченням даних за кожен місяць з початку року і зберігається у бухгалтерії. На його підставі оформляється окрема

«Платіжна відомість», а розрахунковий листок з даними про нарахування зарплати та відрахувань за місяць видається працівникові на руки перед виплатою зарплати;

5) у спеціальних книгах для обліку розрахунків з оплати праці (при невеликій чисельності працюючих) та в окремій платіжній відомості. При цьому варіанті книга ведеться за формою розрахунково-платіжної відомості, у якій для кожного працюючого відводять окрему сторінку на рік.

У розрахункових (розрахунково-платіжних) відомостях та в особових рахунках відображають суми нарахованої зарплати за видами оплат, усі доплати, премії, допомоги, суми всіх відрахувань і визначають суму до видачі на руки за кожним табельним номером і в цілому за структурним підрозділом чи установою. Для кожного виду оплат і відрахувань відводять окрему графу. Підставою для складання розрахунково-платіжної відомості є відповідні документи: накази, табелі обліку відпрацьованого часу, наряди, виконавчі листки, листки непрацездатності тощо. Підписують ці документи працівники, які їх склали і перевірили. У централізованих бухгалтеріях платіжні і розрахунково-платіжні відомості складають окремо за кожною обслуговуваною установою. Підписують їх працівник обслуговуваної установи, керівник групи обліку розрахунків та відповідальний працівник, що склав відомість. На титульному аркуші відомості за підписом керівника установи, при якій створено централізовану бухгалтерію, та головного бухгалтера роблять напис про дозвіл на видачу готівки з каси з вказівкою загальної суми і терміну виплати. Оформлена таким чином відомість передається касиру і є підставою для виплати зарплати працюючим.

Аналітичний облік розрахунків з депонентами за субрахунком 671 ведеться у книзі аналітичного обліку депонованої зарплати і стипендій, а сум, відрахованих із зарплати — за кожною організацією, якій призначені відраховані суми, у картках або в книзі аналітичного обліку розрахунків.

### ***3.5. Синтетичний облік зарплати і пов'язаних з нею розрахунків***

Для обліку розрахунків з працівниками за всіма видами оплати праці і допомоги за тимчасовою непрацездатністю у плані рахунків передбачено пасивний субрахунок 661 «Розрахунки із заробітної плати» до синтетичного рахунка 66 «Розрахунки з оп-

лати праці». За кредитом цього субрахунка відображаються нараховані суми, а за дебетом — відрахування, виплати, суми депонованої зарплати. Суми нарахованої заробітної плати є фактичними видатками бюджетної установи за кодом економічної класифікації видатків 1110 і обліковуються за дебетом рахунків 80, 81 і 82 залежно від того, яким працівникам і за рахунок яких коштів здійснюють нарахування. Кредитують при цьому субрахунок 661.

Для обліку розрахунків за сумами, відрахованими із заробітної плати працівників бюджетних установ, передбачено субрахунки:

641 «Розрахунки за податками і платежами в бюджет»;

651 «Розрахунки з пенсійного забезпечення»;

652 «Розрахунки із соціального страхування»;

653 «Розрахунки із страхування на випадок безробіття»;

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 за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»;

667 «Розрахунки з працівниками за позиками банків»;

668 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання» і т. ін.

На суми, відраховані із заробітної плати, дебетують субрахунок 661 і кредитують відповідні субрахунки з розрахунків за відрахуваннями. Суми депонованої заробітної плати обліковують за кредитом субрахунка 671 «Розрахунки з депонентами» синтетичного рахунка 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторями».

Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати і відрахування з неї на підставі розрахункових (розрахунково-платіжних) відомостей відображають у «Меморіальному ордері № 5 — Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» т.ф. № 405 (бюджет). Записи у зведенні систематизують за відповідними кодами функціональної класифікації видатків та видами коштів спеціального фонду. У централізованих бухгалтеріях записи у зведенні показують у розрізі установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією.

Основні господарські операції з нарахування заробітної плати, відрахувань та виплати зарплати наведено у табл. 3.2.

Суми виданої з каси заробітної плати відображають у меморіальному ордері № 1 за кредитом субрахунка 301, а перераховані за призначенням відрахування із заробітної плати — у меморі-

## Основні бухгалтерські проведення з обліку оплати праці

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Нарахована зарплата працівникам бюджетної установи за основну статутну діяльність, що фінансується з державного або місцевого бюджету	801, 802	661
за роботи, що фінансуються за рахунок коштів спеціального фонду	811, 812, 813	661
за роботи у виробничих (навчальних) майстернях, у підсобних (навчальних) сільських господарствах, науково-дослідні роботи за договорами, з виготовлення експериментальних пристроїв, на заготівлі і переробці матеріалів	821—825	661
2. Нарахована працівникам допомога з тимчасової непрацездатності	652	661
3. Відрахування із заробітної плати: податку з доходів фізичних осіб	661	641
внесків до Пенсійного фонду та на інші соціальні заходи	661	651—653
за товари, продані в кредит; за вкладками в банк; за договорами добровільного страхування; членських профспілкових внесків; за позиками банків; за виконавчими документами	661	663—668
4. Видача заробітної плати з каси	661	301
5. Депонована не одержана вчасно зарплата	661	671
6. Перераховано за призначенням суми, відраховані із заробітної плати працівників	641, 651—653, 663—668	311, 313, 321, 323
7. Видана з каси депонована заробітна плата	671	301

альних ордерах № 2 (за кредитом субрахунків 311 і 321) та № 3 (за кредитом субрахунків 313 і 323).

Усі бюджетні установи є платниками збору на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування. Тарифи обов'язкових внесків на соціальні заходи встановлюються законами України. Так, згідно із Законом України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 р. № 400/97—ВР (зі змінами і доповненнями) бюджетні установи у 2008 р. вносять до Пенсійного фонду 33,2% від суми фактичних витрат на оплату праці, які включають витрати на основну і додаткову зарплату, допомогу з тимчасової непрацездатності та інші заохочувальні і компен-

саційні виплати, які підлягають оподаткуванню податком з доходів фізичних осіб.

Згідно із Законом України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.2001 р. № 2213—III (зі змінами і доповненнями) бюджетні установи вносять:

— у Фонд соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності — 1,5% суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, які оподатковуються податком з доходів фізичних осіб;

— у Фонд соціального страхування на випадок безробіття — 1,3% суми витрат на оплату праці найманих працівників.

Згідно із Законом України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві і професійного захворювання, що спричинило втрату працездатності» від 22.02.2001 р. № 2272—III для бюджетних установ і організацій страхові тарифи установлені в розмірі 0,2% від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, які підлягають оподаткуванню податком з доходів фізичних осіб.

Суми названих внесків, що становлять у 2008 р. всього 35,2% від суми фактичних витрат на оплату праці, зараховуються на витрати установи за кодом економічної класифікації видатків 1120. В обліку вони відображаються бухгалтерськими записами за дебетом субрахунків 801—802, 811—813, 821—825 і кредитом відповідних субрахунків рахунка 65 «Розрахунки із страхування».

Страхові внески перераховуються відповідним фондам одночасно зі сплатою податку на доходи фізичних осіб, але не пізніше терміну отримання коштів на виплату зарплати. Аналітичний облік розрахунків зі страхування ведеться у багатографних картках у розрізі фондів.

Бюджетні установи — платники зборів на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування зобов'язані зареєструватися в органах відповідних фондів і регулярно подавати цим органам необхідні розрахунки та звіти у встановлені терміни.

### ***3.6. Облік розрахунків за стипендіями***

Стипендія — це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які вчаться на денних відділеннях вищих і середніх спеціальних навчальних закладів на бюджетній основі, а також особам, що проходять підготовку з відривом від вироб-

ництва в аспірантурі та докторантурі. Державні стипендії у навчальних закладах і науково-дослідних інститутах виплачуються в межах встановлених лімітів стипендіального фонду відповідно до «Порядку призначення і виплати стипендій», затвердженого постановою КМУ від 12.07.2004 р. № 882 та з урахуванням змін, внесених постановою КМУ від 05.03.2008 р. № 165 «Деякі питання стипендіального забезпечення». Згідно цієї постанови стипендії поділяються на академічні і соціальні.

Стипендії призначаються наказом керівника навчального закладу за поданням стипендіальних комісій з участю деканатів, педагогічних колективів, громадських організацій та дотриманням вимог постанови КМУ № 882. При призначенні академічних стипендій враховується успішність студентів. Стипендія призначається за результатами сесії при умові, що середній бал успішності не нижчий 4 за п'ятибальною або 7 за дванадцятибальною шкалою.

Мінімальний розмір академічної стипендії з 01.09.2008 р. становить:

- учням професійно-технічних навчальних закладів — 200 грн.;
- студентам вищих навчальних закладів (ВНЗ) I—II рівня акредитації — 400 грн.;
- студентам ВНЗ III—IV рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем «бакалавр», «спеціаліст» або «магістр» (крім магістрів державного управління), — 530 грн.

Учням професійно-технічних навчальних закладів, студентам, курсантам, які за результатами сесії мають середній бал успішності 5 за п'ятибальною або 10—12 за дванадцятибальною шкалою, розмір стипендії збільшується на 40, 50 або 60 грн відповідно.

Соціальною стипендією у першу чергу забезпечуються діти-сироти, діти, що залишилися без опіки батьків, діти з малозабезпечених сімей, потерпілі внаслідок аварії на ЧАЕС, студенти-інваліди, студенти, які мають сім'ї з дітьми, якщо вони за показником успішності втратили право на академічну стипендію.

Стипендіатам з числа громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, розмір стипендії збільшується відповідно на 130, 150 і 170 грн за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті на здійснення заходів з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи. Є особливості призначення стипендій і іншим категоріям стипендіатів.

Для розрахунків за стипендіями характерні великі масиви облікової інформації, типовість і щомісячна повторюваність операцій з нарахування стипендій, відрахувань з них, виплат. Сти-

пендія — це особливий вид грошового забезпечення, який не входить у фонд оплати праці. На стипендії не нараховуються внески на соціальні заходи (до Пенсійного фонду та Фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування). Стипендіатам за період тимчасової непрацездатності допомога не виплачується, а зберігається стипендія. У той же час стипендія включається до сукупного оподаткованого доходу громадян, з якого справляється податок з доходів фізичних осіб, а всім стипендіатам присвоюється ідентифікаційний код платника податків.

Для обліку розрахунків за стипендіями призначений пасивний субрахунок 662 «Розрахунки зі стипендіатами», який за призначенням і структурою близький до субрахунка 661 «Розрахунки із заробітної плати». Нарахована стипендія для бюджетної установи є фактичним видатком за кодом 1342 «Стипендії» економічної класифікації видатків бюджету і відображається за дебетом субрахунка 801 (802) і кредитом субрахунка 662. Відрахування зі стипендії податку, профспілкових внесків, за виконавчими документами, за проживання в гуртожитку та інше відображають за дебетом субрахунка 662 і кредитом відповідних субрахунків з обліку розрахунків за відрахованими сумами (641, 666, 668, 675 тощо).

Виплата стипендій здійснюється, як правило, через старост груп (або уповноважених стипендіатів) на підставі групових (колективних) доручень, завірених керівником підрозділу навчального закладу (деканом, завідуючим відділенням тощо). Список таких уповноважених осіб затверджується наказом по навчальному закладу. Суми стипендій, не одержані стипендіатами вчасно, депонуються і обліковуються на субрахунку 671. Депонована заборгованість за стипендіями, строк позовної давності якої минув, підлягає списанню на «Результати виконання кошторису за загальним фондом» (субрахунок 431) бухгалтерським проведенням:

Дт субрах. 671                      Кт субрах. 431.

Розрахунки за стипендіями — одна з найбільш трудомістких ділянок облікової роботи бухгалтерів навчальних закладів, тому її бажано здійснювати з використанням персональних ЕОМ та локальних систем автоматизації обліку розрахунків за стипендіями, а виплату стипендії здійснювати шляхом перерахування коштів на карткові рахунки студентів у комерційних банках (за домовленістю).



## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Розкрийте особливості організації й оплати праці в бюджетних установах та завдання її обліку.
2. Назвіть первинні документи з обліку чисельності працівників та відпрацьованого часу.
3. Документальне оформлення і порядок нарахування зарплати працівникам бюджетних установ.
4. Порядок нарахування допомоги за час тимчасової непрацездатності та оплати за період відпустки.
5. Види відрахувань із заробітної плати, порядок їх визначення та відображення в обліку.
6. Форми розрахункових документів та способи ведення аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.
7. Рахунки для обліку розрахунків з оплати праці та порядок відображення на них нарахування й відрахувань з оплати праці.
8. Порядок розрахунків з органами соціального страхування та їх відображення в обліку.
9. Порядок призначення та облік розрахунків за стипендіями.

# РОЗДІЛ IV

---

## Облік розрахунків з бюджетом та різними дебіторами і кредиторами

### *4.1. Оподаткування бюджетних установ та облік розрахунків за платежами в бюджет*

За нормальних умов існування бюджетні установи та організації провадять свою діяльність виключно за рахунок бюджетних коштів і не отримують доходів у будь-якій формі, а отже, не платять податків. Однак в сучасних умовах багато бюджетних організацій мають позабюджетні надходження, можуть займатися комерційною діяльністю, а відтак і сплачувати податки. Але оподаткування бюджетних установ і організацій має свої особливості.

У загальному вигляді платежі бюджетних установ за податками та обов'язковими зборами включають:

а) за рахунок коштів бюджетної установи: податки на прибуток, на додану вартість, на землю, з власників транспортних засобів, а також виручку від реалізації будівель і споруд;

б) за рахунок відрахувань з працівників – податок на доходи фізичних осіб.

Відповідно до пп. 7.11.2 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97–ВР (зі змінами і доповненнями) від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, створених органами державної влади України, органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок відповідних бюджетів у вигляді:

— коштів або майна, що надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;

- пасивних доходів (тобто доходів, отриманих у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань);
- роялті;
- коштів або майна, що надходять таким неприбутковим організаціям як компенсація вартості отриманих державних послуг.

Доходи, отримані цими організаціями від надання державних послуг, зараховуються до складу спеціального фонду кошторисів, обліковуються на спеціальних рахунках і відповідно до пп. 7.11.13 використовуються виключно на фінансування спеціальних видатків такого кошторису (включаючи фінансування виробничої діяльності згідно зі статутами).

Відповідно до пп. 7.11.13 під терміном «державні послуги» слід розуміти будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами й організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Крім того, Кабінетом Міністрів України встановлюються переліки платних послуг, які можуть додатково надаватися неприбутковими організаціями, що створені органами державної влади України чи органами місцевого самоврядування і утримуються за рахунок бюджетів. Кошти, які надходять від надання таких послуг, використовуються в установленому порядку згідно з кошторисом доходів і видатків та не оподатковуються податком на прибуток.

Так, постановою КМУ від 17.09.1996 р. № 1138 затверджено «Перелік платних послуг, які можуть надаватися в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти» (зі змінами і доповненнями), від 20.01.1997 р. № 38 — «Перелік платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами» (з подальшими змінами і доповненнями), а постановою від 05.06.1997 р. № 534 — «Перелік платних послуг, які можуть надаватися закладами культури і мистецтва, заснованими на державній та комунальній формі власності». Подібні переліки діють і в інших галузях бюджетної сфери.

У той же час законом передбачено, що у разі, коли доходи, одержані бюджетною установою протягом звітного року із зазначених вище джерел, не використані повністю до кінця першого кварталу наступного року і їх залишок на кінець першого кварталу перевищує 25% від загальних валових доходів, отриманих протягом минулого року, то відповідне перевищення оподатковується податком на прибуток на загальних підставах.

Доходи, одержані бюджетними установами з інших джерел, отримання яких дозволено чинним законодавством України, оподатковуються податком на прибуток на загальних підставах. До таких доходів належать усі види доходів від неосновної діяльності бюджетних установ: виконання робіт і надання послуг стороннім організаціям виробничими майстернями, підсобними (навчальними) сільськими господарствами, передачі в оренду майна, виконання договірних науково-дослідних робіт та ін.

При здійсненні деяких господарських операцій бюджетні організації можуть бути платниками податку на додану вартість (ПДВ), порядок оподаткування яким регламентує Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97–ВР (зі змінами і доповненнями). Згідно з п. 2.1 статті 2 цього закону платниками податку є юридичні особи, обсяг оподатковуваних операцій яких протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300000 грн (без врахування ПДВ).

У той же час деякі з платних послуг бюджетних установ звільнені у законодавчому порядку від оподаткування ПДВ. До них належать:

- визначені відповідним переліком послуги закладів освіти, які мають спеціальну ліцензію на надання таких послуг (пп. 5.1.3 Закону про ПДВ);
- визначені відповідним переліком послуги закладів охорони здоров'я, які мають спеціальну ліцензію на надання таких послуг (пп. 5.1.8 Закону про ПДВ);
- платні послуги бібліотек (пп. 5.1.23 Закону про ПДВ);
- деякі послуги архівних установ (пп. 5.1.12 Закону про ПДВ);
- послуги державних органів з реєстрації актів громадянського стану (пп. 5.1.6 Закону про ПДВ);
- надання державних платних послуг органами виконавчої влади і місцевого самоврядування (пп. 3.2.6 Закону про ПДВ) та ін.

Таким чином, бюджетні організації повинні реєструватися як платники ПДВ тільки у тому випадку, коли обсяг не звільнених від оподаткування платних послуг перевищує їх граничні розміри.

Сума податкового зобов'язання з ПДВ визначається на загальних підставах, а порядок формування податкового кредиту з ПДВ в бюджетних організаціях має деякі особливості, які полягають у тому, що до складу останнього включають лише суми ПДВ, сплачені при придбанні майна виключно за рахунок коштів спеціального фонду.

Бюджетні установи, які не є платниками ПДВ, суми ПДВ, сплачені при придбанні майна, зараховують на видатки установи.

Відповідно до ст. 12 Закону України «Про плату за землю» від 03.07.1992 р. № 2535—ХІІ (зі змінами і доповненнями) більшість бюджетних установ звільнені від сплати земельного податку, але якщо такі установи здають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі або їх частини іншим суб'єктам підприємницької діяльності, то вони сплачують податок на землю на загальних підставах за рахунок отриманого прибутку. Одночасно земельний податок включається до складу валових витрат установи, внаслідок чого зменшує суму оподатковуваного прибутку і податку на прибуток.

Порядок обчислення і сплати податку на транспортні засоби регулюється Законом України «Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 18.02.1997 р. № 75/97—ВР (зі змінами і доповненнями). Платниками цього податку є всі бюджетні установи, що мають у своєму розпорядженні зареєстровані транспортні засоби (крім навчальних закладів, що повністю утримуються за кошти бюджету і мають навчальні транспортні засоби). Податок визначається на підставі звітних даних про наявність транспортних засобів станом на 1 січня звітного року. За придбані протягом року транспортні засоби податок сплачується на загальних підставах, починаючи з кварталу, в якому транспортний засіб зареєстровано.

Бюджетні установи не сплачують збір за спеціальне використання водних ресурсів, якщо вони використовують воду виключно для задоволення власних питних та санітарно-гігієнічних потреб. Якщо ж бюджетні установи використовують воду на інші цілі, то сплачують збір за спеціальне використання водних ресурсів на загальних підставах.

Податок з доходів фізичних осіб утримується з працівників бюджетних установ на загальних підставах.

Облік розрахунків з бюджетом ведеться на синтетичному рахунку 64 «Розрахунки із податків та платежів», який має два субрахунки:

641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет»;

642 «Інші розрахунки з бюджетом».

За кредитом рахунка 64 відображаються операції нарахування податків та інших платежів у бюджет, а за дебетом — їх перерахування (табл. 4.1).

Операції з обліку розрахунків за платежами і податками в бюджет відображаються в різних меморіальних ордерах, на підставі яких виконуються записи в книгу Журнал-головна. Ана-

**Основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків  
з бюджетом**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дг	Кт
1	2	3
1. Відображається сума ПДВ, включеного постачальниками, різними кредиторами і дебіторами в рахунок на придбання матеріальних цінностей (одержання послуг), якщо сума ПДВ включається до податкового кредиту	641	361, 362, 364, 675
2. Відображається сума ПДВ у вартості придбаного спеціального обладнання для виконання НДР за господарськими договорами, якщо сума ПДВ включається до податкового кредиту	641	323, 351, 364, 631— 635, 675
3. Відображається сума податкового зобов'язання з ПДВ, включеного в рахунок за реалізовані матеріальні цінності (надані послуги)	364, 675	641
4. Надійшла в касу оплата готівкою за реалізовані санаторно-курортні путівки:		
вартість путівки без ПДВ	301	331
на суму ПДВ	301	641
5. Сплачена сума ПДВ:		
за реалізовані матеріальні цінності (послуги)	641	326
за реалізовані санаторно-курортні путівки	641	323
6. Відраховано податок із доходів фізичних осіб (зарплати, стипендії, гонорару)	661, 662, 669	641
7. Оприбутковані матеріали, одержані від ліквідації необоротних активів та МШП, вартість яких згідно з чинним законодавством підлягає перерахуванню в доход бюджету	231, 234	642
8. Відображається сума коштів, одержаних від реалізації будівель і споруд, які підлягають перерахуванню в доход державного бюджету	364, 675	642
9. Нарахована плата за утримання дітей в школах-інтернатах	674	642
10. Нарахована сума податку на прибуток	432	641
11. Нараховано земельний податок, податок з власників транспортних засобів	801, 802, 811	641
12. Перераховано в доход бюджету податки та інші платежі	641, 642	321, 323

літичний облік ведеться окремо за кожним видом податків і платежів у спеціальних картках обліку розрахунків, у книзі або відповідній машинограмі. На підставі даних аналітичного обліку складаються декларації та відомості стану розрахунків за платежами в бюджет, які в установлені терміни подаються до податкового органу за місцем реєстрації платника податку.

#### ***4.2. Облік розрахунків з підзвітними особами***

Як відомо, більшість розрахунків бюджетні організації здійснюють у безготівковій формі. У той же час є такі витрати, які з різних причин не можуть бути здійснені шляхом безготівкових розрахунків. У таких випадках їх здійснюють готівкою безпосередньо з каси установи або через підзвітних осіб.

Підзвітними особами можуть бути лише працівники установи, яким видаються аванси на здійснення деяких господарських витрат, на відрядження та наукові експедиції. Через підзвітних осіб може виплачуватися і заробітна плата, якщо в установі за штатним розкладом не передбачена посада касира або якщо через віддаленість обслуговуваної установи платіжна (розрахунково-платіжна) відомість не може бути повернута довіреною особою в касу централізованої бухгалтерії протягом трьох робочих днів, відведених на виплату зарплати готівкою.

Готівка видається під звіт з каси установи з дозволу керівника установи і головного бухгалтера і лише на цілі, передбачені кошторисом, та в межах сум, отриманих на вказані цілі з рахунка у банку (казначействі), і лише у разі відсутності заборгованості підзвітної особи за раніше отримані аванси. Порядок видачі готівки під звіт на господарські потреби та її використання і подальшого оформлення виправданими документами регулюється п. 2.15 «Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні», затвердженого НБУ 15.12.2004 р. № 637.

Розмір авансу на господарські потреби не лімітується, але підзвітна особа зобов'язана відвітувати за отримані кошти не пізніше наступного робочого дня після їх отримання. У противному разі видана під звіт готівка, але не витрачена та не підтверджена авансовим звітом і не повернена до каси установи, наступного дня після закінчення зазначеного терміну включається розрахунково до суми фактичного залишку грошей у касі на кінець дня, який порівнюється з встановленим лімітом.

На службові відрядження аванс видається з розрахунку витрат, необхідних відрядженому на оплату вартості проїзду до місця

відрядження і назад, добових та наймання житла. Порядок оплати службових відряджень регулюється «Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон», затвердженою наказом МФУ від 13.08.1998 р. № 59 (з подальшими змінами) та постановою КМУ «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон» від 23.04.1999 р. № 663 (з подальшими змінами).

Термін відрядження визначається керівником установи, але не може перевищувати в межах України 30 календарних днів, а за кордон — 60. Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками у посвідченні про відрядження про дату вибуття та прибуття до місця постійної роботи. При цьому датою повернення вважається день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи.

За час відрядження виплачуються добові з розрахунку 30 грн за кожен день перебування у відрядженні, включаючи день від'їзду та день приїзду (незалежно від години дня від'їзду та приїзду). Дати від'їзду та приїзду (при можливості) звіряють з відмітками на проїзних документах.

За наявності підтверджуючих документів відрядженій особі установою відшкодовується вартість витрат на оплату за житлове приміщення (готель, гуртожиток і т. ін.) у розмірі фактично сплаченої суми з урахуванням додаткових побутових послуг, що надаються у місцях проживання і включені до квитанції (користування холодильником, телевізором, телефоном у межах місця відрядження тощо), але не більше 10% норм добових витрат за всі дні проживання. За бронювання місця в готелі відрядженому відшкодовуються витрати в розмірі не більше 50% вартості проживання за добу згідно з поданими підтверджувальними документами.

Для державних службовців та працівників установ, які повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних асигнувань, при відрядженні за кордон встановлені граничні норми добових та відшкодування витрат на наймання житлового приміщення залежно від країни відрядження. Так, найнижчі (станом на 1 липня 2008 р.) максимальні суми добових (до 25 дол. США) встановлені для відряджених до деяких країн СНД, а найвищі (до 50 дол. США) — при відрядженні до економічно розвинутих країн далекого зарубіжжя (Японія, США, Бельгія, Німеччина та ін.). Максимальні норми витрат на наймання житлового приміщення при відрядженні в межах України — 250 грн, а при відрядженні за кордон — коливаються від 40 до 250 дол. США на добу. Аванс відрядженому за кордон видається у національній



валюти країни відрядження або у вільно конвертованій валюті. При цьому перерахунок суми авансу в долари США здійснюється за офіційним курсом, встановленим НБУ на день складання кошторису витрат на відрядження.

Відрядженому працівникові відшкодовуються також витрати на проїзд до місця відрядження і назад у розмірі вартості проїзду транспортом загального користування з урахуванням усіх витрат, пов'язаних з придбанням проїзних квитків, користуванням постільними речами у поїздах, страховими платежами на транспорті, податком на додану вартість за придбані проїзні документи. Усі ці витрати повинні бути підтверджені відповідними документами в оригіналі.

За час перебування за кордоном працівникові відшкодовуються також витрати:

- на проїзд за місцем відрядження;
- на оформлення закордонних паспортів, отримання віз, обов'язкове страхування;
- на оплату телефонних рахунків і т.ін.

Якщо у вартість рахунка за проживання в готелі включена вартість харчування, то сума добових при відрядженні в межах України зменшується відповідно: при одноразовому харчуванні — на 20%; при дворазовому — на 40% і при триразовому харчуванні в готелі — на 60%, а при відрядженні за кордон — відповідно на 20, 45, 65%. Витрати на побутові послуги в готелях обмежені рамками 10% від норми добових за всі дні проживання, витрати на проживання понад встановлені норми та деякі інші — з дозволу керівника установи.

Порядок видачі і використання підзвітних сум на проведення наукових експедицій регламентується інструкціями Національної академії наук України. Кошти на експедиції видаються відповідно до затвердженого кошторису.

Після повернення з відрядження підзвітна особа зобов'язана протягом трьох робочих днів подати авансовий звіт про витрачені у відрядженні кошти, до якого додаються посвідчення про відрядження з відмітками про дати прибуття і вибуття, а також в оригіналі інші документи, що підтверджують вартість витрат (проїзні квитки, рахунки, чеки, квитанції тощо). Залишок невикористаних коштів підлягає поверненню до каси у тій валюті, в якій був виданий аванс, не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження.

Працівники бухгалтерії перевіряють правильність оформлення звіту та законність витрачання коштів за призначенням. Перевірений і підписаний бухгалтером звіт подають на затверд-

ження керівникові установи, який зобов'язаний не пізніше трьох робочих днів прийняти рішення про затвердження звіту.

У разі неподання в строк авансового звіту або неповернення в касу невикористаної суми авансу бухгалтерія має право відрахувати суму заборгованості із заробітної плати підзвітної особи з дотриманням вимог чинного законодавства.

Розрахунки з підзвітними особами обліковують на субрахунку 362 «Розрахунки з підзвітними особами» до синтетичного рахунка 36 «Розрахунки з різними дебіторами». На цьому ж субрахунку обліковують видані в підзвіт талони на бензин, талони на проїзд у міському транспорті та інші грошові документи, а також кошти на виплату зарплати (в окремих випадках).

Операції з обліку розрахунків з підзвітними особами оформляються такими бухгалтерськими проведеннями (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Кореспонденція субрахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Видано з каси під звіт готівкою:		
у національній валюті	362	301
в іноземній валюті	362	302
2. Подано авансовий звіт про витрачені підзвітні суми:		
а) на придбання матеріалів, продуктів харчування, малоцінних та швидкозношуваних предметів		
купівельна вартість (без ПДВ)	231—239, 221	362
сума ПДВ при використанні коштів загального фонду	801, 802	362
сума ПДВ при використанні коштів спеціального фонду		
включена до податкового кредиту	641	362
не включена до податкового кредиту	811—813	362
одночасно другий запис на купівельну вартість МШП	801, 802, 811—813	411
б) на відрядження		
за рахунок коштів загального фонду	801, 802	362
за рахунок коштів спеціального фонду	811—813	362
пов'язане з виробництвом продукції, виконанням науково-дослідних робіт за договорами із замовниками	821—823	362
пов'язане із заготівлею і переробкою матеріалів	825	362
3. Повернено в касу невикористаний залишок авансу	301, 302	362
4. Видано під звіт талони на бензин	362	331

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
5. Подано авансовий звіт про витрачання талонів на бензин	801, 802, 811—813	362
6. Подано авансовий звіт про виплачену через підзвітну особу заробітну плату, стипендію	661, 662	362
7. Відраховано суму невикористаного авансу із зарплати підзвітної особи	661	362

Зазначені господарські операції відображають у «Меморіальному ордері № 8 — Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» т.ф. № 386 (бюджет), записи в якому здійснюють лінійно-позиційним методом, поєднуючи синтетичний та аналітичний облік. При цьому методі в одному рядку записують як суму виданого авансу окремі підзвітній особі, так і суму витрат згідно із затвердженим авансовим звітом, виводять залишок на кінець звітної періоду за підзвітною особою або за установою. При видачі одній особі декілька разів авансів протягом місяця її прізвище буде повторюватися у накопичувальній відомості відповідно до кількості отриманих авансів. Загальні підсумки накопичувальної відомості (за вирахуванням операцій з руху коштів у касі) переносять до книги Журнал-головна.

### **4.3. Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків**

У діяльності бюджетних установ можуть бути випадки, коли в результаті проведених перевірок, ревізій, інвентаризацій виявлені нестачі, розкрадання, втрати від псування матеріальних цінностей, які повинні бути відшкодовані за рахунок винних осіб. Розмір збитків, що підлягають відрахуванню з винних осіб, визначається відповідно до затвердженого постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116 «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» (з подальшими доповненнями) та Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» № 217/95—ВР.

Згідно з названим Порядком розмір збитків визначається виходячи з балансової вартості відсутніх (знищених, зіпсованих)

цінностей (з вирахуванням зносу), але не нижче 50% балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Держкомстат України, відповідного розміру податку на додану вартість і акцизного збору за формулою:

$$P_3 = [(B_6 - A) \cdot I_{inf} + A_{зб} + ПДВ] \cdot K,$$

де  $P_3$  — розмір відшкодування збитків, грн;

$B_6$  — балансова вартість на момент встановлення факту завданих збитків, грн;

$A$  — сума нарахованого зносу (амортизації) за час використання об'єкта, грн;

$I_{inf}$  — загальний індекс інфляції, що розраховується на підставі щомісячно визначених індексів інфляції;

$A_{зб}$  — сума акцизного збору, грн;

$ПДВ$  — сума податку на додану вартість, грн;

$K$  — коефіцієнт відшкодування суми збитків винною особою.

Для більшості матеріальних цінностей коефіцієнт відшкодування  $K = 2$ . Проте для деяких видів цінностей він дещо інший (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

**Коефіцієнти для розрахунку суми відшкодування завданих збитків**

Вид матеріальних цінностей	База розрахунку збитків	Коефіцієнт
Спирт етиловий питний, спирт етиловий ректифікований, спирт етиловий сирець	Оптова ціна підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору та податку на додану вартість	3
Флодово-ягідні соки, консервовані з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію	Оптова ціна підприємства-виробника з урахуванням податку на додану вартість	2
Тварини	Закупівельні ціни (на момент відшкодування збитків)	1,5
Вузли й агрегати, деталі, напівфабрикати тощо, які виготовляються для внутрішньо-виробничих потреб, а також продукція, виробництво якої не закінчено	Собівартість з нарахуванням середньої норми прибутку на дану продукцію	2
Продовольчі товари, роздрібні ціни на які дотуються	Роздрібна ціна плюс дотація	—

Вид матеріальних цінностей	База розрахунку збитків	Коефіцієнт
Бланки цінних паперів, документів суворого обліку (1)	Номінальна вартість, зазначена на бланках цінних паперів (документах суворого обліку), або вартість цих документів, встановлена законодавством	5
Бланки цінних паперів, документів суворого обліку (2)	Вартість придбання (виготовлення) бланків документів, на яких не зазначена номінальна вартість (або вартість не встановлена законодавством)	50
Банкнотний папір	Максимальна сума грошей, що може бути виготовлена на цьому банкнотному папері	1,5
Захищений папір, персоніфікована захисна стрічка	Вартість такої стрічки або паперу	5000
Дорогоцінні метали	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	2
Дорогоцінне каміння (крім огранованого)	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	2
Ограноване дорогоцінне ка-міння	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	3
Алмазні інструменти та алмазні порошки	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	2
Іноземна валюта та платіжні документи в іноземній валюті	Вартість валютних цінностей, перерахована у валюту України за обмінним курсом НБУ на день виявлення завданих збитків	3
Матеріальні цінності, що підлягають списанню на видатки у міру їх придбання	Ринкова ціна на аналогічні матеріальні цінності, зменшена пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни	—

З визначеної таким чином суми збитку бюджетній установі відшкодовується лише облікова вартість втрачених цінностей (первісна вартість за мінусом зносу), а решта перераховується до державного бюджету.

Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків ведуть на субрахунок 363 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». За дебетом цього субрахунка записують суми завданих збитків з кредиту субрахунків грошових коштів, необоротних активів, виробничих запасів та ін. на підставі належним чином

оформлених документів (актів перевірок, ревізій, інвентаризаційних описів тощо) та наказу керівника установи про порядок регулювання виявлених нестач і втрат. За кредитом субрахунка 363 записують суми, що надійшли в касу або відраховані із заробітної плати винної особи на відшкодування завданих збитків (табл. 4.4).

Операції з обліку розрахунків щодо відшкодування завданих збитків відображаються у різних меморіальних ордерах: на списання необоротних активів — у меморіальному ордері № 9, на списання продуктів харчування — у меморіальному ордері № 12, на списання нестачі грошей та оприбуткування відшкодованої суми — у меморіальному ордері № 1 і т.ін. Аналітичний облік розрахунків з винними особами ведеться у спеціальних картках або у відомостях (книгах) за кожною особою зокрема до повного погашення або списання суми заборгованості. Останнє

Таблиця 4.4

**Бухгалтерські записи операцій з обліку розрахунків  
з відшкодування завданих збитків**

Зміст операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Списана нестача необоротних активів, виявлена при інвентаризації і віднесена за рахунок винних осіб: на суму зносу на залишкову вартість на суму відшкодування за рахунок винних осіб	131—133 401 363	104—122 104—122 711
2. Списана і віднесена за рахунок винних осіб нестача матеріалів і продуктів харчування, придбаних у поточному році: – за обліковими цінами  – одночасно другий запис на суму відшкодування, віднесена на винних осіб	801—802, 811—813 363	231—236, 238, 239 711
3. Списана і віднесена за рахунок винних осіб нестача малоцінних та швидкозношуваних предметів за обліковою ціною за ціною відшкодування завданих збитків	411 363	221 711
4. Надійшли в касу суми відшкодування від винних осіб	301	363
5. Відрахована із зарплати сума відшкодування завданих збитків	661	363
6. Списання суми безнадійної заборгованості після закінчення терміну позовної давності	431, 432	363

можливе за рішенням суду або при неможливості відшкодування заборгованості з об'єктивних причин (безнадійна заборгованість, щодо якої минув термін позовної давності).

#### ***4.4. Облік розрахунків у порядку планових платежів***

Розрахунки у порядку планових платежів застосовуються бюджетними установами за наявності постійних господарських зв'язків з різними установами і організаціями, що постачають матеріальні цінності (продукти харчування, медикаменти, навчальні та канцелярські товари) або надають послуги (харчування учнів, послуги автотранспорту тощо). Важливою умовою застосування таких розрахунків є систематичний характер отримання бюджетною установою відповідних цінностей та послуг (щоденне завезення хліба, овочів, молочних продуктів, щоденне харчування учнів у їдальні і т. ін.) та неможливість точного прогнозування обсягу цих товарів або послуг (наприклад, щоденна потреба в продуктах харчування залежить від контингенту хворих у лікарні, який неможливо точно визначити наперед).

Розрахунки з постачальниками у порядку планових платежів здійснюються не за кожною окремою поставкою (послугою), а шляхом періодичного перерахування постачальникові коштів з реєстраційних рахунків у терміни і в розмірах, попередньо обумовлених сторонами у відповідній угоді. Такі перерахування можуть здійснюватися періодично за фактично поставлені цінності, надані послуги (щодавно, один або два рази на місяць).

Щомісячно постачальник і платник (бюджетна установа) звіряють стан розрахунків, результати якого оформляють спеціальним актом, на підставі якого здійснюють регулювання стану розрахунків. Це запобігає порушенням платіжної і фінансової дисципліни.

Облік розрахунків з постачальниками у порядку планових платежів ведеться на активно-пасивному субрахунку 361 «Розрахунки в порядку планових платежів». За дебетом цього субрахунка записують суми перерахованих платежів у кореспонденції з кредитом субрахунків обліку грошових коштів, а за кредитом — вартість отриманих матеріальних цінностей, виконаних робіт та послуг у кореспонденції з дебетом рахунків обліку матеріальних цінностей або витрат. Аналітичний облік розрахунків у порядку планових платежів ведуть у накопичувальній відомості — меморіальному ордері № 7 т.ф. № 410 (бюджет), в якій для кож-

ного постачальника відводиться декілька рядків для відображення операцій протягом місяця. Записи у меморіальному ордері здійснюються за кожним документом зокрема у міру їх надходження в бухгалтерію, а залишок на кінець місяця виводять за кожним постачальником та за субрахунком у цілому. Підсумки оборотів і сальдо з накопичувальної відомості — меморіального ордера № 7 переносять у книгу Журнал-головна.

#### ***4.5. Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами***

Для обліку розрахунків з різними дебіторами призначений активний субрахунок 364 «Розрахунки з іншими дебіторами», а з різними кредиторами — пасивний субрахунок 675 «Розрахунки з іншими кредиторами». Поділ різних підприємств, установ та організацій на дебіторів і кредиторів носить умовний характер і визначається бюджетною установою самостійно, виходячи зі змісту першої операції або переважності дебетового чи кредитового сальдо. Так, якщо першою здійснюється операція попередньої оплати за очікувані послуги чи майбутні поставки матеріальних цінностей, то такі розрахунки обліковують на субрахунку 364 (як дебіторську заборгованість). Коли ж першою операцією буде отримання матеріальних цінностей чи послуг з їх подальшою оплатою, то такі розрахунки обліковують на субрахунку 675 (як кредиторську заборгованість).

Крім того, на субрахунку 364 обліковують розрахунки за претензіями і боргами, переданими на розгляд судових органів, розрахунки зі студентами та учнями навчальних закладів за користування гуртожитком і постільними речами, з орендарями за передані в оренду приміщення, квартиронаймачами за квартирну плату, за виконані роботи і послуги на сторону (у тому числі і розрахунки з оплати за навчання у вищих навчальних закладах) та ін.

За дебетом субрахунка 364 відображається виникнення та збільшення дебіторської заборгованості, а за кредитом — її погашення. Відповідно за кредитом субрахунка 675 відображається виникнення та збільшення кредиторської заборгованості, а за дебетом — її погашення (табл. 4.5).

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами поєднується у накопичувальній відомості — меморіальному ордері № 4 т.ф. № 408 (бюджет), а з різними кредиторами — у накопичувальній відомості — меморіальному ордері № 6 т.ф. № 409 (бюджет). Облік розрахунків ведеться позиційним спосо-



**Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків  
з іншими дебіторами і кредиторами**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Відображається сума виручки від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд), придбаних за рахунок коштів спеціального фонду: на реалізаційну вартість на суму ПДВ	364, 675 364, 675	711 641
2. Перераховано постачальникам за матеріальні цінності і послуги: попередня оплата після одержання матеріальних цінностей	364 675	321, 323 та ін. 321, 323 та ін.
3. Одержані від постачальників матеріали і продукти харчування: а) вартість без ПДВ – оплачених раніше – оплачених після одержання б) на суму ПДВ з вартості матеріалів – придбаних за рахунок коштів загального фонду – придбаних за рахунок коштів спеціального фонду	231—239 231—239 801, 802 641, 811—813	364 675 364, 675 364, 675
4. Нархована плата за надані послуги з оренди приміщень, квартирної плати, за роботу транспорту та інші платні послуги	364	741
5. Надійшли кошти за оренду приміщень, квартирна плата, за роботу транспорту й інші платні послуги і т. ін.	318, 323	364

бом, сальдо виводиться з кожного випадку отримання товарів (послуг) та їх оплати. Аналітичний облік розрахунків зі студентами та учнями за користування гуртожитком, квартирознаймачами за квартирну плату і комунальні послуги ведуть у спеціальних оборотних відомостях, підсумки яких переносять до меморіального ордера № 4. Загальне сальдо розрахунків з дебіторами (субрах. 364) і кредиторами (субрах. 675) може бути розгорнутим (у дебеті і кредиті). У такому ж вигляді загальне сальдо переноситься до книги «Журнал-головна книга» і до балансу.

#### *4.6. Облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів*

З метою здійснення контролю за станом кредиторської заборгованості та прийняттям поточних зобов'язань розпорядників коштів бюджету запроваджено облік таких зобов'язань в органах Державного казначейства.

Згідно з «Порядком обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України», затвердженим наказом ДКУ від 09.08.2004 р. № 136, під **зобов'язаннями** розуміють відносини, що виникають з договорів (угод, замовлень), відповідно до яких розпорядник коштів бюджету (як споживач товарів, робіт, послуг) повинен сплатити певну суму виконавцю при умові реалізації таких договорів. Тобто такі зобов'язання можна назвати умовними, тому що погасити їх треба буде лише при умові виконання договору постачання. Зобов'язання ж розпорядника коштів бюджету сплатити гроші за одержані товари (послуги) або інші ідентичні операції на виконання зобов'язань чи відповідно до первинних фінансових документів називають **фінансовими зобов'язаннями**. Останні обліковуються розпорядниками коштів як кредиторська заборгованість.

Розпорядники коштів бюджету мають право приймати зобов'язання на витрачання коштів загального фонду тільки в межах асигнувань, виділених їм на бюджетний рік, а фінансові зобов'язання — згідно з розписом асигнувань, встановлених планом асигнувань, наростаючим підсумком з початку року.

За коштами спеціального фонду зобов'язання можуть братися виключно в межах відповідних фактичних надходжень в спеціальний фонд бюджету і бюджетних асигнувань, визначених кошторисом.

За зобов'язаннями і фінансовими зобов'язаннями розпорядників коштів складають «Реєстр зобов'язань розпорядників коштів бюджету» та «Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету». До названих реєстрів додають копії первинних документів про взяття зобов'язань та/або фінансових зобов'язань. Зобов'язання реєструються на підставі договорів, угод, контрактів, а фінансові зобов'язання беруть на облік на підставі документів, якими оформляється фактичне виконання договорів (рахунків, накладних, актів виконаних робіт, квитанцій, замовлень-нарядів, повідомлень і т. ін.). Названі реєстри з копіями первинних документів передаються органу ДКУ, який веде їх облік у спеціальних картках окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету.

Аналогічні реєстри складають за зобов'язаннями, у яких не зазначено суми (наприклад, на комунальні послуги). У реєстрі суми таких зобов'язань розпорядника коштів проставляють розрахунково на підставі доведених прогнозних натуральних показників.

Фінансові зобов'язання, не оформлені конкретними угодами (наприклад, кредиторська заборгованість із заробітної плати, стипендій, нарахувань на зарплату, витрат на службові відрядження і т. ін.) оформлюються розпорядниками коштів «Довідкою про суми фінансових зобов'язань» і подаються разом з відповідними реєстрами органам ДКУ протягом 3 днів з часу їх виникнення для резервування коштів на відповідні цілі.

Органи ДКУ перевіряють подані розпорядниками коштів реєстри та підтвердні документи на їх відповідність, звіряють суми реєстрів із залишками невикористаних асигнувань за відповідними кодами функціональної та економічної класифікації видатків. У випадках неякісного оформлення реєстрів, відсутності підтвердних документів, недостатку залишку асигнувань за відповідним кодом класифікації видатків органи ДКУ ці зобов'язання не обліковують, а повертають на доопрацювання розпорядникам коштів.

Якщо сума зобов'язання та/або фінансового зобов'язання перевищує загальну річну суму асигнувань на відповідні цілі, то реєстрація зобов'язання органом ДКУ проводиться у спеціальному журналі і повідомляється органам Контрольно-ревізійного управління (КРУ) та вищому органів ДКУ.

Оплата рахунків розпорядників коштів бюджету здійснюється тільки за наявності в обліку органів ДКУ їхніх зобов'язань та залишку коштів на рахунках розпорядників. Бюджетні установи мають право на визначення черговості оплати рахунків самостійно, виходячи з необхідності забезпечення виконання пріоритетних заходів.

Таким чином, наявність взятих на облік в органах ДКУ реєстрів фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету і копій підтвердних документів є обов'язковою підставою для здійснення видатків.

З метою контролю за відповідністю обліку зобов'язань в органах ДКУ та у розпорядників бюджетних коштів введено форми щомісячної фінансової звітності № 7 «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами».

#### **4.7. Інвентаризація розрахунків та порядок списання простроченої заборгованості**

Для контролю за своєчасністю погашення заборгованості та правильністю її відображення в обліку і звітності бюджетні установи повинні періодично проводити інвентаризацію стану розрахунків. Згідно з «Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», затвердженою наказом ДКУ від 30.10.1998 р. № 90 (у редакції наказу ДКУ від 05.10.2005 р. № 184) бюджетні установи проводять інвентаризацію розрахунків за платежами в бюджет та з вищою організацією не менше одного разу на квартал, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами — не менше одного разу на місяць, з іншими дебіторами та кредиторами — не менше двох разів на рік.

Інвентаризація розрахунків полягає у звіренні документів і записів у реєстрах обліку та перевірки обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках. Комісія встановлює термін виникнення заборгованості, її реальність та винних осіб у випадках пропуску термінів позовної давності. Усім дебіторам установа-кредитор повинна передати письмові дані про їхню заборгованість. Дебітори зобов'язані протягом 10 днів з часу отримання такого повідомлення підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. Розбіжності, що виникають, мають бути врегульовані шляхом звіряння розрахунків, про що складається окремий акт. На рахунках розрахунків з дебіторами і кредиторами повинні залишатися тільки узгоджені суми.

Результати інвентаризації розрахунків оформлюються актом, в якому окремо вказуються суми безнадійних боргів та дебіторської і кредиторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув. За цими видами заборгованості до акта слід додати довідку з найменуванням та адресами дебіторів і кредиторів, сумою заборгованості, за що, з якого часу та на підставі яких документів вона обліковується, а також із зазначенням винних осіб у пропусненні термінів позовної давності.

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, списується за рішенням керівника установи на результати виконання кошторису доходів та видатків за звітний рік. Але списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника не є підставою для скасування заборгованості. Таку заборгованість слід відображати поза балансом на рахунку 07 «Спи-

сані активи та зобов'язання» не менше п'яти років з часу списання для відстежування можливості її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

Списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності, здійснюються відповідно до «Порядку списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув», затвердженого наказом ДКУ від 08.05.2001 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). Згідно з цим Порядком, бюджетні установи здійснюють щоквартально списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув. Для цього наказом керівника установи має бути створена постійно діюча інвентаризаційна комісія, яка щоквартально проводить інвентаризацію розрахунків з метою виявлення кредиторської заборгованості з пропущеним строком позовної давності, що є безнадійною для погашення. За результатами інвентаризації розрахунків комісія складає акт у довільній формі, який затверджує керівник установи.

Акт інвентаризації кредиторської заборгованості, що виникла з розрахунків за загальним або спеціальним фондами бюджету (крім власних надходжень), щодо якої минув термін позовної давності і яка є безнадійною до погашення, передається вищому органу за відомчою підпорядкованістю для прийняття рішення про доцільність списання. Установа вищого рівня розглядає подані акти і у випадку прийняття позитивного рішення видає наказ про списання з обліку підвідомчої бюджетної установи відповідної заборгованості.

Списання кредиторської заборгованості, що виникла з розрахунків за власними надходженнями, оформляється аналогічно, але наказ про її списання видає сам керівник бюджетної установи. Одночасно інформація про списання такої заборгованості доводиться до відома установи вищого рівня.

У бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості зараховується на результати виконання кошторису доходів і видатків (табл. 4.6).

*Таблиця 4.6*

**Відображення в обліку операцій списання заборгованості,  
щодо якої минув строк позовної давності**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Списання дебіторської заборгованості після закінчення терміну позовної давності	431, 432	363, 364

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
2. Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	675	431, 432
3. Списання депонентської заборгованості після закінчення терміну позовної давності	671	431, 432

Списана прострочена заборгованість відображається у звіті ф. № 7 «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами».

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Назвіть види платежів у бюджет, які сплачують бюджетні установи, та поясніть порядок їх визначення.

2. Особливості оплати витрат на відрядження та їх обліку в бюджетних установах.

3. Облік підзвітних сум і розрахунків з підзвітними особами в бюджетних установах.

4. Порядок визначення сум відшкодування за втрачені (знищені, зіпсовані) цінності та їх відображення в обліку.

5. Організація та облік розрахунків у порядку планових платежів.

6. Дайте характеристику зобов'язань та фінансових зобов'язань розпорядників коштів, розкрийте порядок їх обліку.

7. Як проводиться інвентаризація стану розрахунків та списуються суми простроченої заборгованості?

# РОЗДІЛ V

---

## Облік необоротних активів

### *5.1. Поняття, класифікація та оцінка основних засобів бюджетних установ*

Основні засоби бюджетної установи — це матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік, і вартість яких без ПДВ та інших платежів перевищує 1000 грн за одиницю (комплект) та поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом. До основних засобів належать будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини та обладнання, вимірювальні і регулювальні прилади та пристрої, обчислювальна техніка, транспортні засоби, інструмент, виробничий і господарський інвентар, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності (крім музейних експонатів), експонати тваринного світу, документація з типового проектування та ін. До основних засобів зараховують земельні ділянки, що на правах власності належать даній установі, і капітальні вкладення на покращання земель з метою їх сільськогосподарського використання (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи), а також капітальні вкладення у багаторічні насадження, незалежно від ступеня готовності їх до експлуатації.

До основних засобів належать також (незалежно від вартості) сільськогосподарські машини та знаряддя, будівельний механізований інструмент, усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів, сценічно-постановочні засоби вартістю за одиницю понад 10 грн (декорації, меблі і реквізити, бутафорія, театральні і національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки), службові собаки, декоративні та піддослідні тварини, навчальні кінофільми, магнітні диски, касети, усі види спортивного транспорту тощо.

Крім того, до необоротних активів під загальною назвою «Інші необоротні матеріальні активи» віднесено також білизну,

постільні речі, одяг та взуття (у тому числі спеціальні та спортивні) у закладах охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення тощо, а також тимчасові нетитульні споруди, прилади і пристрої, витрати на зведення яких включають до собівартості будівельно-монтажних робіт і які за раніше діючою методикою належали до оборотних активів.

Керівництво установи має право самостійно вирішувати питання, які із засобів віднести до необоротних та щорічно нараховувати їх знос, а які — до малоцінних та швидкозношуваних предметів і списувати їх лише після закінчення терміну доцільного використання (враховуючи, звичайно, розрахунковий термін їх корисного використання). Але і в тому, і в іншому випадку необхідно забезпечити належний контроль за збереженням та раціональним використанням цих засобів.

Основні засоби бюджетних установ класифікують за такими ознаками:

1) за характером участі у процесі відтворення:

— виробничі, тобто задіяні у сфері матеріального виробництва (засоби підсобного сільського господарства, виробничої майстерні тощо);

— невиробничі (засоби освіти, культури, охорони здоров'я тощо);

2) за належністю:

— власні;

— орендовані;

3) за призначенням і характером виконуваних функцій:

— земельні ділянки;

— капітальні вкладення на поліпшення земель;

— будівлі;

— споруди;

— передавальні пристрої;

— машини і обладнання;

— транспортні засоби;

— інструменти;

— виробничий інвентар і приладдя;

— господарський інвентар;

— робоча худоба;

— продуктивна худоба;

— багаторічні насадження;

— бібліотечні фонди;

— музейні цінності;

— експонати зоопарків, виставок;

— інші основні засоби.



Необоротні активи відображаються у бухгалтерському обліку та звітності за **початковою (історичною) вартістю**, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення. Іншими словами, початкова вартість — це сума грошових коштів і їх еквівалентів та інших форм компенсації, наданих у момент одержання активу. Об'єкти (предмети), початкова вартість яких змінювалась внаслідок проведених переоцінок, індексацій тощо, обліковуються за **відновлювальною (поточною, індексованою, переоціненою) вартістю**. Під останньою розуміють суму грошових коштів і їх еквівалентів та інших компенсацій, яку необхідно було б надати для придбання (створення) такого ж або аналогічного активу на поточний момент (на дату проведення оцінки або складання звітності). Зміна початкової вартості об'єктів основних засобів можлива також у випадках їх добудови, дообладнання, реконструкції та часткової ліквідації відповідних об'єктів.

Облік усіх основних засобів у бюджетних установах, за винятком бібліотечних фондів, білизни, одягу, взуття, малоцінних необоротних матеріальних активів, ведеться у повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених за придбані основні засоби, зараховується зразу ж на видатки установи. Витрати на капітальний ремонт на збільшення вартості основних засобів не зараховуються, а списуються на видатки установи за рахунок відповідних асигнувань. Суми податку на додану вартість (ПДВ), які сплачуються при отриманні (купівлі) основних засобів, також не враховуються до вартості основних засобів і відносяться на статтю видатків на придбання цих засобів.

Основні засоби, отримані безоплатно у встановленому законом порядку, відображаються в обліку за балансовою вартістю. При цьому щодо основних засобів, які були у використанні, обов'язково зазначається сума нарахованого зносу. Основні засоби, отримані безоплатно як гуманітарна допомога, оцінюються за ринковими вільними цінами на аналогічні види. Одночасно визначається і вказується сума їх зносу.

Необхідно звернути увагу на те, що вартість витрат на перевезення придбаних або одержаних безоплатно основних засобів (у тому числі власним транспортом), встановлення, державну реєстрацію, страхові платежі при їх транспортуванні також не зараховують до вартості цих засобів, а списують безпосередньо за рахунок відповідної статті кошторису видатків на утримання установи.

Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за номінальними цінами, включаючи

вартість початкових палітурних робіт, незалежно від вартості окремих екземплярів книг. Витрати на ремонт і реставрацію книг, у тому числі на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не зараховують і списують на видатки за кошторисом установи.

Таким чином, у загальному підсумку можна сказати, що основні засоби бюджетних установ оцінюються, як правило, за первісною купівельною вартістю.

## ***5.2. Документальне оформлення руху основних засобів та інших необоротних активів***

Для того, щоб своєчасно і повністю мати правдиві дані про стан і ефективність використання основних засобів та інших необоротних активів, необхідно правильно організувати їх облік. В установах невиробничої сфери перед бухгалтерським обліком необоротних активів постають такі завдання:

— забезпечити контроль за наявністю і збереженням основних засобів та інших необоротних активів;

— правильно, повністю і своєчасно оформляти первинними документами та відображати в обліку операції руху необоротних активів, їх зносу, ремонту, реставрації і модернізації;

— забезпечити правильну, об'єктивну оцінку основних засобів та інших необоротних активів у поточному обліку, заключному балансі і звітності;

— точне і своєчасне визначення суми зносу основних засобів та їх відображення в обліку і звітності;

— своєчасне і якісне проведення інвентаризації необоротних активів, правильне оформлення її результатів та їх відображення в обліку і звітності;

— контроль за виконанням планів поточного і капітального ремонтів основних засобів, за дотриманням кошторисів витрат на ремонти та їх відображення в обліку;

— контроль за ефективним використанням приміщень, машин, обладнання, транспортних засобів, виробничого і господарського інвентаря тощо; своєчасне виявлення надлишкових та непотрібних установі необоротних активів з метою їх реалізації або передачі іншим організаціям;

— правильне оформлення і відображення в обліку вибуття основних засобів та інших необоротних активів, визначення результатів їх списання (реалізації), повне оприбуткування одер-

жаних від ліквідації цих активів матеріалів та грошових коштів і їх віднесення за призначенням.

Для раціональної організації обліку основних засобів та інших необоротних активів перш за все необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції їх надходження в установу, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або списання. Вимоги до документального оформлення господарських операцій на підприємствах усіх галузей народного господарства України регламентуються «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим Міністерством фінансів України 24 травня 1995 р. № 88 з подальшими змінами і доповненнями.

Документи (у перекладі з латинської — доказ, свідоцтво) є основою організації облікового процесу в бюджетних організаціях. Вони стверджують факт здійснення господарських операцій і є підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку. Без правильно складеного і відповідним чином оформленого первинного документа не може бути здійснено жодного запису в бухгалтерському обліку.

Документи складаються з окремих показників, які називають реквізитами (з латинської — необхідне). Сукупність реквізитів визначає зміст документа, а їх розміщення — його форму. Щоб документ відповідав своєму призначенню, його необхідно скласти відповідно до форми, прийнятої для даної категорії документів. Від повноти і якості оформлення документів залежить їх доказова (юридична) сила, адже вони є свідченням, доказом, підтвердженням реальності конкретних господарських явищ, фактів, подій.

Усі реквізити первинних документів поділяються на обов'язкові та необов'язкові. Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996—XIV до обов'язкових реквізитів належать: назва документа (форми); дата і місце його складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст і обсяг господарської операції та одиниці її вимірювання; посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення; особисті підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції та її оформленні.

Первинні документи повинні складатися у момент здійснення операції, а якщо таке неможливо, то негайно після її завершення. За достовірність даних, що становлять зміст документа,

та якість його складання відповідальність покладається на посадових осіб, які підписали документ. У документах не повинно бути незастережених виправлень, підчисток, помарок. Усі числа повинні бути написані чітко, розбірливо. Зміст операції треба наводити лаконічно і конкретно, запобігаючи можливості подвійного розуміння. Усі необхідні реквізити документа повинні бути заповнені, а відсутні показники — прокреслені. Складені документи необхідно своєчасно (відповідно до графіка документообігу) передавати до бухгалтерії для їх опрацювання, використання в оперативному управлінні та поточному обліку і для складання звітності. Опрацьовані документи підлягають зберіганню в поточному архіві бухгалтерії не менше трьох років, після чого можуть бути ліквідовані (з дотриманням установлених вимог).

Для обліку руху необоротних активів використовується порівняно невелика кількість первинних документів. Це, в першу чергу, документи з обліку основних засобів, передбачені «Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів», затвердженою ГУ ДКУ та ДКСУ 02.12.1997 р. № 125/70, а також документи типових міжвідомчих форм з обліку розрахункових операцій та матеріальних цінностей (рахунки-фактури, накладні, акти тощо). В окремих випадках застосовують документи довільної форми.

З первинних документів, що застосовуються бюджетними організаціями для обліку основних засобів, найбільш поширені такі:

— ф. № 03–1 (бюджет) «Акт прийняття-передачі основних засобів» складається на кожний окремий об'єкт основних засобів, який надходить шляхом придбання або безоплатної передачі від інших організацій. На об'єкт, що раніше був у використанні, робиться запис про суму зносу. Акт складається у двох примірниках (один — для установи, яка здає; другий — для установи, яка приймає засоби) комісією, створеною за наказом керівника установи. Акт затверджує керівник установи. Акт складається, як правило, на кожен об'єкт зокрема, складання загального акта на прийняття декількох об'єктів основних засобів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання та інших однотипних об'єктів, які мають однакову вартість і прийняті одночасно під відповідальність однієї й тієї ж особи;

— ф. № 03–2 (бюджет) «Акт прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» застосовується для приймання-здавання основних засобів після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації. Складається у

двох примірниках і підписується представником установи, уповноваженим на приймання основних засобів після ремонту, та представником підприємства (організації), що виконувало їх ремонт, реконструкцію чи модернізацію. В акті вказується кошторисна та фактична вартість виконаних робіт з ремонту (реконструкції, модернізації). Перший примірник акту здається в бухгалтерію установи, а другий — підприємству, яке виконувало ремонт;

— ф. № 03–3 (бюджет) «Акт про списання основних засобів» застосовують для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів, предметів основних засобів у разі повної або часткової їх ліквідації. Акт складається у двох примірниках постійно діючою комісією, призначеною керівником установи, і затверджується у встановленому порядку. Витрати на ліквідацію об'єктів основних засобів та вартість матеріальних цінностей, які надійшли від розбирання будівель і споруд, демонтажу обладнання та інших основних засобів, показують в акті у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта». Перший примірник акта передається в бухгалтерію, другий — залишається у матеріально відповідальній особі і є підставою для здачі на склад металобрухту, запчастин та матеріалів, які одержані при ліквідації об'єкта основних засобів;

— ф. № 03–4 (бюджет) «Акт про списання автотранспортних засобів» застосовують для оформлення вибуття транспортних засобів внаслідок їх зносу, морального старіння, знищення в результаті аварії, стихійного лиха тощо. Акт складається членами постійно діючої комісії у двох примірниках. В акті вказують найменування транспортного засобу, який підлягає списанню, причини списання, первісну вартість, термін фактичного використання, кількість і вартість капітальних ремонтів, пов'язані з його ліквідацією витрати й отримані матеріальні цінності;

— ф. № 03–5 (бюджет) «Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури» складається у двох примірниках на підставі опису та загальних списків книг, що підлягають вилученню з бібліотек. Опис робиться під час чергового перегляду (або інвентаризації) книжкових фондів і виявлення застарілих видань. Окремо складається опис на зношену літературу (порвані книги, загублені сторінки, які не підлягають відновленню). Списання літератури з балансу установи проводиться на підставі затвердженого розпорядником коштів акта і квитанції про здачу її в макулатуру;

— ф. № 03–12 (бюджет) «Відомість нарахування зносу на основні засоби» застосовується для обрахування суми зносу ос-

новних засобів за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані або ліквідовані) за нормами зносу, визначеними відповідно до діючого законодавства. Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% первісної (відновної) вартості основних засобів.

Крім перелічених типових форм первинних документів, у практиці облікової роботи бюджетних установ можуть застосовуватися й документи довільної форми, але вони повинні відповідати вимогам, що ставляться до бухгалтерських документів.

Так, надходження на склад обладнання до установки оформлюється (поряд із супровідними документами) «Актом про приймання обладнання», в якому вказують його найменування, тип, марку, кількість одиниць, виявлені дефекти. Акт складає приймальна комісія у двох примірниках.

Передачу обладнання будівельно-монтажній організації оформлюють «Актом приймання-передавання обладнання для монтажу». Акт підписують представники замовника і монтажної організації, а також матеріально відповідальні особи (та, що передала, і та, що прийняла обладнання під свою відповідальність).

На дефекти, виявлені у процесі ревізії, монтажу або випробування обладнання, складають «Акт про виявлені дефекти обладнання», в якому вказують виявлені дефекти з кожного найменування обладнання та заходи або роботи, необхідні для усунення цих дефектів.

Видача основних засобів зі складу або інше їх переміщення в межах установи може оформлятися накладною (вимогою) або ж актом довільної форми, які затверджуються керівником установи. Накладну виписують у двох примірниках: перший передають у бухгалтерію для запису в облікові реєстри, а другий залишається у матеріально відповідальній особі, яка передає засоби, для запису про вибуття об'єкта в інвентарному списку за місцем зберігання (або у реєстрах складського обліку).

Для обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття застосовують ті ж форми первинних документів, що й для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. Типові форми цих документів затверджено МСУ 22.05.1996 р.; вони використовуються в усіх галузях народного господарства, в тому числі і в бюджетних установах. Серед них найбільш поширені такі:

— ф. № МШ—4 «Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів» застосовується для оформлення поломки та втрати МШП з вини робітника, складається у двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії для розрахунку суми,

що підлягає стягненню з винуватця втрати, поломки чи псування цінностей. Другий примірник акта залишається у місці використання МШП і потім додається до акта на їх списання;

— ф. № МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв» використовується для обліку засобів, що видаються працівникам для індивідуального користування. Облік чергового спецодягу і спецвзуття колективного використання, виданого працівникам тільки на час виконання робіт, для яких вони передбачені, ведеться у спеціальній картці ф. № МШ-6 з поміткою «Чергова». Такі предмети повинні зберігатися у коморі і видаватися під відповідальність майстра або робітників, перелік яких затверджується керівником установи;

— ф. № МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв» застосовується для обліку виданого або поверненого на склад спецодягу та спецвзуття робітниками підприємства. У відомості обов'язково вказують дату надходження кожного предмета в експлуатацію та нормативний строк його використання;

— ф. № МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання засобів та здавання їх у комору для утилізації. Акт складає комісія, призначена керівником установи, на підставі разових актів на вибуття МШП (ф. № МШ-4).

Документами, що є підставою для оприбуткування нематеріальних активів, можуть бути: рахунки-фактури, платіжні доручення, акти, довідки, посвідчення, угоди тощо. Для списання нематеріальних активів, що вибувають з експлуатації за непридатністю, складають акт довільної форми.

Усі документи, якими оформляється рух необоротних активів, повинні складатися відповідно до вимог «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», своєчасно затверджуватися керівником установи і передаватися до бухгалтерії для відображення в облікових регістрах і звітності.

### ***5.3. Синтетичний облік надходження та оприбуткування основних засобів***

У процесі здійснення статутної діяльності в установах невиробничої сфери постійно відбуваються господарські операції щодо надходження й оприбуткування основних засобів та інших нео-

боротних матеріальних активів. Основні засоби в установу надходять внаслідок їх придбання, будівництва за рахунок бюджетних асигнувань, безоплатного одержання (від інших установ за розпорядженням вищих керівних органів, від спонсорів, як гуманітарна допомога), виготовлення у власних майстернях, вирощування тварин у власному господарстві, вирощування багаторічних насаджень, оприбуткування надлишків, виявлених при проведенні інвентаризації, не повністю використаних засобів при виконанні госпдоговірних науково-дослідних робіт і залишених замовником у користування установі, тощо.

У більшості випадків надходження складних і дорогоцінних основних засобів оформлюють «Актом прийняття-передачі основних засобів» т. ф. № 03–1 (бюджет). Ті ж предмети, справність і придатність до експлуатації яких легко визначається і не потребує висновків спеціальної комісії, які не містять дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння і вартість яких порівняно невелика, а кількість значна (наприклад, господарський інвентар, нескладний інструмент, бібліотечні фонди і т.ін.), оприбутковують на підставі супровідних документів постачальника (рахунка-фактури, товарно-транспортної накладної тощо), на яких робиться відмітка матеріально відповідальної особи про взяття їх на облік за місцем використання.

Для оприбуткування і синтетичного обліку основних засобів «Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» передбачено рахунки 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Необхідність застосування двох рахунків для цих цілей зумовлена великою різноманітністю, різним призначенням та вартістю таких засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» поділяється на 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 та інвентар»;
- 107 «Робочі і продуктивні тварини»;
- 108 «Багаторічні насадження»;
- 109 «Інші основні засоби».

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» у своєму складі має такі 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».

Зупинимося детальніше на характеристиці наведених субрахунків.

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» обліковується земля, яка згідно з чинним законодавством придбана або надана установі для користування, у тому числі здана в оренду.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» обліковують витрати неінвентарного характеру, тобто витрати, не пов'язані з будівництвом споруд, на покращання земельних ділянок для сільськогосподарського призначення, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під ріллю, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм тощо).

На субрахунку 103 «Будинки та споруди» обліковують такі підгрупи засобів:

- 1) будинки виробничо-господарського призначення;
- 2) будинки, призначені для проживання;
- 3) споруди.

На субрахунку 104 «Машини та обладнання» обліковують:

1) силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову й 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 й хімічного впливу на предмети праці в процесі створення продукту чи послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини і тварин;

3) вимірювальні прилади: дозатори, амперметри, барометри, ватметри, водоміри, вакуумметри, вапориметри, вольтметри, висотоміри, гальванометри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, компаси, манометри, хронометри, спеціальні ваги, мірники, касові апарати та ін.;

4) регулювальні прилади та пристрої — киснево-дихальні прилади, регулювальні, 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 вологи, перегінні куби, лабораторні копри, прилади для випробування на газопроникність, мікроскопи, термостати, стабілізатори, витяжні шафи та ін.;

6) обчислювальна техніка — електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини, цифрові обчислювальні машини та пристрої;

7) медичне обладнання — зуболікувальні крісла, операційні столи, ліжка зі спеціальним обладнанням, спеціальне дезінфекційне та дезінсекційне обладнання, обладнання молочних кухонь та молочних станцій, станцій переливання крові та ін.;

8) комп'ютерна техніка та комплектуючі — комп'ютери, монітори, периферійне і сітьове обладнання комп'ютера;

9) інші машини та обладнання — обладнання стадіонів, спортмайданчиків та спортивних приміщень (у тому числі спортивні снаряди), обладнання кабінетів і 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, пилососи та ін.

На субрахунку 105 «Транспортні засоби» обліковують усі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів незалежно від вартості з виділенням окремих підгруп:

1) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту (електровози, тепловози, паровози, мотовози, мотодрезини, вагони, платформи, цистерни, теплоходи, пароплави, дизель-електроходи, буксири, баржі, барки, човни та судна службово-допоміжні, рятувальні, пристані плавучі, судна парусні, автомобілі вантажні та легкові, причепи, 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;
- 6) запасні частини до транспортних засобів, які за характеристиками належать до основних засобів.

На субрахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар» обліковують такі підгрупи засобів:

1) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких і газоподібних речовин до споживача;

2) інструменти — механічні та немеханічні знаряддя праці загального призначення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів: різальні, ударні, натискувальні, 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, виконання 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, верстати, кафедри, парти та ін.); обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути зараховані до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні рами та ін.);

4) господарський інвентар — предмети конторського та господарського упорядкування, конторська обстановка, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи, папірографи та інші ручні розмножувальні й нумерувальні апарати, переносні юрти, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок із спеціальним обладнанням), килими, порт'єри та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення — гідропульти, стендери, драбини ручні та ін.

На субрахунку 107 «Робочі і продуктивні тварини» виділяють підгрупи:

1) робоча худоба — коні, воли, осли та інші робочі тварини (включаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин);

2) продуктивна та племінна худоба — корови, бики-плідники, бугаї, буйволи та яки (крім робочих), жеребці-плідники та племінні кобили (неробочі), олені-матки і самці (рогачі), кнури та свиноматки, вівцематки, кози, барани та інше;

- 3) службові собаки;
- 4) декоративні тварини;
- 5) піддослідні тварини (собаки, шури, морські свинки та ін.).

На субрахунку 108 «Багаторічні насадження» обліковують: штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку; плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева та кущі), озеленювальні та декоративні насадження на вулицях, площах, в парках, садах, скверах, на території установ, у дворах житлових будинків, живі огорожі, снігозахисні та полезахисні смуги, насадження для укріплення пісків і берегів річок, яро-балочні насадження та ін.; штучні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і учбових закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження. Багаторічні насадження збільшуються на суму капітальних вкладень. Молоді насадження усіх видів обліковують окремо від насаджень, що досягли повного розвитку, тобто віку початку плодоношення, зімкнення крон та ін.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» обліковують з поділом на окремі групи такі засоби:

1) сценічно-постановочні засоби вартістю понад 10 грн за одиницю (декорації, меблі і реквізити, бутафорію, 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.

На субрахунку 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок» обліковують:

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» обліковують бібліотечні фонди незалежно від вартості окремих примірників книг: наукову, художню, навчальну літературу, спеціальні види літератури та інші видання.

На субрахунку 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» обліковують малоцінні предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік.

На субрахунку 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття» обліковуються з виділенням в окремі групи:

- 1) білизна (сорочки, халати);

2) постільні речі (матраци, подушки, ковдри, простирадла, підодіяльники, наволочки, покривала, мішки спальні та 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 тощо).

На субрахунку 115 «Тимчасові нетитульні споруди» обліковують тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування і пристрої, зведені на будівельних майданчиках: огорожі, навіси для зберігання будівельних матеріалів і т.ін.

На субрахунку 116 «Природні ресурси» обліковують 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» обліковується 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» обліковують 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 обліковують дорогі матеріали, одержані зі складу для реставрації і ремонту творів мистецтва, музейних цінностей та пам'яток архітектури.

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

Оприбуткування основних засобів оформлюють такими бухгалтерськими записами (табл. 5.1).

Аналогічно відображаються в обліку інші випадки надходження та оприбуткування основних засобів бюджетних установ. Деякі особливості є лише у відображенні незакінченого капітального будівництва, тобто фактично освоєних капітальних вкладень на незакінчені або закінчені, але не введені в експлуатацію об'єкти основних засобів (будівлі та споруди).

Для обліку витрат на незакінчені або закінчені, але не здані в експлуатацію об'єкти основних засобів, які були віднесені на

**Бухгалтерські проведення з обліку надходження  
основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Одержано основні засоби, оплачені вищою організацією за рахунок бюджетних асигнувань на суму первісної або залишкової вартості (для засобів, що були раніше у використанні) на суму зносу для засобів, що раніше були у використанні	101—119 103—119	401 131, 132
2. Безоплатно отримані необоротні активи (крім операцій централізованого постачання) на суму благодійного внеску на залишкову вартість об'єкту на суму зносу на використану суму благодійного внеску одночасно другий запис	324 101—122 101—122 364 812	712 364 131—133 324 401
3. Оприбутковані лишки необоротних активів, виявлені при проведенні інвентаризації одночасно другий запис	103—122 811	711 401
4. Прибуткуються основні засоби, придбані за рахунок коштів загального фонду: на первісну вартість, вартість придбання (без ПДВ і суми копійок) на суму ПДВ  на суму зносу для засобів, що раніше були в експлуатації на суму копійок у первісній вартості засобів (крім бібліотечних фондів, одягу, взуття тощо) одночасно другий запис про створення фонду в необоротних активах (на первісну вартість без ПДВ і суми копійок)	101—119 801, 802 103—119 801, 802 801, 802	311, 321, 675, 364, 362 311, 321, 362, 364, 675 131, 132 311, 321, 362, 364, 675 401
5. Прибуткуються основні засоби, придбані за рахунок коштів спеціального фонду на повну первісну (купівельну) вартість (без ПДВ і суми копійок) на суму ПДВ, включеного до податкового кредиту на суму ПДВ, не включеного до податкового кредиту на суму зносу для засобів, що раніше були в експлуатації	101—119 641 811, 813 103—119	313, 323, 362, 364, 675 313, 323, 362, 364, 675 313, 323, 362, 364, 675 131, 132

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
на суму копійок у первісній вартості засобів (крім бібліотечних фондів, одягу взуття тощо)	811, 813	313, 323, 362, 364, 675
одночасно другий запис (на суму первісної вартості без ПДВ і без копійок)	811, 813	401
6. Прибуткуються основні засоби, виготовлені у власній виробничій майстерні		
на суму фактичної собівартості (без копійок)	104—119	821, 824
на суму копійок	801, 802, 811—813	821, 824
одночасно другий запис (на суму без копійок)	801, 802, 811—813	401
7. Переводяться малоцінні та швидкозношувані предмети до складу необоротних активів		
списання МШП	411	221
оприбуткування необоротних активів	104, 107—109, 111, 113—115, 117	401, 131, 132

результати виконання кошторису, передбачено рахунок 14 «Незакінчене капітальне будівництво». На дебеті цього рахунка відображають усі витрати на незавершені капітальні вкладення як при виготовленні (будівництві, створенні), так і при покращенні (добудівлі, дообладнанні, реконструкції, модернізації) об'єктів необоротних активів. В обліку це відображається такими записами:

1) на вартість виконаних у звітному періоді будівельно-монтажних робіт, прийнятих замовником згідно ф. № КБ-2в, № КБ-3 (сума з ПДВ)

Д-т субрах. 801, 802, 811—813,

К-т субрах. 631;

2) на суми списаних в кінці року витрат з капітального будівництва на результати виконання кошторису

Д-т субрах. 431, 432,

К-т субрах. 801, 802, 811—813;

3) відображаються як витрати на незавершене будівництво суми, списані на результати виконання кошторису по об'єктах, не введених в експлуатацію (сума без ПДВ)

Д-т субрах. 141,

К-т субрах. 402;

4) у наступному звітному періоді після закінчення будівництва та прийняття об'єкта в експлуатацію згідно ф. № ОЗ-1 (бюджет) або № ОЗ-2 (бюджет):

а) на повну первісну вартість (без суми ПДВ)

Д-т субрах. 103,

К-т субрах. 401;

б) на вартість незавершеного будівництва на початок року

Д-т субрах. 402,

К-т субрах. 141.

Синтетичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведеться у книзі Журнал-головна у розрізі окремих субрахунків. Записи до цієї книги здійснюються на підставі попередньо складених меморіальних ордерів — накопичувальних відомостей за рахунками обліку грошових коштів та розрахунків (класи 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» і 6 «Поточні зобов'язання»). При комп'ютеризації обліку з цією метою використовують відповідні машинограми: «Головна книга», «Оборотна відомість основних засобів» і т. ін.

#### ***5.4. Аналітичний та інвентарний облік основних засобів***

Усі основні засоби бюджетної установи повинні знаходитися на відповідальному зберіганні посадових осіб, призначених наказом керівника установи. З цими посадовими особами укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Вони стежать за збереженням основних засобів, ведуть їх облік за місцем зберігання та експлуатації в «Інвентарному списку основних засобів» (т.ф. № ОЗ—11 (бюджет)). У разі зміни відповідальної особи здійснюється інвентаризація основних засобів, які знаходяться на її зберіганні, про що складається приймально-здавальний акт довільної форми. Акт затверджує керівник установи. Один примірник акта залишається в особи, яка здає основні засоби, а другий передається до бухгалтерії для запису в облікові регістри.

Облік основних засобів за місцем їх зберігання ведеться матеріально відповідальними особами у розрізі інвентарних об'єктів. Окремим інвентарним об'єктом вважається закінчений конструктивний елемент з усіма належними йому пристроями та приладдям; конструктивно відокремлений предмет, який призначений для виконання певних самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів, що становлять собою одне ціле і спільно виконують певну роботу.



Так, інвентарним об'єктом, що підлягає обліку на субрахунку «Будинки», є кожний окремий будинок або його частина, яка на правах власності належить установі. До складу будинку входять усі потрібні для експлуатації і розміщені всередині нього комунікації, тобто: система опалення, включаючи і котельну установку (якщо остання знаходиться у самому будинку), внутрішня мережа водотога газопроводу і каналізації з усіма пристроями, внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною апаратурою, внутрішні телефонні і сигнальні мережі та вентиляційні пристрої загальносанітарного значення, підйомники (ліфти) тощо. Якщо будинки прилягають один до одного і мають спільну стінку, але кожен з них становить собою самостійне конструктивне ціле, то вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Надвірні будівлі, загорожі та інші надвірні споруди, які обслуговують будинок (сарай, огорожа, колодязь та ін.), становлять разом з ним один інвентарний об'єкт. Якщо ж ці споруди обслуговують два чи більше будинків, то вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами.

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів на кожний об'єкт (предмет), за винятком бібліотечних фондів, відкривається інвентарна картка і кожному з них присвоюється інвентарний номер, який складається з восьми знаків. Перші два знаки номера означають синтетичний рахунок, третій — номер субрахунка, четвертий — підгрупу, останні чотири — порядковий номер предмета у групі. На субрахунках, з яких не виділено підгрупи, четвертим знаком є нуль.

Поділ основних засобів на підгрупи передбачено «Порядком застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ», затвердженим наказом ГУ ДКУ від 10 грудня 1999 р. № 114. Згідно з цим Порядком на субрахунку 103 «Будинки та споруди» обліковують три підгрупи об'єктів:

1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі навчальних 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) споруди — водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, огорожі парків, скверів і загальних садів та ін.

На субрахунку 104 «Машини та обладнання» обліковують засоби з поділом на дев'ять підгруп:

- 1) силові машини та обладнання;
- 2) робочі машини та обладнання;
- 3) вимірювальні прилади;
- 4) регулювальні прилади та пристрої;
- 5) лабораторне обладнання;
- 6) обчислювальна техніка;
- 7) медичне обладнання;
- 8) комп'ютерна техніка та комплектуючі;
- 9) інші машини та обладнання.

Аналогічний поділ основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на підгрупи передбачено і за деякими іншими субрахунками. Відповідно до цього інвентарний номер, наприклад будинку лікарні, може мати значення 10310001, дозатора або барометра — 10430006, мотоцикла — 10540010, електровібратора — 10620003 тощо.

Коли інвентарний об'єкт стає складним, тобто включає ті чи інші відокремлені елементи, які становлять з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений інвентарний номер об'єднуючого їх основного об'єкта. Інвентарний номер позначається на металевому жетоні, який прикріплюється до об'єкта, наноситься на об'єкт олійною фарбою або іншим способом, що забезпечує його тривале зберігання без пошкодження і втрати.

Присвоєний об'єкту основних засобів інвентарний номер зберігається за ним на весь період його знаходження в даній установі. Номери інвентарних об'єктів, які вибули або ліквідовані, не повинні протягом трьох років присвоюватися об'єктам основних засобів, що надходять заново.

Орендовані основні засоби обліковуються в орендарів на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» під тими ж інвентарними номерами, які присвоїв їм орендодавець.

Інвентарний номер є одночасно кодом інвентарного об'єкта при веденні обліку з використанням обчислювальної техніки.

Аналітичний облік основних засобів ведеться на інвентарних картках типових форм № 03—6 (бюджет), № 03—8 (бюджет) і № 03—9 (бюджет).

«Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах» т. ф. № 03—6 (бюджет) заводиться на кожний інвентарний об'єкт (предмет) основних засобів. Інвентарна картка т. ф. № 03—8 (бюджет) використовується для обліку тварин і багаторічних насаджень. У цих картках наводяться дані, що характеризують індивідуальні особливості об'єкта обліку, а також бухгалтерські записи щодо дати оприбуткування, усіх внутрішньогосподарських

перемішень, дати і причини вибуття. Звичайно у картках наводиться інвентарний номер об'єкта, синтетичний рахунок і субрахунок, на якому цей об'єкт враховується, його первинна вартість, річна сума та останній рік нарахування зносу. Складає і підписує інвентарну картку бухгалтер на підставі відповідних первинних документів.

Інвентарна картка т. ф. № 03—9 (бюджет) застосовується для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які мають одне й те ж призначення, однакову технічну характеристику і вартість. Такі картки заводять на матеріально відповідальних осіб. У них враховують однотипні інструменти, столовий і кухонний інвентар, бібліотечні фонди, сценічно-постановочні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи тощо. Записи в картках здійснюють окремо на кожний предмет із зазначенням його інвентарного номера та суми вартості.

Масовий інвентар (парти, столи, інструменти й інші предмети) можна записувати загальними сумами, вказуючи кількість одиниць та їхні інвентарні номери.

Для обліку бібліотечних фондів відкривається одна картка. Облік провадиться тільки у вартісному вираженні загальною сумою.

Для сценічно-постановочних засобів картки відкриваються на матеріально відповідальних осіб і ведуться з предметів одного найменування, близьких за розмірами, якістю матеріалу і ціною. Записи в картках здійснюють у кількісному і вартісному обчисленні.

Інвентарні картки зберігаються в спеціально обладнаних ящиках—картотеках в бухгалтерії, де вони розподіляються за відповідними субрахунками та підгрупами з внутрішнім підрозподілом за матеріально відповідальними особами, а в централізованих бухгалтеріях — за обслуговуваними установами.

Картотеки повинні мати ряд пристосувань, які полегшують роботу бухгалтеру: опорні пластинки — для підтримання карток у вертикальному положенні, розподілювачі — для групування карток за подібними ознаками, індикатори — для позначення шифру, букви, або іншої умовної ознаки групи об'єктів обліку, відокремлених розподілювачем. Індикатори часто закріплюють безпосередньо на розподілювачах. Останні можуть виконувати одночасно і роль опорних пластинок.

Для контролю за збереженням інвентарних карток їх реєструють у спеціальному «Описі інвентарних карток з обліку основних засобів» т. ф. № 03—10 (бюджет), який ведеться в бухгалтерії в одному примірнику.

Інвентарні картки реалізованих основних засобів додаються до документів (актів, накладних), якими було оформлено реалізацію. Після внесення відміток про списання основних засобів інвентарні картки додають до документів, якими було оформлено списання, і разом з останніми здають в архів. Опис інвентарних карток з обліку основних засобів здається в архів тоді, коли в останню інвентарну картку вноситься відмітка про списання об'єкта основних засобів. Строк зберігання інвентарних карток та журналів обліку основних засобів в установах становить 3 роки після їх ліквідації.

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів в рахунках синтетичного й аналітичного обліку щоквартально складають оборотні відомості з кожної групи аналітичних рахунків, які об'єднані відповідними субрахунками та синтетичними рахунками. Підсумки оборотів і залишків, визначені в оборотних відомостях, звіряють з підсумком оборотів та залишком на відповідному субрахунку в книзі Журнал-головна. Цим забезпечується тотожність даних синтетичного й аналітичного обліку.

### ***5.5. Облік зносу основних засобів***

У процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються. Знос — це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього — і вартості. Але, на відміну від виробничих підприємств, у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводять, а нараховують лише їх знос.

Знос нараховують на будинки та споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, робочу худобу, транспортні засоби, виробничий (включаючи пристрої) та господарський інвентар, багаторічні насадження, які досягли експлуатаційного віку.

Знос не нараховується на такі основні засоби:

- земельні ділянки;
- природні ресурси;
- будинки і споруди, що 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 навчальних та наукових цілей;

— продуктивну і племінну худобу, буйволів, волів, оленів, експонати тваринного світу (в зоопарках та інших аналогічних установах);

— багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку;

— бібліотечні фонди, фільмофонди, сценічно-постановочні засоби;

— музейні і художні цінності;

— малоцінні необоротні матеріальні активи;

— основні засоби установ, що знаходяться за кордоном;

— білизну, постільні речі, одяг, взуття;

— орендовані основні засоби, які обліковують на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Знос предметів (об'єктів) основних засобів нараховується один раз на рік (за повний календарний рік), незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані. Процес нарахування зносу здійснюється таким чином. При відкритті інвентарних карток обліку основних засобів т. ф. № 03–6 (бюджет) та № 03–8 (бюджет) записується річна норма зносу в процентах до балансової вартості. Згідно з діючим порядком нарахування зносу основних засобів у бюджетних установах проводять за ставками в процентах до первісної вартості основних засобів на кінець року. При цьому використовують такі норми нарахування зносу за групами основних засобів: група 1—5%, група 2—25 і група 3—15%.

Групу 1 становлять основні засоби, що обліковуються на субрахунку 103 «Будинки та споруди»: це — будинки, їхні структурні компоненти, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), а також на субрахунку 106 підгрупа 1 «Передавальні пристрої»: лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма пристроями.

Групу 2 становлять основні засоби, що обліковуються на субрахунках 104 «Машини і обладнання» (крім підгруп 1 і 2), 106 «Інструменти, прилади та інвентар» (крім підгрупи 1), 105 «Транспортні засоби» (тільки в частині автотранспорту та запасних частин до нього). Це можуть бути вимірювальні прилади, регулювальні прилади та пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання (крім робочих та силових машин і обладнання), інструменти, виробничий інвентар та приладдя, господарський інвентар.

Групу 3 становлять основні засоби, що обліковуються на субрахунках 104 (підгрупи 1 і 2), 105 (крім автомобільного транспорту і частин до нього), 107 «Робочі і продуктивні тварини»

(підгрупа 1), 108 «Багаторічні насадження» (крім молодих, які не досягли експлуатаційного віку), 109 «Інші основні засоби» (підгрупа 2). Це в першу чергу силові та робочі машини і обладнання, усі транспортні засоби (крім автомобільного транспорту), робоча худоба, багаторічні насадження тощо.

В останній робочий день грудня бухгалтер переносить з інвентарних карток у т. ф. № 03—12 (бюджет) «Відомість нарахування зносу на основні засоби» первісну вартість об'єкта, річну норму нарахування зносу, суму нарахованого зносу з початку експлуатації об'єкта до звітного періоду. На підставі цих даних визначають суму зносу за рік і на кінець року. На загальну суму нарахованого зносу у меморіальному ордері т. ф. № 274 оформляють бухгалтерське проведення:

Дт субрах.	401	«Фонд у необоротних активах за їх видами»,
Кт субрах.	131	«Знос основних засобів»,
	132	«Знос інших необоротних матеріальних активів».

З меморіального ордера сума зносу переноситься у книгу Журнал-головна.

Сума нарахованого зносу з кожного об'єкта зокрема не може перевищувати 100% його первісної вартості. У той же час нарахування зносу в розмірі 100% первісної вартості об'єкта не є підставою для його списання з балансу.

Списання нарахованого зносу проводять при вибутті основних засобів бухгалтерським проведенням:

Дт субрах.	401	(на залишкову вартість об'єктів),
Дт субрах.	131, 132	(на суму зносу вибуваючих засобів),
Кт субрах.	103—119	(на первісну вартість об'єктів).

Треба мати на увазі, що загальна сума первісної вартості необоротних активів (дебетове сальдо рахунків 10, 11, 12) дорівнює сумі фонду в необоротних активах і зносу необоротних активів (кредитове сальдо субрахунків 131—133 і 401).

## ***5.6. Облік ремонту і модернізації основних засобів***

Особи, відповідальні за експлуатацію та збереження основних засобів, повинні забезпечити своєчасне, повне і якісне виконання усіх правил їх технічного обслуговування і ремонту, необхідних для підтримання (відновлення) експлуатаційних властивостей цих засобів.

За обсягом і характером виконуваних ремонтних робіт ремонтні поділяють на поточні і капітальні. Вони відрізняються

складністю, обсягом, терміном виконання та періодичністю проведення. Поточні ремонти можуть проводитися декілька разів на рік, а капітальні — як правило не частіше одного разу на рік (або й рідше). При поточному ремонті замінюють окремі деталі без розбирання усього об'єкта, тоді як при капітальному ремонті розбирають об'єкт і замінюють несправні вузли та агрегати. Ремонт основних засобів можуть здійснюватись господарським способом, тобто силами самої установи, або ж підрядним способом (силами сторонніх організацій на підставі укладеної угоди, договору, контракту).

На кожен об'єкт, що підлягає поточному чи капітальному ремонту, складають відомість дефектів, у якій вказують деталі, що потребують заміни, необхідні ремонтні роботи, норми часу на виконання робіт, виготовлення та заміну деталей, кошторисну вартість ремонту, строки початку і закінчення ремонту. Якщо ремонт виконується господарським способом, то на підставі відомості дефектів виписують наряд-замовлення, документи на одержання зі складу необхідних запасних частин і ремонтних матеріалів, наряди на виконання робіт з виготовлення, монтажу, реставрації окремих вузлів і деталей та їх заміни.

Якщо ремонт виконує підрядна організація, то відомість дефектів складають у присутності представника замовника. Один примірник відомості дефектів передають замовнику для контролю повноти і якості ремонту. Приймання виконаних підрядною організацією ремонтних робіт оформляється «Актом прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» т. ф. № 03—2 (бюджет). Акт складають у двох примірниках — по одному для підрядника і замовника. Акт передають у бухгалтерію, де на його підставі в інвентарній картці обліку основних засобів виконують відповідні записи про виконаний ремонт. Крім того, акт т. ф. № 03—2 є підставою для списання витрат на ремонт основних засобів.

Вартість поточного і капітального ремонту основних засобів не зараховується на збільшення їх балансової вартості, а списується на поточні витрати установи за рахунок відповідних джерел фінансування. При цьому виконують такі бухгалтерські проведення (табл. 5.2).

Роботи з реконструкції та модернізації основних засобів виконуються, як правило, спеціалізованими підрядними організаціями. Оформляються вони аналогічно капітальному ремонту основних засобів, але роботи з модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єктів основних засобів суттєво змінюють їх технічні та експлуатаційні характеристики, а відтак їхню

**Відображення в обліку господарських операцій  
з ремонту і модернізації основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Списано витрачені на ремонт основних засобів ремонтні матеріали, запасні частини, пальне тощо	801, 802	234, 235, 238 та ін.
2. Нарахована зарплата працівникам установи за виконані ремонтні роботи з нарахуванням на соціальні заходи	801, 802	661, 651, 652, 653, 654
3. Прийняті роботи із закінченого ремонту основних засобів, виконаного підрядним способом (на суму з ПДВ)	801, 802	364, 675
4. Прийняті роботи з реконструкції основних засобів, виконані підрядною організацією на суму вартості робіт разом з ПДВ одночасно другий запис (на суму без ПДВ)	801, 802 103—105	631 401

вартість. Тому витрати на ці роботи зараховують на збільшення первісної вартості основних засобів.

Результати реконструкції, модернізації, дообладнання, добудови основних засобів обов'язково заносяться до інвентарної картки відповідного об'єкта. Якщо ж вказані роботи суттєво змінюють характеристику і призначення об'єкта, то на нього оформляють нову інвентарну картку, а попередня вилучається і зберігається для довідки.

### **5.7. Облік вибуття і списання основних засобів**

Вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів бюджетних установ може бути наслідком: їх повного фізичного зносу і непридатності для подальшого використання; реалізації (відчуження) надлишкового, непотрібного, невикористовуваного обладнання, транспортних засобів та інших об'єктів; поломки, знищення, псування з вини осіб, відповідальних за збереження та використання засобів; знищення або псування засобів унаслідок пожежі, стихійного лиха; недостачі, виявленої при проведенні інвентаризації; безоплатної передачі іншим бюджетним установам за розпорядженням вищих керівних органів; переведення до складу оборотних активів (малоцінних та швидкозношуваних предметів, тварин на відгодівлі).



Основні засоби, які стали непридатними для використання, підлягають списанню відповідно до «Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ», затвердженої ДКУ та МЕУ 10.08.2001 р. № 142/181. Для оформлення списання основних засобів, які стали непридатними, використовують: «Акт про списання основних засобів» (т. ф. № 03–3 (бюджет), «Акт про списання автотранспортних засобів» (т. ф. № 03–4 (бюджет), «Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури» (т. ф. № 03–5 (бюджет). Зазначені акти складаються постійно діючою комісією, яка призначається наказом по установі.

Постійно діюча комісія для визначення непридатності основних засобів і встановлення неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих засобів створюється наказом керівника установи щорічно у такому складі:

- керівник або його заступник (голова комісії);
- головний бухгалтер або його заступник (в установах і організаціях, в яких штатним розкладом посаду головного бухгалтера не передбачено — особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності;
- особа, на яку покладено відповідальність за збереження основних засобів;
- інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Для участі в роботі комісії зі встановлення непридатності автомобілів, нагрівальних котлів, підйомників та інших основних засобів, які перебувають під наглядом державних інспекцій, запрошується представник відповідної інспекції, який підписує акт про списання об'єкта або передає комісії свій письмовий висновок, що додається до акта.

Постійно діюча комісія виконує такі процедури:

1) проводить огляд основних засобів для складання акта на їх списання, використовуючи при цьому необхідну технічну документацію (технічні паспорти, проектно-кошторисну документацію, відомості дефектів тощо), а також дані бухгалтерського обліку;

2) встановлює неможливість відновлення і подальшого використання об'єкта в даній установі та вносить пропозиції про його продаж, передачу або списання;

3) встановлює конкретні причини списання об'єкта: фізичний або моральний знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварія та інше;

4) встановлює осіб, з вини яких сталося передчасне вибуття основних засобів з експлуатації;

5) встановлює можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проводить їх оцінку;

б) здійснює контроль за вилученням із списаних основних засобів придатних вузлів, деталей та матеріалів з кольорових і дорогоцінних металів, визначає їхню кількість, вагу, вартість, контролює здавання їх на відповідний склад.

За результатами обстеження комісією складаються акти на списання основних засобів за встановленими формами, які затверджуються керівником установи. Розбирання та демонтаж основних засобів до затвердження актів на їх списання не допускається.

Списання з балансів бюджетних установ основних засобів проводиться в такому порядку:

а) з балансів установ, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету:

— вартістю до 5000 грн за одиницю — з дозволу керівника установи;

— вартістю від 5000 до 10000 грн за одиницю — з дозволу вищої організації;

— вартістю понад 10000 грн за одиницю — з дозволу міністерства чи іншого центрального органу виконавчої влади за підпорядкуванням;

б) з балансів установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів:

— вартістю до 2500 грн за одиницю — керівниками установи, які є розпорядниками коштів;

— вартістю від 2500 до 5000 грн за одиницю — з дозволу вищої установи;

— вартістю понад 5000 грн за одиницю — з дозволу місцевої державної адміністрації.

Списання основних засобів з балансів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій незалежно від їхньої вартості проводиться з дозволу керівника установи.

Усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації основних засобів, оприбутковуються як вторинна сировина і обов'язково здаються установі, на

яку покладено збір такої сировини. Вилучені після демонтажу основних засобів деталі і вузли, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, підлягають здаванню на спеціалізовані підприємства України, що здійснюють приймання та переробку відходів і брухту дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння.

Посадові особи, винні у порушенні порядку збереження основних засобів та в безгосподарному ставленні до них (знищення, підпалювання та ін.), притягаються до відповідальності у встановленому законодавством порядку. При цьому визначення сум збитків здійснюється відповідно до «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затвердженого КМУ 22.01.1996 р. № 116, та Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» від 06.06.1995 р. № 217/95–ВР.

Предмети, які втратили своє значення, але придатні для використання, можуть бути списані тільки за умови, що їх неможливо продати чи передати іншій установі.

Безоплатна передача основних засобів дозволяється лише в такому порядку:

а) у межах одного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади — установам, що утримуються за рахунок державного бюджету;

б) у межах одного бюджету — установам, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів.

Продаж основних засобів (у тому числі зношених) здійснюється тільки через аукціони чи біржі. При цьому продаж основних засобів, вартість яких перевищує 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, проводиться за умови обов'язкового погодження з органами, уповноваженими розпоряджатися цим майном.

Суми, отримані установами від продажу чи демонтажу основних засобів (крім будівель і споруд), залишаються у розпорядженні установи з правом їх подальшого використання на ремонт, модернізацію або придбання нових засобів того ж призначення. При цьому кошти, отримані від реалізації та розбирання основних засобів, придбаних за рахунок позабюджетних коштів, використовуються тільки після сплати податків, встановлених законодавством. Суми, отримані установами від продажу чи демонтажу будівель і споруд, вносяться в доход того бюджету, за рахунок якого ці установи утримуються (табл. 5.3).

**Основні господарські операції з обліку вибуття  
основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Списуються повністю зношені, непридатні для використання основні засоби	131, 132	103—119
2. Списуються основні засоби, ще не повністю зношені, але непридатні для використання		
на суму зносу	131, 132	103—119
на залишкову вартість	401	103—119
3. Оприбутковані матеріали, одержані від розбирання необоротних активів:		
на облікову вартість матеріалів	231, 234, 235, 238, 239	711
на вартість, що підлягає перерахуванню в доход бюджету	711	642
4. Реалізація основних засобів, придбаних за рахунок коштів загального фонду (крім будівель і споруд):		
на суму зносу таких засобів	131, 132	104—119
на залишкову вартість	401	104—119
на суму виручки	313, 323, 364, 675	711
5. Реалізація основних засобів (крім будівель і споруд), придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:		
на суму зносу	131, 132	104—119
на залишкову вартість	401	104—119
на суму виручки (без ПДВ)	313, 323, 364, 675	711
на суму ПДВ	313, 323, 364, 675	641
6. Реалізація будівель і споруд:		
на суму зносу	131	103
на залишкову вартість	401	103
на суму коштів, отриманих від реалізації одночасно другий запис	364, 675 811	711 642
7. Списання недостач необоротних активів:		
на суму зносу	131, 132	104—119
на залишкову вартість	401	104—119
на суму коштів, що підлягає відшкодуванню винною особою	363	711

Списання основних засобів у зв'язку з їх переведенням до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів оформляється звичайними бухгалтерськими записами на дебеті рахунків 40 (на залишкову вартість) і 13 (на суму зносу) та кредиті рахунків 10 або 11 (на їх первісну вартість). Одночасно на суму первісної вартості таких об'єктів дебетують субрахунок 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації» та кредитують субрахунок 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами».

Усі господарські операції, якими оформляють вибуття і списання основних засобів, протягом поточного місяця реєструють у меморіальному ордері № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів» т. ф. № 438 (бюджет). У кінці місяця підсумки цієї відомості переносять у книгу Журнал-головна.

### **5.8. Облік нематеріальних активів**

В умовах ринкових відносин у бюджетних установах, як і у підприємствах виробничого (матеріального) сектора економіки України, виникає специфічний об'єкт бухгалтерського обліку — нематеріальні активи.

У загальному вигляді під нематеріальними активами розуміють умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, визнаних об'єктом власності даної установи (підприємства).

Основні характерні особливості нематеріальних активів:

- відсутність матеріальної (фізичної, речової) структури;
- використання протягом тривалого часу (більше одного року);
- здатність приносити користь підприємству;
- високий ступінь невизначеності щодо можливого у майбутньому прибутку від їх застосування й терміну ефективного використання.

***Тобто нематеріальні активи — це затрати установи у заходи, що не створюють матеріальних об'єктів, але тривалий час повинні приносити певну користь від їх використання.*** До того часу, доки вони виконують цю свою функцію — приносити користь установі, необхідно відобразити їх у бухгалтерському обліку в складі коштів (активів) підприємства (установи).

До нематеріальних активів належать: права на об'єкти промислової власності, авторські права, права користування землею

та іншими природними ресурсами, програмне забезпечення ЕОМ, гудвіли тощо. Розглянемо деякі з цих понять детальніше.

**Об'єкти промислової власності** — це права на винаходи, захищені патентами, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо. Патент на винахід може бути придбаний установою у його автора з метою використання цього винаходу в господарській діяльності установи протягом тривалого часу. Промислові зразки — це створені на даному підприємстві зразки готової продукції (виробів) і зареєстровані у встановленому законодавством порядку, що забезпечує ексклюзивне право даного підприємства випускати таку продукцію. При цьому інші підприємства не мають права випускати ідентичну продукцію без згоди (дозволу) підприємства — розробника цього виробу. Аналогічні властивості мають зареєстровані товарні знаки і знаки обслуговування. Наприклад, українські підприємства не мають легального права випускати продукцію під знаком зарубіжних компаній «Coca-Cola», «Adidas», «Renault» тощо без відповідної згоди цих компаній. За порушення цього правила винні притягуються до судової відповідальності у вигляді штрафів, інших економічних санкцій, заборони діяльності тощо.

До ноу-хау зараховують технічний досвід, нові технології, технічні та інші рішення, інші конфіденційні відомості і привілеї (секрети виробництва), які приносять користь у процесі їх господарського використання. Ноу-хау, як правило, не купляються (як патенти), а вносяться засновниками (учасниками) у рахунок свого внеску до статутного капіталу підприємства. Останні не підтверджуються якимись документами на зразок опису технологічного процесу, що мали б юридичну силу і могли бути засвідчені експертами в установленому порядку. Ноу-хау часто є предметом комерційної таємниці і підлягають особливій охороні. Їх вартість визначають за домовленістю сторін і оформляють окремою угодою. За цією вартістю їх приймають на облік.

**Авторські права** — це права на видання, публічне виконання або інше використання творів науки, літератури, мистецтва. Установа може придбати таке право в автора твору або ж одержати його безоплатно (як подарунок). Використання творів, захищених авторським правом, без дозволу їх власника може призвести до тих же наслідків, що й несанкціоноване використання об'єктів промислової власності.

**Гудвіл (ціна фірми)** — це різниця між вартістю придбання підприємства та чистою вартістю його активів за даними обліку. Наприклад, вартість активів підприємства 50 тис. грн, сума його

зобов'язань — 20 тис. грн. Підприємство продано за 35 тис. грн. Звідси чиста вартість активів становить  $50 - 20 = 30$  тис. грн. Це та сума, яка буде оприбуткована покупцем у вигляді основних і оборотних засобів. А різниця між фактично сплаченою сумою і обліковою вартістю активів становить гудвіл ( $35 - 30 = 5$  тис. грн), який і буде відображено у складі нематеріальних активів. Гудвіл виникає, як правило, при купівлі прибуткового підприємства, коли власник (продавець) хоче компенсувати частково втрачений прибуток внаслідок продажу підприємства. У практиці зарубіжних країн гудвіл інколи називають «репутація фірми», «добре ім'я фірми» і т. ін., за що покупець і переплачує при її придбанні.

**Права користування природними ресурсами** (надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо) можуть бути оформлені у вигляді ліцензії або рішення відповідного державного органу на довгострокове використання природних ресурсів. Такі права не слід ототожнювати з платою за використання ресурсів, яка вноситься періодично (пропорційно часові або обсягові використаного ресурсу).

**Права користування майном** — це може бути право користуватися земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщення тощо. Наприклад, право на використання ділянки державного лісу в зоні санаторно-курортного комплексу (без права його вирубування і використання деревини) та ін.

**Програмне забезпечення ЕОМ** — це вартість придбаного програмного забезпечення для електронно-обчислювальних машин, яке використовується протягом тривалого часу і зафіксоване на магнітних носіях інформації (дискетах). Передача такого програмного забезпечення іншим користувачам без дозволу його автора, як правило, не дозволяється.

До нематеріальних активів можуть належати інші засоби, що відповідають наведеним вище вимогам: права на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв, баз даних тощо.

У бухгалтерському обліку нематеріальні активи оцінюють сумою витрат на їх придбання і доведення до стану готовності для використання. При цьому сума ПДВ за придбані нематеріальні активи в їхню вартість не включається, а відноситься прямо на витрати діяльності установи. Вартість нематеріальних активів погашається шляхом нарахування зносу за нормами, розрахованими безпосередньо в установі, виходячи з їхньої первісної вартості та очікуваного періоду корисного використання

(але не більше строку дії підприємства або не більше 20 років, якщо термін діяльності підприємства не обмежений у часі).

Для обліку нематеріальних активів у плані рахунків бюджетних установ передбачено активний синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого відкривають два субрахунки першого порядку.

На субрахунку 121 «Авторські та суміжні з ними права» обліковуються права установи на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо.

На субрахунку 122 «Інші нематеріальні активи» обліковують всі інші нематеріальні активи, що належать установі, за такими групами:

- 1) права користування природними ресурсами;
- 2) права користування майном;
- 3) права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- 4) права на об'єкти промислової власності;
- 5) гудвіл;
- 6) інші нематеріальні активи.

Оприбуткування придбаних нематеріальних активів оформляється відповідними супровідними документами: актами, угодами, рахунками-фактурами тощо. На їх підставі в бухгалтерії оформляються відповідні бухгалтерські проведення за дебетом субрахунків рахунка 12 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання». Одночасно робиться запис у дебет відповідного субрахунка класу 8 «Витрати» і кредит субрахунка 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

Оприбуткування безоплатно одержаних нематеріальних активів відображається за дебетом субрахунків рахунка 12 «Нематеріальні активи» і кредитом субрахунка 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

Знос нематеріальних активів у бюджетних установах нараховується один раз на рік, перед складанням річного звіту, тобто в останній день грудня, і відображається за дебетом субрахунка 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» і кредитом субрахунка 133 «Знос нематеріальних активів».

Вибуття нематеріальних активів відображається за кредитом субрахунків рахунка 12 та дебетом субрахунка 401 (на залишкову вартість вибуваючих нематеріальних активів) і субрахунка 133 (на суму їх зносу).

Розглянемо кореспонденцію рахунків при відображенні деяких господарських операцій з нематеріальними активами (табл. 5.4).



## Основні господарські операції з обліку нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Одержано програмне забезпечення ЕОМ: на купівельну вартість без ПДВ на суму ПДВ одночасно другий запис на суму без ПДВ	121 801, 802 801, 802	364, 675 364, 675 401
2. Зараховано на баланс майно придбаного підприємства (з гудвілом): на облікову вартість  на суму зносу необоротних активів на суму гудвілу одночасно другий запис на облікову вартість необоротних активів (разом з гудвілом)	103 104, 105, 231 та ін. 103, 104, 105 122 801, 802	364, 675  131 364, 675 401
3. Нараховано знос нематеріальних активів	401	133
4. Списано нематеріальні активи, непридатні для подальшого використання: на суму нарахованого зносу на залишкову вартість	133 401	121, 122 121, 122

Операції на вибуття і переміщення нематеріальних активів відображають в окремому меморіальному ордері № 9 — накопичувальній відомості т.ф. № 438 (бюджет), підсумки якої переносять до книги Журнал-головна.

В установах, що запровадили автоматизацію обліку, ці операції відображають у відповідних машинограмах згідно з програмним забезпеченням.

Для аналітичного обліку нематеріальних активів доцільно використовувати типові форми інвентарних карток з обліку основних засобів, пристосувавши їх до потреб обліку нематеріальних активів (т.ф. № 03—6 (бюджет) та № 03—9 (бюджет) або «Інвентарний список основних засобів» (т.ф. № 03—11 (бюджет)).

### **5.9. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів**

Порядок проведення інвентаризації необоротних активів бюджетних установ регламентується «Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матері-

альних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», затвердженою наказом ГУ ДКУ від 30 жовтня 1998 р. № 90 (у редакції наказу ДКУ від 05.10.2005 р. № 184).

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна. Інвентаризація є обов'язковим доповненням документування господарських операцій. Тільки спільне використання цих двох елементів методу бухгалтерського обліку забезпечує повне і об'єктивне відображення наявності господарських засобів у балансі. У той же час інвентаризація є одним з методів контролю і важливим засобом боротьби за збереження та раціональне використання майна.

Інвентаризації підлягає все майно установи незалежно від його місцезнаходження. Під час інвентаризації в обов'язковому порядку проводиться констатація наявності об'єктів за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами.

Основні завдання інвентаризації необоротних активів:

- виявлення фактичної наявності основних засобів та інших необоротних активів у відповідальних за їх збереження осіб;

- виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей з причини їх непридатності для використання або непотрібності в діяльності установи;

- перевірка дотримання умов зберігання матеріальних цінностей, правил їх утримання, експлуатації та доцільності використання за призначенням;

- виявлення недоліків організації первинного та бухгалтерського обліку, стану внутрішньогосподарського контролю за збереженням і використанням цінностей;

- виявлення помилок, зловживань, які мали місце в оформленні первинних документів та облікових регістрів;

- перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей і нематеріальних активів;

- виявлення недостач або лишків матеріальних засобів в окремих відповідальних за їх збереження осіб та причин цих явищ, усунення розбіжностей даних обліку з фактичною наявністю засобів.

У практиці обліково-економічної та контрольно-ревізійної роботи інвентаризації поділяють на види за різними ознаками (часом і способом проведення, повнотою охоплення засобів, порядком проведення і оформлення результатів тощо): повна і часткова, суцільна і вибіркова, планова і раптова, необхідна (обов'язкова), повторна, контрольна, безперервна (перманентна), з оформленням і без оформлення інвентаризаційних описів, з руч-

ною і механізованою (автоматизованою) обробкою результатів та ін. Але за будь-якого способу проведення інвентаризації та оформлення її результатів найважливішим правилом є вимога обов'язкової перевірки фактичної наявності засобів безпосередньо у місцях зберігання, порівняння цих даних з показниками бухгалтерського обліку, виявлення відхилень та їх причин, усунення розбіжностей фактичної наявності засобів з даними обліку.

Установи зобов'язані проводити інвентаризацію необоротних активів, як правило, перед складанням річного звіту, але не раніше першого жовтня:

- будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів — не менше одного разу на три роки;

- музейних цінностей — відповідно до строків, установлених Міністерством культури України;

- бібліотечних фондів — один раз на п'ять років;

- дорослих тварин основного стада — не менше одного разу на квартал;

- інших основних засобів та необоротних активів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад — не менше одного разу на два роки, в інших установах — не менше одного разу на рік;

- інвентаризація дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і виробів з них, а також дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться у відходах і брухті, здійснюється два рази на рік: станом на перше січня і на перше липня;

- капітальних робіт інвентаризаційного характеру і капітальних ремонтів — не менше одного разу на рік, але не раніше першого грудня.

У ці ж терміни проводиться інвентаризація матеріальних цінностей, які не належать установі — як такі, що перебувають на обліку (в орендному користуванні, на відповідальному зберіганні тощо), так і не враховані з будь-яких причин. Інвентаризація всіх цінностей проводиться в установлені терміни, незалежно від того, коли і скільки разів проводилася позапланова перевірка протягом року. Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення й перелік майна, що підлягає інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником установи — крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, а саме:

- перед складанням річної бухгалтерської звітності у терміни, вказані вище;

- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання—передавання справ);

- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день виявлення таких фактів);
- після пожежі або стихійного лиха (повені, землетрусу та ін.): терміново після ліквідації пожежі або стихійного лиха;
- у випадку ліквідації установи;
- згідно з розпорядженням судових та слідчих органів;
- при передачі майна установи в оренду;
- при передачі підприємств, установ, організацій або їх структурних підрозділів з одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів і служб зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації та оформлення її результатів.

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язковою участі головного (старшого) бухгалтера. Очолює інвентаризаційну комісію керівник установи або його заступник. Наказом установлюється також термін і строки проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів в обліку. Планова інвентаризація повинна проводитися, як правило, станом на перше число місяця. Якщо вона не може бути закінчена за один день у конкретному місці зберігання цінностей, то її можна почати до першого числа і закінчити після першого числа, але результати треба скоригувати станом на перше число.

В установах, в яких внаслідок великої кількості засобів та складної організаційної структури проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, утворюються також місцеві комісії, очолювані керівниками відповідних структурних підрозділів. Але при цьому забороняється призначати головою місцевої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі одного й того самого працівника два роки підряд. До складу місцевої комісії обов'язково включається працівник бухгалтерії. Робота місцевих інвентаризаційних комісій організовується та контролюється центральною комісією.

Проведення інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляється наказом керівника установи, при якій створена централізована бухгалтерія. При цьому затверджується розподіл її працівників для участі в місцевих інвентаризаційних комісіях. На підставі цього наказу керівники установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, призначають місцеві інвентаризаційні комісії, до складу яких

обов'язково включають працівників централізованої бухгалтерії та фахівців-технологів, які добре знають об'єкт інвентаризації та первинний облік.

Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за:

- своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника установи;
- повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна та інших цінностей;
- правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку.

Члени інвентаризаційних комісій несуть відповідальність у встановленому законом порядку за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховування їх недостач або надлишків.

Забороняється проводити інвентаризацію при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів такої інвентаризації недійсними. Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб. Наявність цінностей при інвентаризації виявляється шляхом обов'язкового перерахунку, зважування, обміру і т. ін., виходячи з установлених одиниць виміру.

Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів проводиться у такій послідовності:

1) перед початком інвентаризації комісія складає план її проведення (крім випадків раптової інвентаризації); голова комісії та головний бухгалтер проводять інструктаж членів комісії; головам місцевих комісій видають чисті пронумеровані бланки інвентаризаційних описів і розпорядження (виписку з наказу) на проведення інвентаризації, які попередньо реєструють у спеціальному журналі. Вносити до інвентаризаційних описів найменування цінностей та їх залишки за даними обліку до перевірки їх наявності у натурі суворо забороняється;

2) до початку інвентаризації необхідно закінчити в бухгалтерії обробку всіх документів про надходження і вибуття засобів, провести відповідні записи у реєстрах аналітичного обліку, визначити залишки на день інвентаризації, звірити їх з даними обліку у матеріально відповідальних осіб; перевірити наявність і стан реєстрів обліку, технічних паспортів та іншої технічної документації, документів на засоби, здані або прийняті установою в оренду, на зберігання, тимчасове користування. За відсутності таких документів необхідно забезпечити їх отримання або офор-

млення. При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації слід у ці документи внести відповідні виправлення і уточнення;

3) на складах та в інших місцях зберігання і використання засобів вони повинні бути розкладені за найменуваннями, розмірами, призначенням тощо. На матеріальні цінності бажано навісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують їх за найменуванням, якістю, кількістю і т.ін;

4) у місці проведення інвентаризації члени комісії знайомлять матеріально відповідальних осіб з наказом (розпорядженням) на проведення інвентаризації і пропонують оформити всі документи, які на цей час вони не здали до бухгалтерії, скласти звіт (реєстр), визначити залишки. На звіті та доданих до нього первинних документах голова інвентаризаційної комісії робить помітку «До інвентаризації», проставляє дату і підпис, після чого звіт з первинними документами передають до бухгалтерії;

5) комісія вимагає від матеріально відповідальної особи розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи здано в бухгалтерію, всі цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковано, а ті, що вибули,— списано. Після цього члени комісії закривають та опечатають усі приміщення, де зберігаються цінності, що підлягають інвентаризації, перевіряють вагові та вимірні прилади і переходять до перевірки наявності цінностей у натурі;

6) найменування інвентаризаційних цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в інвентаризаційних описах типової міжвідомчої форми № інв—1 за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих в обліку. Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування об'єктів та їхні інвентарні номери. У випадку відсутності технічної документації про це вказують у графі опису «Примітка». Інвентаризаційні описи складають у двох примірниках. На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складають окремі описи з розподілом на: орендовані, прийняті на відповідальне зберігання і т.ін. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із вказівкою часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Окремі описи складають також при інвентаризації садів, виноградників, ягідників, лісопосадок, ставків, водоймищ, іригаційних та меліоративних споруд. Насадження записують за культурами, ботанічними сортами з вказівкою року

закладення, площею, кількістю дерев або кушів, за категоріями та балансовою вартістю. Кожна сторінка опису нумерується. На кожній сторінці та в кінці опису прописом вказують кількість заповнених рядків (найменувань цінностей) і загальний підсумок кількості виявлених у наявності цінностей в натуральних одиницях виміру. Описи підписують усі члени інвентаризаційної комісії;

7) в кінці опису матеріально відповідальна особа дає розписку такого змісту: «Усі цінності, поійменовані у цьому інвентаризаційному описі з № ... до № ..., перевірені комісією в натурі за моєї присутності та внесені в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні». У тих випадках, коли після проведення інвентаризації виявлено помилки в описі, вони повинні бути виправлені у встановленому порядку, тобто про виправлення мають бути зроблені застереження, і підписані всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. В описах не можна залишати незаповнені рядки, тому на останніх сторінках описів такі рядки прокреслюють;

8) після закінчення інвентаризації оформлені описи здають в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому проти відповідних даних про фактичну наявність цінностей проставляють кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку і виявляють розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Останні заносять у спеціальну зівставну (порівняльну) відомість типової міжвідомчої форми № інв-18;

9) інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки та пропозиції відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії. У цьому протоколі наводяться докладні дані про причини та осіб, винних у недостачах, втратах, а також надлишках цінностей, і вказується, яких вжито заходів стосовно винних осіб. Не пізніше десяти днів після закінчення інвентаризації протоколи інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи.

Результати інвентаризації повинні бути відображені в обліку за той же період, в якому закінчено інвентаризацію. Вартість надлишків і недостач визначають за тими ж цінами, що і в поточному обліку. У всіх випадках виявлення недостач та надлишків інвентаризаційна комісія повинна взяти письмове пояснення матеріально відповідальних осіб, на підставі якого з урахуванням наявних у її розпорядженні матеріалів та власного спостере-

ження встановлює характер виявлених розходжень з даними обліку (порушення умов зберігання, халатність або зловживання службових осіб, крадіжка, аварія тощо) і відповідно до цього визначає порядок регулювання відхилень. При виявленні зловживань або недостач у великих розмірах керівник підприємства мусить передати справу судово-слідчим органам і не пізніше 5 днів після виявлення недостач або крадіжок пред'явити звинувачуваному цивільний позов.

Усі відхилення, виявлені у процесі інвентаризації, повинні бути відображені в бухгалтерському обліку протягом 10 днів після її закінчення. Порядок регулювання інвентаризаційних різниць такий:

— надлишки основних засобів та іншого майна, виявлені при інвентаризації, підлягають оприбуткуванню з подальшим установленням причин їх виникнення і винних у цьому осіб. Оцінка виявлених в надлишку об'єктів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами. На оприбуткування надлишків основних засобів та інших необоротних матеріальних активів складають бухгалтерські проведення:

а) на дійсну (залишкову) вартість об'єкта

Дт рах. 10, 11 — Кт субрах. 711;

Д-т субрах. 811 — К-т субрах. 401;

б) на суму зносу об'єкта

Дт рах. 10, 11 — Кт субрах. 131, 132;

— у випадках, коли під час інвентаризації виявлено, що були проведені капітальні роботи з реконструкції або модернізації об'єктів (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та ін.), не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення балансової вартості об'єкта і навести в описі дані про проведені зміни. Одночасно комісія повинна встановити винних осіб та причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не отримали відображення в обліку. На суму збільшення балансової вартості об'єкта складають бухгалтерське проведення:

Дт рах. 10, 11 — Кт субрах. 401;

— втрати засобів від псування, крадіжок, недогляду, халатного ставлення, аварій з вини окремих осіб відшкодовуються винними особами за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 «Про затвердження Порядку визначення



розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» та Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» № 217/95—ВР (див. розділ 4.3).

Збитки від втрати, розкрадання, нестачі, знищення (псування) алмазних інструментів визначаються у подвійному розмірі їхньої вартості за відпускними цінами, що діють на день виявлення завданих збитків.

Збитки від нестачі (втрати, псування, знищення тощо) музейних експонатів визначаються за оцінкою, проведеною експертами з урахуванням історико-художньої цінності експонатів. Якщо ці експонати містять дорогоцінні метали (золото, срібло, платину та інші метали платинової групи),— за оцінкою експертів і подвійним розміром вартості цих металів у чистому вигляді за відпускними цінами на день виявлення завданих збитків. Музейні експонати, що містять дорогоцінне каміння, ювелірні та побутові вироби, виготовлені з використанням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, оцінюють у потрійному розмірі їхньої вартості за відпускними цінами, що діють на день виявлення завданих збитків.

Із загальної суми стягнення з винних відповідальних осіб здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Ці операції оформляють такими бухгалтерськими записами:

а) на залишкову (балансову) вартість відсутніх, зіпсованих або знищених цінностей

Дт субрах. 401 — Кт рах. 10, 11;

б) на суму зносу вказаних цінностей за даними обліку

Дт субрах. 131, 132 — Кт рах. 10, 11;

в) на суму відшкодування, віднесено на винних осіб

Дт субрах. 363 — Кт субрах. 711;

— втрати основних засобів у тих випадках, коли винні не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, а також втрати від пожежі або стихійного лиха зараховуються на зменшення фінансування (лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів для недопущення фактів втрат у подальшому) у такому порядку:

а) за кошторисами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій, їхніх управлінь і відділів, виконавчих органів місцевих рад, незалежно від суми з кожного випадку недостач або псування матеріальних

цінностей — відповідно з дозволу керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, голів місцевих державних адміністрацій, начальників управлінь (відділів), голів виконавчих органів місцевих рад;

б) за кошторисами установ, що утримуються за рахунок бюджету:

— на суму до 2500 грн включно за кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей — з дозволу керівника установи;

— на суму від 2500 до 5000 грн включно — з дозволу керівника вищої установи;

— на суму понад 5000 грн — з дозволу керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, голів місцевих державних адміністрацій, голів виконавчих органів місцевих рад (за підпорядкуванням).

При списанні основних засобів за рахунок установи складають бухгалтерські проведення:

а) на залишкову вартість

Дт субрах. 401 — Кт рах. 10, 11;

б) на суму зносу

Дт субрах. 131, 132 — Кт рах. 10, 11.

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Дайте поняття основних засобів та охарактеризуйте способи їх оцінки в бюджетних установах.

2. Наведіть класифікацію основних засобів бюджетних установ.

3. Завдання обліку необоротних активів у бюджетних установах.

4. Назвіть первинні документи з обліку руху основних засобів та інших необоротних активів.

5. Дайте характеристику субрахунків для обліку основних засобів та наведіть приклади їх кореспонденції.

6. Назвіть джерела надходження основних засобів у бюджетних установах та наведіть приклади відображення в обліку операцій з надходження основних засобів.

7. Охарактеризуйте порядок списання основних засобів у бюджетних установах та його відображення в обліку.

8. Дайте характеристику організації інвентарного обліку основних засобів.

9. Порядок нарахування зносу основних засобів та його відображення в обліку.

10. Розкрийте особливості відображення в обліку витрат на ремонти і модернізацію основних засобів.

11. Що таке нематеріальні активи та який порядок їх оцінки і обліку?

12. Завдання, види і терміни проведення інвентаризації необоротних активів.

13. Порядок проведення інвентаризації основних засобів та оформлення її результатів.

14. Порядок визначення відхилень за результатами інвентаризації та їх регулювання і відображення в обліку.

# РОЗДІЛ VI

---

## Облік матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та малоцінних і швидкозношуваних предметів

### *6.1. Поняття, класифікація та оцінка матеріальних цінностей бюджетних установ*

Категорія «матеріали» у широкому розумінні цього терміна притаманна як сфері матеріального виробництва, так і бюджетним установам, основним продуктом діяльності яких є послуги. Під матеріальними запасами бюджетних установ розуміють різноманітні речові елементи, що використовуються у процесі господарської діяльності як предмети праці. Тобто матеріальні запаси — це частина майна, що:

а) використовується у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг;

б) призначається для продажу безпосередньо або після відповідної обробки;

в) використовується для управлінських потреб організації.

На відміну від виробничої сфери, де всі виробничі запаси у процесі використання переносять свою вартість на собівартість виготовленої готової продукції, вартість спожитих матеріалів у бюджетних установах здебільшого відноситься на їх фактичні видатки.

Склад матеріальних цінностей бюджетних установ досить широкий і різноманітний, тому для правильної організації їх обліку важливе значення має науково обґрунтована їх класифікація, оцінка та вибір одиниці обліку. У бюджетних установах ос-

новним є групування матеріалів за функціональним призначенням, яке покладено в основу організації обліку матеріальних цінностей:

- матеріали для навчальних, наукових та інших цілей;
- продукти харчування;
- медикаменти й перев'язувальні засоби;
- господарчі матеріали і канцелярське приладдя;
- пальне, паливо та мастильні (змащувальні) матеріали;
- тара;
- матеріали в дорозі;
- корми і фураж;
- запасні частини до машин і обладнання;
- будівельні матеріали;
- інші матеріали;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- вироби виробничих (навчальних) майстерень;
- продукція підсобних (навчальних) сільських господарств.

Окрему облікову групу в складі виробничих запасів бюджетних установ становлять тварини на вирощуванні і відгодівлі, які за економічною класифікацією належать до предметів праці.

Систематизований перелік усіх матеріальних цінностей, що використовуються в установах, з повним і точним найменуванням та групуванням у розрізі груп, підгруп, субпідгруп, сортів (гатунків, типорозмірів тощо) становить єдину номенклатуру цінностей установи. Кожному найменуванню матеріалів у цьому переліку надається постійний номенклатурний номер, визначається облікова одиниця вимірювання, інколи й облікова ціна. У такому вигляді цей перелік (реєстр) матеріальних цінностей набуває значення **номенклатури-цінника**. Він тиражується в необхідній кількості примірників з таким розрахунком, щоб ним могли користуватися усі відділи установи, служби, підрозділи та матеріально відповідальні особи.

У невеликих бюджетних установах для обмеження облікової номенклатури матеріалів та спрощення їх обліку однорідні та подібні за якісними ознаками матеріали можуть об'єднуватися під одним номенклатурним номером. **Номенклатурний номер** — це скорочене постійно діюче умовне позначення відповідної групи або виду матеріалів, яке використовується для полегшення внутрішньогосподарського обліку. Номенклатурний номер представляють на всіх первинних документах з обліку руху та витрачання матеріальних цінностей.

Важливим елементом організації обліку матеріалів є їх оцінка, тобто грошовий вираз їхньої вартості. У бюджетних устано-

вах матеріали всіх видів, продукти харчування, малоцінні та швидкозношувані предмети в обліку та звітності відображають за **купівельною ціною**. Транспортні витрати, суми податку на додану вартість за придбані цінності зараховуються прямо на фактичні видатки установи і не впливають на оцінку придбаних цінностей. За облікову ціну звичайно беруть фіксовані (постійні) ціни на рік (прейскурантні, планово-розрахункові або середньо-озважені). Відхилення фактичної вартості матеріалів від їхньої облікової ціни можна обліковувати на окремому аналітичному рахунку «Відхилення від облікових цін» у складі відповідного субрахунка обліку матеріалів і періодично списувати на видатки установи пропорційно обліковій вартості витрачених матеріалів, а при незначних запасах матеріалів (у невеликих установах) — прямо списувати на фактичні видатки установи при оприбуткуванні матеріалів.

Матеріально-виробничі запаси, виготовлені силами організації у власній майстерні, підсобному господарстві тощо, приймаються на облік за фактичною собівартістю. Вартість цінностей, одержаних безоплатно, визначають виходячи з їхньої ринкової ціни на дату оприбуткування. Цінності, придбані за іноземну валюту, оцінюють у національній валюті України (в гривнях) за курсом НБУ на дату здійснення операції придбання. Матеріально-виробничі запаси, що належать іншим юридичним або фізичним особам, але знаходяться на відповідальному зберіганні в даній установі, обліковуються на забалансових рахунках за цінами, передбаченими договором.

Періодично, як правило у періоди інфляції, бюджетні установи за рішенням Головного управління Державного казначейства України та Міністерства економіки можуть проводити дооцінку матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів. Результати дооцінки оформляються актом довільної форми і відображаються в обліку та звітності як збільшення вартості активів і фінансування з бюджету. В умовах стабільного економічного розвитку такі дооцінки запасів проводити недоцільно.

## ***6.2. Завдання та організація обліку матеріальних цінностей***

Для організації обліку матеріальних цінностей бюджетних установ важливе значення має визначення облікової одиниці цінностей та їх нормування.

Одиницею обліку матеріальних цінностей є, як правило, кожен вид, сорт, марка, типорозмір матеріалів, тобто та класифікаційна одиниця, якій присвоєно окремий номенклатурний номер. Практика організації матеріального обліку віддає перевагу такій побудові номенклатурного номера, яка ув'язана з кодами рахунків обліку матеріалів. Виходячи з цього та враховуючи будову діючого плану рахунків, передбачено таку структуру номенклатурного номера: перші дві цифри означають код балансового (синтетичного) рахунка, третя — код субрахунка (рахунка II порядку), четверта — номер групи, останні три — порядковий номер матеріалу в групі. Таким чином, інвентарний номер матеріалів буде мати 7 знаків. Наданий матеріалам номенклатурний номер повинен обов'язково проставлятися у всіх первинних документах з обліку наявності і руху матеріалів та у відповідних облікових регістрах.

Норми запасів матеріальних цінностей бюджетних установ визначаються у мінімальних розмірах, які забезпечують безперервну роботу установи, і встановлюються у днях або процентах до їх річного споживання. Так, норми запасів можуть встановлюватися для таких груп матеріальних цінностей, як: матеріали для навчальних, наукових та інших спеціальних цілей; продукти харчування; медикаменти; перев'язувальні засоби і аптечні запаси; паливо, пальне і мастильні матеріали; канцелярські і письмові приладдя; корми і фураж. Величина норми запасів матеріалів залежить від норм та обсягів їх споживання, організації матеріально-технічного забезпечення та умов зберігання.

Контроль за правильністю розрахунку норм запасів матеріалів та їх фактичними залишками здійснюють фінансові та контролюючі органи, а також вищі організації. Наявність понаднормативних запасів одних видів матеріалів не може бути виправданням при незаповнених нормативах запасів за іншими їх видами. Перевищення встановлених норм є порушенням бюджетної дисципліни, і вища організація має право зменшити фінансування установи за відповідною статтею кошторису на суму такого перевищення.

Важливого значення в організації обліку і контролю за витрачанням матеріальних цінностей у бюджетних установах набуває питання дотримання норм витрачання окремих видів матеріальних цінностей задля статутної діяльності установи. Такі норми витрат встановлюються у натуральному або грошовому вимірнику на розрахункову одиницю: кількість учнів професійно-технічних училищ, студентів, аспірантів, класів, груп у закладах освіти, кількість ліжок, ліжко-днів, відвідувань у закладах охорони здоров'я тощо.

Для правильної організації обліку матеріальних цінностей і контролю за їх витрачанням важливе значення має раціональна організація складського господарства і ведення складського обліку, правильне оформлення і своєчасне надходження до бухгалтерії (відповідно до графіка документообігу) первинних документів про рух матеріалів, відповідна організація аналітичного й синтетичного обліку матеріалів у бухгалтерії, контроль з боку працівників бухгалтерії за організацією складського господарства і веденням складського обліку, періодичні інвентаризації матеріальних цінностей і т. ін.

Економне і раціональне використання матеріальних цінностей у бюджетних установах базується на правильній організації обліку, основні завдання якого такі:

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття матеріальних цінностей;
- контроль за зберіганням і рухом матеріалів на складах, у коморах та інших місцях зберігання і безпосереднього витрачання;
- контроль за дотриманням встановлених норм запасів, виявлення надлишкових та невикористовуваних матеріалів з метою мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів;
- контроль за раціональним витрачанням матеріальних цінностей та дотриманням норм їх використання;
- підготовка і подання своєчасної, повної та об'єктивної інформації керівництву установи і звітності вищим організаціям про наявність і використання матеріальних цінностей для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

У кожній бюджетній установі повинен бути встановлений чіткий порядок, який забезпечив би своєчасний і повний контроль за всіма операціями надходження, зберігання, руху та використання матеріальних цінностей.

### ***6.3. Документальне оформлення надходження та вибуття матеріалів***

Важливим елементом раціональної організації бухгалтерського обліку матеріальних запасів у бюджетних установах є своєчасне і правильне оформлення відповідними первинними документами усіх операцій з надходження, переміщення в межах установи та витрачання або реалізації матеріальних цінностей. Первинні документи є основою матеріального обліку. Безпосередньо на підставі первинних документів здійснюють попередній,



поточний і подальший контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням матеріальних ресурсів.

**Попередній контроль** виконується до здійснення господарської операції: це контроль її законності та відповідності кошторису, господарським угодам, розпорядчим документам, нормам витрачання цінностей, встановленим правилам їх приймання і відпуску, виконання розрахунків, визначення ціни тощо. Здійснюється такий контроль під час оформлення та підписання документів бухгалтером і керівником установи.

**Поточний контроль** виконують у процесі здійснення операцій шляхом порівняння фактичних витрат з нормативами, виявлення відхилень від норм витрачання матеріалів та їх причин, усунення впливу негативних явищ. Для цього застосовують спеціальні бланки документів, у яких передбачено дані про норми витрачання і фактичний відпуск цінностей.

**Подальший контроль** здійснюють за даними обліку про вже виконані господарські операції на підставі оформлених первинних документів: при прийманні документів у бухгалтерії, їх затвердженні керівником, при проведенні інвентаризації, ревізії тощо.

Своєчасно і правильно оформлені документи мають юридичну силу, тобто вони можуть використовуватися контролюючими та судово-слідчими органами як доказ порушення встановленого порядку, нормативів, законодавства або навіть зловживання (злочину). У той же час первинні документи можуть бути використані як доказ непричетності відповідальних посадових осіб до таких явищ, їх виправдання, юридичного захисту. Тому до своєчасного і правильного оформлення документів про рух матеріальних цінностей треба ставитися дуже уважно і виможливо. Особливого значення набувають ці вимоги у зв'язку з прийняттям ряду законодавчих актів про закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, якими передбачено, що будь-яке підприємство, котре здійснює закупівлі повністю або частково за державні кошти, при визначенні продавця (постачальника) та при укладанні договору з ним повинно виходити з положень про проведення тендерів на закупівлю та визначення їх переможців, з якими потім і укладаються угоди поставки. Іншою важливою особливістю організації закупівель матеріальних цінностей для бюджетних установ є широке використання централізованого постачання, яке здійснюється установою вищого рівня через спеціалізовані установи-закупники.

Матеріальні цінності надходять до бюджетних установ від постачальників, установ-закупників, підзвітних осіб, що заку-

пили матеріали за готівку, від списання непридатних основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, з власного виробництва, від благодійних установ, безоплатно від інших бюджетних установ, спонсорів, на спеціальні заходи за дорученням, як надлишки, виявлені при інвентаризації, як лишки матеріалів, що залишилися у розпорядженні установи після закінчення договірних науково-дослідних робіт тощо. Усі ці операції оформляють відповідними первинними документами: рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними і т.ін. У всіх цих документах обов'язково вказують: від кого надійшли матеріали або продукти харчування, їх найменування, сорт, масу (кількість), ціну, суму, дату надходження на склад; має бути підпис матеріально відповідальної особи, яка прийняла цінності на відповідальне зберігання.

Надходження до установи матеріальних цінностей від постачальників оформляється таким чином. На необхідну кількість матеріальних цінностей бюджетна установа або установа-закупник укладає договір з постачальником-переможцем тендеру, яким визначається термін поставки матеріалів, їх найменування та якісні ознаки, кількість, порядок оформлення документів та розрахунку, порядок вивезення (доставки), права, обов'язки і відповідальність сторін.

Контроль за виконанням умов договору поставки здійснює відділ матеріально-технічного постачання, а де його немає — заступник керівника з адміністративно-господарської роботи. З цією метою ведуть відомості оперативного обліку виконання договорів поставки, в яких реєструють у хронологічному порядку виконання договірних умов кожним постачальником і з кожного договору зокрема (дата одержання матеріалів, їх асортимент, кількість, ціна — за договором і фактично). Бухгалтерія повинна здійснювати контроль за організацією такого обліку і повнотою оприбуткування цінностей, а відділ постачання — за своєчасною і повною оплатою рахунків постачальників.

Одночасно з відвантаженням продукції за договором постачальник виписує і передає покупцю розрахункові та інші супровідні документи — рахунок-фактуру, товарно-транспортну накладну, квитанцію до залізничної накладної, податкову накладну, платіжну вимогу-доручення тощо. Усі ці документи надходять до бухгалтерії покупця, де перевіряють правильність їх оформлення, після чого передають відповідальному працівникові відділу постачання. У відділі постачання ці документи перевіряють на відповідність умовам договору постачання і роблять помітку про повну або часткову згоду на їх оплату. Одержані документи реє-

струють у «**Журналі обліку надходження вантажів**» (типова міжвідомча форма № М-1), де вказують: реєстраційний номер, дату запису, найменування постачальника, дату і номер супровідного транспортного документа, дату і номер рахунка-фактури, вид вантажу, номер і дату прибуткового ордеру (приймальної накладної) або акта про приймання матеріалів. У примітках вказують дату оплати рахунка або причину відмови від оплати. Перевірені платіжні документи з відділу постачання передають до бухгалтерії для оплати, а квитанції транспортних організацій — експедитору для отримання і доставки матеріалів на підприємство. Одночасно експедитору видається доручення на право одержання матеріалів (т.ф. № М-2).

Експедитор приймає на залізничній станції матеріали за кількістю (масою) відповідно до супровідних документів. При виявленні ознак, що викликають сумніви у схоронності вантажу (пошкодження пломб, тари тощо), він може вимагати від транспортної організації перевірки вантажу. Якщо при цьому виявлено нестачу вантажу або його пошкодження, псування під час перевезення, складають у двох примірниках «**Акт про приймання матеріалів**» (т.ф. № 3-1), який є підставою для висування претензії транспортній організації або постачальнику. Для того, щоб цей акт мав юридичну силу, при його оформленні повинні бути присутніми представники транспортної організації та постачальника (або незацікавленої сторони — місцевого органу державної влади). Останні повинні підписати акт. Такий же акт складають при надходженні до організації матеріалів без супровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки).

Для одержання матеріалів зі складу постачальника в іншому місті та вивезення їх власним транспортом експедитору видають наряд (розпорядження вищої організації) та доручення.

Прийняті вантажі експедитор доставляє на склад установи і передає завідуючому складом за кількістю і якістю відповідно до супровідних документів постачальника. Прийняті на склад матеріали оформляють «**Прибутковим ордером**» (т.ф. № М-4), який підписують завідуючий складом і експедитор. Один примірник прибуткового ордеру експедитор додає до супровідних документів постачальника і передає до бухгалтерії.

Якщо при прийманні матеріалів на склад не виявлено розбіжностей між їх фактичною наявністю і документальною кількістю за даними постачальника (і всі матеріали надійшли на один склад), вони можуть бути оприбутковані без виписування додаткових документів. Для цього завідуючий складом робить відповідний напис у документах постачальника про те, що зазначені в них

цінності прийнято ним на відповідальне зберігання у повному обсязі.

При перевезенні матеріалів залученим автотранспортом постачальник виписує «**Товарно-транспортну накладну**» (т. м. ф. № 1—ТН) у чотирьох примірниках, перший з яких є підставою для списання матеріалів у відправника вантажу; другий — для оприбуткування матеріалів одержувачем; третій — для розрахунків з автотранспортною організацією; четвертий — для обліку виконаних транспортних робіт (додається до дорожнього листа вантажного автомобіля). При відсутності розбіжностей товарно-транспортна накладна використовується одержувачем матеріалів як прибутковий документ.

Безкоштовна передача матеріальних цінностей, закуплених шляхом централізованого постачання, з балансу установи-зачуника на баланс установи-замовника здійснюється з виставленням **авізо** та первинних документів, що підтверджують факт передавання матеріальних цінностей (товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, актів прийняття-передачі тощо).

Надходження на склад матеріалів власного виготовлення, відходів виробництва, від ліквідації основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів і т.ін. оформляють «**Накладною (вимогою)**» (т.ф. № 3—3), яку виписують у двох примірниках: один — для сторони, що передає, а другий — для сторони (складу), що отримує.

Підзвітні особи купляють матеріали в організаціях торгівлі, на інших підприємствах, на ринку, у населення за готівку. Документом при цьому може бути товарний чек, накладна, акт, які додаються до авансового звіту підзвітної особи. Придбані матеріальні цінності необхідно обов'язково передати на склад, а до авансового звіту додати другий примірник прибуткового ордеру або накладної, виписаних завідуючим складом на підтвердження прийняття матеріалів на відповідальне зберігання.

Матеріальні цінності оприбутковуються у відповідних одиницях вимірювання (ваги, об'єму, довжини, підрахунку). Якщо матеріали надходять в одній одиниці вимірювання, а витрачаються в іншій, то їх обліковують одночасно у двох одиницях вимірювання (наприклад, у кілограмах і літрах).

Видача матеріалів зі складу здійснюється за документами, затвердженими керівником установи. З цією метою в бюджетних установах використовують такі документи:

— **накладна (вимога)** (т.ф. № 3—3), застосовується для оформлення внутрішнього переміщення матеріалів в установі. Її можна використовувати також для оприбуткування матеріалів влас-

ного виробництва і т. ін. Випишується т.ф. № 3–3, як правило, в одному примірнику;

— **меню-вимога** на видачу продуктів харчування (т.ф. № 3–4), складається щодня на підставі даних про кількість людей, які харчуються в їдальні, та норм розкладки продуктів харчування. Меню-вимога з підписами осіб про видачу і одержання продуктів харчування передається до бухгалтерії згідно з графіком документообороту, але не рідше як три рази на місяць (тобто щоденно);

— **забірна картка** (т.ф. № 3–5) застосовується як при систематичному щоденному відпуску матеріалів та палива, так і при періодичному через відповідні проміжки часу протягом місяця. Ця картка випишується на кожного одержувача на одне або декілька найменувань матеріалів для потреб за конкретним прямим призначенням у двох примірниках. Один примірник забірної картки з підписами одержувача за кожну видачу матеріалів зберігається на складі, а другий з підписами завідуючого складом про видачу матеріалів — в одержувача. При щоденному відпуску матеріалів забірна картка випишується на 15 днів, при періодичному — на місяць. У забірній картці вказують ліміт видачі матеріалів, виходячи з встановлених норм їх витрачання. Це дає змогу оперативного контролювати стан використання лімітів, попереджувати їх необгрунтоване перевищення. Матеріали понад передбачений у картці ліміт (внаслідок перевищення норм витрачання) відпускаються лише за письмовим дозволом керівника і оформляються накладною (вимогою) — т.ф. № 3–3. Забірна картка значно спрощує техніку документального оформлення, відпуску матеріалів зі складу і скорочує кількість первинних документів, що полегшує їх обробку і покращує контроль за оформленням;

— **акт обміру залишків** довільної форми використовують у тих випадках, коли видача палива зі складу за накладною або забірною карткою неможлива. Тоді згідно з актом обміру визначають залишки (наприклад, вугілля у буртах або дров на складі), а розрахунковим шляхом — кількість витраченого палива. При перевитрачанні палива порівняно з встановленими нормами керівник установи вживає заходів щодо виявлення причин цього явища і накреслює шляхи усунення виявлених недоліків;

— **дорожній лист вантажного автомобіля** (т.ф. № 2–ТН), **обліковий листок тракториста-машиніста**, **змінний рапорт** використовують для списання на видатки бензину, дизельного палива, мастильних матеріалів, витрачених на роботу різних машин і механізмів (автомобілів, тракторів, стаціонарних та пересувних дви-

гунів тощо). Витрати пального списуються за фактичними видатками, але не вище затверджених норм на фактичний обсяг виконаних робіт (відпрацьований час).

В установлені графіком документообігу дні (терміни) усі документи з надходження та відпуску матеріальних цінностей зі складу передають до бухгалтерії установи згідно з реєстром прийняття-здачі документів, складеним у двох примірниках, один з яких за підписом бухгалтера повертається завідуючому складом. В окремих випадках за рішенням керівництва установи замість реєстру прийняття-здачі документів завідуючий складом може складати звіт про рух матеріальних цінностей, який після перевірки та обробки може виконувати роль реєстра аналітичного обліку (при ручних формах ведення бухгалтерського обліку).

#### ***6.4. Облік матеріалів за місцем надходження та зберігання (складський облік)***

Відповідальність за приймання, зберігання та відпуск матеріальних цінностей покладається на матеріально відповідальних осіб, з якими при призначенні на посаду укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Цей договір повинен зберігатися у головного бухгалтера установи. У бюджетних установах письмові договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність укладаються із завідувачем господарства, завідувачами складів, іншими посадовими особами, що виконують роботи з приймання, зберігання, використання та видачі матеріальних цінностей.

Адміністрація установи зобов'язана створити для цих працівників умови, необхідні для нормальної роботи та забезпечення збереження матеріальних цінностей. З цією метою матеріали повинні зберігатися у спеціально пристосованих приміщеннях (складах, коморах), оснащених ваговимірвальними приладами, що забезпечують точність визначення кількості прийнятих та відпущених матеріалів. Якщо в установі використовують багато матеріалів і є декілька сховищ, то за кожним з них бажано закріпити певну групу матеріалів: будівельні матеріали, нафтопродукти, тверде паливо, запасні частини і ремонтні матеріали, отрутохімікати і добрива, господарські матеріали, насіння, корми, матеріали для навчальних та наукових цілей, спеціальне обладнання тощо. Кожен склад необхідно відповідним чином обладнати стелажми, чарунками, піддонами, секціями, інвентарною тарою.

Для забезпечення швидкого приймання та видачі матеріалів, а також проведення їх інвентаризації на кожному місці зберігання матеріалів необхідно прикріпити ярлик з найменуванням матеріалу, його марки, сорту, типорозміру, номенклатурного номера, одиниці вимірювання, норми запасу, ціни.

Кожному місцю постійного зберігання матеріалів (складу, коморі, сховищу), якщо їх декілька, присвоюють шифр (номер, код), який потім вказують у всіх прибуткових і видаткових первинних та зведених документах про рух матеріальних цінностей.

Для належної організації обліку та схоронності матеріалів на складах необхідно:

- забезпечити збереження товарно-матеріальних цінностей лише в закритих приміщеннях та під постійною охороною. Відкриті майданчики для зберігання будівельних матеріалів, палива тощо навалом (у буртах) повинні бути огорожені для обмеження доступу сторонніх осіб;

- усі місця зберігання матеріалів обладнати протипожежним інвентарем;

- встановити чіткий графік роботи складу, дотримуватись постійного порядку в розміщенні матеріалів на складі, своєчасно відображати в облікових реєстрах складського обліку рух матеріальних цінностей та визначати залишки;

- визначити коло осіб, відповідальних за приймання, зберігання та відпуск матеріальних цінностей, за правильне і своєчасне оформлення таких операцій та відображення їх в обліку. Ознайомити відповідальних осіб з чинним законодавством щодо матеріальної відповідальності робітників та службовців за збитки, завдані установі, а також з діючими інструкціями, нормативами та правилами приймання, зберігання, обробки, перевезення, відпуску (продажу), використання у виробництві переданих їм матеріальних цінностей. Укласти з матеріально відповідальними особами письмові договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність за збереження товарно-матеріальних цінностей;

- встановити перелік посадових осіб, яким надано право підписувати документи на одержання продуктів і матеріалів, видачу пропуску для вивезення матеріалів з території складу та за межі установи;

- забезпечити зразками підписів (керівника, головного бухгалтеря, бухгалтера матеріального обліку тощо) усіх матеріально відповідальних осіб, контрольно-пропускну службу, бухгалтерію. Довести до всіх посадових осіб графіки обробки документів та передачі їх до бухгалтерії;

— своєчасно і якісно проводити інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, оформляти і відображати в обліку її результати;

— працівникам бухгалтерії не рідше 2—3 разів на місяць здійснювати безпосередньо на складах у присутності матеріально відповідальних осіб перевірку правильності оформлення первинних документів та ведення складського обліку, складання звітності про рух товарно-матеріальних цінностей (з відповідними помітками у регістрах складського обліку);

— приймати та звільняти матеріально відповідальних осіб за погодженням з головним бухгалтером установи з обов'язковим проведенням інструктажу. Приймання та передачу складу іншій матеріально відповідальній особі проводити за актом лише після суцільної інвентаризації усіх цінностей на складі.

Надходження матеріалів на склад оформляється розпискою матеріально відповідальної особи на документах постачальника (рахунку, акті, накладній, товарно-транспортній накладній) або ж прибутковим ордером, який виписує матеріально відповідальна особа і додає до супровідних документів постачальника. При централізованій доставці матеріальних цінностей їх приймання підтверджується не лише розпискою матеріально відповідальної особи у супровідному документі постачальника, але й штампом (печаткою) бюджетної установи. Так же оформляються документи при перевезенні матеріалів залученим автотранспортом.

Відпуск матеріалів зі складу здійснюють на підставі відповідних документів, оформлених належним чином і затверджених (підписаних) керівником установи. Усі видаткові документи на відпуск матеріалів зі складу об'єднують у дві групи: разові та накопичувальні. Разові документи після використання (видачі матеріалів) у той же день відображають у регістрах складського обліку. Накопичувальні документи заносять до облікових реєстрів тільки після їх закриття, але не пізніше останнього дня звітного місяця. Кількість виданих матеріалів з накопичувальних документів переноситься до реєстрів складського обліку загальною сумою після їх повного оформлення і закриття.

Кількісний облік продуктів і матеріалів на складі ведуть матеріально відповідальні особи у розрізі найменувань, сортів, категорій, профілів, типорозмірів або інших якісних відмінностей (ознак) за номенклатурними номерами у «**Книзі складського обліку запасів**» (т.ф. № 3—9). При значній кількості цінностей їх облік можна вести у «**Картках складського обліку матеріалів**» (т.ф. № М—12).

Картки складського обліку відкривають у бухгалтерії і записують в них номер складу, найменування та якісні ознаки мате-



ріалів, одиницю виміру, номенклатурний номер, облікову ціну, ліміт запасу, залишок на початок року (залишок повинен підтвердити підписом бухгалтер матеріального відділу). Після цього картку реєструють у спеціальному журналі, присвоюють їй порядковий номер і передають на склад під розписку матеріально відповідальної особи у цьому журналі (реєстрі).

На складі картки зберігають у спеціальних ящиках-картотеках, де їх розміщують за номенклатурними номерами у розрізі облікових груп матеріальних цінностей. Картотеки повинні бути обладнані спеціальними пристроями, що полегшують використання карток: опорними пластинками для підтримання карток у вертикальному положенні, розподільвачами для відокремлення однорідних груп карток, індикаторами з позначенням шифрів, кодів, номенклатурних номерів або букв, за якими згруповано картки. Усе це забезпечує можливість легко знайти необхідну картку, швидко зареєструвати господарську операцію, згрупувати об'єкти обліку за певною ознакою, звірити облікові дані карток з даними аналітичного обліку в бухгалтерії, скласти звіт про рух матеріалів тощо.

На підставі первинних документів матеріально відповідальна особа щоденно робить відповідні записи у книзі або у картках складського обліку про надходження і відпуск товарно-матеріальних цінностей і визначає залишок на кінець дня. Записи у книгу або картки здійснюються за кожним документом зокрема. Підсумки накопичувальних документів (забірних карток, відомостей на видачу матеріалів тощо) заносяться в книгу або картку складського обліку один раз після їх закриття, але не пізніше останнього дня місяця. Матеріально відповідальні особи повинні контролювати щодня дотримання норм запасів і при істотних відхиленнях фактичних запасів від встановлених норм повідомляти у відділ постачання та керівництву установи.

Періодично завідувач складом на підставі первинних документів складає «**Реєстр прийняття-здачі документів**» (т. ф. № М-13) і разом з доданими до нього документами здає у бухгалтерію під розписку бухгалтера на другому примірнику реєстру. Бухгалтер перевіряє правильність оформлення документів та складання реєстру, ведення книги (карток) складського обліку і використовує документи для бухгалтерського обліку руху товарно-матеріальних цінностей та фактичних витратів установи.

За рішенням головного бухгалтера матеріально відповідальні особи можуть складати замість реєстру прийняття-здачі документів «**Звіт про рух матеріальних цінностей на складі**», до якого записувати лише ті цінності, за якими відбувалися надходження

та відпуск протягом звітнього місяця. До такого звіту заносять кожен документ про надходження та відпуск матеріалів, вказують залишок цінностей на початок і кінець місяця, тому він може виконувати роль реєстра аналітичного обліку.

При наявності в установі електронних обчислювальних машин (ЕОМ) складський облік може бути повністю автоматизований шляхом створення автоматизованого робочого місця (АРМ) завідувача складу. У такому разі всі облікові реєстри і звіти формуються автоматично, можуть бути надруковані на паперових носіях інформації у вигляді машинограм або ж автоматично (на магнітних носіях) передані для використання на центральну ЕОМ у бухгалтерію. Це значно полегшує облік товарно-матеріальних цінностей та підвищує його якість і оперативність.

### ***6.5. Аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії***

Аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії можна вести трьома різними способами: паралельно-картковим (книжковим), в оборотних відомостях, оперативно-бухгалтерським (сальдовим). Останній метод вважають найбільш раціональним. Зупинимося коротко на характеристиці особливостей кожного з цих методів.

**Паралельно-картковий** (або паралельно-книжковий) метод передбачає, що в бухгалтерії ведеться кількісно-сумовий облік за всіма номенклатурними номерами товарно-матеріальних цінностей, для чого для кожного виду (облікової групи) відкривають картку кількісно-сумового обліку (т.ф. № 3—7) або відповідну кількість сторінок у «**Книзі кількісно-сумового обліку**» (т.ф. № 3—6). Записи у ці реєстри аналітичного обліку здійснюють на підставі первинних документів, що надійшли від матеріально відповідальних осіб. У кінці місяця визначають обороти і залишки за кожним аналітичним рахунком і складають «**Оборотні відомості**» (т.ф. № 3—11), підсумки яких звіряють з даними синтетичного обліку. Таким чином, при цьому методі кількісний облік матеріалів у бухгалтерії і на складі дублюється, що значно підвищує його трудомісткість та вартість і викликає часте відставання аналітичного обліку від синтетичного. Але він забезпечує подвійний контроль за рухом та збереженням матеріалів, постійне порівняння даних обох видів обліку (складського й аналітичного), своєчасне виявлення помилок, підвищення достовірності облікових даних. Тому в невеликих бюджетних установах цей метод застосовують досить часто і успішно.

**Метод оборотних відомостей** передбачає, що в бухгалтерії ведуться лише «Оборотні відомості» (т.ф. № 3—11) кількісно-сумового обліку за матеріально-відповідальними особами і видами цінностей (залишок на початок місяця, надійшло, вибуло, залишок на кінець місяця — кількість і сума). Записи в такі оборотні відомості виконують на підставі первинних документів та їх реєстру за місяць (окремо з надходження і видатку), який складають для кожної матеріально відповідальної особи у розрізі номенклатурних номерів. Дані такого реєстру звіряють з картками складського обліку. Замість реєстру можна використовувати з цією ж метою «Звіт про рух матеріалів на складі», який більше відповідає цьому методові обліку. Залишки на початок місяця у такому звіті звіряють із залишками на кінець попереднього місяця в оборотній відомості, надходження та вибуття матеріалів — з доданими до звіту первинними документами, залишки на кінець звітного місяця виводять у звіті та порівнюють з даними карток складського обліку. Підсумки звіту переносять до оборотної відомості. Підсумки оборотних відомостей за всіма матеріально відповідальними особами звіряють з даними синтетичного обліку. Оборотні відомості за цим методом ведуть у вигляді зшитка з вкладними аркушами. Найменування матеріалів та їхні номенклатурні номери записують лише один раз на початку року, а щомісяця заносять на вкладні аркуші дані про рух матеріалів та їх залишки на кінець місяця.

**Оперативно-бухгалтерський (сальдовий)** метод обліку матеріалів широко застосовують у бюджетних установах, що мають значну облікову номенклатуру матеріалів, та в централізованих бухгалтеріях. Цей метод поєднує в одному процесі аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії з оперативним обліком на складах, що сприяє поліпшенню обліку матеріалів та посиленню контролю за їх використанням, зменшенню кількості бухгалтерських записів з обліку матеріалів, усуненню дублювання кількісного обліку матеріалів на складах і в бухгалтерії. Все це значно підвищує оперативність і точність бухгалтерського обліку матеріалів, знижує його трудомісткість та підвищує ефективність праці облікових працівників.

При цьому методі облік матеріалів на складах ведеться тільки в натуральних вимірниках, а в бухгалтерії — тільки у грошовому виразі за твердими (постійними) обліковими цінами у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб та груп матеріалів.

Впровадження сальдового методу передбачає проведення відповідної підготовчої роботи: розробку номенклатури-цінника

на всі матеріали, що використовуються в установі; визначення єдиних планово (розрахунково)-облікових цін; планування системи документообігу і суворого дотримання порядку оформлення первинних документів; систематичну (щотижневу) перевірку працівниками бухгалтерії правильності ведення складського обліку.

Матеріально відповідальні особи передають первинні документи у бухгалтерію після попередньої перевірки бухгалтером повноти і правильності їх рознесення у реєстри складського обліку. У кінці місяця завідувач складу виводить залишки у цих реєстрах і переносить їх з карток складського обліку в «**Сальдову книгу (відомість)**», яку передає до бухгалтерії. У бухгалтерії залишки матеріалів таксують (розцінюють) за твердими цінами і визначають суму залишків за окремими групами матеріалів у розрізі матеріально відповідальних осіб. Ці залишки звіряють з даними аналітичного обліку, який ведеться у грошовому вимірнику за тими ж обліковими групами матеріалів і за тими ж постійними (твердими) цінами. При виявленні розбіжностей у конкретній групі перевіряють первинні документи щодо кількості матеріалів, які надійшли та вибули, правильності застосування ціни і таксування. Виявлені помилки в аналітичному обліку виправляють методами додаткових записів або «червоного сторно». Помилки у картках складського обліку виправляють коректурним способом.

Досвід роботи бюджетних установ показує, що оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод обліку матеріальних цінностей сприяє значному поліпшенню якості як складського, так і всього матеріального обліку і забезпечує підвищення реальності бухгалтерських балансів та звітності.

Відхилення від облікових цін, що закономірно з'являються при цьому методі обліку, можуть відобразитися в обліку двома способами. Якщо вони незначні (в умовах стабільності економіки), їх можна зразу ж при надходженні матеріалів та виникненні відхилень відносити за рахунок відповідних джерел фінансування, тобто списувати на видатки. В умовах нестабільної економічної ситуації, при значних коливаннях цін на матеріали (в умовах інфляції тощо) для обліку відхилень бажано відкривати окремі аналітичні рахунки «Відхилення від облікових цін» до кожного синтетичного рахунка або субрахунка. Щомісячно суми таких відхилень необхідно розподіляти і списувати на витрати пропорційно вартості витрачених матеріалів за обліковими цінами. При такій організації обліку залишок матеріалів на синтетичному рахунку (субрахунку) буде відображено за їхньою фактичною собівартістю.

При автоматизації обліку всі необхідні реєстри складають на підставі робочих масивів інформації автоматично згідно із заданою програмою обробки документів, але і в цьому випадку доцільним є використання оперативного-бухгалтерського (сальдового) методу обліку матеріальних цінностей.

### **6.6. Синтетичний облік виробничих запасів і господарських матеріалів**

Для обліку виробничих запасів і господарських матеріалів планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено синтетичні рахунки класу 2 «Запаси»: 20 «Виробничі запаси»; 23 «Матеріали і продукти харчування». До кожного з цих рахунків відкриваються субрахунки за видами товарно-матеріальних цінностей.

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. До цього рахунка передбачено такі 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 і капітального будівництва.

На субрахунку 202 «Обладнання, конструкції і деталі до установки» обліковують будівельні конструкції і деталі, зокрема: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд; збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної системи (опалювальні котли, радіатори і т. ін.). На цьому субрахунку також обліковується вітчизняне та імпортоване обладнання, що потребує монтажу і призначене для встановлення, інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, яке потре-

бує 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 господарськими 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 у процесі виконання будівельних та монтажних робіт. До них належать:

1) силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера і т.ін.); будівельний метал (залізо, жерсть, 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.); електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, роликки, шнур, провід, запобіжники, ізолятори тощо); хімічно-москательні (фарба, олифа, толь і т.ін.) та інші аналогічні матеріали.

На цьому ж субрахунку в підсобних сільських господарствах обліковується посадковий матеріал, придбаний за рахунок капітальних вкладень для закладання садів, ягідників, виноградників тощо.

На субрахунку 205 «Інші виробничі запаси» обліковуються усі інші запаси, які використовуються для науково-дослідних робіт за господарськими договорами та капітального будівництва і не увійшли до субрахунків 201—204.

На суму придбаних запасів дебетується субрахунок рахунка 20 «Виробничі запаси» і кредитується відповідний субрахунок рахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або класу 6 «Поточні зобов'язання». За використаними запасами кредитується субрахунок рахунка 20 і дебетується відповідний субрахунок рахунків класу 8 «Витрати».

На рахунку 23 «Матеріали і продукти харчування» обліковують різні матеріальні цінності і продукти харчування, що знаходяться в установах, за їх предметною характеристикою, незалежно від коду економічної класифікації видатків, за рахунок якого

вони були придбані. Цей рахунок поділяється на такі 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, пальне 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 для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування.

Облік дорогоцінних металів для протезування ведеться відповідно до «Положення про порядок збирання і здавання відходів і брухту дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння», затвердженого спільним наказом МФУ, МЕУ, ДКУ з матеріальних ресурсів, НБУ, ДКУ з рідкісних, дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння від 23.06.1994 р. № 54/11/161-91/15 та зареєстрованого у МЮУ 09.07.1994 р. за № 158/367.

На субрахунку 232 «Продукти харчування» обліковуються продукти харчування в установах, у кошторисах яких передбачено асигнування за кодом економічної класифікації видатків 1133 «Продукти харчування».

На субрахунку 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби» обліковують медикаменти, бактерицидні препарати, сироватки, вакцини, кров та перев'язувальні засоби в лікарнях, лікувально-профілактичних, лікувально-ветеринарних та інших закладах, у кошторисах яких передбачено асигнування за кодом економічної класифікації видатків 1132 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали». На цьому субрахунку також обліковують допоміжні та аптекарські матеріали у лікувальних закладах, які мають свої аптеки.

На субрахунку 234 «Господарські матеріали і канцелярське приладдя» обліковують господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки та ін.), будівельні матеріали для поточного ремонту. Тут

обліковують медикаменти і перев'язувальні засоби установ, у кошторисах яких асигнування на цю мету передбачаються за кодом економічної класифікації видатків 1131 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

На субрахунку 235 «Паливо, горючі і мастильні матеріали» обліковуються всі види палива, пального і мастильних матеріалів, що знаходяться на складах або в коморах (дрова, вугілля, торф, бензин, гас, мазут, автол та ін.), а також безпосередньо у матеріально відповідальних осіб.

На субрахунку 236 «Тара» обліковують поворотну тару, обмінну тару (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки і т.ін.), як порожню, так і ту, що вміщує матеріальні цінності.

На субрахунку 237 «Матеріали в дорозі» обліковують 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» обліковують запасні частини, призначені для ремонту і заміни спрацьованих частин машин (медичних, електронно-обчислювальних та ін.), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (мотори, автомобільні шини, включаючи покриття, камери і обідні стрічки тощо), що не обліковуються на субрахунку 105 «Транспортні засоби».

На субрахунку 239 «Інші матеріали» обліковують сіно, овес, інші види кормів і фуражу для худоби та інших тварин, а також насіння, добрива й інші матеріали.

За дебетом субрахунків рахунка 23 «Матеріали і продукти харчування» обліковують матеріали і продукти харчування, придбані установою, у кореспонденції з кредитом відповідного субрахунка рахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або класу 6 «Поточні зобов'язання». За кредитом субрахунків рахунка 23 здійснюють списання матеріалів і продуктів харчування на дебет відповідного субрахунка рахунків класу 8 «Витрати» (табл. 6.1).

Облік операцій з витрачання матеріалів, крім продуктів харчування, ведуть у накопичувальній відомості з витрачання матеріалів т.ф. № 396 (меморіальний ордер № 13). Записи у цю відомість здійснюють за кожним документом зокрема у розрізі субрахунків. Після закінчення місяця підсумки субрахунків переносять до книги Журнал-головна.



**Господарські операції з обліку руху матеріальних цінностей  
бюджетних установ**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Одержано від постачальників (за кошти загального фонду):		
будівельні матеріали	204	631
обладнання для монтажу	202	631
господарські матеріали	234	675
на суму ПДВ	801, 802	631, 675
2. Оприбутковано лишки будівельних матеріалів, виявлені при проведенні інвентаризації	204	711
3. Придбано спеціальне обладнання для виконання науково-дослідної роботи за договірною темою. Обладнання надійшло на склад. Рахунок оплачено з реєстраційного рахунка спеціальних коштів:		
на купівельну вартість (без ПДВ)	203	364, 675
на суму ПДВ, включену в податковий кредит	641	364, 675
на суму ПДВ, не включену в податковий кредит	811—813	364, 675
4. Спеціальне обладнання для виконання договірних науково-дослідних робіт передано зі складу в лабораторію (науковому підрозділу)	823	203
5. Після закінчення науково-дослідної роботи за договором спеціальне обладнання за згодою замовника залишено в установі для використання за призначенням (оцінено за цінами можливого використання) і прибуткується:		
а) у складі основних засобів		
залишкова вартість	104	711
одночасно другий запис	811	401
сума зносу (за розрахунками)	104	131
б) у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів	221	711
одночасно другий запис	811	411
в) у складі матеріалів для наукових досліджень	231	711
6. Списано використані на капітальне будівництво господарським способом за рахунок державних асигнувань:		
будівельні матеріали	801	204
обладнання до установки	801	202
7. Частина виробів навчальної майстерні, передана на склад для використання на власні потреби установи	231	241

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
8. Передано для власного використання м'ясо, отримане від забою тварин у підсобному сільському господарстві	232	251
9. Одержано продукти харчування, оплачені за рахунок коштів державного фінансування з реєстраційного рахунка: вартість без ПДВ на суму ПДВ	232 801	361 361
10. Списано господарські матеріали, витрачені на основну статутну діяльність установи	801, 802	234
11. Списано продукти харчування, витрачені відповідно до кошторису бюджетної установи	801, 802	232
12. Списано нестачу продуктів харчування у межах норм природних втрат	801, 802	232
13. Списано різні господарські матеріали, витрачені: на роботу навчальної майстерні за договорами про науково-дослідні роботи	821 823	234 234
14. Надійшли на склад матеріали для учбових цілей, закуплені в централізованому порядку установою-закупником	231	683, 684

### **6.7. Особливості обліку медикаментів і перев'язувальних засобів**

Медикаменти та перев'язувальні засоби є досить вагомою складовою частиною матеріальних цінностей бюджетних установ, зокрема медичних закладів.

Облік медикаментів та перев'язувальних засобів здійснюється за наказом Міністерства охорони здоров'я СРСР «Про затвердження Інструкції з обліку медикаментів, перев'язувальних засобів і виробів медичного призначення у лікувально-профілактичних установах охорони здоров'я, що знаходяться на державному бюджеті СРСР» від 02.06.1987 р. № 747.

Відповідно до вказаного нормативного документа організація обліку медикаментів та інших лікарських засобів у медичних установах залежить передусім від наявності у зазначеній установі такого структурного підрозділу, як аптека. Крім того, облік

лікарських засобів здійснюється по-різному залежно від їх виду, призначення та вартості. Звичайні лікарські засоби обліковуються у сумарному (грошовому) виразі, а засоби за спеціальним переліком — у предметно-кількісному обчисленні. Розглянемо порядок обліку кожного з цих видів лікарських засобів зокрема.

**За наявності у медичному закладі аптеки** лікарські засоби, що не підлягають предметно-кількісному обліку, обліковуються як у бухгалтерії, так і в аптеці за роздрібними цінами у сумарному грошовому обчисленні. При цьому придбані і отримані аптекою лікарські засоби оприбутковуються на підставі рахунків постачальника після їх перевірки на відповідність кількості і якості. Отримані і перевірені рахунки постачальників реєструються у «Книзі реєстрації рахунків, що надійшли до аптеки» (ф. № 6—МЗ), підписуються відповідальною особою, яка здійснила перевірку і приймання медикаментів, і передаються до бухгалтерії, де на їх підставі складається бухгалтерський запис:

Д-т субрах. 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»,

К-т субрах. 361 «Розрахунки в порядку планових платежів».

Відпуск лікарських засобів матеріально-відповідальним особам з аптеки здійснюється за накладними (вимогами) т. ф. № 3—3, які оформляються у двох примірниках і містять такі дані: повну назву лікарського засобу, розмір, фасування, лікарську форму, дозування, упаковку, кількість, ціну, вартість. Перший примірник накладної залишається в аптеці, а другий — передається матеріально відповідальній особі того відділення, яке одержує лікарські засоби. Обидва примірники підписують одержувач медикаментів та завідувач аптеки чи його заступник. Кожна накладна на видачу лікарських засобів таксується завідувачем аптеки чи його заступником, після чого накладні фіксуються у порядку номерів у «Книзі обліку протаксованих накладних (вимог)» (ф. № 7—МЗ). Наприкінці місяця у цій книзі підраховується загальна сума за кожною групою ліків і загальна сума за місяць та складається «Звіт аптеки про надходження та витрачання медикаментів, перев'язувальних засобів та виробів медичного призначення» (ф. № 11—МЗ), який служить підставою для списання видатків з лікарських засобів:

Д-т субрах. 801 (802) «Видатки з державного (місцевого) бюджету на утримання установи та інші заходи»,

К-т субрах. 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби».

Склад лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку, визначений наказом МОЗ України від 20.09.1995 р. № 172 та Переліком МОЗ України від 30.06.1994 р. № 117 (з подальшими змінами і доповненнями). До зазначеної

категорії препаратів належать: наркотичні лікарські засоби; психотропні лікарські препарати; отруйні лікарські засоби; лікарські засоби, що мають одурманюючу властивість; спирт етиловий. Відповідно до наказу МОЗ України «Про затвердження Порядку обігу наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів у державних та комунальних закладах охорони здоров'я» від 18.12.1997 р. № 356 медичні заклади, що мають свої аптеки, повинні закуповувати зазначені препарати з аптечних складів (відповідно до попередньо укладених з ними угод).

Облік зазначених препаратів в аптеці здійснюється як у грошовому виразі, так і у кількісному в розрізі відповідних найменувань у «Книзі предметно-кількісного обліку аптекарських запасів» (ф. № 8—МЗ). Для цього у книзі ф. № 8—МЗ на кожне найменування, фасування, лікарську форму, дозування лікарських засобів відкривається окрема сторінка (або декілька сторінок при необхідності). Видача зазначених лікарських засобів у відділення оформляється спеціальними накладними (вимогами), затвердженими керівником установи; в них проставляються штамп і печатка установи, зазначаються номери історій хвороби, прізвища, ім'я та по батькові хворих, для яких виписано ліки. Отримує такі лікарські засоби тільки матеріально відповідальна особа певного відділення, кабінету. На підставі накладних (вимог) на відпущені з аптеки лікарські засоби складається «Відомість вибірки витрачених лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку» (ф. № 1—МЗ), записи у якій здійснюють за кожним найменуванням. Загальна кількість відпущених препаратів (відповідно до вибірки за день) переноситься до книги ф. № 8—МЗ. У бухгалтерії на підставі отриманих з аптеки документів облік зазначених препаратів здійснюється у грошовому виразі за окремими позиціями.

**Медичні заклади, що не мають своїх аптек**, повинні закуповувати лікарські засоби в державних та комунальних аптеках у порядку, передбаченому угодою між ними. Надходження лікарських засобів при такій формі організації медичного закладу здійснюється у вигляді планових поставок. Це означає, що розрахунки між аптекою і медичним закладом носять систематичний характер. Як правило, медичний заклад періодично (наприклад, один раз на декаду) перераховує постачальнику обумовлену угодою суму коштів. Постачальник (аптека) систематично відпускає медичному закладові лікарські препарати на його вимогу (за дорученням), не вимагаючи оплати за кожним випадком відпуску медикаментів. На відпущені за певний період (як правило, за місяць) лікарські засоби постачальник виставляє рахунок з до-

даванням підтвердних документів. Бухгалтерія медичної установи перевіряє виставлені рахунки та приймає їх до виконання. При цьому уточнюється і регулюється стан розрахунків з поставальником (аптекою) за отримані лікарські засоби.

Лікарські засоби, що не підлягають предметно-кількісному обліку, відпускаються з аптеки до медичної установи за накладними (вимогами) т.ф. № 3–3, які випикує старша медична сестра кожного відділення закладу за групами препаратів у чотирьох примірниках. Отримання лікарських засобів з аптеки здійснюється матеріально відповідальними особами відділень (старшими медичними сестрами) за дорученням. Отримані лікарські засоби зберігаються у відділеннях.

Отримання з аптек та порядок зберігання і обліку лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку, мають певні особливості. Накладні (вимоги) на їх відпуск з аптеки випикуються у 5 примірниках, два з яких отримує установа за підписом працівника аптеки. Ці накладні (вимоги) мають більш деталізовану форму. У відділеннях, куди надходять зазначені засоби, вони зберігаються у вогнетривких сейфах або в металевих шафах (відповідно до наказу МОЗУ № 356 від 18.12.1997 р.).

Облік лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку, у відділеннях здійснюється головною (старшою) медичною сестрою у книзі ф. № 8–МЗ. Наприкінці кожного місяця зазначені матеріально відповідальні особи на підставі даних первинного обліку складають «Звіт про рух лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку» (ф. № 2–МЗ), який є підставою для списання цих засобів з підзвіту матеріально-відповідальної особи на витрати установи:

Д-т субрах. 801 (802) «Видатки з державного (місцевого) бюджету на утримання установи та інші заходи»,

К-т субрах. 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби».

Усі витрати з транспортування лікарських засобів прямо списуються на фактичні видатки установи і не зараховуються на збільшення вартості медичних засобів. Усі операції з продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. звільняються від оподаткування цим податком. Тому облік надходження та витрачання медикаментів ведеться за цінами придбання.

Медикаменти, що надійшли до медичного закладу у вигляді гуманітарної допомоги, обліковуються матеріально відповідальними особами окремо від придбаних за рахунок бюджетних асигнувань, а на їх витрачання складається окремий звіт. У бухгал-

терії оприбуткування медикаментів і перев'язувальних засобів, що надійшли до установи у вигляді гуманітарної допомоги, оформляють бухгалтерськими записами:

1) Д-т субрах. 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;

К-т субрах. 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

2) Д-т субрах. 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»;

К-т субрах. 364 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень».

Одночасно виконують другий запис на відображення отриманої гуманітарної допомоги:

Д-т субрах. 364 – К-т субрах. 324.

Списання витрачених медикаментів, що надійшли до установи як гуманітарна допомога, оформляють записом:

Д-т субрах. 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»,

К-т субрах. 233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби».

Останнім часом набули поширення випадки придбання медикаментів і перев'язувальних засобів за рахунок коштів, внесених хворими, або за їх дорученням. Облік лікарських засобів, придбаних за рахунок коштів за дорученнями, ведеться окремо від засобів, придбаних за рахунок бюджетних асигнувань або у вигляді гуманітарної допомоги. У первинних документах на їх надходження та витрачання необхідно зазначати, за рахунок яких (чийх) коштів придбано ці лікарські засоби та для лікування якого хворого призначені (витрачені). У бухгалтерському обліку придбання та витрачання лікарських засобів за дорученням оформляється такими ж записами, як і гуманітарна допомога.

## ***6.8. Облік продуктів харчування у медичних закладах***

Продукти харчування, як і лікувальні засоби, становлять окрему статтю видатків медичних установ, що утримуються за рахунок бюджетних асигнувань. Їх облік здійснюється відповідно до наказу МОЗ СРСР «Про затвердження Інструкції з обліку продуктів харчування у лікувально-профілактичних та інших закладах охорони здоров'я, що знаходяться на державному бюджеті СРСР» від 05.05.1983 р. № 530. Весь процес обліку продуктів

харчування в медичних закладах умовно можна поділити на три стадії: складський облік, облік у харчоблоці, облік у бухгалтерії.

Закупка та доставка продуктів харчування здійснюються відповідно до угод, укладених з постачальниками. Вони можуть відбуватися у централізованому порядку спеціалізованим транспортом постачальника за кільцевим графіком (центрозавезення) або ж експедитором установи (за дорученням). Систематичні поставки здійснюють, як правило, у порядку центрозавезення (наприклад, щоденне завезення хліба, овочів тощо). Розрахунки за систематичні поставки здійснюють у формі планових платежів з використанням у бухгалтерському обліку для їх відображення субрахунок 361 «Розрахунки у порядку планових платежів».

Куплені продукти харчування оприбутковують за ціною придбання (купівельною вартістю) без врахування витрат на їх транспортування та суми сплаченого ПДВ при придбанні. Останні записують на видатки установи за рахунок відповідних асигнувань.

Надходження продуктів харчування в установу оформляється розпискою матеріально відповідальної особи (комірника, завідувача складу) у документах постачальника після ретельної перевірки відповідності кількості, асортименту та якості продуктів супровідним документам. Облік надходження та відпуску продуктів харчування на складі здійснюється на підставі первинних документів у «Книзі складського обліку запасів» (т.ф. № 3–9) у розрізі найменувань, номенклатурних номерів, сортів у кількісному виразі. Після запису даних первинних документів до книги складського обліку матеріально відповідальна особа складає реєстр прибуткових та видаткових документів (т.ф. № М–13) і разом з документами передає до бухгалтерії на перевірку. Бухгалтер розписується про приймання документів на другому примірнику реєстру.

Відпуск продуктів харчоблоку проводиться через шеф-кухара на підставі «Меню-вимоги на видачу продуктів харчування» (т.ф. № 3–4). Дані меню-вимоги носять превентивний і дещо ймовірний характер, оскільки формуються на підставі попередніх статистичних даних щодо кількості хворих у відділеннях. Підготовка інформації про наявність хворих, розрахунок необхідної кількості продуктів харчування за видами та складання вимоги на їх відпуск здійснюється у такій послідовності:

— старші медичні сестри відділень складають відомості про наявність хворих станом на 9-ту годину ранку поточного дня за формою № 22–МЗ за групами хворих і номерами столів (дієтами) та передають їх дієтестрі;

— дієтестра на підставі одержаних даних з відділень складає зведену форму № 22–МЗ по лікарні в цілому з розбивкою за дієтстолами;

— на підставі зведених даних про наявність хворих та рецептів і норм харчування дієтсестра складає меню-розкладку (ф. № 44—МЗ), яка являє собою розрахунок необхідної кількості певного продукту в порції відповідної страви та загальної кількості продуктів;

— на підставі підсумкових даних форми № 44—МЗ випи-сується «Вимога на видачу продуктів харчування зі складу (ко-мори)» за ф. № 45—МЗ або меню-вимога за т.ф. № 3—4;

— видача раціонів харчування з харчоблоку (після їх приго-тування) у відділення здійснюється за «Відомістю на відпуск у відділення раціонів харчування для хворих» (ф. № 23—МЗ). Скла-дає цю відомість дієтсестра, підписує укладач і шеф-кухар. Факт отримання відділеннями сніданків, обідів та вечерь підтверджуєть-ся підписом уповноваженої особи.

У бухгалтерії облік надходження продуктів харчування здійснюється у «Накопичувальній відомості з надходження про-дуктів харчування» (т.ф. № 3—12), яку складають окремо за кож-ною матеріально відповідальною особою у кількісному і сумар-ному (грошовому) вираженні на підставі первинних документів, отриманих від завідувача складу (комірника). Після закінчення місяця у цих відомостях підбивають підсумки і на цій підставі складають «Зведення накопичувальних відомостей про надход-ження продуктів харчування — меморіальний ордер № 11» т.ф. № 398 (бюджет). Підсумки цього зведення звіряють з рахунками постачальників і переносять до книги Журнал-головна.

Облік виданих продуктів харчування ведеться у «Накопичу-вальній відомості витрачання продуктів харчування» (т.ф. № 3—13), яка складається на підставі вимог на видачу продуктів хар-чування зі складу (або меню-вимог) кожною матеріально від-повідальною особою. Після закінчення місяця підсумки цієї відомості звіряють з даними про фактичну наявність хворих і переносять до «Зведення накопичувальних відомостей про вит-рачання продуктів харчування — меморіальний ордер № 12» т.ф. № 411 (бюджет), а підсумки останнього — до книги Журнал-головна за кореспондуючими субрахунками.

Аналітичний облік продуктів харчування ведеться за найме-нуваннями, сортами, кількістю та вартістю і матеріально відпо-відальними особами в оборотних відомостях (ф. № 3—11), запи-си до яких здійснюють на підставі даних накопичувальних відомостей т.ф. № 3—12 і 3—13. В оборотних відомостях щоміся-ця підраховуються обороти і визначаються залишки, підсумки яких звіряють з даними книги Журнал-головна.

Для синтетичного обліку продуктів харчування у бюджет-них установах призначений субрахунок 232 «Продукти харчуван-



ня», який є активним, основним, матеріальним. Рух продуктів харчування у синтетичному обліку в бюджетних установах відображається такими записами на рахунках (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

**Господарські операції з обліку руху продуктів харчування  
у медичних закладах**

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Перераховано постачальникам за продукти харчування: за рахунок коштів загального фонду	361	311, 321
за рахунок коштів спеціального фонду	361	313, 323
2. Одержано від постачальників продукти харчування: придбані за рахунок коштів загального фонду:		
на купівельну вартість без ПДВ	232	361
на суму ПДВ	801, 802	361
придбані за рахунок коштів спеціального фонду:		
на купівельну вартість без ПДВ	232	361
на суму ПДВ, включену в податковий кредит	641	361
на суму ПДВ, не включену в податковий кредит	811, 813	361
3. Оприбутковані продукти харчування, одержані установою як гуманітарна допомога:		
на суму гуманітарної допомоги	324	712
відображено надходження продуктів харчування	232	364
одночасно другий запис на касові видатки	364	324
4. На підставі виправдних документів списуються витрачені продукти харчування:		
придбані за кошти загального фонду	801, 802	232
придбані за кошти спеціального фонду	811	232
одержані як гуманітарна допомога	812	232

Працівники бухгалтерії повинні систематично перевіряти ведення складського обліку та обліку у харчоблоці і періодично організовувати інвентаризацію продуктів харчування у місцях їх зберігання.

### **6.9. Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі**

Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведеться у тих бюджетних установах, які мають у своєму складі підсобні (навчальні, навчально-дослідні) сільськогосподарські підрозділи, не переведені на самостійний баланс. У таких установах дорослі

продуктивні і робочі тварини обліковуються на субрахунок 107 «Робочі і продуктивні тварини», а молодняк тварин і тварини, вибракувані з основного стада і поставлені на відгодівлю з метою подальшої реалізації або забою на м'ясо, птиця, звірі, кролики обліковуються на синтетичному рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі». До цього рахунка передбачено такі 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 субрахунок 211 «Молодняк тварин на вирощуванні» ведеться облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней за такими статевими та господарськими 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: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною віковою 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 статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження).

Молодняк племінних тварин усіх видів (великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз і коней) обліковується також за породами.

На субрахунок 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 відгодівлі і нагулі;
- кози на відгодівлі і нагулі.

На субрахунку 213 «Птиця» ведеться облік наявності, надходження і вибуття всіх видів птиці, як молодняка, так і дорослої, за такими обліковими групами:

- 1) кури яєчного напрямку використання: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;
- 2) кури м'ясного напрямку використання: 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 (лисиці, нутрії тощо), окремо молодняка і дорослого (основного) стада.

На субрахунку 215 «Кролі» ведеться облік наявності, надходження і 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 і вартістю, в цілому по пасіці.

На субрахунку 217 «Доросла худоба, вибракувана з основного стада» ведеться облік поголів'я і балансової вартості вибракуваних з основного стада продуктивних тварин і робочої худоби, призначеної для реалізації або забою на м'ясо в господарстві без відгодівлі (нагулу), за видами.

На субрахунку 218 «Худоба, прийнята від населення для реалізації» ведеться облік руху тварин, прийнятих від населення для реалізації на сторону за їх дорученням, за видами.

Облік тварин на вирощуванні і відгодівлі здійснюють на підставі первинних документів, оформлених відповідно до вимог і правил, що діють у сільськогосподарських підприємствах і затверджені відповідними галузевими органами.

При одержанні приплоду завідуючий фермою, бригадир або зоотехнік складають у двох примірниках «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об. ф. № 95). Записи в ньому здійснюють індивідуально за кожною головою приплоду великої рогатої худоби і коней, а з решти тварин — в цілому із зазначенням статі. На одержаний приплід звірів і кролів складають «Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об. ф.

№ 96), в якому зазначають кількість виявленого в кожному гнізді молодняка (живого і мертвого). Оприбутковують лише живих звірят (кроленят). Тварин, придбаних в інших підприємствах, прибуткують на підставі товарно-транспортної накладної та рахунка-фактури постачальника. Надходження тварин і птиці від населення, визначення порядку розрахунків за надані послуги з вирощування або відгодівлі поголів'я відображують у «Приймально-розрахунковій відомості на худобу і птицю, прийняту від населення» (с.-г. обл. ф. № 95а) або ж «Актом на передачу (продаж) і закупівлю худоби і птиці за договорами з громадянами» (с.-г. об. ф. № 95б).

Переведення тварин з молодшої групи в старшу, молодняка в основне стадо, на відгодівлю здійснюють у відповідні строки. Так, нетелей переводять у групу корів у день отелення, перевірюваних свиноматок у групу основних — після відлучення поросят, одержаних від першого опоросу, а ремонтних свинок у групу перевірюваних — у віці 9—10 міс. живою масою 100—120 кг. Усі зміни в групах оформляють «Актом на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об. ф. № 97), в якому записують основні зоотехнічні дані про тварин, прізвища працівників ферми, за якими перезакріплюється поголів'я (вони розписуються в документі). У процесі переведення тварин з групи в групу беруть участь працівники зоотехнічної і ветеринарної служб.

При русі тварин (народження, переведення з групи в групу або основне стадо, постановка на відгодівлю, зняття з неї при забої або вибутті, передача іншій матеріально відповідальній особі) їх зважують. Молодняк, відгодівельне поголів'я великої рогатої худоби, свиней треба зважувати щомісяця. Результати зважування, а також кличку, інвентарний номер, живу масу до і після зважування, приріст тварин за місяць записують у «Відомості зважування тварин» (с.-г. об. ф. № 98) за відповідальними особами і відповідними видами тварин. Для визначення приросту живої маси за відповідною групою тварин за певний період складають «Розрахунок визначення приросту» (с.-г. об. ф. № 98а).

Особливої уваги з боку бухгалтерської служби вимагають облік і контроль вибуття тварин і птиці з ферми чи господарства. Причини вибуття бувають різні: з технологічних потреб; у зв'язку з плановою необхідністю, внутрішньогосподарським переміщенням; у непередбачуваних і екстремальних ситуаціях; внаслідок реалізації, забою на м'ясо тощо.

Відпуск молодняка і тварин на відгодівлі іншим організаціям оформляють «Товарно-транспортною накладною на відправлення-приймання тварин і птиці» (ф. № 1-сг), яку виписують у

4 примірниках на кожну групу худоби, свиней, птиці та інших видів тварин. До накладної додають ветеринарне свідоцтво. У товарно-транспортній накладній обов'язково записують такі дані: кількість голів, живу масу, категорію вгодованості, дату і годину відправлення, пункт призначення, найменування одержувача товару.

У разі вимушеного дорізування або загибелі тварин, птиці, ліквідації поголів'я з інших причин у день вибуття обов'язково складають «Акт на вибуття тварин і птиці (забій, дорізування і загибель)» (с.-г. об. ф. № 100). На всі випадки загибелі і вимушеного забою тварин ветеринарна служба господарства разом із спеціалістами ветеринарної дільниці складає акт (висновок) про причини такого стану поголів'я. В акті записують порядок і мету використання одержаних внаслідок дорізування тварини продуктів.

Продукти від забою тварин у господарстві, на забійному пункті інших організацій здають у комору (на склад) відповідно до накладної, в якій про приймання розписується комірник або інша особа. Один примірник накладної додають до звіту про рух тварин і птиці.

Усі документи про вибуття тварин і птиці затверджує керівник підприємства.

Вибракування тварин з основного стада для наступної постановки на відгодівлю або забій, а також для реалізації, тобто зарахування до оборотних активів, відображують в «Акті на вибракування тварин з основного стада» (с.-г. об. ф. № 57).

Для оперативного обліку і контролю за рухом поголів'я завідуючий тваринницькою фермою чи обліковець веде «Книгу обліку тварин і птиці» (с.-г. об. ф. № 34), в якій за кожною статевіковою групою тварин визначають надходження і вибуття поголів'я.

Основним документом, який підтверджує рух худоби, свиней, птиці, інших видів тварин за певний період, є «Звіт про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об. ф. № 102). Складають 2 примірники звіту щомісяця. З них один здають разом з первинними документами в бухгалтерію установи для складання бухгалтерських проведень та обліку. Разом з даними про рух худоби і птиці за обліковими групами, кількістю голів та живою масою у звіті також зазначають кількість кормо-днів, затрачених на утримання поголів'я.

На підставі звіту та доданих до нього первинних документів у бухгалтерії складають меморіальний ордер і визначають кореспонденцію рахунків з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Підсумки меморіального ордера переносять до книги Журнал-головна. Аналітичний облік руху тварин у бухгалтерії бюджетних установ ведуть у «Книзі обліку тварин» (т.ф. № 3–8).

Основні господарські операції з обліку руху молодняка тварин у підсобних (навчальних, навчально-дослідних) сільськогосподарських підрозділах бюджетних установ, облік діяльності яких ведеться на єдиному балансі бюджетної установи, наведено у табл. 6.3.

Таблиця 6.3

**Відображення в обліку господарських операцій руху молодняка тварин у бюджетних установах**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Прибуткується приплід і приріст живої маси молодняка тварин, одержаний у підсобному сільському господарстві	211	822
2. Одержано молодняк для вирощування і відгодівлі від постачальника, оплачений за рахунок спеціальних коштів	211	323, 364, 675
3. Прибуткується м'ясо, одержане від забою тварин на відгодівлі	251	212
4. Прибуткуються надлишки молодняка тварин, виявлені при інвентаризації:		
народження поточного року	211	822
народження минулих років	211, 212	711
5. Переведено молодняк тварин у доросле стадо:		
на фактичну собівартість молодняка	107	211
одночасно другий запис на створення фонду в необоротних активах	811	401
6. Вибракувано дорослих тварин з основного стада і поставлено на відгодівлю		
на вартість вибракуваних тварин	401	107
одночасно другий запис на оприбуткування тварин на відгодівлі	212	711
7. Реалізовано тварин, вибракуваних з основного стада		
на вартість реалізованих тварин	722	217
на суму виручки від реалізації (без ПДВ)	364, 323	722
на суму ПДВ, включену в податкові зобов'язання	364, 323	641
на суму прибутку від реалізації (в кінці року)	722	432
8. Списано падіж тварин на відгодівлі, віднесений за рахунок винних осіб:		
на облікову вартість тварин	822	212
на суму утримання з винних осіб	363	711

## **6.10. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів**

До малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) зараховують засоби праці, що придбані для використання у статутній діяльності установи на строк менше одного року. За функціональною роллю у процесі відтворення вони належать до оборотних активів, тому для них характерні всі ознаки, що стосуються цієї групи засобів. У той же час малоцінні та швидкозношувані предмети, як засоби праці, мають певну специфіку використання: вони можуть використовуватися у діяльності установи тривалий час (протягом декількох місяців), не змінюючи при цьому зовнішнього вигляду та основних фізичних властивостей. До таких засобів зараховують дрібний господарський інвентар, інструменти, сценічно-постановчі засоби вартістю до 10 грн за одиницю (комплект), посуд тощо.

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено окремий синтетичний рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», облік за яким ведеться на двох субрахунках: 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації»; 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення».

Рух малоцінних та швидкозношуваних предметів у бюджетних установах оформляється первинними документами типових міжвідомчих форм, затверджених наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 145:

- ф. № МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв»);
- ф. № МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- ф. № МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв»);
- ф. № МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;
- ф. № МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»;
- ф. № МШ-6 «Особова картка № \_\_\_\_ обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;
- ф. № МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;
- ф. № МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Крім того, в бюджетних установах за необхідності можуть використовуватися відомчі (галузеві) форми первинних документів з обліку МШП та форми документів і реєстрів, затверджені ДКУ, такі як «Журнал реєстрації битого посуду» т.ф. № 3—10 та ін.

У процесі документування руху малоцінних та швидкозношуваних предметів, як і інших об'єктів, розрізняють документи оперативного і бухгалтерського обліку. До перших належать документи, що відображають передачу зазначених предметів у ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу предметів робітникам у тимчасове користування та повернення тощо.

Це, перш за все, документи типових форм № МШ-1, МШ-2, МШ-3, МШ-6 та МШ-7. Складають їх, як правило, керівники підрозділів, комірники для оперативного контролю за збереженням, рухом, станом і використанням малоцінних та швидкозношуваних предметів.

До документів бухгалтерського обліку зараховуються документи, якими оформляється відпуск предметів у виробництво зі зміною матеріально відповідальної особи, їх списання та ін., тобто ті первинні документи, які є підставою для здійснення записів на рахунках. Це можуть бути забірні картки (т. ф. № 3-5), накладна-вимога (т.ф. № 3-3), акти на вибуття і списання МШП (т. ф. № МШ-4, МШ-5, МШ-8).

Форма № МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів» застосовується для оформлення поломки та втрати МШП. Складається на одного або декількох робітників. Якщо поломка сталася з вини робітника, то акт ф. № МШ-4 складається у двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії для стягнення у встановленому порядку з робітника вартості поламаного, зіпсованого чи втраченого предмета. Другий примірник ф. № МШ-4 залишається в цеху і є підставою для списання МШП.

Форма № МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні» застосовується на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття (ф. № МШ-4) і подається до центрального складу, звідки видаються до цеху інструменти (пристрої) того ж найменування, марки та розміру без додаткової виписки накладних вимог або забірних карток. Зі складу акт ф. № МШ-5 передається до бухгалтерії, де на його підставі проводиться списання інструментів зі складу на витрати (без відображення їх внутрішнього переміщення зі складу в експлуатацію).



Форма № МШ–8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку використання, інших МШП і здавання їх в комору для утилю. Акт ф. № МШ–8 складається на підставі разових актів вибуття (ф. № МШ–4). На різні види МШП акти на списання (ф. № МШ–8) складаються окремо. Після здавання списаних предметів до комори для утилю акт з розпискою комірника передається до бухгалтерії, де на його підставі здійснюють відповідні записи на рахунках.

Наказом ДКУ від 18.12.2000 р. № 130 затверджено форму «Акту списання» (т. ф. № 3–2), який призначено для списання матеріальних цінностей, у т. ч. і МШП, що стали непридатними. Складає цей акт комісія, призначена наказом по установі. При складанні «Акту списання» (т.ф. № 3–2) акт за ф. № МШ–8 не застосовують.

Особливістю обліку МШП в бюджетних установах є те, що їхня вартість при передачі зі складу в експлуатацію не списується з балансу, а залишається в обліку до повного використання, тобто до часу втрати придатності. Крім того, на вартість МШП, що надійшли в установу, створюють фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за видами з одночасним відображенням фактичних видатків на придбання.

Основні господарські операції з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів у бюджетних установах відображають на рахунках такими записами (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

**Бухгалтерські проведення з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Оприбутковано МШП, виготовлені у власній майстерні: надходження МШП на склад готових виробів	241	821
передача МШП для власного використання	221	241
відображаються фактичні видатки та створюється фонд у МШП	801, 802	411
2. Одержано МШП від постачальника:		
а) придбані за кошти загального фонду:		
на купівельну вартість (без ПДВ)	221	364, 675
на суму ПДВ	801, 802	364, 675
одночасно другий запис на вартість без ПДВ	801, 802	411

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
б) придбані за кошти спеціального фонду: на купівельну вартість (без ПДВ)	221	364, 675
на суму ПДВ, включену в податковий кредит	641	364, 675
на суму ПДВ, не включену в податковий кредит	811—813	364, 675
одночасно другий запис на вартість без ПДВ	811—813	411
3. Оприбутковано надлишки МШП, виявлені при інвентаризації:		
на вартість МШП	221	711
одночасно другий запис	811	411
4. Списано МШП, що вибули з різних причин		
на облікову вартість	411	221
на вартість одержаних матеріалів від лікві-дації МШП, залишених для господарських потреб установи	231, 234, 235, 238, 239	711
5. Видача МШП зі складу в експлуатацію		
вартістю до 10 грн за одиницю (комплект)	411	221/1
вартістю понад 10 грн за одиницю (комплект)	221/2	221/1
6. Реалізація надлишків МШП:		
а) придбаних за кошти загального фонду:		
на облікову вартість	411	221
на суму виручки від реалізації	364, 675	711
б) придбаних за кошти спеціального фонду:		
на облікову вартість	411	221
на суму виручки без ПДВ	364, 675	711
на суму ПДВ	364, 675	641
7. Списання недостач МШП, виявлених при інвентаризації		
на облікову вартість	411	221
на вартість стягнення з винних осіб (якщо такі виявлені)	363	711

На підставі наведених господарських операцій складається «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних і швидкозношуваних предметів — Меморіальний ордер № 10», т.ф. № 439 (бюджет), підсумки якого переносяться до книги Журнал-головна.

## ***6.11. Інвентаризація матеріальних запасів та відображення в обліку її результатів***

Бюджетні установи й організації повинні проводити інвентаризацію матеріалів, продуктів харчування, палива, малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших матеріальних цінностей за місцем зберігання та за матеріально відповідальними особами в строки і порядку, передбаченому «Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», затвердженою наказом ГУ ДКУ від 30.10.1998 р. № 90, у редакції наказу ДКУ від 05.10.2005 р. № 184.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення й перелік майна, що підлягає інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником установи (крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим). Інвентаризація всіх цінностей проводиться в установлені терміни, включаючи цінності, на предмет наявності яких проводились позапланові перевірки протягом року.

Бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

а) молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл — не менше одного разу на квартал;

б) готових виробів, сировини і матеріалів, пального, кормів, фуражу та інших матеріалів — не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня;

в) продуктів харчування і спирту — не менше одного разу на квартал;

г) незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях і підсобних сільських та навчально-дослідних господарствах — не раніше 1 жовтня звітного року і, крім того, періодично — у терміни, які встановлюють міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад (за підпорядкуванням).

Проведення інвентаризації є обов'язковим: перед складанням річної бухгалтерської звітності; при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передавання справ); при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів); після пожежі або стихійного лиха (повені, землетрусів та ін.); у випадку ліквідації установи; згідно з розпорядженням судових та слідчих органів; при передачі майна установи в оренду; при передачі підприємств,

установ, організацій або їхніх структурних підрозділів з одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер, разом з керівниками відповідних підрозділів і служб, зобов'язаний контролювати дотримання встановлених правил проведення інвентаризації.

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язковою участю головного бухгалтера. Очолює інвентаризаційну комісію керівник установи або його заступник. Наказом встановлюють також терміни початку та закінчення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку.

Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі проводиться при обов'язковій участі всіх членів комісії та в присутності матеріально відповідальної особи. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Матеріальні цінності під час інвентаризації заносять в описи з кожного окремого найменування із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту й кількості (рахунком, масою або мірою). На виявлені пошкоджені цінності складають додаткові акти, в яких зазначають причини, характер і ступінь псування, та вказують винних у цьому осіб. Матеріальні запаси, що надійшли під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами в присутності членів інвентаризаційної комісії і оприбутковуються після проведення інвентаризації. Такі цінності заносять в окремий опис під назвою «Матеріальні цінності, що надійшли під час інвентаризації». Одночасно в документі про надходження таких цінностей за підписом голови інвентаризаційної комісії робиться відмітка «Після інвентаризації» з посиланням на дату опису, в якому зазначено такі цінності.

На великих складах при тривалому проведенні інвентаризації у виняткових випадках і тільки з письмового дозволу керівника і головного бухгалтера установи в період проведення інвентаризації матеріальні цінності можуть відпускати матеріально відповідальні особи в присутності членів інвентаризаційної комісії. Такі цінності заносять в окремий опис під назвою «Матеріальні цінності, відпущені під час інвентаризації», а у видаткових документах робиться відмітка за підписом голови інвентаризаційної комісії.

Після закінчення інвентаризації оформлені описи здають до бухгалтерії для перевірки, виявлення і відображення в обліку

результатів інвентаризації. При цьому кількісні та вартісні показники за даними бухгалтерського обліку проставляють проти відповідних фактичних даних опису (в одному рядку) і шляхом порівняння виявляють розходження між фактичною наявністю цінностей за даними інвентаризації та показниками обліку. Виявлені бухгалтерією в описах помилки повинні бути виправлені, а ці виправлення застережені підписом всіх членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальної особи.

Про всі недостачі, лишки, втрати, пов'язані з псуванням матеріальних цінностей, інвентаризаційна комісія повинна одержати письмові пояснення відповідальних працівників. На підставі цих пояснень та матеріалів інвентаризації комісія встановлює характер і причини виявлених недостач, втрат і псування цінностей або їх лишків і з урахуванням цього вносить пропозицію щодо порядку регулювання різниці між даними інвентаризації та обліку.

Виявлені при інвентаризації розходження фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку регулюються в такому порядку:

- виявлені лишки цінностей підлягають оприбуткуванню з подальшим виявленням причин їх виникнення та винних у цьому осіб;

- нестача матеріальних цінностей в межах установлених норм природних втрат списується за розпорядженням керівника на витрати установи. Норми природних втрат застосовуються лише у випадку виявлення фактичних нестач. Списувати матеріальні цінності у межах норм природних втрат до встановлення факту нестачі забороняється. За відсутності затверджених норм природних втрат (з окремих видів цінностей) усі нестачі розглядаються як понаднормові;

- взаємозалік лишків і нестач через пересортування може бути дозволений тільки як виняток за один і той же період, для однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи, щодо матеріальних цінностей одного й того ж найменування та в тотожних кількостях. Якщо при цьому вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, перевищує вартість цінностей, виявлених у лишках, різниця у вартості повинна бути віднесена на винних осіб;

- нестача матеріальних цінностей понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей зараховуються на винних осіб і стягуються з них за вартістю, встановленою відповідно до «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затвер-

дженого постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116 (з подальшими доповненнями). При виявленні нестач і втрат внаслідок зловживань відповідні матеріали протягом п'яти днів після встановлення такого факту підлягають передачі до слідчих органів, а на суму нестачі (втрати) оформляється цивільний позов;

— у випадках, коли конкретних винуватців не встановлено або ж у стягненні з них відмовлено судом, нестачі матеріальних цінностей понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха, від нерозкритих крадіжок списуються на витрати бюджетних установ, але лише після ретельної перевірки щодо відсутності винних осіб та вжиття необхідних заходів для запобігання подібним явищам.

У бухгалтерському обліку результати інвентаризації повинні бути відображені не пізніше десяти днів після їх закінчення і у тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, і обов'язково до складання річного звіту. При цьому оформляють такі бухгалтерські записи (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

**Відображення результатів інвентаризації матеріалів у бухгалтерському обліку**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Оприбутковано надлишки матеріалів і продуктів харчування, виявлені при інвентаризації	231—236, 238—239	711
2. Списано матеріали у межах норм природних втрат, а також нестачі і втрати від псування за рахунок установи	801, 802, 811—813	201, 202, 204, 231—236, 238—239
3. Списання нестач і втрат матеріалів і продуктів харчування за рахунок винних осіб:		
на облікову вартість	801, 802, 811—813	231—236, 238—239
на суму відшкодування, віднесену на винних осіб	363	711

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення результатів інвентаризації та відображення їх в обліку і оформляє свої висновки та пропозиції протоколом, який затверджує керівник установи.

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Охарактеризуйте класифікаційні групи та порядок оцінки запасів у бюджетних установах.
2. Назвіть основні завдання та особливості організації обліку запасів у бюджетних установах.
3. Назвіть основні первинні документи з обліку надходження та вибуття матеріальних цінностей в бюджетних установах.
4. Охарактеризуйте організацію зберігання та складського обліку матеріальних запасів.
5. Дайте характеристику методів аналітичного обліку запасів у бухгалтерії.
6. Перелічіть рахунки для обліку виробничих запасів і господарських матеріалів, дайте їх коротку характеристику.
7. Наведіть приклади основних господарських операцій з обліку руху матеріальних цінностей та їх відображення на рахунках.
8. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку бюджетних установ медикаментів та перев'язувальних засобів.
9. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку медичних установ продуктів харчування.
10. Дайте характеристику рахунків з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі у підсобних (навчальних) сільських господарствах.
11. Назвіть первинні документи, якими оформляють рух тварин на вирощуванні та відгодівлі, наведіть приклади бухгалтерських проведення за відповідними операціями.
12. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку бюджетних установ надходження, використання і списання малоцінних та швидкозношуваних предметів.
13. Порядок проведення інвентаризації запасів та відображення в обліку її результатів.

# РОЗДІЛ VII

---

## Облік доходів і видатків спеціального фонду

### *7.1. Склад, класифікація і завдання обліку коштів спеціального фонду*

Бюджетні установи в процесі своєї статутної діяльності можуть отримувати кошти не лише з державного або місцевих бюджетів, а й з інших джерел. Такі кошти прийнято називати власними надходженнями.

Усі власні надходження установ і організацій, що утримуються за рахунок асигнувань з державного або місцевого бюджетів, включаються до спеціального фонду бюджету. Їх надходження та витрачання планується у кошторисі доходів і видатків бюджетної установи.

Спеціальний фонд складається з власних надходжень (спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження), субвенцій, одержаних з бюджетів іншого рівня, та інших доходів спеціального фонду.

*Спеціальні кошти — це доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що провадиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисом доходів і видатків установи.*

Суми на виконання окремих доручень (суми за дорученнями) — це кошти, які бюджетні установи отримують від фізичних і юридичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень або використання за цільовим призначенням, визначеним особою, що надає такі кошти.

Інші власні надходження — це надходження, не включені до складу спеціальних коштів або сум за дорученнями.

*Субвенції, одержані з інших бюджетів, — це кошти, виділені з бюджету іншого рівня органам державної влади, що утримуються*



*за рахунок державного бюджету, для виконання делегованих законами України повноважень органів місцевого самоврядування, або інших, визначених законодавством, функцій.*

*Інші доходи — це інші кошти спеціального фонду бюджету, включені до кошторису установи, крім інших власних надходжень.*

Крім коштів спеціального фонду, окремим бюджетним установам можуть надходити кошти, що їм не належать і які необхідно перерахувати за призначенням при настанні відповідних умов. Це так звані депозитні суми. Вони не належать до коштів спеціального фонду і в кошторисі не плануються.

Розпорядниками коштів спеціального фонду є керівники бюджетних установ, яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями. Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в тому ж кошторисі, що й бюджетних коштів загального фонду, а їх облік ведеться за єдиним планом рахунків і на єдиному балансі. Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами; щодо них діє та ж сама класифікація видатків, що й для коштів загального фонду бюджету. Але облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для цього рахунках.

Для зберігання коштів спеціального фонду і проведення операцій з ними бюджетним установам відкривають спеціальні реєстраційні рахунки у відповідних органах ДКУ. При цьому в органах ДКУ для установи може бути відкрито не більше чотирьох спеціальних реєстраційних рахунків за всіма видами позабюджетних коштів.

У сучасних умовах питома вага спеціальних коштів у кошторисі доходів і видатків окремих установ досить значна, тому важливого значення набуває правильно організований облік цих коштів, завдання якого такі:

— контроль за повним і своєчасним надходженням та оприбуткуванням коштів спеціального фонду;

— облік і контроль витрачання коштів спеціального фонду суворо за призначенням відповідно до з кошторисних передбачень;

— своєчасне складання і подання звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду для забезпечення вірогідною інформацією всіх рівнів управління.

Зважаючи на важливість раціональної організації обліку коштів спеціального фонду та контролю за їх використанням ГУ ДКУ наказами від 25.05.2004 р. № 89 «Порядок обслуговування державного бюджету за видатками» та від 04.11.2002 р. № 205

«Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів» визначило порядок відкриття спеціальних реєстраційних рахунків бюджетних установ в органах ДКУ та відображення на них руху спеціальних коштів. Крім того, затверджено ряд положень та вказівок з планування та обліку окремих видів спеціальних коштів.

## 7.2. Облік коштів, одержаних як плата за послуги

До спеціальних коштів бюджетних установ зараховують інші доходи, крім бюджетного фінансування, надходження яких передбачено відповідними нормативно-правовими актами. Детальний перелік власних надходжень бюджетних установ і організацій затверджений постановою КМУ від 17.05.2002 р. № 659 «Про затвердження Переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання» (рис. 7.1).

Згідно з цим переліком власні надходження бюджетних установ поділяють на дві групи:

1) плата за послуги, що надаються бюджетними установами;

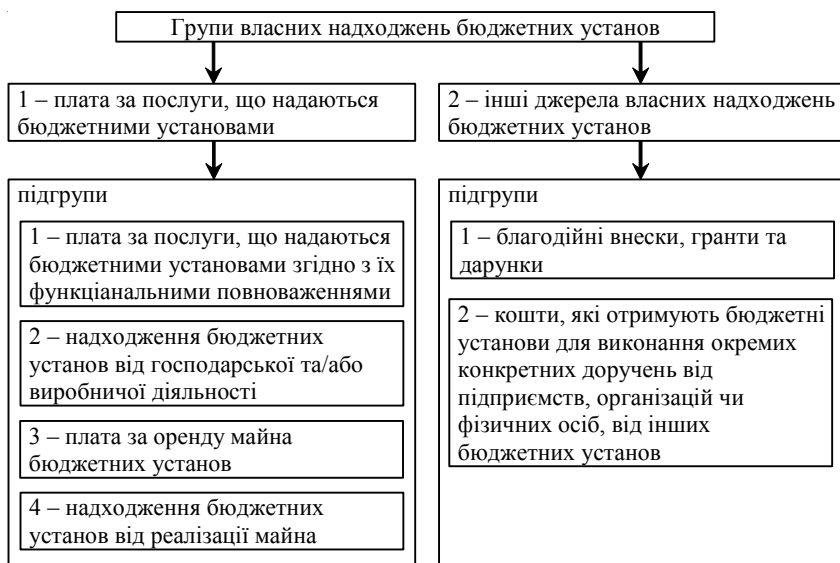


Рис. 7.1. Види власних надходжень бюджетних установ

2) інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

До першої групи належать надходження від надання послуг у відповідності з законами та нормативно-правовими актами України. Такі надходження мають постійний характер і обов'язково передбачаються у бюджеті та кошторисах бюджетних установ. До цієї групи належать:

а) плата за послуги, що надаються бюджетними установами відповідно до їх функціональних повноважень. Перелік таких платних послуг для окремих категорій бюджетних установ затверджено відповідними постановами уряду:

– кошти від надання послуг з організації і проведення свят, зустрічей, концертів, екскурсій, спортивних та показових виступів, атракціонів, змагань, за розробку сценаріїв, за послуги зв'язку, за кіно-, фото-, теле-, відео-, аудіопослуги, експлуатацію спортивного і культурного обладнання, спорядження, тренажерів тощо;

– вхідна плата за відвідання музеїв, виставок, картинних галерей, планетаріїв, надходження від продажу репродукцій художніх творів, копій музейних документів;

– надходження від користувачів бібліотек за пошкоджені та втрачені книги;

– плата за інформаційні та рекламні послуги, за переклади іноземної літератури, складання рефератів та бібліографічних довідок, за виготовлення фоторепродукцій книг, статей, випуск і розповсюдження буклетів, програм, малотиражних газет, плакатів, медалей і т. ін.;

– надходження за видачу ліцензій, дозволів, які згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи, видачу сертифікатів якості, документів, квитків, паспортів, посвідчень, довідок, контрольних карток обліку;

– кошти від організації та проведення лекцій, лекторіїв, курсів, семінарів, гуртків, секцій, за послуги консультаційних центрів, спеціалізованих груп, за надання консультацій, проведення тестування;

– кошти, які отримують науково-дослідні інститути від господарських організацій та осіб на утримання науково-консультаційних пунктів і груп підготовки до кандидатських екзаменів, а також вступних іспитів до аспірантури;

– кошти, що отримують медичні установи від окремих категорій громадян за проведення медичних оглядів, а також від організації і установ за обов'язкові медичні огляди осіб, що в них працюють;

– плата одиноких громадян за їх обслуговування вдома у розмірах, визначених законодавством;

– кошти, одержані установами ветеринарної медицини за проведення терапевтичних, хірургічних, акушерсько-гінекологічних, протиепізоотичних, санітарно-гігієнічних заходів згідно зі спеціальним переліком, затвердженим КМУ 15.08.1992 р. № 478, за дезинфекцію, дератизацію, дегельмінтизацію, а також ветеринарно-санітарну експертизу продуктів тваринного і рослинного походження, що продаються на ринках, ярмарках;

б) надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності:

– кошти від надання транспортних послуг, ремонту транспортних засобів, користування стоянками, що належать установі або знаходяться на її території;

– надходження від виробничо-господарської діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств і господарств, що відповідають профілю роботи установи і передбачені положенням про таку установу та обліковуються на її балансі;

– кошти на виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і послуг та спеціальних робіт (експерименти, аналізи, прогнози, експертизи, випробування, дослідження, спостереження тощо), робіт і послуг з навігаційно-гідрографічного забезпечення мореплавства;

– кошти, що надходять до фонду загальної обов'язкової освіти:

1) від реалізації продукції пришкольних ділянок, садів, виноградників, городів;

2) від заготівельних організацій за здане шкільними колективами насіння тощо;

3) за роботи, виконані шкільними колективами;

– плата за суміші для годування і лікувальні суміші, виготовлені молочними кухнями;

– суми, які згідно з діючим законодавством отримують станції переливання крові за відпуск донорської крові та її компонентів і виготовлених з них препаратів;

– плата за протези (зубні, вушні, очні) і контактні лінзи, включаючи вартість робіт і матеріалів;

в) плата за оренду майна бюджетних установ;

г) надходження від реалізації майна бюджетних установ.

До другої групи відносять кошти, одержані бюджетними установами для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти, пожертви, подарунки. Такі надходження не мають постійного характеру і плануються лише у тих випадках, коли вони заздалегідь визначені відповідними урядовими рішеннями, укладеними договорами, календарними планами на виконання робіт і т. ін. До цієї групи належать:

а) благодійні внески, гранти і подарунки, у т. ч. від спонсорів та меценатів;

б) кошти, одержані бюджетними установами на виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій, фізичних осіб, інших бюджетних установ, у т. ч. інвестиції на спорудження житлових будинків.

Власні надходження бюджетних установ використовуються у відповідності із законом про державний бюджет або рішеннями відповідних органів про місцеві бюджети.

Для зберігання коштів, одержаних як плата за послуги, бюджетній установі відкривається окремий спеціальний реєстраційний рахунок в органі ДКУ. Платежі, що надійшли готівкою до каси установи, не дозволяється використовувати без попереднього зарахування на спеціальний реєстраційний рахунок. Витрачання цих коштів передуює контроль органів ДКУ на підставі платіжних документів, до яких додаються виправдні документи, у межах наявності коштів за певним кодом економічної класифікації видатків.

Для обліку операцій з коштами, одержаними як плата за послуги, планом рахунків передбачено такі субрахунки:

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

323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;

674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»;

711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»;

715 «Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду»;

716 «Доходи за витратами майбутніх періодів»;

811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги».

У бухгалтерському обліку операції зі спеціальними коштами відображаються такими проведеннями (табл. 7.1).

Згідно з листом ДКУ від 02.08.2000 р. «Про направлення коштів спеціального фонду державного бюджету на бюджетні видатки та їх відшкодування» розпорядникам бюджетних коштів надано право використовувати тимчасово вільні кошти спеціального фонду на видатки, що повинні фінансуватися за рахунок загального фонду бюджету, з подальшим їх відшкодуванням, якщо інше не передбачене нормативно-правовими актами МФУ та ДКУ. Таке рішення розпорядник бюджетних коштів приймає самостійно і оформляє наказом по установі, про що письмово повідомляє відповідний орган ДКУ за місцем знаходження. Частіше всього спеціальні кошти можуть залучатися для погашення

**Основні господарські операції з обліку коштів,  
отриманих як плата за послуги**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Нарахована плата за утримання дітей в інтернатах при школах, за навчання у гуртках при школах, за навчання понад обсяги, передбачені програмами, за навчання у ліцєях та гімназіях	674	711
2. Нарахована плата за навчання у вищих навчальних закладах, за підготовку кадрів і підвищення кваліфікації у навчальних закладах професійно-технічної освіти	364	711
3. Надійшли спеціальні кошти за надані платні послуги	301, 323	364, 674
4. Внесені на спеціальний реєстраційний рахунок кошти, що надійшли в касу готівкою як плата за надані послуги	323	301
5. Нарахована зарплата з обов'язковими відрахуваннями на соціальні заходи за рахунок спеціальних коштів	811	661, 651—654
6. Здійснені витрати за рахунок спеціальних коштів: сума без ПДВ	811	364, 675
на суму ПДВ, включену до податкового кредиту	641	364, 675
на суму ПДВ, не включену до податкового кредиту	811	364, 675
7. Придбані матеріали і продукти харчування за спеціальні кошти: сума без ПДВ	231—239	364, 675
на суму ПДВ, включену до податкового кредиту	641	364, 675
8. Витрачені матеріали і продукти харчування, придбані за спеціальні кошти	811	231—239
9. Списані доходи за спеціальними коштами: використані у звітному році	711	432
залишені на передбачені договорами видатки наступного року	711	716
10. Списані видатки, проведені у звітному році	432	811

заборгованості із зарплати з нарахуваннями, стипендій, пенсій та інших соціальних виплат, а також на покриття видатків на утримання установи (комунальні платежі, енергоносії тощо).

Порядок відображення в обліку операцій з покриття дефіциту бюджетних асигнувань за рахунок коштів спеціального фонду та їх подальшого відшкодування подано у табл. 7.2.

Операції з руху коштів спеціального фонду на поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках відображають у «Меморіальному ордері № 3 — Накопичувальній відомості руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)» т. ф. № 382 (бюджет),

**Господарські операції з покриття дефіциту загального фонду бюджету  
на виплату зарплати**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Нарахована зарплата за рахунок коштів загального фонду	801, 802	661
2. Доходи спеціального фонду направляються на витрати за загальним фондом	711—713	715
3. Отримано в касу готівку на виплату зарплати за рахунок коштів спеціального фонду	301	323, 324, 326
4. Виплачена з каси зарплата працівникам	661	301
5. Зменшено видатки загального фонду бюджету	811—813	801, 802
6. Відновлено кошти спеціального фонду за рахунок доходів загального фонду	715	711—713
7. Одночасно другий запис на перераховані суми з реєстраційних рахунків загального фонду на рахунки коштів спеціального фонду	323, 324, 326	321
8. Відновлено видатки загального фонду бюджету	801, 802	811—813

які відкривають окремо для кожного виду коштів спеціального фонду.

Доходи, одержані як плата за надані послуги, відображаються у Накопичувальній відомості нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ — меморіальному ордері № 14 т. ф. № 409 (бюджет) за кожним видом доходів зокрема, для чого можуть бути відкриті окремі меморіальні ордери за № 14-1, 14-2 і т. ін.

### **7.3. Облік сум за дорученнями та інших благодійних надходжень**

Суми за дорученнями належать до коштів спеціального фонду бюджету і враховуються як власні надходження бюджетних установ.

Згідно з «Переліком груп власних надходжень бюджетних установ, вимогами щодо їх утворення та напрямів використання», затвердженим постановою КМУ від 17.05.2002 р. № 659, до сум за дорученнями зараховуються кошти, одержані:

— на виплату студентам іменних стипендій; на виплату матеріальної допомоги і доплати до державних стипендій за раху-

нок замовників; на придбання методичної літератури і навчальних посібників для студентів-заочників;

— на придбання замовлених у централізованому порядку бланків документів з бухгалтерського обліку, звітності, статистики;

— на виконання окремих доручень відповідно до рішення Уряду;

— добровільні компенсації хворих за надання їм медичних послуг медичними, лікувальними та санітарно-профілактичними установами;

— за медичну допомогу громадянам, надану установами охорони здоров'я відповідно договорам про добровільне медичне страхування;

— страхові суми при настанні страхового випадку;

— інші кошти, одержані для виконання окремих доручень.

Витрачання сум за дорученнями можна здійснювати лише на видатки, передбачені у дорученні підприємства, установи, організації або фізичної особи, яка внесла відповідні кошти або передала матеріальні цінності.

Усі суми за дорученнями повинні зберігатися в органі ДКУ на окремому спеціальному реєстраційному рахунку. Суми за дорученнями, що надійшли готівкою в касу установи, в обов'язковому порядку повинні бути внесені на рахунок у банку (казначействі). Органи ДКУ контролюють використання цих коштів за призначенням.

Для обліку операцій із сумами за дорученнями планом рахунків бюджетних установ передбачено такі субрахунки:

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»;

673 «Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень»;

712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ».

Надходження коштів для виконання окремих доручень відображають за дебетом субрахунків 324 або 301 і кредитом субрахунка 712. Витрачені суми на виконання доручень списують з кредиту субрахунка 324 на дебет субрахунка 812 (табл. 7.3).

До спеціальних коштів, крім сум, що надходять на виконання окремих доручень, зараховують також кошти, які одержу-



## Господарські операції з обліку сум за дорученнями

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Надійшли кошти для виконання окремих доручень Одночасно відображається сума доходу за іншими джерелами власних надходжень	301, 324 673	673 712
2. Внесені з каси на спеціальний реєстраційний рахунок суми за дорученнями, одержані готівкою	324	301
3. Перераховано постачальникам на виконання окремих доручень	361, 364, 675	324
4. Прийняті роботи (послуги), виконані за рахунок сум за дорученнями	812	361, 364, 675
5. Оприбутковані матеріали і продукти харчування, придбані за рахунок сум за дорученнями	231—235, 238, 239	361, 364, 675
6. Списані витрачені матеріали, придбані за рахунок сум за дорученнями	812	231—235, 238, 239

ють бюджетні установи як благодійні внески, пожертви, гуманітарну допомогу тощо. Порядок одержання, облік і використання таких коштів регламентують такі нормативні документи:

— Закон України «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.1999 р. № 1192—XIV;

— «Порядок розподілу товарів, одержаних як благодійна допомога, і контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт», затверджений постановою КМУ від 17.08.1998 р. № 1295;

— «Порядок одержання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних і фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування», затверджений постановою КМУ від 04.08.2000 р. № 1222.

Згідно з цими документами благодійні внески можуть надаватися як у грошовій формі, так і товарами, продуктами, основними засобами. Якщо благодійна організація або особа не визначила конкретні цілі використання коштів, напрямки їх використання визначає керівник бюджетної установи-одержувача, виходячи з пріоритетних потреб, пов'язаних з фінансуванням основної діяльності установи. Але ці кошти не можна використовувати на виплату зарплати працівникам установи. Після одержання благодійного внеску розпорядник коштів повинен внести зміни до кошторису доходів і видатків бюджетної установи (за спеціальним фондом).

У бухгалтерському обліку благодійні внески (гуманітарна допомога), одержані бюджетною установою, відображаються такими записами (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

**Відображення в бухгалтерському обліку гуманітарної допомоги**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Одержані основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи як гуманітарна допомога: відображається сума доходу за власними надходженнями на облікову вартість одержаних активів	324	712
одночасно другий запис на створення фонду в необоротних активах	101-122 812	364 401
відображаються касові видатки за рахунок інших власних надходжень	364	324
2. Одержані малоцінні та швидкозношувані предмети як гуманітарна допомога: відображається сума доходу за іншими власними надходженнями на облікову вартість одержаних МШП	324	712
одночасно другий запис на створення фонду у МШП	221 812	364 411
відображаються видатки за рахунок інших власних надходжень	364	324
3. Одержані матеріали і продукти харчування як гуманітарна допомога: відображається сума доходу за іншими власними надходженнями на облікову вартість одержаних матеріалів	324	712
відображаються касові видатки за рахунок інших власних надходжень	231-236, 238, 239 364	364 324
4. Списана вартість витрачених на потреби установи матеріалів і продуктів харчування, одержаних як гуманітарна допомога	812	231-235, 238, 239
5. Одержані спонсорські, благодійні внески і інша гуманітарна допомога у грошовій формі	301, 302, 314, 318, 324	712
6. Перераховано кошти, одержані як благодійні внески, на оплату за роботи, послуги, виконані для основної діяльності установи	364, 675	314, 324
7. Списані витрати, виконані за кошти, отримані як гуманітарна допомога	812	364, 675
8. У кінці року списуються фактичні витрати, здійснені за рахунок сум за дорученнями	432	812
9. Списуються доходи із сум за дорученнями	712	432

Відомості про отриману гуманітарну допомогу відображаються у пояснювальній записці до квартального та річного звітів і у відповідних формах фінансової звітності. Бюджетні установи, що отримують кошти на виконання окремих доручень, складають звіт за ф. № 4–2 «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ».

#### ***7.4. Облік інших власних надходжень та інших доходів бюджетних установ***

Згідно із згадуваним раніше переліком власних надходжень бюджетних установ, затвердженим постановою КМУ від 17.05.2002 р. № 659, до інших власних надходжень бюджетних установ зараховують:

- плату за утримання дітей у дошкільних закладах;
- плату за навчання у державних школах естетичного виховання дітей;
- кошти, що надходять на харчування дітей в інтернатах при школах та у групах продовженого дня;
- плата за проживання у гуртожитках навчальних закладів і установ післядипломної освіти;
- кошти, що надходять на рахунок професійно-технічного навчального закладу або залишаються навчальному закладу від сум, що надійшли за роботи, виконані учнями, згідно із законодавством;
- кошти працівників за харчування, одержане за місцем роботи;
- кошти, отримані на часткову компенсацію вартості спортивної форми, що видається відповідно до чинного законодавства спортсменам, учням спортивних закладів;
- відрахування від заробітку або інших доходів спецконтингенту за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані послуги;
- кошти, одержані установами від реалізації путівок до туристичних та спортивних баз, пансіонатів, санаторно-курортних установ та установ відпочинку;
- відрахування від доходів госпрозрахункових установ і організацій, що знаходяться у відомстві бюджетних установ, якщо це передбачено чинним законодавством;
- кошти, що надходять від діяльності установ громадського харчування, які належать бюджетним установам;

— кошти, отримані на договірних засадах за надання лікувально-профілактичної допомоги працівникам державних органів, підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та фізичним особам.

Кошти, одержані бюджетними установами, використовуються суворо за призначенням відповідно до цілей, передбачених кошторисом доходів і видатків.

Для обліку інших власних надходжень використовують субрахунки:

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

326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду»;

633 «Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень»;

674 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»;

712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

714 «Кошти батьків за надані послуги»;

812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ».

У бухгалтерському обліку бюджетної установи розрахунки за іншими власними надходженнями відображають такими записами (табл. 7.5):

Таблиця 7.5

**Господарські операції з обліку інших власних надходжень бюджетних установ**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Нарахована плата за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	674	714
2. Нарахована плата: за користування гуртожитком за харчування дітей в інтернатах при школах та групах продовженого дня, за харчування працівників за місцем роботи	364 674	712 712
3. Надійшла плата за утримання дітей у дошкільних закладах, за користування гуртожитком, за харчування дітей в інтернатах при школах та працівників за місцем роботи	301, 326	364, 674
4. Здійснено видатки за рахунок коштів, що належать до інших власних надходжень	812	326, 364, 675

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
5. Нарахована плата учням системи професійно-технічної освіти за виконані ними роботи в період виробничого навчання та суми, відраховані навчальному закладу	633	669, 712
6. Надійшли від підприємств кошти на рахунок навчального закладу системи професійно-технічної освіти за виконані учнями роботи в період виробничого навчання	326	633
7. Нарахована часткова компенсація вартості спортивної форми, виданої згідно з чинним законодавством спортсменам та учням спортивних закладів	674	712
8. Надійшла часткова компенсація вартості спортивної форми	301, 326	674
9. Надійшла плата від батьків за харчування дітей в інтернатах при школах продуктами харчування	232	674

Нарахування плати за утримання дітей у дошкільних закладах здійснюють на підставі табеля обліку відвідування дітей. У бухгалтерії на підставі табеля складають відомість розрахунків з батьками за утримання дітей. У централізованих бухгалтеріях складають «Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей» (меморіальний ордер № 15) т.ф. № 406 (бюджет). Підсумок нарахування плати за дні відвідувань переноситься з меморіального ордера № 15 до книги Журнал-головна.

Плата за харчування дітей в інтернатах при школах та групах продовженого дня може вноситися продуктами харчування (якщо при школі є харчоблок). Приймання від батьків продуктів харчування оформляють накладною (вимогою), яку виписують у трьох примірниках (1-й — бухгалтерії; 2-й — матеріально відповідальній особі; 3-й — особі, що здала продукти).

Аналогічно обліковують операції з інших власних надходжень бюджетних установ.

Крім інших власних надходжень, до складу коштів спеціального фонду бюджету зараховують також інші доходи бюджетних установ:

- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за кошти державного бюджету;
- 10% коштів в іноземній валюті, одержаних за консульські дії за межами України;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;

— плату за пробірування і таврування виробів та сплавів з дорогоцінних металів;

— кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, іншого майна Збройних сил України, інших військових формувань та правоохоронних органів;

— 80% надходжень до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях;

— збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

— платежі до Фонду України соціального захисту інвалідів;

— надходження збору за забруднення навколишнього середовища в частині, що належить Державному бюджету України;

— надходження до Фонду соціального страхування України;

— 90% портового (адміністративного) збору.

Для обліку надходження та використання інших доходів передбачено субрахунки:

319 «Інші поточні рахунки»;

328 «Інші рахунки в казначействі»;

712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ».

Про надходження і використання цих коштів бюджетні установи складають звіт за ф. № 4–3 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду».

## ***7.5. Облік депозитних сум***

До депозитних сум належать кошти, що надходять у тимчасове розпорядження бюджетної установи і при настанні відповідних умов підлягають поверненню (перерахуванню) за призначенням. Це можуть бути передані на тимчасове зберігання кошти хворих, що знаходяться на лікуванні у медичних установах, суми, що знаходяться у тимчасовому користуванні судових органів і підлягають поверненню їх власникам або перерахуванню за належністю відповідно до рішення суду, та ін.

Відмінністю депозитних коштів від розглянутих раніше надходжень є те, що вони ніяк не стосуються до кошторису доходів та видатків установи і тому кошторисом не передбачаються (не плануються), а відтак і не включаються до спеціального фонду

бюджетної установи. Депозитні суми зберігають на окремих спеціальних реєстраційних рахунках і обліковують окремо. Термін зберігання депозитних коштів визначається депозитним договором відповідно до чинного законодавства України. Після закінчення встановленого терміну зберігання незатребувані депозитні суми підлягають перерахуванню в доход того бюджету, за кошти якого утримується установа.

Для бухгалтерського обліку депозитних сум призначено субрахунки:

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум»;

672 «Розрахунки за депозитними сумами».

Аналітичний облік депозитних сум ведеться за окремими одержувачами коштів. Бухгалтерські проведення з обліку депозитних сум наведено у табл. 7.6.

Таблиця 7.6

#### Господарські операції з обліку депозитних сум

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Надійшли депозитні суми в касу або на рахунок установи	301, 315, 325	672
2. Повернені депозитні суми за призначенням	672	301, 315, 325

### 7.6. Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень

Бюджетні установи можуть отримувати доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), виготовленої виробничими (навчальними) майстернями. Як правило, такі підрозділи у бюджетних навчальних закладах створюють для практичної підготовки учнів та студентів за відповідною спеціальністю. Статутна діяльність виробничих (навчальних) майстерень з практичної підготовки учнів та студентів фінансується за рахунок бюджетних коштів у межах кошторису. Але одночасно з навчальною роботою такі майстерні можуть виконувати роботи, виготовляти вироби, надавати послуги на замовлення населення або інших юридичних осіб. Частина таких виробів виробничі (навчальні) майстерні можуть використовувати у власній діяльності бюджетної установи, а частину — реалізувати на сторону.

Для обліку операцій з виготовлення і реалізації продукції виробничих (навчальних) майстерень у плані рахунків бюджетних установ передбачено субрахунки:

241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень»;

721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»;

821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень».

Витрати на виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг виробничими (навчальними) майстернями обліковують за дебетом субрахунка 821. До таких витрат зараховують вартість витрачених матеріалів, нараховану зарплату, обов'язкові нарахування на суму зарплати та ін. За кредитом субрахунка 821 обліковують одержану продукцію та списують суми витрат на виконані і прийняті замовниками роботи (послуги). Продукцію (вироби) майстерень прибуткують на дебет субрахунка 241 за фактичними витратами на її виготовлення (фактичною собівартістю). На субрахунку 821 на кінець року може бути дебетове сальдо при наявності незавершеного виробництва або незакінчених і не переданих замовникам робіт.

Субрахунок 721 використовують для обліку реалізації продукції, робіт і послуг виробничих (навчальних) майстерень. На дебеті цього субрахунка відображають фактичну собівартість реалізованих виробів, виконаних робіт, наданих послуг стороннім організаціям та особам за плату, а на кредиті — виручку за реалізовану продукцію (роботи, послуги). Різниця між дебетовим і кредитовим оборотами цього субрахунка показує суму прибутку або збитку від реалізації виробів виробничих (навчальних) майстерень, яка списується у кінці звітної періоду на субрахунок 432 «Результати виконання кошторису за спеціальним фондом».

У бухгалтерському обліку операції з виготовлення продукції у виробничих (навчальних) майстернях та її реалізації відображають такими записами (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

**Основні господарські операції з обліку витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Списані матеріали, видані зі складу на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг майстернями	821	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239
2. Повернені на склад матеріали, не використані у виробничих (навчальних) майстернях	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239	821



Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
3. Віднесені прямі витрати на виробництво продукції	821	362, 364, 635, 367
4. Нарахована зарплата за виготовлення продукції у майстерні (з нарахуванням на соціальні заходи)	821	661, 651, 652, 653, 654
5. Оприбутковані готові вироби і продукція, передані з майстерні на склад	241	821
6. Вироби майстерні, передані для використання у статутній діяльності установи:		
як господарські, навчальні та інші матеріали	231, 234, 236, 238, 239	241
як малоцінні та швидкозношувані предмети: на фактичну собівартість	221	241
одночасно другий запис на створення фонду	801, 802, 811, 813	411
як основні засоби або інші необоротні матеріальні активи: на фактичну собівартість	106, 109, 113, 114 та ін.	241
одночасно другий запис на створення фонду	801, 802, 811, 813	401
7. Реалізовані послуги, надані виробничими (навчальними) майстернями на сторону:		
фактична собівартість реалізованих послуг	721	821
реалізаційна вартість (без ПДВ)	301, 313, 323, 364	721
сума ПДВ (якщо такі послуги оподатковуються ПДВ)	301, 313, 323, 364	641
8. Реалізовані готові вироби майстерень:		
фактична собівартість реалізованих виробів	721	241
реалізаційна вартість (без ПДВ)	301, 313, 323, 364	721
сума ПДВ (якщо така продукція оподатковується ПДВ)	301, 313, 323, 364	641
9. Фінансовий результат від реалізації продукції (робіт, послуг) майстерень зараховується на результати виконання кошторису		
прибуток	721	432
збиток	432	721

Аналітичний облік витрат ведеться, як правило, позамовним методом, тобто на кожне замовлення відкривають окрему картку аналітичного обліку витрат, записи у якій є підставою для визначення фактичної собівартості виготовленої продукції

та виконаних робіт (наданих послуг), або вартості незавершеного виробництва.

### **7.7. Облік діяльності підсобних (навчальних) сільських господарств**

Одним з видів виробничої діяльності бюджетних установ може бути виробництво сільськогосподарської продукції у підсобних (навчальних) сільськогосподарських підрозділах. Вироблена цими підрозділами (дослідними ділянками, фермами, виробничими бригадами, підсобними підприємствами, навчальними, навчально-дослідними господарствами, що утримуються на балансі бюджетної установи) продукція може використовуватися як для внутрішніх потреб установи (харчування контингенту тощо), так і для реалізації на сторону. Кошти від діяльності підсобних (навчальних) сільських господарств використовуються в першу чергу на покриття витрат цих господарств, а отриманий прибуток може направлятися на покриття дефіциту доходів загального фонду відповідно до кошторисних передбачень.

Для обліку діяльності підсобних (навчальних) сільських господарств бюджетних установ, що обліковується на єдиному балансі бюджетної установи, використовують такі субрахунки:

107 «Робочі і продуктивні тварини»;

108 «Багаторічні насадження»;

211—218 рахунка 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі»;

251 «Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств»;

722 «Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств»;

822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств».

Порядок обліку операцій з руху тварин на вирощуванні та відгодівлі було розглянуто у розділі 6.9, тому зупинимося лише на характеристичі операцій з обліку витрат виробництва, оприбуткування продукції, її витрачання і реалізації, враховуючи, що документальне оформлення цих операцій здійснюється типовими бланками документів і реєстрів галузевого сільськогосподарського призначення. Основні господарські операції з обліку витрат і доходів підсобних (навчальних) сільських господарств бюджетних установ наведено у табл. 7.8.

Аналітичний облік витрат на виробництво у підсобному (навчальному) сільському господарстві при необхідності можна вести за культурами і групами тварин у спеціальних відомостях

**Господарські операції з обліку діяльності підсобних (навчальних)  
сільських господарств бюджетних установ**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Оплачено за рахунок спеціальних коштів за електроенергію, використану у підсобному (навчальному) сільському господарстві		
вартість без ПДВ	822	313, 323
сума ПДВ, віднесена до податкового кредиту	641	313, 323
2. Нарахована зарплата з обов'язковими відрахуваннями на соціальні заходи працівникам підсобного сільського господарства	822	661, 651—654
3. Списані різні матеріали, витрачені у підсобному сільському господарстві	822	234, 235, 238, 239
4. Одержана продукція підсобного сільського господарства	251	822
5. Оприбутковано приплід молодняка та приріст живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі	211	822
6. Продукція сільськогосподарського виробництва передана для використання в установі як продукти харчування	232	251
7. Реалізована продукція сільського господарства і тварини з вирощування і відгодівлі:		
за собівартістю	722	211, 251
за вартістю реалізації без ПДВ	364	722
на суму ПДВ, віднесена до податкового зобов'язання	364	641
8. У кінці року фінансові результати від реалізації сільськогосподарської продукції зараховуються на результати виконання кошторису		
прибуток	722	432
збиток	432	722

або картках аналітичного обліку. На кінець року на субрахунок 822 може утворитися сальдо у розмірі вартості робіт, виконаних у рослинництві під урожай наступного року.

***7.8. Облік науково-дослідних робіт за господарськими договорами та розрахунків із замовниками***

Наукові та науково-дослідні інститути НАН України, галузевих АН, наукові підрозділи державних вищих навчальних закладів, крім бюджетної наукової тематики, можуть виконувати

науково-дослідні роботи (НДР) за договорами із замовниками та отримувати за це відповідну плату (доходи), яка планується і обліковується у складі коштів спеціального фонду. Підставою для виконання таких робіт є договір, укладений науковою установою із замовником. У договорі необхідно передбачити обсяг наукової роботи та етапи її виконання, порядок здавання виконаної роботи замовнику, вартість робіт і порядок розрахунків та інші питання, що регулюють відносини замовника і виконавця. До договору додаються: технічне завдання, протокол узгодження договірної вартості роботи, календарний план її виконання, кошторисні розрахунки, штатний розклад виконавців тощо.

Облік витрат на виконання договірних НДР ведуть поза-мовним методом. Кожному договору надається порядковий номер замовлення, відкривається окрема картка аналітичного обліку витрат. Облік витрат ведуть за статтями відповідно до кошторису. Основними статтями витрат на НДР є витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; вартість витрачених матеріалів, спеціального обладнання і устаткування; витрати на службові відрядження; оплата робіт співвиконавців; інші прямі та накладні витрати.

До витрат на оплату праці зараховують витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати наукових працівників як штатних, так і працюючих за сумісництвом, а також науково-технічного та науково-допоміжного персоналу, зайнятого виконанням робіт за конкретним договором. Нарахування зарплати та її віднесення на конкретні замовлення здійснюють на підставі таблиця відпрацьованого часу, підписаного науковим керівником підрозділу — виконавця робіт.

Спеціальне обладнання та устаткування для виконання НДР виготовляється безпосередньо в установі або купується у спеціалізованих постачальницьких організаціях за рахунок коштів замовника. Вартість такого устаткування повинна передбачатися у кошторисі витрат на виконання НДР. Якщо спеціальне устаткування за умовою договору або письмової згоди замовника після закінчення теми залишається у виконавця, то воно оцінюється за ціною можливого використання (справедливою вартістю) і оприбутковується у складі основних засобів, матеріалів або МШП. При цьому на вартість оприбуткованих зворотних цінностей витрати на виконання НДР не зменшуються. Названі цінності прибуткуються як безоплатно одержані і враховуються як доходи спеціального фонду.

Окрему статтю витрат становить оплата за науково-дослідні, дослідно-конструкторські, експериментальні, лабораторно-ана-

літичні та інші роботи, виконані сторонніми (спеціалізованими) підприємствами і організаціями, якщо такі роботи наукова установа не може виконати своїми силами або вважає це недоцільним. З виконавцями цих робіт наукова установа укладає окремі договори.

До статті «Накладні витрати» відносять витрати, які на момент їх здійснення неможливо економічно доцільним методом віднести безпосередньо на собівартість конкретної теми. Це витрати, пов'язані з управлінням, обслуговуванням та організацією НДР установи в цілому. Такі витрати збирають (накопичують) на окремому субрахунку 826 «Витрати до розподілу» і періодично, як правило, щомісячно, розподіляють і списують на собівартість окремих замовлень (тем) пропорційно витратам на оплату праці основних виконавців.

Для обліку витрат на виконання НДР за договорами та розрахунками із замовниками та співвиконавцями планом рахунків передбачено такі субрахунки:

351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи»;

634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»;

723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами»;

823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами».

Витрати, пов'язані з виконанням науково-дослідних робіт за договорами, обліковують за дебетом субрахунка 823 в кореспонденції з кредитом рахунків запасів, грошових коштів та зобов'язань. За кредитом субрахунка 823 відображають фактичну собівартість виконаних і зданих замовнику НДР у кореспонденції з дебетом субрахунка 723. Витрати з незакінчених тем до повного їх закінчення і здачі замовникам обчислюють у складі незавершеного виробництва, вартість якого оцінюють за фактичними витратами згідно з карткою аналітичного обліку витрат на замовлення (тему НДР).

Розрахунки із замовниками здійснюють, як правило, безготівковим методом. Після підписання договору замовник перераховує науковій установі аванс у розмірі, передбаченому договором. За кошти цього авансу виконавець НДР здійснює поточні витрати на НДР і закуповує передбачене кошторисом спеціальне обладнання, устаткування, матеріали.

Здавання замовнику виконаних НДР проводиться в міру готовності окремих етапів (розділів), передбачених календарним планом, і оформляється спеціальним актом, який є підставою для оформлення рахунка на оплату (за мінусом відповідної час-

тки перерахованого авансу). Оплата замовником закінчених НДР проводиться платіжним дорученням за договірною вартістю з вирахуванням раніше перерахованих авансів і проміжних платежів.

У бухгалтерському обліку операції з виконання науково-дослідних робіт бюджетними організаціями відображаються такими проведеннями (табл. 7.9).

Таблиця 7.9

**Основні господарські операції з обліку виконання науково-дослідних робіт за договорами**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Надійшов аванс від замовника на виконання НДР за договором	313, 323	351
2. Придбано спеціальне обладнання для виконання НДР за договорами		
купівельна вартість (без ПДВ)	203	364, 675
на суму ПДВ, включену в податковий кредит	641	364, 675
на суму ПДВ, не включену в податковий кредит	823	364, 675
3. Передано спеціальне обладнання зі складу науковому підрозділу для виконання НДР за договорами (з одночасним зарахуванням його на забалансовий рахунок 02)	823	203
4. Видано зі складу різні матеріали для виконання НДР за договорами	823	201, 231, 234 і ін.
5. Нархована зарплата працівникам, зайнятим виконанням НДР, з обов'язковими нарахуваннями на соціальні заходи	823	661, 651–654
6. Списані витрати на відрядження наукових працівників з виконання НДР за договорами (згідно із затвердженими авансовими звітами)	823	362
7. Перераховано співвиконавцям, залученим до виконання НДР за договорами	635	313, 323
8. Прийняті виконані НДР від співвиконавців	823	635
9. Здано виконані НДР замовнику (за актом)		
собівартість виконаних робіт	723	823
договірна вартість робіт (без ПДВ)	634	723
на суму ПДВ з вартості робіт	634	641
10. Зараховано раніше одержаний аванс на виконання НДР у погашення заборгованості замовника	351	634
11. Прибуткується вартість спеціального обладнання, що залишається установі після закінчення НДР за договором (з одночасним списанням його із забалансового рахунка 02):		

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
у складі основних засобів (з урахуванням зносу)	104, 106	131, 711
одночасно другий запис	811	401
у складі МШП	221	711
одночасно другий запис	811	411
у складі різних матеріалів	231, 234	711
12. Результати від виконання НДР в кінці року		
відносяться на результати виконання кошторису		
прибуток	723	432
збиток	432	723

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Поняття, склад і класифікація коштів спеціального фонду.
2. Завдання та основні вимоги до організації обліку коштів спеціального фонду.
3. Склад і відображення в обліку надходження і використання коштів, одержаних як плата за послуги бюджетних установ.
4. Відображення в обліку сум за дорученнями та операцій з ними.
5. Поняття та відображення в обліку інших власних надходжень бюджетних установ.
6. Особливості обліку депозитних сум.
7. Охарактеризуйте порядок обліку витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень.
8. Дайте характеристику обліку витрат і доходів підсобних (навчальних) сільських господарств у складі бюджетних установ.
9. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку науково-дослідних робіт за договорами та розрахунків із замовниками.

# РОЗДІЛ VIII

---

## Звітність бюджетних установ

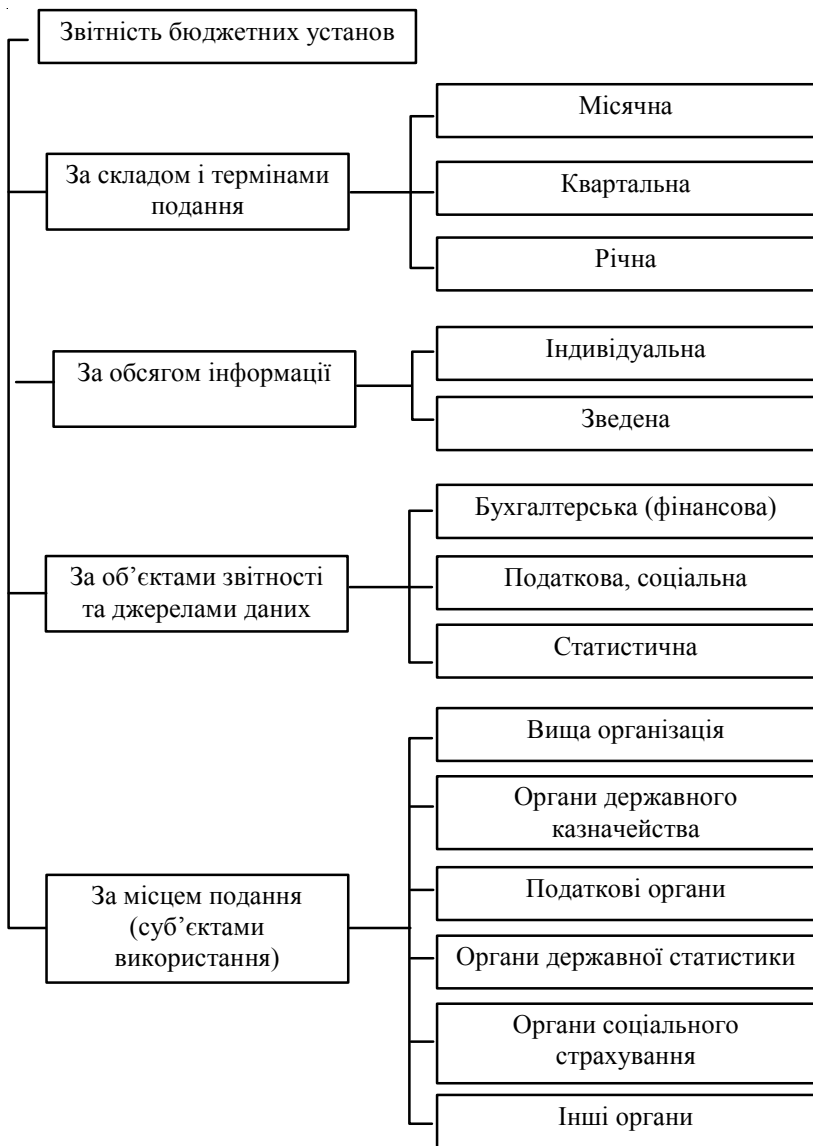
### *8.1. Склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та її регламентація*

Звітність бюджетних установ досить різноманітна і глибоко деталізована. Це має своє об'єктивне пояснення, адже на її підставі контролюється виконання бюджетів за видатками, перевіряється доцільність витрачання бюджетних коштів відповідно до кошторисних передбачень, аналізується повнота і доцільність використання майна, своєчасність і повнота платежів, стан розрахунків і т.ін. Цим можна пояснити і те, що бухгалтерська звітність бюджетних установ суворо регламентована як за змістом, так і за термінами подання. Для загального уявлення про склад звітності бюджетних установ наведемо її класифікацію за складом та суб'єктами використання (рис. 8.1).

Бухгалтерська звітність бюджетних установ складається на підставі даних облікових реєстрів про господарські операції з виконання кошторису доходів і видатків установи за звітний період або про стан її коштів та розрахунків на звітну дату.

Установи та організації, що утримуються за кошти бюджету, щомісячно і щоквартально складають фінансові звіти про виконання кошторису доходів та видатків і подають їх вищим організаціям та органам Державного казначейства у терміни, передбачені нормативними документами. Так, згідно з «Порядком подання фінансової звітності», затвердженим постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419, бюджетні установи подають місячний звіт про використання бюджетних асигнувань не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним, квартальний — не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом, а річний — не пізніше 22 січня наступного за звітним року.





**Рис. 8.1. Класифікація звітності бюджетних установ**

Склад місячної і квартальної фінансової звітності бюджетних установ регламентується «Порядком складання місячної та квартальної фінансової звітності установами та організаціями, які отримують кошти з державного або місцевих бюджетів», який щорічно затверджує наказом ДКУ.

Згідно з цим Порядком квартальна звітність бюджетних установ включає такі форми:

- № 1 «Баланс»;
- № 2д, № 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»;
- № 4-1д, № 4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами»;
- № 4-2д, № 4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;
- № 4-3д, № 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;
- № 4-3д.1, № 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)»;
- № 4-4д «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів»;
- № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- № 7д.1, № 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами».

Головні розпорядники бюджетних коштів та бюджетні установи, які мають підвідомчі установи, зведені квартальні фінансові звіти про виконання кошторисів складають у такому самообсязі.

До форм квартальної фінансової звітності додається пояснювальна записка, яка включає текст та додатки, передбачені названим Порядком. Так, Пояснювальна записка до квартального фінансового звіту за 2008 р. повинна містити інформацію про:

- назву установи та її місцезнаходження;
- короткий опис основної діяльності установи;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває установа;
- середню чисельність працівників.

До пояснювальної записки додаються такі довідки:

1) Довідка про депозитні операції бюджетних установ. У цій довідці необхідно відобразити депозитні операції, що проводить

бюджетна установа (залишки на рахунках тощо), та вказати нормативно-правовий акт, на підставі якого проводяться такі операції;

2) Довідка про виконання статті 68 Закону України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України». Наводиться інформація за коштами, що отримані як плата за послуги та від господарської діяльності бюджетними установами (крім надходжень у натуральній формі);

3) Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;

4. Довідка щодо заборгованості АКБ «Україна» та інших ліквідованих банків за коштами державного та місцевих бюджетів;

5) Довідка про направлення асигнувань загального фонду установам, підвідомчим іншим головним розпорядникам бюджетних коштів. Складається головними розпорядниками коштів (ГРК), які направляли кошти розпорядникам бюджетних коштів (РК), що підпорядковані іншим ГРК. Ця довідка додається до зведених фінансових звітів ГРК;

6) Довідка про використання іноземних грантів. Наводиться інформація про використання бюджетними установами грантів, отриманих від міжнародних фінансових організацій та країн-донорів за звітний період;

7) Довідка про суми кредиторської заборгованості, які включено до форми № 7д.1, № 7м.1. РК відображають дані всієї кредиторської заборгованості, у тому числі й одержувачів бюджетних коштів, які отримували кошти через цього РК. Довідка складається окремо за загальним та спеціальним фондами;

8) Довідка про дебіторську заборгованість. Ця довідка складається установами, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів, за загальним та спеціальним фондами. За наявності дебіторської заборгованості установи на кінець звітного періоду указуються причини проведення попередньої оплати та виникнення дебіторської заборгованості;

9) Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду;

10) Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду.

Крім того, ГРК державного бюджету за всіма програмами складаються і подаються довідки про надходження і використання коштів бюджетними установами в територіальному розрізі

за їх видами (за загальним фондом, як плата за послуги, за іншими джерелами власних надходжень, на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів тощо).

Одержувачі бюджетних коштів (підприємства, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують безпосередньо через розпорядників кошти з бюджету як фінансову підтримку або вповноважені органами державної влади на виконання державних цільових програм та надання послуг) про використання отриманих бюджетних коштів подають до органів Державного казначейства України такі форми квартальної фінансової звітності:

– № 2д, № 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»;

– № 4-3д, № 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;

– № 4-3д.1, № 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)»;

– № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;

– № 7д.1, № 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами».

Місячні форми фінансової звітності бюджетні установи та одержувачі бюджетних коштів складають і подають до органів Державного казначейства України за такими формами:

– № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;

– № 7д.1, № 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами».

Про проведені операції у натуральній формі або іноземній валюті, що здійснюються у розрахунках за загальним та спеціальним фондами, розпорядниками бюджетних коштів складається Довідка про надходження у натуральній формі або Довідка про операції в іноземній валюті, яка подається до органу Державного казначейства України не пізніше останнього робочого дня місяця.

Головні розпорядники коштів державного бюджету, що виконують програми спеціального фонду державного бюджету за рахунок позик міжнародних фінансових організацій, складають і подають до органів Державного казначейства України Довідку щодо виконання розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій.

Усі форми періодичної звітності складаються бюджетними установами наростаючим підсумком з початку року в розрізі кодів функціональної та економічної класифікації видатків. При цьому квартальний баланс складається на підставі звірених даних про залишки на рахунках аналітичного і синтетичного обліку на кінець кварталу. При цьому слід враховувати, що доходи і видатки у квартальних балансах показуються наростаючими підсумками з початку року, а всі інші статті – станом на кінець звітного періоду. До балансу додаються довідки «Доходи загального фонду» (за рахунком 70) та «Доходи спеціального фонду» (за рахунком 71 у частині інших надходжень).

Звіт за ф. № 2 складають всі установи, які одержують кошти загального фонду Державного бюджету України або місцевих бюджетів.

Звіти за ф. № 4 складаються у розрізі видів спеціальних коштів: плата за послуги, суми за дорученнями, депозитні суми та ін. Так, ф. № 4-1 складається установами, що отримують доходи від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції та іншої діяльності відповідно до чинного законодавства і використовують їх за цільовим призначенням згідно з кошторисом.

Звіт за ф. № 4-2 складають установи, що отримують кошти від юридичних, фізичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень згідно із затвердженим кошторисом.

Звіт за ф. № 7 складають всі бюджетні установи та одержувачі бюджетних коштів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську і кредиторську заборгованість на звітну дату, що виникла як за видатками, так і за нарахованими доходами. Звіт складають у розрізі кодів економічної і функціональної класифікації видатків.

Річний фінансовий звіт бюджетних установ, крім тих форм, що подаються у складі квартальної звітності, додатково містить форми:

- № 5 «Звіт про рух необоротних активів»;
- № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»;
- № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності»;
- № 15 «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах».

У звіті за ф. № 5 відображається вартість необоротних активів установи на початок і кінець звітного року та їх рух протягом року. Складають цей звіт на підставі даних окремих субрахунків до синтетичних рахунків 10, 11 і 12.

Звіт за ф. № 6 характеризує рух за рік окремих видів матеріалів і продуктів харчування та їх залишки на початок і кінець року.

У звіті за ф. № 9 відображають доходи і видатки, а також операції, внаслідок яких ці доходи (видатки) збільшуються або зменшуються. Звіт складається з двох частин: загальний фонд і спеціальний фонд.

Фінансовий результат із загального фонду визначають за таким алгоритмом: до одержаних бюджетних асигнувань додають вартість оприбуткованих надлишків матеріалів, суму дооцінки матеріалів, суми централізованого забезпечення та інших доходів, суми списаної кредиторської заборгованості; віднімають видатки загального фонду, суми списаних недостач, списаної дебіторської заборгованості; додають або віднімають результати переоцінок. Аналогічним порядком визначають також фінансовий результат за спеціальним фондом.

У звіті за ф. № 15 відображають виявлені протягом звітного року суми недостач, втрат і крадіжок грошей та матеріальних цінностей після заходів, вжитих для усунення їх наслідків: віднесено на винних осіб за рішенням суду, стягнуто з винних осіб, списано за рахунок установи, знаходиться у слідчих органах.

До річного звіту, як і до квартального, додається пояснювальна записка.

Починаючи зі звіту за 2005 р., розпорядники бюджетних коштів разом з річною фінансовою звітністю про виконання кошторису доходів і видатків повинні подавати аудиторський звіт з висновками відносно її достовірності, складений органом державної контрольно-ревізійної служби.

Інструкції про порядок складання бухгалтерської звітності бюджетних установ переглядаються щорічно і затверджуються ДКУ відповідно до потреб обліку і контролю за виконанням Закону України про Державний бюджет на відповідний рік.

## ***8.2. Податкова і соціальна звітність бюджетних установ***

Установи та організації, що утримуються за рахунок бюджетних асигнувань, є платниками окремих податків і зборів (див. параграф 4.1), передбачених Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251–ХІІ (зі змінами і доповненнями), а тому вони повинні складати і подавати відповідним органам податкову та соціальну звітність. Перелік форм звітності й терміни її подання наведено у табл. 8.1.

Перелічена податкова звітність (пп. 1—7 табл. 8.1) подається до податкових органів за місцем знаходження бюджетної ус-

## Склад податкової та соціальної звітності бюджетних установ

Форма звітності	Періодичність подання	Термін подання
1. Податковий звіт про використання коштів неприбутковими usernameами і організаціями	Щоквартально	Не пізніше 40 днів після закінчення звітного кварталу
2. Податкова декларація з податку на додану вартість	Щомісячно, щоквартально	Не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним; протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу
3. Розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Щорічно	До 1 березня наступного за звітним року, а з придбаних протягом року засобів – в 10-денний термін після їх реєстрації у відповідних органах
4. Податковий розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища	Щоквартально	Протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу
5. Податковий розрахунок земельного податку	Щорічно	Подається до 1 лютого поточного року
6. Розрахунок збору за спеціальне використання водних ресурсів	Щоквартально	Протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу
7. Податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, та сум утриманого з них податку (ф. № 1-ДФ)	Щоквартально	Протягом 40 календарних днів після закінчення звітного кварталу
8. Розрахунок сум страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	Щомісячно	До 20 числа місяця, наступного за звітним періодом
9. Звіт про нараховані внески, перерахування і витрати, пов'язані із загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (ф. № 4-ФСС з ТВП)	Щоквартально	До 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом
10. Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття	Щоквартально	До 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом; До 25 січня – за підсумками року

Форма звітності	Періодичність подання	Термін подання
11. Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	Щоквартально	До 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом; До 25 січня – за підсумками минулого року

танови та її реєстрації як платника податку. Соціальна звітність, наведена у пп. 8–11 табл. 8.1, подається до місцевих органів відповідних фондів, де кожна бюджетна установа повинна бути зареєстрована як платник відповідних зборів.

### 8.3. Статистична звітність

Бюджетні установи, як і підприємства та організації інших галузей народного господарства та видів (сфер) діяльності, подають установлену нормативними документами статистичну звітність органам державної статистики та вищим установам відповідного підпорядкування. Склад і зміст цієї статистичної звітності частково визначається специфікою діяльності окремих установ, але більшість форм статистичної звітності є загальнодержавними, обов'язковими для подання всіма підприємствами, установами та організаціями.

Згідно із Законом України «Про державну статистику України», який набув чинності з 1 січня 2001 р., респонденти зобов'язані безкоштовно у повному обсязі, за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, у визначені терміни подавати органам державної статистики достовірну статистичну інформацію, у тому числі з обмеженим доступом, і дані бухгалтерського обліку. Первинні дані, отримані органами державної статистики від респондентів під час проведення статистичних спостережень, є конфіденційною інформацією, яка охороняється законом і використовується виключно для статистичних цілей у зведеному знеособленому вигляді. Поширення статистичної інформації, на підставі якої можна визначити конфіденційну статистичну інформацію щодо конкретного респондента, забороняється.

За термінами подання статистична звітність поділяється на періодичну та одноразову. Періодична звітність подається регу-



лярно протягом року з установленими проміжками часу (щомісячно, шоквартально і т. ін.). Одноразова звітність може подаватися на вимогу статистичних органів (один раз на рік або рідше).

Склад і терміни подання найважливіших форм статистичної звітності, затвердженої Держкомстатом України, наведено у табл. 8.2.

Таблиця 8.2

**Склад загальнообов'язкової статистичної звітності  
бюджетних установ**

Форма звітності	Періодичність подання	Термін подання
1. Звіт про обсяг реалізованих послуг (ф. № 1-послуги)	Місячна, річна	До 7 числа наступного за звітним місяця; на 30-й день після звітного року
2. Звіт з праці (ф. № 1-ПВ)	Місячна, квартальна	До 7 числа наступного за звітним періодом місяця
3. Звіт про наявність вільних робочих місць (вакантних посад) і потреби в працівниках (ф. № 3-ПН)	Місячна	До 28 числа наступного за звітним місяця
4. Звіт про кількісний і якісний склад державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування, що займають посади керівників і спеціалістів (ф. № 9-ДС)	Річна	До 8 січня наступного за звітним року
5. Звіт про травматизм на виробництві (ф. № 7-тнв)	Річна	До 25 січня наступного за звітним року
6. Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) (ф. № 11-03)	Річна	До 20 лютого наступного за звітним року
7. Звіт про залишки і витрати матеріалів (ф. № 3-МТП)	Піврічна, річна	До 10 числа після звітного періоду
8. Звіт про залишки і використання енергетичних матеріалів і продуктів переробки нафти (ф. № 4-МТП)	Місячна, квартальна, річна	До 10 числа після звітного періоду
9. Звіт про результати використання палива, теплоенергії і електроенергії (ф. № 11-МТП)	Піврічна	На 10-й день після звітного періоду
10. Звіт про витрати палива, теплоенергії і електроенергії (ф. № 11-ЕР)	Піврічна	На 10-й день після звітного періоду
11. Звіт про наявність обчислювальної техніки (ф. № 2-інф)	Річна	До 15 лютого наступного за звітним року
12. Звіт про роботу автотранспорту (ф. № 2-тр) та інші	Річна	До 30 січня наступного за звітним року

Крім поданих у табл. 8.2 загальнообов'язкових форм, бюджетні організації складають і подають статистичну звітність за профілем своєї діяльності: про відвідування поліклінік, захворюваність, тривалість лікування, відвідування театрів, музеїв тощо.

Складають статистичну звітність на підставі даних спеціально організованого спостереження (статистичного обліку) в установах та організаціях, а також на підставі даних бухгалтерського обліку.

#### ***8.4. Закриття рахунків, порядок складання і подання річної бухгалтерської звітності***

Перед складанням річної бухгалтерської звітності бюджетні установи обов'язково повинні проводити інвентаризацію засобів та розрахунків з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактично наявністю активів та зобов'язань. Інвентаризація проводиться відповідно до «Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», затвердженої наказом ДКУ № 90 від 30.10.1998 р. (у редакції наказу ДКУ від 05.10.2005 р. № 184).

Відповідальність за організацію та своєчасне проведення інвентаризації несе керівник установи. Для проведення інвентаризації наказом по установі створюється інвентаризаційна комісія, встановлюються терміни початку і закінчення інвентаризації та порядок відображення її результатів в обліку. Очолює комісію керівник або його заступник, до її складу обов'язково входить головний бухгалтер. В окремих випадках можуть створюватися додатково робочі (місцеві) інвентаризаційні комісії для проведення інвентаризації в окремих структурних підрозділах.

Річна інвентаризація починається не раніше 1 жовтня (необоротні активи, сировина та матеріали, готові вироби, пальне, корми, фураж, незавершене виробництво у рослинництві, незавершені науково-дослідні роботи тощо) і проводиться, як правило, станом на 1 число місяця. Наприклад, інвентаризація капітальних робіт і капітальних ремонтів має проводитися станом на 1 грудня; дорожочінних металів, дорожочінного каміння та виробів з них, грошових коштів, грошових документів, розрахунків з бюджетом — станом на 1 січня і т. ін.

Результати інвентаризації оформляють інвентаризаційними описами, які складають у двох примірниках окремо за кожним

балансовим рахунком (субрахунком) і матеріально відповідальною особою. Оформлені належним чином і підписані головою, членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою описи здаються у бухгалтерію, де їх перевіряють і проставляють дані обліку про залишки інвентаризованих цінностей на дату проведення інвентаризації та виявляють відхилення (надлишки або нестачі). Результати інвентаризації комісія відображає у протоколі з визначенням причин розходжень та винних осіб. Не пізніше ніж за десять днів після закінчення інвентаризації протоколи інвентаризаційної комісії затверджує керівник установи. Результати інвентаризації повинні бути відображені в обліку в тому ж періоді, в якому закінчено інвентаризацію, а також у річному звіті. При цьому виявлені надлишки засобів прибуткуються та зараховуються на збільшення фінансування установи за спеціальним фондом, нестачі в межах затверджених норм — списуються на витрати установи, а понад норми природних втрат і втрати від псування цінностей — відносяться за рахунок винних осіб. (Порядок регулювання виявлених під час інвентаризації розходжень розглянуто у розділах 4.7, 5.9 та 6.11).

До складання річної звітності мають бути оброблені усі первинні документи, господарські операції відображені на рахунках в облікових регістрах, визначені результати виконання кошторису, закриті рахунки доходів та витрат, визначені фінансові результати, звірені залишки аналітичних і синтетичних рахунків (субрахунків). Методика складання і подання річної звітності визначається щорічно відповідною інструкцією, затвердженою наказом ДКУ.

Згідно з вимогами цієї інструкції та інших нормативних документів ДКУ в кінці року бюджетні установи визначають фінансовий результат виконання кошторису. У зв'язку з цим перед складанням заключного балансу необхідно виконати бухгалтерські проведення із списання доходів і видатків установи на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів». При цьому видатки списують на дебет, а доходи — на кредит відповідних субрахунків рахунка 43. На субрахунках обліку видатків (801—825) дебетове сальдо може залишитися на кінець року лише з незакінчених або закінчених, але не зданих і не оформлених відповідними документами робіт:

- з виготовлення продукції у виробничих (навчальних) майстернях;
- видання друкованої продукції і надання послуг;
- незавершеного виробництва у підсобному (навчальному) сільському господарстві;

— незакінчених науково-дослідних та конструкторських робіт за договорами з підприємствами, виготовлення експериментальних пристроїв для проведення наукових експериментів за рахунок коштів державного бюджету;

— незакінчених операцій із заготівлі та переробки матеріалів господарським способом.

Рахунки обліку доходів у кінці року закривають на результати виконання кошторису по тому фонду, за рахунок якого вони були одержані, за винятком доходів з видатків майбутніх періодів. Це можуть бути кошти, отримані авансом на виконання договірних науково-дослідних робіт, кошти за навчання, сплачені авансом на рік вперед тощо. Суми таких доходів переносять на субрахунок 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів», де вони і залишаються кредитовим сальдо на кінець року.

На результати виконання кошторису зараховують у кінці року також результати переоцінок активів і курсові різниці за операціями з іноземною валютою, що обліковуються протягом року на рахунку 44, тому цей рахунок у заключному балансі на кінець року залишку не має.

Основні операції із закриття рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ наведено у табл. 8.3.

Таким чином, заключний баланс бюджетної установи на кінець року не буде мати показників у третьому розділі активу «Видатки», крім витрат на незавершене виробництво, а також у третьому розділі пасиву «Доходи», крім доходів з витрат майбутніх періодів.

До річного балансу бюджетної установи додається довідка органу ДКУ або установи банку про залишки коштів загального та спеціального фондів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) або поточних рахунках бюджетної установи станом на 1 січня, на підставі якої складається реєстр про залишки коштів загального і спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) і поточних рахунках установи станом на 1 січня.

Інші форми бухгалтерської звітності складають на підставі даних реєстрів аналітичного обліку до рахунків активів, витрат і доходів. До річного звіту додається пояснювальна записка та ряд довідок, передбачених інструкцією. Звіти установ, що знаходяться у подвійному підпорядкуванні, подаються вищому органу та органу ДКУ за місцем знаходження і за підпорядкуванням. Установи вищого рівня для складання зведених звітів приймають від підвідомчих установ, що перейшли на казначейське обслуговування, тільки завізовані органами ДКУ звіти. Наступні зміни у такі

**Бухгалтерські проведення щодо списання  
заключними оборотами доходів і видатків бюджетної установи**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Списуються одержані у звітному році асигнування загального фонду	701, 702	431
2. Списуються одержані у звітному році доходи спеціального фонду:		
що належать до поточного бюджетного періоду	711—714	432
що належать до майбутніх періодів	711—714	716
3. Списуються доходи за спеціальними коштами, одержані у минулому, а витрачені у поточному бюджетному періоді	716	432
4. Списуються доходи спеціального фонду кошторису, використані на покриття видатків загального фонду	715	432
5. Списуються результати реалізації продукції, робіт, послуг виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських господарств, науково-дослідних робіт за договорами і т. ін.:		
прибутки	721—723	432
збитки	432	721—723
6. Списуються видатки за рахунок коштів загального фонду	431	801, 802
7. Списуються видатки за рахунок коштів спеціального фонду	432	811-813
8. Списуються результати переоцінок матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів:		
загального фонду	431	441
спеціального фонду	432	441
9. Списуються нараховані курсові різниці за операціями з іноземною валютою:		
за загальним фондом	431	442
	442	431
за спеціальним фондом	432	442
	442	432

звіти вносяться лише за погодженням з органом ДКУ, що завізував звіт.

## **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

---

1. Наведіть класифікацію звітності бюджетних установ.
2. Охарактеризуйте склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та основні вимоги до її складання і подання.
3. Назвіть основні форми податкової та соціальної звітності бюджетних установ і терміни її подання.
4. Назвіть основні форми статистичної звітності бюджетних установ та охарактеризуйте їх призначення.
5. У чому полягає закриття рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та визначення результатів виконання кошторису?

# ЛІТЕРАТУРА

---

1. Бюджетний кодекс України, прийнятий ВРУ 21.06.2001 р. № 2542.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р., № 283/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
4. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р., № 168/97-ВР (зі змінами та доповненнями).
5. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу. Затверджена ДКУ 30.10.98 р., № 90.
6. Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ. Затверджена ДКУ 26.12. 2003 р., № 242.
7. Інструкція зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів. Затверджена ДКУ та ДКСУ 02.12.1997 р., № 125/70.
8. Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ. Затверджена ДКУ 17.07.2000 р., № 64.
9. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ. Затверджена ДКУ 08.12.2000 р., № 125.
10. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання. Затверджено ДКУ 27.07.2000 р., № 68.
11. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ. Затверджена ДКУ 10.07.2000 р., № 61 (зі змінами та доповненнями).
12. Інструкція про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій із централізованого постачання матеріальних цінностей. Затверджена ДКУ 16.12.02 р., № 232.
13. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ. Затверджена ДКУ 18.12.2000 р., № 130.
14. Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрямів використання. Затверджено КМУ 17.05. 2002 р., № 659.

15. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено МФУ 24.05.1995 р., № 88.

16. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Затверджений ГУ ДКУ 10.12.1999 р., № 114 (зі змінами та доповненнями).

17. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Затверджений ГУ ДКУ 10.12.1999 р., № 114 (зі змінами та доповненнями).

18. Порядок обслуговування Державного бюджету за видатками. Затверджено ДКУ 25.05. 2004 р., № 89.

19. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів. Затверджено ДКУ 04.11. 2002 р., № 205.

20. Порядок відкриття рахунків в національній валюті в органах Державного казначейства. Затверджено ДКУ 02.12. 2002 р., № 221.

21. Порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті. Затверджений ДКУ 24.07.2001 р., № 126 (у редакції наказу ДКУ від 27.05. 2005 р. № 96).

22. Порядок списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, термін позовної давнини якої минув. Затверджено ДКУ 08.05.2001 р., № 73.

23. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ. Затверджено ДКУ 06.10.2000 р., № 100 (зі змінами).

24. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ. Затверджений КМУ 28.02.2002 р., № 228.

25. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України. Затверджено ДКУ 09.08.2004 р., № 136.

26. Порядок подання фінансової звітності. Затверджено КМУ 28.02.2000 р., № 419.

27. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостач, знищення (псування) матеріальних цінностей. Затверджено КМУ 22.01.1996 р., № 116.

28. Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ. Затверджена ДКУ та МЕУ 10.08.2001 р., № 142/181

29. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 448 с.

30. Джога Р.Т. та ін. Облік у бюджетних установах: Підручник. – К.: КНЕУ, 2006.– 480 с.



31. Джога Р.Т. та ін. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчально-методичний посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
32. Матвеева В., Замазій С. Все про облік і оподаткування бюджетних організацій. – Х.: Фактор, 2005. – 1024 с.
33. Панкевич Л.В. та ін. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – Львів: Аверс, 2002. – 316 с.
34. Сахарцева И.И., Романенко Т.П. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях: Учеб. пособие. – К.: Кондор, 2003. – 328 с.
35. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: методологія та організація. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
36. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 380 с.
37. Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних установ: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2005. – 548 с.
38. Періодичні видання «Баланс», «Баланс-бюджет», «Бухгалтерія», «Бюджетная бухгалтерия», «Все про бухгалтерський облік» та ін.

**План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ**  
**Розділ І. Балансові рахунки**

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>			
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
		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 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
<b>Клас 2. Запаси</b>			
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

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
21	Тварини на вирощуванні і 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
		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 транзитних 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
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>			
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

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
		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
<b>Клас 4. Власний капітал</b>			
40	Фонд у необоротних активах	401	Фонд у необоротних активах за їх видами
		402	Фонд у незавершеному капітальному будівництві
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

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>			
50	Довгострокові позики	501 502 503	Довгострокові кредити банків Відстрочені довгострокові кредити банків Інші довгострокові позики
51	Довгострокові векселі видані	511	Видані довгострокові векселі
52	Інші довгострокові зобов'язання	521	Інші довгострокові фінансові зобов'язання
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>			
60	Короткострокові і позики	601 602 603 604 605	Короткострокові кредити банків Відстрочені короткострокові кредити банків Інші короткострокові позики Прострочені позики Короткострокові позики з бюджету
61	Поточна заборгованість за довгостроковим і зобов'язаннями	611 612 613	Поточна заборгованість за довгостроковими позиками Поточна заборгованість за довгостроковими векселями Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
62	Короткострокові векселі видані	621	Видані короткострокові векселі
63	Розрахунки за виконані роботи	631 632 633 634 635	Розрахунки з постачальниками та підрядниками Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами
64	Розрахунки із податків та платежів	641 642	Розрахунки за платежами і податками в бюджет Інші розрахунки з бюджетом
65	Розрахунки із страхування	651 652 653 654	Розрахунки з пенсійного забезпечення Розрахунки із соціального страхування Розрахунки із страхування на випадок безробіття Розрахунки з інших видів страхування
66	Розрахунки з оплати праці	661 662	Розрахунки із заробітної плати Розрахунки зі стипендіатами

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
		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 за 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
		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
<b>Клас 7. Доходи</b>			
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	721	Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
	продукції, виробів і виконаних робіт	722	Реалізація виробів підсобних (навчальних) сільських господарств
		723	Реалізація науково-дослідних робіт за договорами
74	Інші доходи	741	Інші доходи бюджетних установ
<b>Клас 8. Витрати</b>			
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 за послуги
		812	Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ
		813	Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду
82	Виробничі витрати	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

## Розділ II. Позабалансові рахунки

<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>			
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		

## Класифікація доходів державного бюджету (витяг)

Рівні класифікаційних груп доходів				Найменування показників згідно з бюджетною класифікацією
Група	Підгрупа	Стаття	Підстаття	
10000000				<b>Податкові надходження</b>
	11000000			<b>Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості</b>
		11020000		Податок на прибуток підприємств
	13000000			<b>Збори за спеціальне використання природних ресурсів</b>
		13020000		Збір за спеціальне водокористування
		13030000		Платежі за користування надрами
			13030100	Платежі за користування надрами загальнодержавного значення
	14000000			<b>Внутрішні податки на товари та послуги</b>
		14010000		Податок на додану вартість
			14010100	Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)
			14010200	Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами
			14010300	Податок на додану вартість із завезених на територію України товарів
		14020000		Акцизний збір із вироблених в Україні товарів
		14030000		Акцизний збір із ввезених на територію України товарів
		14060000		Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності
			14060200	Плата за видачу ліцензій та сертифікатів
		14061000		Плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами
	15000000			<b>Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції</b>
		15010000		Ввізне мито
			15010100	Мито на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності
			15010200	Мито на товари, які ввозяться (пересилаються) громадянами



Рівні класифікаційних груп доходів				Найменування показників згідно з бюджетною класифікацією
Група	Підгрупа	Стаття	Підстаття	
		15020000		Вивізне мито
			15020100	Мито на товари, що вивозяться суб'єктами підприємницької діяльності
	16000000			<b>Інші податки</b>
		16060000		Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
20000000				<b>Неподаткові надходження</b>
	21000000			<b>Доходи від власності та підприємницької діяльності</b>
		21020000		Надходження від перевищення валових доходів над видатками Національного банку України
		21030000		Надходження від державних грошових лотерей
		21060000		Рентна плата
			21060100	Рентна плата за нафту, що видобувається в Україні
			21060200	Рентна плата за природний газ, що видобувається в Україні
			21060500	Рентна плата за транзитне транспортування природного газу
	22000000			<b>Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу</b>
		22010000		Реєстраційний збір за проведення державної реєстрації прав та їх обмежень
		22080000		Плата за оренду цілісних майнових комплексів та іншого державного майна
		22090000		Державне мито
		22100000		Митні збори
		22110000		Єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України
	24000000			<b>Інші неподаткові надходження</b>
		24010000		Надходження коштів від реалізації конфіскованого майна
		24060000		Інші надходження
			24060800	Надходження від збору за проведення гастрольних заходів
		24090000		Портовий (адміністративний) збір

Рівні класифікаційних груп доходів				Найменування показників згідно з бюджетною класифікацією
Група	Підгрупа	Стаття	Підстаття	
		24140000		Додаткові збори на виплату пенсій
			24140100	Сплата збору з купівлі-продажу валюти
			24140300	Сплата збору при відчуженні легкових автомобілів
			24140600	Сплата збору з послуг стільникового рухомого зв'язку
	25000000			<b>Власні надходження бюджетних установ</b>
		25010000		Плата за послуги, що надаються бюджетними установами
		25020000		Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
30000000				<b>Доходи від операцій з капіталом</b>
	31000000			<b>Надходження від продажу основного капіталу</b>
40000000				<b>Офіційні трансферти</b>
	42000000			<b>Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій</b>
50000000				<b>Цільові фонди</b>

## Коди класифікації фінансування державного бюджету України (витяг)

Код джерела фінансування бюджету			Найменування джерела фінансування
група	підгрупа	стаття	
400000			<b>Фінансування за борговими операціями</b>
	401000		<b>Запозичення</b>
		401100	Внутрішні запозичення
		401200	Зовнішні запозичення
	402000		<b>Погашення</b>
		402100	Внутрішні зобов'язання
		402200	Зовнішні зобов'язання
500000			<b>Надходження від приватизації державного майна</b>
600000			<b>Фінансування за активними операціями</b>

## Економічна класифікація видатків державного бюджету (витяг)

Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)				Призначення видатків
Група	Підгрупа	Стаття	Вид	
1000				<b>Поточні видатки</b>
	1100			<b>Видатки на товари і послуги</b>
		1110		Оплата праці працівників бюджетних установ
			1111	Заробітна плата
			1112	Грошове утримання військовослужбовців
		1120		Нарахування на заробітну плату
		1130		Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки
			1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у 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
			1161	Оплата теплопостачання
			1162	Оплата водопостачання і 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
			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
	1200			<b>Оплата процентів (доходу) за зобов'язаннями</b>
	1300			<b>Субсидії і поточні трансферти</b>
		1310		Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)

Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)				Призначення видатків
Група	Підгрупа	Стаття	Вид	
		1320		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів
		1340		Поточні трансферти населенню
			1341	Виплата пенсій і допомоги
			1342	Стипендії
			1343	Інші поточні трансферти населенню
		1350		Поточні трансферти за кордон
2000				<b>Капітальні видатки</b>
	2100			<b>Придбання основного капіталу</b>
		2110		Придбання обладнання і предметів довгострокового користування
		2120		Капітальне будівництво (придбання)
			2121	Будівництво (придбання) житла
			2123	Інше будівництво (придбання)
		2130		Капітальний ремонт
			2131	Капітальний ремонт житлового 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 та архітектури
	2200			<b>Створення державних запасів і резервів</b>
	2300			<b>Придбання землі і нематеріальних активів</b>
	2400			<b>Капітальні трансферти</b>
		2410		Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)
		2420		Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів
		2430		Капітальні трансферти населенню
		2440		Капітальні трансферти за кордон
3000				<b>Нерозподілені видатки</b>
4000				<b>Кредитування</b>
	4100			<b>Внутрішнє кредитування</b>
		4110		Надання внутрішніх кредитів
			4111	Надання кредитів органам державного управління інших рівнів
			4112	Надання кредитів підприємствам (установам, організаціям)
		4120		Повернення внутрішніх кредитів

Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)				Призначення видатків
Група	Підгрупа	Стаття	Вид	
			4121	Повернення кредитів органам державного управління інших рівнів
			4122	Повернення кредитів підприємствам, установам, організаціям
			4123	Повернення інших внутрішніх кредитів
	4200			<b>Зовнішнє кредитування</b>
		4210		Надання зовнішніх кредитів
		4220		Повернення зовнішніх кредитів

Додаток Д

**Кошторис бюджетної установи**

ЗАТВЕРДЖЕНО

наказом Міністерства фінансів України  
від 28 січня 2002 р. № 57(у редакції наказу Міністерства фінансів України  
від 29 грудня 2004 р. № 845)Затверджений у сумі \_\_\_\_\_ грн.  
(сума літерами і цифрами)\_\_\_\_\_  
(посада)\_\_\_\_\_  
(підпис) (ініціали і прізвище)\_\_\_\_\_  
(число, місяць, рік)

М.П.

**КОШТОРИС**

на \_\_\_\_\_ рік

\_\_\_\_\_  
(код та назва бюджетної установи)\_\_\_\_\_  
(найменування міста, району, області)

Вид бюджету \_\_\_\_\_

Код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування \_\_\_\_\_

Код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету \_\_\_\_\_

Код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів \_\_\_\_\_

Показники	Код	Усього за рік, грн		Разом
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
<b>НАДХОДЖЕННЯ – усього</b>	x			
Надходження коштів із загального фонду бюджету	x		x	
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у т. ч.	x			
– плата за послуги, що надаються бюджетними установами (розписати за підгрупами)	250100	x		
– інші джерела власних надходжень бюджетних установ (розписати за підгрупами)	250200	x		
– інші надходження, у т.ч.		x		
– інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів)		x		
– фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування за типом боргового зобов'язання)		x		
– повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування, класифікації кредитування)		x		
<b>ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ – усього</b>	x			
<b>Поточні видатки</b>	<b>1000</b>			
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110			
Заробітна плата	1111			
Грошове утримання військовослужбовців	1112			
Нарахування на заробітну плату	1120			
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	1130			
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1131			

Показники	Код	Усього за рік, грн		Разом
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	1132			
Продукти харчування	1133			
Дрібний інвентар та обмундирування	1134			
Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів	1135			
Оренда	1136			
Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання	1137			
Послуги зв'язку	1138			
Оплата інших послуг та інші видатки	1139			
<i>Видатки на відрядження</i>	<i>1140</i>			
<i>Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення</i>	<i>1150</i>			
<i>Оплата комунальних послуг та енергоносіїв</i>	<i>1160</i>			
Оплата тепlopостачання	1161			
Оплата водopостачання і водовідведення	1162			
Оплата електроенергії	1163			
Оплата природного газу	1164			
Оплата інших комунальних послуг	1165			
Оплата інших енергоносіїв	1166			
<i>Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення</i>	<i>1170</i>			
Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	1171			
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	1172			
<b>Оплата процентів (доходу) за зобов'язаннями</b>	<b>1200</b>			
<b>Субсидії і поточні трансферти</b>	<b>1300</b>			
<i>Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)</i>	<i>1310</i>			

Показники	Код	Усього за рік, грн		Разом
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
<i>Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів</i>	1320			
<i>Поточні трансферти населенню</i>	1340			
Виплата пенсій і допомоги	1341			
Стипендії	1342			
Інші поточні трансферти населенню	1343			
Поточні трансферти за кордон	1350			
<b>Капітальні видатки</b>	<b>2000</b>			
<b>Придбання основного капіталу</b>	<b>2100</b>			
<i>Придбання обладнання і предметів довгострокового користування</i>	2110			
<i>Капітальне будівництво (придбання)</i>	2120			
Будівництво (придбання) житла	2121			
Будівництво (придбання) адміністративних об'єктів	2122			
Інше будівництво (придбання)	2123			
<i>Капітальний ремонт</i>	2130			
Капітальний ремонт житлового фонду	2131			
Капітальний ремонт адміністративних об'єктів	2132			
Капітальний ремонт інших об'єктів	2133			
<i>Реконструкція та реставрація</i>	2140			
Реконструкція житлового фонду	2141			
Реконструкція адміністративних об'єктів	2142			
Реконструкція інших об'єктів	2143			
Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури	2144			
<b>Створення державних запасів і резервів</b>	<b>2200</b>			
<b>Придбання землі і нематеріальних активів</b>	<b>2300</b>			
<b>Капітальні трансферти</b>	<b>2400</b>			
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2410			
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	2420			
Капітальні трансферти населенню	2430			
Капітальні трансферти за кордон	2440			



Показники	Код	Усього за рік, грн		Разом
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
<b>Нерозподілені видатки</b>	<b>3000</b>			
<b>Надання внутрішніх кредитів</b>	<b>4110</b>			
Надання кредитів органам державного управління інших рівнів	4111			
Надання кредитів підприємствам (установам, організаціям)	4112			
<b>Надання зовнішніх кредитів</b>	<b>4210</b>			

Керівник

\_\_\_\_\_ (підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер  
(начальник планово-фінансового відділу)

\_\_\_\_\_ (підпис) (ініціали і прізвище)

\_\_\_\_\_ (число, місяць, рік)

**М.П.**

*Примітка:* У зв'язку з внесенням змін до бюджетної класифікації згідно наказу МФУ від 04.08.2008 р. № 1024 з 01.09.2008 р. замість КЕКВ 1134, 1135, 1136, 1137, 1138, 1139, 2122, 2132, 2142 використовують код 1134 «Оплата послуг (крім комунальних)» та КЕКВ 1135 «Інші видатки», а КЕКВ 1131 тепер має назву «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі м'який інвентар та обмундирування».

Передмова .....	3
<b>Розділ 1. Основи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах .....</b>	<b>5</b>
1.1. Роль і завдання бухгалтерського обліку в управлінні бюджетними установами та особливості його організації .....	5
1.2. Бюджетна система України та організація обліку виконання бюджету .....	9
1.3. Історія розвитку бюджетного обліку .....	15
1.4. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення видатків .....	18
1.5. Кошториси доходів і видатків бюджетних установ .....	22
1.6. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ .....	25
1.7. Форми бухгалтерського обліку та облікові регістри в бюджетних установах .....	35
1.8. Бухгалтерський баланс бюджетної установи .....	45
Питання для самоперевірки .....	49
<b>Розділ 2. Облік фінансування, грошових коштів, доходів і видатків загального фонду .....</b>	<b>50</b>
2.1. Принципи і методи фінансування бюджетних установ .....	50
2.2. Облік фінансування через органи Державного казначейства .....	55
2.3. Облік операцій на поточних (бюджетних) рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства .....	60
2.4. Облік касових і фактичних видатків .....	64
2.5. Облік внутрішніх розрахунків .....	71
2.6. Облік касових операцій .....	76
2.7. Облік операцій в іноземній валюті .....	82
2.8. Облік інших грошових коштів .....	86
Питання для самоперевірки .....	90
<b>Розділ 3. Облік розрахунків з оплати праці, соціального страхування і стипендій .....</b>	<b>91</b>
3.1. Організація і завдання обліку праці та заробітної плати в бюджетних установах .....	91
3.2. Облік чисельності та складу працівників і використання робочого часу .....	97
3.3. Документальне оформлення і порядок нарахування зарплати, різних доплат і надбавок та виплат з розрахунку середньої зарплати .....	100
3.4. Відрахування із зарплати. Порядок оформлення та аналітичного обліку розрахунків з працівниками з оплати праці .....	104
3.5. Синтетичний облік зарплати і пов'язаних з нею розрахунків .....	107
3.6. Облік розрахунків за стипендіями .....	110
Питання для самоперевірки .....	113

<b>Розділ 4. Облік розрахунків з бюджетом та різними дебіторами і кредиторами</b> .....	114
4.1. <i>Оподаткування бюджетних установ та облік розрахунків за платежами в бюджет</i> .....	114
4.2. <i>Облік розрахунків з підзвітними особами</i> .....	119
4.3. <i>Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків</i> .....	123
4.4. <i>Облік розрахунків у порядку планових платежів</i> .....	127
4.5. <i>Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами</i> .....	128
4.6. <i>Облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів</i> .....	130
4.7. <i>Інвентаризація розрахунків та порядок списання простроченої заборгованості</i> .....	132
Питання для самоперевірки .....	134
<b>Розділ 5. Облік необоротних активів</b> .....	135
5.1. <i>Поняття, класифікація та оцінка основних засобів бюджетних установ</i> .....	135
5.2. <i>Документальне оформлення руху основних засобів та інших необоротних активів</i> .....	138
5.3. <i>Синтетичний облік надходження та оприбуткування основних засобів</i> .....	143
5.4. <i>Аналітичний та інвентарний облік основних засобів</i> .....	152
5.5. <i>Облік зносу основних засобів</i> .....	156
5.6. <i>Облік ремонту і модернізації основних засобів</i> .....	158
5.7. <i>Облік вибуття і списання основних засобів</i> .....	160
5.8. <i>Облік нематеріальних активів</i> .....	165
5.9. <i>Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів</i> .....	169
Питання для самоперевірки .....	178
<b>Розділ 6. Облік матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та малоцінних і швидкозношуваних предметів</b> .....	180
6.1. <i>Поняття, класифікація та оцінка матеріальних цінностей бюджетних установ</i> .....	180
6.2. <i>Завдання та організація обліку матеріальних цінностей</i> .....	182
6.3. <i>Документальне оформлення надходження та вибуття матеріалів</i> ...	184
6.4. <i>Облік матеріалів за місцем надходження та зберігання (складський облік)</i> .....	190
6.5. <i>Аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії</i> .....	194
6.6. <i>Синтетичний облік виробничих запасів і господарських матеріалів</i> .....	197
6.7. <i>Особливості обліку медикаментів і перев'язувальних засобів</i> .....	202
6.8. <i>Облік продуктів харчування у медичних закладах</i> .....	206
6.9. <i>Облік тварин на виховуванні і відгодівлі</i> .....	209
6.10. <i>Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів</i> .....	215
6.11. <i>Інвентаризація матеріальних запасів та відображення в обліку її результатів</i> .....	219
Питання для самоперевірки .....	223

<b>Розділ 7. Облік доходів і видатків спеціального фонду</b> .....	224
7.1. <i>Склад, класифікація і завдання обліку коштів спеціального фонду</i> .....	224
7.2. <i>Облік коштів, одержаних як плата за послуги</i> .....	226
7.3. <i>Облік сум за дорученнями та інших благодійних надходжень</i> .....	231
7.4. <i>Облік інших власних надходжень та інших доходів бюджетних установ</i> .....	235
7.5. <i>Облік депозитних сум</i> .....	238
7.6. <i>Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень</i> .....	239
7.7. <i>Облік діяльності підсобних (навчальних) сільських господарств</i> ...	242
7.8. <i>Облік науково-дослідних робіт за господарськими договорами та розрахунків із замовниками</i> .....	243
Питання для самоперевірки .....	247
<b>Розділ 8. Звітність бюджетних установ</b> .....	248
8.1. <i>Склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та її регламентація</i> .....	248
8.2. <i>Податкова і соціальна звітність бюджетних установ</i> .....	254
8.3. <i>Статистична звітність</i> .....	256
8.4. <i>Закриття рахунків, порядок складання і подання річної бухгалтерської звітності</i> .....	258
Питання для самоперевірки .....	262
<b>Література</b> .....	<b>263</b>
<b>Додатки</b> .....	<b>266</b>

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Петро Йосипович АТАМАС

# ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Видання третє, перероблене та доповнене

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Керівник видавничих проєктів – *Б. А. Сладкевич*

Дизайн обкладинки – *Б. В. Борисов*

Редактор – *Л. В. Пилипчак*

Комп'ютерна верстка – *О. М. Гришкіна*

Підписано до друку 25.12.2008. Формат 60x84 1/16.

Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.

Умовн. друк. арк. 16,2.

Наклад 1000 прим.

Видавництво ДУЕП.

49000, м. Дніпропетровськ, вул. Набережна Леніна, 18.

Тел. (056) 778-58-66, e-mail: rio@duer.edu

Свідоцтво ДК № 917 від 20.05.2002 р.

Видавництво «Центр учбової літератури»

вул. Електриків, 23

м. Київ, 04176

тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63

8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)

e-mail: office@uabook.com

сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006