

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор _____ С.В. Іванов
(підпис)

« ____ » _____ 20 р.

Л.В. МОМОТ

ОБЛІК В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

КУРС ЛЕКЦІЙ

для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»,
в тому числі перепідготовка спеціалістів
за спеціальністю 7.03050901 «Облік і аудит»
денної та заочної форм навчання

Всі цитати, цифровий та фактичний
матеріал, бібліографічні відомості
перевірені. Написання одиниць
відповідає стандартам

Підпис(и) автора(ів) _____
« ____ » _____ 2014р.

СХВАЛЕНО
на засіданні кафедри
обліку і аудиту
Протокол №9
від 23.12.2013 р.

Реєстраційний номер
електронного курсу лекції у НМВ
49.46-12.02.2014

КИЇВ НУХТ 2014

Облік в бюджетних установах [Електронний ресурс] : курс лекцій для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит», в тому числі перепідготовка спеціалістів за спеціальністю 7.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форм навч. / Л.В. Момот. – К. : НУХТ, 2014. – 192 с.

Рецензент **Н.М. Ткаченко**, д-р.екон. наук, проф.

Л.В. МОМОТ

Подано в авторській редакції

© Л.В. Момот, 2014

© НУХТ, 2014

ЗМІСТ

	Стор.
Тема 1 . Основи побудови бухгалтерського обліку бюджетної установи.....	6
1.1. Особливості обліку в бюджетних установах.....	6
1.2. Бюджетна система України	15
1.3. Коштриси доходів і видатків бюджетних установ, їх виконання.....	17
1.4. План рахунків бюджетних установ.....	28
1.5. Облікові реєстри та форми бухгалтерського обліку.....	29
1.6. Бухгалтерський баланс бюджетної установи.....	36
Тема 2. Облік доходів і видатків.....	43
2.1. Фінансування бюджетних установ та його принципи.....	43
2.2. Склад та класифікація доходів.....	45
2.2.1. Класифікація доходів бюджету.....	45
2.2.2. Облік доходів загального фонду.....	45
2.2.3. Облік доходів спеціального фонду.....	48
2.3. Облік видатків	51
2.3.1. Класифікація бюджетних витрат або видатків.....	51
2.3.2. Облік касових видатків та фактичних видатків	54
2.3.2.1. Облік касових видатків	55
2.3.2.2. Облік фактичних видатків.....	56
2.3.3. Облік видатків загального фонду.....	58
2.3.4. Облік видатків спеціального фонду.....	59
Тема 3. Облік фінансово-розрахункових операцій.....	59
3.1. Основні принципи та особливості фінансування бюджетних установ.....	59
3.2. Облік касових операцій.....	62
3.2.1. Каса як окремий структурний підрозділ бюджетних організацій і установ.....	62
3.2.2. Документальне оформлення надходження грошових коштів в касу.....	64
3.2.3. Документальне оформлення використання грошових коштів..	65
3.2.4. Порядок ведення касової книги.....	66
3.2.5. Організація обліку касових операцій у бухгалтерії бюджетних установ.....	67
3.3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства.	68
3.4. Облік операцій з іноземною валютою	72
3.4.1. Економічна суть операцій з іноземною валютою.....	72
3.4.2. Відкриття валютних рахунків в банках.....	73
3.4.3. Монетарні і немонетарні статті у фінансовому звіті.....	74
3.4.4. Основні операції бюджетних установ з іноземною валютою..	74
3.5. Облік інших грошових коштів.....	76
3.6. Облік з підзвітними особами.....	77

3.7. Облік розрахунків з бюджетом.....	80
3.8. Облік розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами.....	81
Тема 4. Облік праці та її оплати, облік розрахунків з фондами соціального страхування.....	87
4.1. Організація обліку праці та заробітної плати в бюджетних установах.....	87
4.1.1. Праця та заробітна плата у бюджетних установах. Завдання обліку.....	88
4.1.2. Оперативний облік особового складу працівників.....	89
4.1.3. Облік використання робочого часу та виробітку.....	90
4.1.4. Форми та види оплати праці в бюджетних установах.....	92
4.1.5. Порядок нарахування заробітної плати.....	
4.2. Документальне оформлення і порядок нарахування заробітної плати. Синтетичний та аналітичний облік.....	93
4.3. Нарахування заробітної плати за середнім заробітком.....	96
4.4. Нарахування до фондів соціального страхування.....	98
4.5. Утримання із заробітної плати.....	99
4.6. Облік розрахунків зі стипендіями.....	102
Тема 5. Облік необоротних активів.....	107
5.1. Класифікація та оцінка основних засобів.....	107
5.2. Документальне оформлення наявності та надходження основних засобів. Синтетичний та аналітичний облік надходження основних засобів та інших необоротних активів.....	111
5.3. Бухгалтерський облік основних засобів.....	116
5.4. Облік зносу основних засобів.....	118
5.5. Облік ремонтів необоротних активів.....	121
5.6. Облік вибуття та списання необоротних активів.....	122
5.7. Інвентаризація необоротних активів.....	127
Тема 6. Облік нематеріальних активів.....	130
Тема 7. Облік запасів.....	132
7.1. Класифікація та оцінка запасів.....	132
7.2. Синтетичний та аналітичний облік запасів. Документальне оформлення руху запасів.....	134
7.3. Облік запасів за місцем їх надходження та зберігання.....	138
7.4. Особливості обліку продуктів харчування.....	140
7.5. Особливості обліку медикаментів та перев'язувальних засобів.....	142
7.6. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	143
7.7. Інвентаризація запасів.....	145
Тема 8. Облік виробничих витрат.....	147
8.1. Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами.....	147
8.2. Облік витрат і продукції виробничих майстерень.....	150
8.3. Облік витрат і методика калькулювання освітніх послуг.....	152
8.4. Облік витрат і методика калькулювання лікарських послуг...	156
Тема 9. Облік власного капіталу.....	158

Тема 10. Облік фондів.....	162
Тема 11. Облік виконання результатів кошторису.....	164
Тема 12. Інвентаризація оборотних та необоротних активів.....	166
12.1. Інвентаризація необоротних активів.....	166
12.2. Інвентаризація запасів.....	168
Тема 13 Звітність бюджетних установ.....	170
13.1. Поняття про звітність бюджетних установ.....	170
13.2. Класифікація звітності бюджетних установ. Склад бухгалтерської звітності.....	171
13.3. Податкова звітність бюджетних установ.....	183
13.4. Статистична звітність.....	183
13.5. Соціальна звітність.....	184
13.6. Порядок складання балансу.....	184
Список рекомендованої літератури.....	186
Додаток.....	187

ТЕМА 1 . ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1. Особливості обліку в бюджетних установах

Бюджетний облік - це бухгалтерський облік виконання бюджету кошторисів доходів і видатків бюджетних установ.

Бюджетні організації – це організації, які створені органами місцевого самоврядування, діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів.

Бюджетні установи належать до одного з різновидів організацій некомерційного характеру, для яких одержання прибутку не є їх основною метою.

Сфера бюджетних установ є досить різноманітною за функціональними ознаками. Умовно їх можна поділити на три групи:

- **установи, які виконують законодавчі функції, функції управління, охорони, контролю** – установи законодавчої та виконавчої влади; міністерства, відомства, управління, тобто апарат органів державного та господарського управління, громадських та інших організацій; фінансові органи, органи казначейства, податкова інспекція, митна служба, армія, органи міліції, судові органи, органи прокуратури та ін.;

- **установи соціально-культурного комплексу** – установи освіти всіх рівнів, медичні заклади, дитячі виховні заклади, установи культури, бібліотеки, наукові організації та ін.;

- **соціальні фонди та служби**, а також інші бюджетні установи.

Запропонований поділ відображає горизонтальні зв'язки, що склалися у сфері бюджетних установ. З огляду ж на сформовану на сьогоднішній день систему бюджетних відносин, а саме ієрархічну систему вертикальних зв'язків, бюджетні установи поділяють на: головних розпорядників коштів; розпорядників коштів другого рівня; розпорядників коштів третього рівня.

Основним законодавчим актом, який визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні для всіх підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV.

Для бюджетних установ основним фінансовим документом є кошторис доходів і видатків, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення видатків та який визначає обсяг та напрями коштів для виконання відповідних функцій.

Державна реєстрація бюджетних організацій проводиться у виконавчих комітетах міської, районної ради відповідно до Закону України № 698 від 07.02.1991 року “Про підприємництво” зі змінами та доповненнями та Положенню про державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності, затвердженою Постановою КМУ № 740 від 25.08.1998 року (зі змінами та доповненнями.)

Бюджетні організації здійснюють свою діяльність на підставі положення (статуту), що затверджується уповноваженим органом (як правило, органом,

який прийняв рішення про їх створення). Такі організації визнаються юридичною особою з дня реєстрації положення (статуту) і з цього моменту можуть від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав та нести зобов'язання, бути позивачами в суді, арбітражному або третейському суді.

Незважаючи на те, що основна діяльність бюджетних установ не пов'язана з веденням підприємницької діяльності, а отже, і одержанням від неї доходів (хоча вони і можуть одержувати доходи від надання окремих послуг, виконання робіт у випадках, передбачених законодавством), таким організаціям необхідно підтвердити свій статус неприбуткових. Мається на увазі необхідність включення їх до Реєстру неприбуткових установ та організацій, що створюється і ведеться Державною податковою адміністрацією України. Для внесення в Реєстр бюджетна установа подає в органи податкової служби за місцем її реєстрації реєстраційну заяву (ф.1-РН) та копії засновницьких документів.

Реєстр неприбуткових установ та організацій являє собою автоматизовану систему збирання, накопичення і оброблення даних про неприбуткові організації та установи, які відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", звільнюються від сплати податку на прибуток.

Установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджету, підлягають обов'язковій реєстрації в: органах податкової служби; Пенсійному фонді; органах Фонду соціального страхування; органах Державної служби зайнятості.

Бюджетні організації не мають статутного капіталу, а всі активи - це власність держави України.

Особливість ведення бухгалтерського обліку в бюджетних організаціях визначається законодавством про бюджетний устрій та процес в Україні.

Бюджетне законодавство складається з: Конституції України; Бюджетного Кодексу України; закону про Державний бюджет України; інших законів, що регулюють бюджетні відносини; нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, прийнятих на підставі і на виконання Бюджетного Кодексу та інших законів України; нормативно-правових актів органів виконавчої влади, прийнятих на підставі і на виконання Бюджетного Кодексу, інших законів України та нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України; рішень про місцевий бюджет; рішень органів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно Бюджетного Кодексу, нормативно-правових актів

Державна Казначейська Служба України організовує та здійснює зведений, систематичний та повний облік про рух Державного бюджету України, державних позабюджетних фондів і позабюджетних коштів на рахунках казначейства, затверджує методичні та методологічні засади ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, розробляє бюджетну класифікацію та інше.

Для підприємств бюджетної сфери Державним казначейством України (ДКУ) розроблений та затверджений план рахунків бухгалтерського обліку

бюджетних установ та порядок його застосування, нова бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, інструкція про форми меморіальних ордерів та порядок їх складання, інструкція з обліку наявності та використання бюджетних та позабюджетних коштів, основних засобів, запасів, видатків, валютних операцій, проведення їх інвентеризації та інше.

Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку України, які прийняті напротязі 1999-2001 років, не поширюються на бюджетні установи.

Основними специфічними особливостями ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах є: контроль з боку відповідних міністерств виконання кошторису видатків; організація обліку в розрізі окремих статей бюджетної класифікації; відокремлене ведення касових та фактичних видатків.

В останній час, в зв'язку зі зменшенням бюджетного фінансування, в бюджетних установах запроваджуються комерційні відносини. Поєднання бюджетного та комерційного фінансування сприяє можливості покращення якісних показників роботи установ, в тому числі, удосконалення системи оплати працівників невиробничої сфери діяльності, зміцнення та розширення матеріальної бази цих установ.

Важлива роль в поєднанні бюджетного та комерційного фінансування залежить не лише від раціональної організації ведення бухгалтерського обліку на підприємствах невиробничої сфери діяльності, а й правильного та своєчасного контролю, аналізу їх діяльності та своєчасного звітування перед міністерствами та подаковими службами.

Об'єкти вивчення бюджетного обліку: доходи і видатки бюджету; грошові кошти в установах банку та Держказначействі України; розрахункові відносини між бюджетами; створення та використання фондів та резервів, створених в процесі виконання бюджетів; необоротні та оборотні активи бюджетних установ тощо.

Одна із особливостей ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах – це правильність обліку доходів і витрат бюджету.

Бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників. Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, затверджує бюджетну класифікацію, зміни до неї та інформує про це Верховну Раду України.

Бюджетна класифікація має такі складові частини: класифікація доходів бюджету; класифікація видатків та кредитування бюджету; класифікація фінансування бюджету; класифікація боргу.

Класифікація доходів бюджету

Доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти.

Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).

Неподатковими надходженнями визнаються: доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; інші неподаткові надходження.

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

Класифікація видатків та кредитування бюджету

Видатки та кредитування бюджету класифікуються за: бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету); ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету); функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету).

Програмна класифікація видатків та кредитування бюджету використовується у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету (місцевого бюджету) формується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики (місцевим фінансовим органом), за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) у бюджетних запитах.

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

До застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів використовується тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів, яка затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики. Складові частини цієї класифікації, що конкретизують програми і заходи з виконання повноважень органів влади Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування, для цілей цього Кодексу вживаються в контексті терміна 'бюджетна програма'.

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

На основі відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням вимог щодо формування єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів та даних такого реєстру.

Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету має такі рівні деталізації:

а) розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;

б) підрозділи та групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.

Видатки бюджету класифікуються за економічною характеристикою операцій, що здійснюються при їх проведенні (економічна класифікація видатків бюджету).

За економічною класифікацією видатків бюджету видатки бюджету поділяються на поточні та капітальні.

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

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

Класифікація фінансування бюджету

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

Фінансування бюджету класифікується за: типом кредитора (за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань); типом боргового зобов'язання (за засобами, що використовуються для фінансування бюджету).

Класифікація боргу

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

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

Складові частини бюджету

Бюджет може складатися із загального та спеціального фондів.

Складовими частинами загального фонду бюджету є:

а) всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету;

б) всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету;

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

г) фінансування загального фонду бюджету.

Складовими частинами спеціального фонду бюджету є:

а) доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування;

б) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ);

в) кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету);

г) фінансування спеціального фонду бюджету.

Власні надходження бюджетних установ отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету і включаються до спеціального фонду бюджету.

Власні надходження бюджетних установ поділяються на такі групи:

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

У складі першої групи виділяються такі підгрупи:

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

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

підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ;

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

друга група - інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

У складі другої групи виділяються такі підгрупи:

підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки;

підгрупа 2 - кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;

підгрупа 3 - кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

Власні надходження бюджетних установ використовуються на:

покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);

організацію додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи);

утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);

ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи);

господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);

організацію основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1 і 3 другої групи);

виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи).

Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно Бюджетним Кодексом та законом про Державний бюджет України.

Підставою для рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради про створення спеціального фонду у складі місцевого бюджету може бути виключно також Бюджетний Кодекс та закон про Державний бюджет України.

Передача коштів між загальним та спеціальним фондами бюджету дозволяється тільки в межах бюджетних призначень шляхом внесення змін до закону про Державний бюджет України, прийняття рішення про місцевий бюджет або про внесення змін до нього

Платежі за рахунок спеціального фонду бюджету здійснюються в межах коштів, що фактично надійшли до цього фонду на відповідну мету якщо Бюджетним Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше.

Створення позабюджетних фондів органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами не допускається. Відкриття позабюджетних рахунків для розміщення бюджетних коштів (включаючи власні надходження бюджетних установ) органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами забороняється, а також крім розміщення закордонними

дипломатичними установами України бюджетних коштів на поточних рахунках іноземних банків у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право.

Планові і звітні показники щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення кредитів до бюджету, погашення боргу, розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів, забезпечення встановленого розміру оборотного залишку бюджетних коштів та інші відповідні показники, визначені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, обов'язково відображаються з від'ємним значенням.

Бюджетна класифікація окремо передбачає облік доходів бюджету та видатків бюджетних коштів. Бюджетний кодекс України передбачає наступні складові: класифікація доходів бюджету; класифікація видатків бюджету; класифікація фінансування бюджету; класифікація боргів.

Правильність обліку доходів та витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку.

Доходи бюджету класифікуються за видами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; безоплатні перерахування (трансферти).

Основні доходи бюджету формуються за рахунок оподаткування фізичних та юридичних осіб; платежів за рахунок використання природних ресурсів; державного мита; доходи від приватизації державного майна; ліцензій на право виробництва та продажу спиртних напоїв; реалізації державних облігацій, надходжень від проведення розіграшу лотерей та ін. Кожен вид доходів має свої відповідні коди, які мають чотиризначне значення з їх подальшою деталізацією

Класифікація бюджетних витрат або видатків: за функціональною ознакою (за головними розділами та підрозділами бюджету); за відомчою структурою (освіта, наука, культура та ін.); за економічними ознаками (група, підгрупа, стаття, під стаття).

Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони поділяються на поточні видатки (код 1000), капітальні видатки (код 2000), нерозподілені видатки (код 3000), кредитування з вирахуванням погашення (код 4000), платежі до бюджету (7000). Розрізняють видатки відплатні, тобто, здійснені в обмін на товари чи послуги, та невідплатні.

Видатки класифікуються та кодуються за **чотиризначними рівнями:**

перший рівень поділяється на такі групи: поточні видатки (код 1000); капітальні видатки (код 2000); нерозподілені видатки (код 3000); кредитування з вирахуванням погашення (4000).

другий рівень поділяється на підгрупи: видатки на товари та послуги (1100); виплати процентів (доходу) за зобов'язаннями (1200); субсидії та поточні трансфертні виплати (1300).

третій рівень (видатки на товари та послуги) поділяється на статті: оплата праці працівників бюджетних організацій (1110); нарахування на заробітну плату (1120); придбання предметів постачання і матеріалів, утримання бюджетних установ (1130); видатки на відрядження (1140); матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення (1150); оплата комунальних послуг та енергоносіїв (1160); дослідження і розробки, державні послуги (1170).

четвертий рівень – це оплата працівників бюджетних установ: заробітна плата (1111); грошове утримання військовослужбовців (1112); виплати з тимчасової непрацевдатності (1113).

Ліквідація бюджетних організацій

Ліквідація установ та організацій, які утримуються за рахунок коштів бюджету, здійснюється органами, за рішенням яких вони були створені, а саме: органами державної влади й органами місцевого самоврядування.

Орган, який прийняв рішення про ліквідацію бюджетної організації, встановлює порядок і строки проведення ліквідації.

Ліквідація бюджетних організацій здійснюється ліквідаційною комісією, створеною за рішенням уповноваженого органу в загальноприйнятому порядку.

Згідно Закону України “Про підприємства” ліквідаційна комісія або інший орган, який проводить ліквідацію підприємства, розміщує в офіційній пресі за місцезнаходженням підприємства публікацію про його ліквідацію і про порядок та терміни заяв кредиторам претензій. Ліквідаційна комісія проводить роботу щодо повернення дебіторської заборгованості та задоволення претензій кредиторів, складає ліквідаційний баланс і подає його в орган, який призначив ліквідаційну комісію.

Зміна державної реєстрації юридичної особи здійснюється органом державної реєстрації за заявою власника або уповноваженого ним органу після проведення ліквідаційною комісією заходів із ліквідації і подання в орган державної реєстрації наступних документів: заяви (рішення) власника або уповноваженого ним органу або рішення арбітражного суду у випадках, передбачених законодавством; акта ліквідаційної комісії з ліквідаційним балансом, затвердженого органом, який призначив ліквідаційну комісію; довідки аудитора, якщо це необхідно; довідки установ банків про закриття рахунків; довідки органу державної податкової служби про зняття з обліку; підтвердження опублікування в друкованих засобах масової інформації оголошення про ліквідацію юридичної особи; довідки архіву про прийом документів, які підлягають довготривалому зберіганню; довідки органів внутрішніх справ про прийом печаток та штампів; оригіналів засновницьких документів (статуту, положення, засновницького договору).

Після ліквідації бюджетної організації необхідно знятися з обліку в органах податкової служби, у Пенсійному фонді, у Фонді соціального страхування та у Фонді зайнятості.

Юридична особа вважається ліквідованою з моменту виключення її з Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (ЄДРПОУ).

1.2. Бюджетна система України

Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами та доповненнями) - основний законодавчий акт, що регулює процес складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та подання звітів про виконання бюджету.

Бюджетна система України і Державний бюджет України встановлюються виключно Бюджетним Кодексом України та законом про Державний бюджет України.

Структура бюджетної системи України

Бюджетна система України складається з державного бюджету та місцевих бюджетів.

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

Бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах).

Ця побудова бюджету забезпечує найбільш повний облік джерел формування бюджету та його раціонального використання. Єдність бюджетної системи забезпечується єдиною правовою базою, використанням єдиної бюджетної класифікації, єдністю форм бюджетної документації, поданням необхідної статистичної інформації для складання єдиного зведеного бюджету району, міста, області та Державного бюджету України в цілому.

Бюджетна система України ґрунтується на таких принципах:

– **принцип єдності бюджетної системи України** - єдність бюджетної системи України забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності;

– **принцип збалансованості** - повноваження на здійснення витрат бюджету мають відповідати обсягу надходжень бюджету на відповідний бюджетний період;

– **принцип самостійності** - Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування. Органи влади Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування коштами відповідних місцевих бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави. Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом відповідних органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети;

– **принцип повноти** - до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування;

– **принцип обґрунтованості** - бюджет формується на реалістичних макропоказниках економічного і соціального розвитку України та розрахунках надходжень бюджету і витрат бюджету, що здійснюються відповідно до затверджених методик та правил;

– **принцип ефективності та результативності** - при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням (далі - гарантовані послуги), при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;

– **принцип субсидіарності** - розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання гарантованих послуг до їх безпосереднього споживача;

– **принцип цільового використання бюджетних коштів** - бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями;

– **принцип справедливості і неупередженості** - бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами;

– **принцип публічності та прозорості** - інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання державного бюджету та місцевих бюджетів, а також контролю за виконанням державного бюджету та місцевих бюджетів.

Облік виконання бюджету покладено на Державну казначейську службу України (ДКСУ), яка підпорядковується центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики (як вказано у Бюджетному Кодексі України).

Зведений бюджет України.

Зведений бюджет є сукупністю показників бюджетів, що використовуються для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку держави.

Зведений бюджет України включає показники Державного бюджету України, зведеного бюджету Автономної Республіки Крим та зведених бюджетів областей, міст Києва та Севастополя.

Зведений бюджет Автономної Республіки Крим включає показники бюджету Автономної Республіки Крим, зведених бюджетів її районів та бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим значення.

Зведений бюджет області включає показники обласного бюджету, зведених бюджетів районів і бюджетів міст обласного значення цієї області.

Зведений бюджет району включає показники районного бюджету, бюджетів міст районного значення, селищних та сільських бюджетів цього району.

Зведений бюджет міста з районним поділом включає показники міського бюджету та бюджетів районів, що входять до його складу. Якщо місту або району у місті адміністративно підпорядковані інші міста, селища чи села, зведений бюджет міста або району у місті включає показники бюджетів цих міст, селищ та сіл.

Показники бюджетів об'єднань територіальних громад, що створюються згідно із законом, включаються до відповідних зведених бюджетів.

Кошти із бюджету надаються в розпорядження керівників міністерств, відомств, органів місцевих адміністрацій, керівників окремих установ. Зазначені керівники є розпорядниками коштів бюджету.

Залежно від обсягу прав, обов'язків розрізняють розпорядників коштів за державним бюджетом трьох ступенів — головні, другого ступеня та третього ступеня, а за місцевим бюджетом — двох ступенів — головні та третього ступеня. Такі відмінності кількості категорій розпорядників коштів за різними бюджетами залежать від кількості ланок управління.

Головними розпорядниками коштів (ГРК) є:

міністри і керівники інших центральних органів виконавчої влади — по державному бюджету;

керівники відділів обласних, міських, районних адміністрацій — по місцевих бюджетах. Головним розпорядником коштів надано право розподіляти бюджетні кошти між нижчими розпорядниками коштів (РК), а також витратити їх на централізовані та інші заходи, на утримання апарату управління.

Розпорядниками коштів другого ступеня (РК II ступеня) є керівники, які одержують кошти на видатки установи та розподіляють суму коштів, визначену ГРК для переказу безпосередньо підпорядкованим їм установам.

Розпорядниками коштів третього ступеня (РК III ступеня) є керівники, які отримують кошти тільки для безпосереднього витрачання.

Вищі розпорядники коштів здійснюють постійний контроль за правильністю використання підвідомчими установами бюджетних коштів, отримують від них звітність про здійснені видатки. Нижчі розпорядники коштів несуть відповідальність за використання бюджетних коштів перед вищими розпорядниками.

1.3. Кошториси доходів і видатків бюджетних установ, їх виконання

Бюджетний кодекс України (БКУ) - основний законодавчий акт, що регулює процес складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів та звітів про їх виконання.

Установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій

складають та затверджують кошторис доходів і видатків відповідно з бюджетними призначеннями, які встановлені Законом України “Про Державний бюджет”.

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

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

Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 09.01.2000 року № 17.

Кошти з бюджету на утримання установи виділяються на підставі затвердженого кошторису.

Кошторис – основний плановий і фінансовий документ, який визначає обсяги, цільові напрями та поквартальний розподіл коштів, що виділяються з бюджету. Передбачені у кошторисах асигнування є граничними і витрачання цих коштів понад встановлені суми не дозволяється. Не можливо здійснювати витрати, які не передбачені кошторисом, коли відсутня економія коштів. Форма кошторису, основні показники, норми та розцінки для визначення розміру окремих витрат повідомляються бюджетній установі вищою організацією.

Кошторис доходів і видатків бюджетної установи, організації є основним плановим документом, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Існують наступні види кошторисів:

індивідуальні кошториси – це кошториси, які складаються бюджетними організаціями. Причому незалежно від того, веде бюджетна організація облік самостійно чи обслуговується централізованою бухгалтерією, індивідуальний кошторис та план асигнувань складаються за кожною виконуваною нею функцією;

зведені кошториси – це зведення показників індивідуальних кошторисів розпорядників коштів бюджету нижчого рівня за функціональною класифікацією, що складаються головним розпорядником, розпорядником вищого рівня для подання їх Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам. Зведені кошториси не затверджуються;

кошториси на централізовані заходи – це кошториси, до яких включаються асигнування тільки в тих випадках, коли проведення таких заходів за рахунок коштів бюджету дозволено законодавством України

(централізовані заходи здійснюються головними розпорядниками).

Кошторис має дві складові:

загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою, організацією основних функцій;

спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

Відповідно до Порядку № 17 установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджету, мають право приймати зобов'язання та витратити кошти з бюджету на цілі та в межах, які встановлені кошторисами і планами асигнувань.

План асигнувань із загального фонду бюджету установи – це помісячний розподіл видатків, затверджених у кошторисі для загального фонду, за скороченою формою економічної класифікації, який регламентує взяття установою зобов'язань протягом року.

План асигнувань є невід'ємною частиною кошторису і затверджується разом із кошторисом.

Складання проектів кошторисів.

Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників дані про граничні обсяги видатків загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік, що є підставою для складання проектів кошторисів. Ці дані формуються виходячи з планових доходів державного і місцевих бюджетів на наступний рік.

Для правильної та своєчасної організації роботи, пов'язаної із складанням проектів кошторисів, головні розпорядники, керуючись відповідними вказівками Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів щодо складання проектів відповідних бюджетів на наступний рік здійснюють такі заходи: встановлюють для підвідомчих установ граничні обсяги видатків із загального фонду бюджету; забезпечують підвідомчі установи вказівками щодо складання проектів кошторисів; проводять наради з керівниками підвідомчих установ з питань складання проектів кошторисів, додержання вимог чинного законодавства, а також суворого режиму економії грошових коштів і матеріальних цінностей; розробляють і повідомляють підвідомчим установам відповідні показники, яких вони повинні дотримуватися при складанні проектів кошторисів і які необхідні для правильного визначення видатків; забезпечують складання проектів кошторисів на централізовані заходи, що здійснюються безпосередньо головними розпорядниками; встановлюють для підвідомчих установ терміни складання і подання проектів кошторисів.

Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня з точки зору законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу за

економічною класифікацією, повноти надходження доходів, додержання ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства.

На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які подаються Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевими фінансовими органами для включення до проектів відповідних бюджетів у встановленому ними порядку.

Термін розгляду показників проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня встановлюється головними розпорядниками з таким розрахунком, щоб проекти зведених кошторисів могли бути своєчасно оформлені в бюджетні запити.

Планування доходної та видаткової частини кошторису здійснюється з врахуванням наступних вимог.

У дохідній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на покриття видатків установи із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів.

Формування дохідної частини загального фонду здійснюється виходячи з планових обсягів бюджетних асигнувань, що виділяються на утримання цієї організації. Дані про планові обсяги бюджетних асигнувань повідомляються установі безпосередньо вищою організацією.

У дохідній частині спеціального фонду вказуються планові обсяги надходжень з інших джерел, одержання яких передбачене відповідними законодавчо-нормативними документами. До таких надходжень відносяться кошти, одержувані бюджетною організацією від надання послуг, виконання робіт і реалізації продукції чи іншої діяльності.

Порядком № 17 передбачено, що формування дохідної частини спеціального фонду провадиться на підставі розрахунків, які складаються щодо кожного запланованого на наступний рік джерела доходів.

При складанні цих розрахунків враховуються такі показники: обсяг наданих тих чи інших платних послуг; розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який має встановлюватися згідно із законодавством; інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання, іншого майна, що здається в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо); прогнозні надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету.

На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік щодо кожного джерела надходження з урахуванням конкретних умов роботи установи. Загальна сума планових надходжень зі спеціального фонду наводиться у "Зведенні показників спеціального фонду кошторису", що додається до кошторису. Форму Зведення затверджено наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження документів, що використовуються у процесі виконання бюджету" від 21.01.2000 р. № 10.

В основу побудови Зведення та кошторису покладено одні й ті ж принципи, а саме: наявні дохідна та видаткова частини; витрати наведені в

розрізі кодів економічної класифікації.

Однак на відміну від кошторису, де вказується тільки загальна сума надходжень щодо спеціального фонду, у Зведенні наводиться розшифрування цих доходів за видами надходжень: спеціальні кошти, інші власні надходження та інші доходи, а також виконується постатейний розподіл надходжень щодо кожного джерела доходів.

Згідно з Порядком № 17 при формуванні показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, установи повинні враховувати рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому. При цьому показники мають наводитися згідно з обсягом, зазначеним у розрахунку, і повною мірою відповідати даним бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

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

Розподіл видатків спеціального фонду проекту кошторису проводиться в межах надходжень, запланованих на цю мету в даному фонді.

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

У видатковій частині проекту кошторису доходів і видатків установи визначається загальна сума витрат установи в розрізі кодів економічної класифікації, а також з розподілом витрат, які планується профінансувати за рахунок бюджетних асигнувань, і витрат, що планується здійснити за рахунок спеціального фонду.

Під час визначення обсягів видатків розпорядникам нижчого рівня головні розпорядники, розпорядники вищого рівня повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи виходячи з її основних виробничих показників і контингентів, які встановлюються для установи (кількість класів, учнів у школах, ліжок у лікарнях, дітей у дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності реалізації окремих програм та намічених заходів щодо скорочення витрат у плановому періоді.

Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи. При визначенні видатків у проектах кошторисів установи повинен забезпечуватися суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності цієї установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

При цьому видатки на заробітну плату за рахунок спеціальних коштів обчислюються залежно від обсягу діяльності, що проводиться за рахунок цих коштів, із застосуванням норм, які використовуються установами аналогічного

профілю.

Показники видатків, що включаються до проекту кошторису, повинні бути обґрунтовані відповідними розрахунками щодо кожного коду економічної класифікації.

Якщо під час планування установою спеціального фонду кошторису планові доходи перевищують планові видатки, розраховані на реалізацію заходів спеціального призначення відповідно до законодавства, установа повинна передбачити спрямування зазначених коштів на пріоритетні заходи, які необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду. Оскільки такі видатки планується провадити за рахунок надходжень із спеціального фонду, вони передбачаються в кошторисі за спеціальним фондом.

Розподіл витрат за загальним фондом провадиться виходячи з планових надходжень бюджетних асигнувань, зазначених у доходній частині проекту кошторису. При цьому розрахунок сум витрат за кошторисом на запланований рік здійснюється виходячи з обсягу діяльності установи, визначеного планом розвитку установи, та його фактичного виконання за попередні періоди.

Формування видаткової частини за спеціальним фондом кошторису провадиться в межах надходжень, запланованих на ці цілі за даним фондом у проекті кошторису.

Одночасно з проектом кошторису подається штатний розпис бюджетної установи.

Складені проекти кошторисів доходів і видатків і планів асигнувань бюджетні установи подають для розгляду та затвердження головним розпорядникам у встановлені строки.

Після затвердження відповідних бюджетів проекти зведених кошторисів приводяться у відповідність з показниками цих бюджетів.

Єдиний кошторис складається на календарний рік і затверджується керівниками вищих організацій не пізніше ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету. Кошторис та штатний розклад затверджуються в двох примірниках. Один – повертається до установи. Другий – залишається у вищій організації. Зміни до затвердженого кошторису можуть вноситися лише за згоди вищої організації. В процесі виконання кошторисів керівники установ мають право в межах затвердженої загальної суми видатків на оплату праці самостійно перерозподіляти кошти між фондом заробітної плати за основним окладом, доплатами та надбавками і фондом на преміювання. Зазначені зміни можуть вноситися лише за наявності відповідних підстав згідно із законодавством з питань оплати праці. Внесені зміни та їх обґрунтування додаються в вигляді пояснювальної записки до кварталних та річних звітів про виконання кошторису доходів і видатків.

Єдиний кошторис установи складається з двох розділів – доходів і видатків.

Дохідна частина складається з бюджетних асигнувань і позабюджетних коштів.

У **дохідній частині** кошторису зазначаються планові обсяги бюджетних

асигнувань, що виділяються на утримання установи, а також надходження з інших дохідних джерел, одержання яких передбачено відповідними нормативно-правовими актами. Загальна сума доходів установи, відповідно до якої формується видаткова частина кошторису, визначається з урахуванням залишків коштів на початок планового періоду спеціальних та інших позабюджетних коштів.

Формування дохідної 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 показники (наприклад: площа приміщень; кількість місць в гуртожитку; вартість обладнання, що здається в оренду і розмір плати з розрахунку на одиницю показника). На підставі цих даних визначається сума доходів на плановий період з кожного із джерел їх утворення з поквартальним розподілом. Розрахунки доходів, а також зведення доходів, платежів і відрахувань до бюджету за всіма позабюджетними коштами з урахуванням їх залишку на початок року, додаються до єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи.

Розгляд та затвердження кошторисів

У тижневий термін після опублікування Закону України про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки.

Згідно із зазначеними лімітними довідками головні розпорядники та розпорядники вищого рівня уточнюють розпорядникам нижчого рівня річні обсяги бюджетних асигнувань, проводять помісячний розподіл асигнувань із загального фонду та доводять до них відповідні лімітні довідки.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі відповідних нормативів.

Лімітна довідка видається відповідно Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, розпорядником вищого рівня і доводиться головним розпорядникам, розпорядникам нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів і складання проектів планів асигнувань.

Форма лімітної довідки затверджується Міністерством фінансів України.

З наведеного вище випливає, що ця **довідка є для бюджетних організацій своєрідним лімітом витрат**, які вони можуть здійснювати протягом року для виконання основних функцій і в межах яких вони мають право брати на себе зобов'язання.

Розпорядники бюджетних коштів відповідно до затверджених для них обсягів бюджетних асигнувань та інших показників, зазначених у лімітній

довідці, приводять у відповідність до них свої витрати. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження у штатному розписі, має бути приведено у відповідність до певного фонду оплати праці, а інші витрати – у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання функцій, покладених на установу.

Бюджетні установи на підставі отриманої від вищої організації лімітної довідки, в якій встановлено бюджетні асигнування, уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань, штатні розписи (розклади) і подають ці документи до вищої організації у встановлені терміни. При цьому дані про витрати, наведені бюджетними установами в проектах кошторисів і планах асигнувань, мають відповідати встановленим для них лімітам бюджетних асигнувань.

Штатний розпис (розклад) – це документ, що визначає структуру установи, кількість штатних одиниць по кожному структурному підрозділу і у цілому по установі.

У штатному розписі вказуються встановлені штатному персоналу посадові оклади, надбавки, доплати, місячний фонд заробітної плати, а також фонд заробітної плати на рік по цій установі.

Штатний розпис, що подається установою до вищої організації, складається за формою, затвердженою наказом Міністерство фінансів України “Про затвердження документів, що використовуються в процесі виконання бюджету” від 21.01.2000 р.

Проекти кошторисів і планів асигнувань, направлені до вищої організації, мають розглядатися за необхідності у присутності керівників відповідних установ.

При цьому установи, що розглядають проекти кошторисів і планів асигнувань, повинні:

забезпечити суворе дотримання вимог чинного законодавства, а також вказівок щодо складання кошторисів на наступний рік;

дотримуватися режиму економії, не допускаючи включення до кошторису витрат, не зумовлених виробничою необхідністю;

забезпечити у проектах кошторисів і планах асигнувань дотримання доведених у лімітних довідках річних обсягів асигнувань та обсягів їх помісячного розподілу з урахуванням термінів проведення окремих заходів і можливості здійснення відповідних витрат протягом року;

не допускати затвердження у кошторисах сум, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями.

Вищі організації протягом трьох тижнів після отримання лімітних довідок складають і подають уточнені проекти зведених кошторисів і проекти зведених планів асигнувань до Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевих фінансових органів для складання і затвердження річного розпису призначень відповідних бюджетів (розпису річних бюджетних призначень, затверджених у відповідному бюджеті для загального і спеціального фондів у розрізі головних розпорядників, за повною економічною класифікацією, що відповідає зведенню усіх проектів

кошторисів) і помісячного розпису асигнувань загального фонду відповідних бюджетів (розпису річних бюджетних призначень, затверджених у відповідному бюджеті для загального фонду в розрізі головних розпорядників, за скороченою економічною класифікацією помісячно, що відповідає зведенню усіх планів асигнувань).

Уточнені проекти кошторисів та складені проекти планів асигнувань повинні відповідати певним лімітним довідкам.

Міністерство фінансів України надсилає для реєстрації, обліку і виконання затверджений річний розпис призначень державного бюджету і помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету Державному казначейству, яке у триденний термін доводить до головних розпорядників витяги із зазначених документів, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів і планів асигнувань усіма розпорядниками.

Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників витяги із затверджених річного розпису призначень відповідного бюджету та помісячного розпису асигнувань загального фонду відповідного бюджету, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів і планів асигнувань розпорядниками.

Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи затверджуються керівником відповідної вищестоящої організації залежно від того, в підпорядкованості якого органу виконавчої влади перебуває та чи інша бюджетна організація, за винятком: міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, кошториси яких затверджують керівники відповідних центральних органів виконавчої влади за погодженням з Міністерством фінансів України; обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій, центральних органів управління державними цільовими фондами, президій державних академій наук, Лікувально-оздоровчого об'єднання при Кабінеті Міністрів України, а також установ і закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті (крім національних закладів освіти), кошториси яких затверджує Міністерство фінансів України, якщо інше не передбачено законодавством.

Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи органів виконавчої влади, підпорядкованих міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади, затверджуються керівниками цих міністерств, інших центральних органів виконавчої влади; міністерств і відомств Автономної Республіки Крим, управлінь, відділів, інших підрозділів Київської та Севастопольської міських, районних держадміністрацій, кошториси яких затверджує Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські держадміністрації після попередньої експертизи в Міністерстві фінансів Автономної Республіки Крим, обласних, Київському та Севастопольському фінансових управліннях; управлінь, відділів, інших підрозділів районних держадміністрацій, кошториси яких затверджують районні держадміністрації після попередньої експертизи в районних фінансових відділах; регіональних відділень (служб) державних цільових фондів, кошториси яких затверджують

вищестоящі установи; національних закладів освіти, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті, кошториси яких затверджують керівники цих закладів у межах доведених Міністерством фінансів України обсягів бюджетних асигнувань і середньорічної кількості ставок.

Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи установ, які не мають вищестоящої галузевої організації (центральні районні, центральні міські лікарні тощо) затверджуються районними держадміністраціями або виконавчими органами відповідних місцевих рад.

Кошториси і плани асигнувань на проведення централізованих заходів затверджуються окремо за кожним заходом керівниками міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, держадміністрацій та виконавчих органів місцевих рад, за планами яких виконуватимуться зазначені заходи. Такі кошториси і плани асигнувань можуть бути затверджені на загальний обсяг видатків. При цьому для здійснення кожного конкретного заходу не пізніше ніж за місяць складається окремий кошторис на підставі календарних планів.

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

Кошториси і плани асигнувань підписуються керівником та головним (старшим) бухгалтером установи (централізованої бухгалтерії).

Затверджені кошториси, плани асигнувань і штатні розписи бюджетних установ скріплюються гербовою печаткою і підписом керівників організацій, уповноважених затверджувати такі документи, із зазначенням дати затвердження.

Одночасно з кошторисом на затвердження подається план асигнувань та штатний розпис установи, включаючи її структурні підрозділи, які утримуються за рахунок власних надходжень. Зазначені документи затверджуються в двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається в організації, що їх затвердила.

Установи, які одержують призначення з державного бюджету і відповідно до законодавства самостійно затверджують кошториси, плани асигнувань і штатні розписи, у трижневий термін після затвердження бюджету подають Міністерству фінансів України затверджені кошториси, розрахунки до них, календарні плани, плани асигнувань і штатні розписи.

Затвердження кошторисів і планів асигнувань, а також здійснення видатків у сумах, які перевищують затверджені бюджетом асигнування, тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством.

Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи щороку, протягом трьох місяців після затвердження відповідних бюджетів, перевіряють правильність складання і затвердження кошторисів і планів асигнувань.

Скорочення зайвих і завищених асигнувань, виявлених у результаті перевірки правильності складання кошторисів, проводиться Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевими фінансовими органами на підставі матеріалів перевірок.

Вивільнені асигнування спрямовуються на інші пріоритетні заходи, що плануються цим же розпорядником, за рішенням Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевого фінансового органу на підставі обгрунтованого подання головного розпорядника.

У зазначених випадках в установленому порядку вносяться зміни до кошторисів і планів асигнувань.

Внесення змін до кошторисів

Порядком № 17 передбачено, що бюджетні установи в процесі виконання покладених на них функцій можуть вносити зміни до кошторисів у випадках: необхідності перерозподілу видатків за економічною класифікацією; прийняття нормативного акта щодо передачі повноважень та бюджетних асигнувань від одного розпорядника іншому; прийняття рішення щодо розподілу централізованих нерозподілених бюджетних асигнувань між розпорядниками; необхідності збільшення видатків спеціального фонду бюджету внаслідок перевищення надходжень до цього фонду над передбаченими (запланованими) у бюджеті на відповідний рік; прийняття рішення щодо скорочення (обмеження) видатків загального фонду бюджету в цілому на рік.

У кожному випадку внесення змін до кошторисів і планів асигнувань складаються відповідні довідки, форми яких затверджено наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження документів, що використовуються в процесі виконання бюджету” від 21.01.2000 р. № 10. При цьому перезатвердження кошторисів і планів асигнувань необов’язкове.

У разі внесення установою змін до спеціального фонду кошторису довідка затверджується керівником установи, яка затвердила кошторис.

Форма довідки затверджується Міністерством фінансів України.

Після перегляду річних звітів про виконання кошторисів за минулий рік уточнюються показники перехідних контингентів станом на 1 січня поточного року виходячи з фактичного виконання плану щодо цих контингентів за минулий рік. За результатами перевірок у разі виявлення сум зайвих і завищених асигнувань вносяться зміни до кошторисів і планів асигнувань шляхом зменшення їх обсягів.

Право скорочення асигнувань надається Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам.

Виконання кошторисів і планів асигнувань здійснюється наростаючим підсумком з початку року.

Звіти про виконання кошторисів і планів асигнувань подаються у порядку та за формою, встановленими Державним казначейством.

Синтетичний облік доходів бюджетних установ ведеться на рахунках 7 класу “Доходи”, який має 3 раханки: рахунок 70 “Доходи загального фонду”, 71 “Доходи спеціального фонду”, 72 “Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт”. Рахунки пасивні, в кінці року вони закриваються по дебету рахунків в кредит рахунків 43.

Видаткова частина поділяється на видатки, які провадяться за рахунок

бюджетних асигнувань, і на видатки, які покриваються за рахунок інших (позабюджетних) надходжень, з виділенням видатків, які провадяться установою за рахунок прибутку, що залишається в її розпорядженні..

У видатковій частині єдиного кошторису зазначається сума витрат установи за їх статтями бюджетної класифікації (поквартально), в тому числі за рахунок бюджетних асигнувань і позабюджетних коштів (окремо). Передбачені асигнування повинні забезпечити стовідсоткове фінансування витрат установи. Перевищення суми видатків в єдиному кошторисі над обсягами коштів, що виділяються установі з бюджету, можливе лише за рахунок прибутку від госпрозрахункової (комерційної) діяльності, що залишається в розпорядженні установи і може бути спрямований на покриття такого перевищення видатків над бюджетними асигнуваннями.

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

Розрахунки суми витрат за кошторисом здійснюють, виходячи з обсягу діяльності установи, визначеної планом її розвитку, та фактичного їх рівня на підставі норм витрат, тобто, витрат на розрахункову одиницю. Норми витрат можуть бути натуральні (матеріальні) і грошові (вартісні).

Кошториси витрат, які складають бюджетні установи в розрізі статей бюджетної класифікації називають індивідуальними.

Розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи в особі їх керівників.

Синтетичний облік витрат (видатків) ведеться через 8 клас “Витрати”, який має субрахунки 80 “Видатки із загального фонду”, 81 “Видатки спеціального фонду”, 82 “Виробничі витрати” - активні рахунки, в кінці року ці рахунки по кредиту закриваються в дебет рахунку 43 “Результати виконання кошторису”.

1.4. План рахунків бюджетних установ

Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” функцію встановлення правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з виконання кошторисів бюджетних установ закріплено за Державною Казначейською Службою України.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків поточного обліку, призначених для відображення господарських операцій. В основу нового Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ покладено Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій з урахуванням особливостей виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ.

План рахунків має забезпечити точне та достовірне відображення в обліку та звітності господарських операцій бюджетних установ, а також вирішення таких конкретних завдань: можливість систематичного контролю за ходом виконання кошторису установи; прозорість обліку з метою дотримання економії та цільового використання бюджетних коштів згідно з вимогами бюджетної класифікації України; подання повної інформації, потрібної для складання звіту про виконання державного та місцевого бюджетів, а також здійснення аналізу відповідно до вимог щорічного Закону України “Про Державний бюджет України”.

Наказом Міністерства фінансів № 611 від 26.06.2013 року затверджено план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Цей План рахунків визначає склад рахунків і субрахунків, які застосовуються бюджетними установами.

Бюджетні установи можуть вводити нові субрахунки (рахунки другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у разі потреби мають право розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування положень з бухгалтерського обліку в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності.

План рахунків налічує 9 класів балансових рахунків і один клас позабалансових рахунків:

- 1 клас – “Необотні активи”;
- 2 клас – “Запаси”;
- 3 клас – “Кошти, розрахунки та інші активи”;
- 4 клас – “Власний капітал”;
- 5 клас – “Довгострокові зобов’язання”;
- 6 клас – “Поточні зобов’язання”;
- 7 клас – “Доходи”;
- 8 клас – “Витрати”;
- 9 клас. Адміністративні послуги.
- 0 клас – Позабалансові рахунки.

Повний план рахунків наведено в додатку 1.

1.5. Облікові реєстри та форми бухгалтерського обліку

Згідно із Законом України ‘Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні’ від 16.07.99 (далі — Закон про бухгалтерський облік) установа сама обирає форму бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних.

Виходячи з основних вимог цього Закону, метою ведення бухгалтерського обліку та складання звітності є формування повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й руху грошових коштів організації.

Одним із засобів виконання цього завдання є вибір форми бухгалтерського обліку.

Під формою бухгалтерського обліку розуміють сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться за певною формою як системою реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації.

Для відображення операцій про виконання кошторисів передбачені такі форми бухгалтерського обліку:

журнал-головна, яка використовується в установах з невеликим обсягом облікової роботи, які ведуть облік самостійно;

журнально-ордерна, яка використовується в установах з великим обсягом облікової роботи, які ведуть облік самостійно;

меморіально-ордерна, яка використовується в установах з великим обсягом роботи, облік яких централізований;

автоматизована.

Найбільш поширеною формою ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ є **меморіально-ордерна** форма.

Меморіально-ордерна форма обліку одержала назву від меморіального ордера, складанням якого завершується обробка документів.

Основними принципами меморіально-ордерної форми обліку є: оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами; розподіл синтетичного обліку на хронологічний та систематичний; ведення аналітичного обліку на картках; особлива будова Головної книги, яка розкриває кореспонденцію рахунків, що підвищує можливості аналізу та контролю за правильністю записів.

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'.

Документи, які перевірені та прийняті до обліку, систематизуються за датами завершення операцій і оформляються меморіальними ордерами – накопичувальними відомостями, яким присвоюють постійні номери

Основною формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах є форма '**Журнал-Головна**' — різновид і **спрощений варіант меморіально-ордерної форми**, рекомендованої Інструкцією з бухгалтерського обліку № 61. Ця форма застосовується в централізованих бухгалтеріях, які обслуговують установи освіти, охорони здоров'я, культури, в профтехучилищах, органах законодавчої та виконавчої влади, дослідних інститутах Академії медичних наук України.

Регістром синтетичного обліку за форми 'Журнал-Головна' є книга Журнал-Головна, яка і дала назву формі обліку. За рішенням головного бухгалтера вона може вестися за синтетичними рахунками чи субрахунками. Аналітичний облік організується в книгах, на картках або в відомостях.

Щомісячно для звірки аналітичного обліку із записами в книзі ‘Журнал-Головна’ складаються оборотні відомості за кожною групою аналітичних рахунків, об’єднаних відповідним синтетичним рахунком.

Підставою для записів в книгу Журнал-Головна і реєстри аналітичного обліку є меморіальні ордери і додані до них первинні документи. Меморіальні ордери є одночасно й накопичувальними відомостями, яким присвоєні постійні номери. Кожний з них призначений для відображення певних операцій.

Наприклад, у меморіальному ордері — накопичувальній відомості ф. № 386 відображаються бухгалтерські записи за розрахунками з підзвітними особами, а в меморіальному ордері — накопичувальній відомості № 438 — по вибуттю і переміщенню основних засобів. Усього передбачено 15 меморіальних ордерів, зміст і порядок заповнення яких розглядатиметься у відповідних темах.

Нова інструкція про форми меморіальних ордерів передбачає використання у бюджетних установах 15 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 неохоплені основними меморіальними ордерами.

Розглянемо склад, будову та призначення найважливіших меморіальних ордерів.

При меморіально-ордерній формі обліку перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами проведення операцій і оформляються меморіальними ордерами — накопичувальними відомостями, яким присвоюються такі постійні номери:

меморіальний ордер 1 — накопичувальна відомість щодо касових операцій (ф. 380);

меморіальний ордер 2 — накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) (ф. 381);

меморіальний ордер 3 — накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) (ф. 382);

меморіальний ордер 4 — накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими дебіторами (ф. 408);

меморіальний ордер 5 — зведення розрахункових відомостей щодо заробітної плати та стипендій (ф. 405);

меморіальний ордер 6 — накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими кредиторами (ф. 409);

меморіальний ордер 7 — накопичувальна відомість щодо розрахунків у порядку планових платежів (ф. 410);

меморіальний ордер 8 — накопичувальна відомість щодо розрахунків з підзвітними особами (ф. 386);

меморіальний ордер 9 — накопичувальна відомість щодо переміщення і вибуття необоротних активів (ф. 438);

меморіальний ордер 10 — накопичувальна відомість щодо вибуття і переміщення малоцінних і швидкозношуваних предметів (ф. 439);

меморіальний ордер 11 – зведення накопичувальних відомостей щодо надходження продуктів харчування (ф. 398);

меморіальний ордер 12 – зведення накопичувальних відомостей щодо витрачання продуктів харчування (ф. 411);

меморіальний ордер 13 – накопичувальна відомість витрачання матеріалів (ф. 396);

меморіальний ордер 14 – накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ (ф. 409);

меморіальний ордер 15 – зведення відомостей щодо розрахунків з батьками за утримання дітей (ф. 406).

Для відображення операцій, які не фіксуються в меморіальних ордерах з 1 по 15, а також для операцій, щодо яких немає необхідності складати накопичувальні відомості і зведення (наприклад, в установі з невеликим обсягом операцій), використовується меморіальний ордер ф. № 274.

Записи в меморіальному ордері ф. № 274 здійснюються як на підставі окремих первинних документів, так і за групами однорідних документів. Кореспонденція субрахунків у цьому меморіальному ордері записується залежно від характеру операції таким чином: по дебету одного субрахунка і по кредиту іншого субрахунка або дебету одного субрахунка і по кредиту декількох субрахунків або, навпаки, по кредиту одного субрахунка і по дебету декількох субрахунків. Таким меморіальним ордерам присвоюються номери, починаючи з 16, за кожний місяць окремо.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, особою, що перевірила записи в меморіальному ордері, та головним бухгалтером.

Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації в книзі “Журнал-головна” ф. 308. Облік у книзі “Журнал-головна”, як правило, ведеться по субрахунках. В окремих бюджетних установах і централізованих бухгалтеріях за рішенням головного бухгалтера облік може здійснюватися на рахунках другого, третього і т.д. порядку.

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 та ін.), записи до яких здійснюються у два рядки (перший - в іноземній валюті, а другий — в національній валюті). Підсумки меморіального ордера переносяться у Журнал-головну кип 17, 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 звідти 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 здійснюють на підставі щоденних виписок з реєстраційних (поточних) рахунків та доданих до них первинних документів (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 регістра 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 ?найшли 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 субрахунку 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 здійснюють 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 (бюджет) 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 'Доходи за спеціальними коштами') та іншими власними надходженнями (субрахунок 712 'Доходи за іншими власними надходженнями'). На кожен вид доходів спеціального фонду відкривають окремі меморіальні ордери (№ 14-1, 14-2). Підсумки оборотів за місяць переносять до 'Журнал-головної' книги.

Меморіальний ордер № 15 'Зведення відомостей за розрахунками з батьками па 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 №__ т.ф. № 274 (бюджет) застосовують для відображення операцій, що не фіксуються у меморіальних ордерах 1—15, та для операцій, за якими не потрібно складати накопичувальні відомості і зведення (наприклад, нарахування зносу основних засобів). Такі меморіальні ордери нумерують послідовно, починаючи з № 16 за кожен місяць окремо. Кількість їх необмежена.

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 реєстрі — Журнал-головній книзі

Підстава для запису в облікових реєстрах (меморіальний ордер) – це первинні документи.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку застосовується у вищих навчальних закладах, наукових установах системи НАНУ, організаціях Міністерства внутрішніх справ і базується на відомих принципах побудови журналів-ордерів за кредитовою ознакою, суміщення хронологічних і систематичних записів, їх суворої регламентації. Допоміжні відомості дають змогу сумістити аналітичний і синтетичний обліки видатків бюджетних установ, але у зв'язку із переходом на новий План рахунків і нову бюджетну класифікацію постала потреба у внесенні значних змін до змісту видатків і кореспонденції рахунків.

Послідовне використання технічних засобів обліку, передусім ЕОМ,

вносить суттєві зміни в техніку і послідовність записів, у форму і зміст облікових реєстрів. З'явилися нові форми бухгалтерського обліку — машинно-орієнтовані. В бюджетних установах застосовуються різні варіанти цих форм, які передбачають обробку інформації за такою схемою: первинні документи — машинні носії — машинограми. Проте через обмеженість коштів на придбання сучасної обчислювальної техніки і програмного продукту, високу вартість послуг з обробки облікової інформації домінуючим у бюджетних установах України є застосування форм бухгалтерського обліку, орієнтованих на ручну працю.

Наказом ДКУ № 100 від 06.10.2000 року затвердження ведення аналітичного обліку в бюджетних установах. Аналітичний облік ведеться в наступних облікових реєстрах (книгах, картках, накопичувальних відомостях, машинограмах.

Нижче представлені наступні форми карток та книг аналітичного обліку бюджетних установ.

Картка аналітичного обліку готівкових операцій – призначена для ведення операцій з готівкою в касі в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів коштів (окремо за загальним та спеціальним фондами і видами коштів спеціального фонду). Картка відкривається щомісяця, записи в ній здійснюються на підставі кожного звіту касиру.

Картка аналітичного обліку касових видатків – ведеться в розрізі коштів економічної класифікації видатків. За кожним кодом функціональної кваліфікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. Картка відкривається щомісячно та заповнюється щоденно бухгалтером на підставі виписки органу ДК (установи банку). Суми відшкодованих касових видатків запису на зворотному боці картки.

Картка аналітичного обліку фактичних видатків – ведеться щомісяця в розрізі кодів економічної кваліфікації видатків, за загальним та спеціальними фондами.

Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань – ведеться в розрізі кодів економічної кваліфікації видатків за кожним кодом функціональної класифікації видатків. При отриманні від вищої школи доходів зі спеціального фонду бюджету картки ведуться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету. Картка відкривається на рік.

Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованим підвідомчим установам – відкривається на рік і ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань – відкривається раз на рік на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків. Ведеться окремо за загальним за спеціальним фондами бюджету.

1.6. Бухгалтерський баланс бюджетних установ.

Структура балансу бюджетної установи суттєво відрізняється від балансу госпрозрахункової.

Баланс складається з активів та пасивів.

Активи - 3 розділи:

1 розділ - необоротні активи (1 клас рахунків)

2 розділ - оборотні активи (2 та 3 клас рахунків)

3 розділ - витрати (8 клас рахунків)

Пасиви - 3 розділи:

1 розділ - власний капітал (4 клас рахунків)

2 розділ - довгострокові зобов'язання (5 клас рахунків)

3 розділ - доходи (7 клас)

Бюджетні організації для здійснення своєї діяльності отримують необхідні кошти з держбюджету, тому вони не наділяються власними оборотними коштами. У балансі бюджетної установи відсутній рахунок „Статутний капітал”, рахунок „Основні засоби” відповідають рахунки „Знос” та „Фонд в необоротних активів”, рахунку „Малоцінні та швидкозношувані предмети” – “Фонд у малоцінних швидкозношуваних предметах”. Інші матеріальні цінності, грошові кошти, кошти в розрахунках покриваються в пасиві балансу доходами загального та спеціального фондів і частково – кредиторською заборгованістю.

У бюджетних установах не створюється амортизаційний фонд, бо необхідні кошти на поповнення та ремонт основних засобів вони повністю отримують з бюджету.

Форма 1 „Баланс” складається на підставі звірених даних синтетичного і аналітичного обліку на кінець звітного періоду. Залишки на рахунках обліку на початок року повинні бути тотожні відповідним даним на кінець року в балансі за попередній рік згідно з „Рекомендацією щодо визначення бюджетними установами вступного сальдо балансу”.

Установи складають єдиний Баланс (форма №1) за всіма коштами загального і спеціального фондів, у тому числі й на мобілізаційну підготовку галузі.

Кожна установа заповнює в Балансі тільки ті рядки, які відносяться до її діяльності, при цьому керуючись такими вказівками.

Актив

Розділ 1. Необоротні активи

У розділі I відображається вартість матеріальних і нематеріальних активів установи, отриманих для довготривалого використання і не призначених для реалізації або витрачання протягом одного року.

Рядки 110,120,130 „Залишкова вартість”. Показується залишкова вартість необоротних активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу.

Рядки 111,121,131 „Знос”. Призначені для відображення суми зносу необоротних активів.

Рядки 112,122,132 „Первісна вартість”. Відображається первісна вартість необоротних активів, тобто фактична вартість придбання, спорудження, виготовлення необоротних активів з урахуванням змін.

Розділ 2. Оборотні активи

Передбачений для відображення грошових коштів і їх еквівалентів, призначених для реалізації або використання протягом року.

Рядок 200 „Виробничі запаси”. Показується вартість запасів сировини і матеріалів, конструкцій, деталей і спеціального обладнання, що призначені для науково-дослідних робіт і капітального будівництва.

Рядок 210 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі”. Застосовується для відображення вартості тварин, вирощування і відгодівлі птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, хутрових звірів незалежно від їх вартості.

Рядок 160 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”. Показується вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких не перевищує одного року.

рядок 150 „Матеріали і продукти харчування”. Призначений для відображення вартості реактивів і хімікатів, скла і хімпосуду, металу, електроматеріалу і радіо матеріалу, радіоламп, фото приладдя, паперу, продуктів харчування, медикаментів, компонентів, бактерицидних препаратів, перев'язувальних засобів, господарських матеріалів, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки та ін.); будівельних матеріалів для поточного ремонту всіх видів палива, пального і мастильних матеріалів, що знаходяться на складах або коморах (дрова, вугілля, торф, бензин, гас, мазут, автол і т. д.); поворотної та обмінної тари (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки і т. п.); запасних частин для ремонту і заміни спрацьованих частин машин (медичних, електронно-обчислювальних та ін.), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів; сіно, овес, інші види кормів та фуражу для худоби та інших Варин, а також насіння, добрива та інші матеріали.

Рядок 240 „Продукція”. Показується вартість готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, готової друкованої продукції та продукції підсобних сільських і навчально-дослідних господарств.

Рядок 180 „Дебіторська заборгованість”. Відображається сума дебіторської заборгованості юридичних чи фізичних осіб. Рядок враховує:

Рядок 181 „Розрахунки з постачальниками, підрядчиками та замовниками за виконані роботи і надані послуги”. Призначений для відображення науково-дослідними установами, навчальними закладами професійно-технічної освіти, виробничими майстернями та підсобними сільськими господарствами дебіторської заборгованості за виконані роботи та надані послуги. У цьому ж рядку відображається дебіторська заборгованість установ за роботи з капітального будівництва.

Рядок 182 „Розрахунки із податків та платежів”. Показується сума переplat за податками, зборами та іншими платежами у бюджет, а також інша дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом.

Рядок 183 „Розрахунки із страхування”. Показується дебіторська заборгованість перед бюджетною установою Пенсійного фонду України, органів соціального страхування, Державного фонду України, органів соціального страхування, Державного фонду зайнятості населення та інших

органів, що проводять страхування.

Рядок 184 „Розрахунки з відшкодування завданих збитків”. Відображається заборгованість за сумами недостач і крадіжок коштів та матеріальних цінностей, сумами збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок винних осіб, та іншими сумами, що підлягають утриманню в установленому порядку.

Рядок 185 „Розрахунки за спеціальними видами платежів”. Застосовується для відображення дебіторської заборгованості батьків за утримання дітей у дитячих закладах; за навчання дітей у музичних школах; за утримання дітей у школах-інтернатах; за харчування дітей в інтернатах при школах; працівників за формений одяг та харчування.

Рядок 187 „Розрахунки за іншими операціями”. Призначений для відображення всієї іншої дебіторської заборгованості, яка не включена до рядків 251, 255, і в тому числі за розрахунками з підзвітними особами.

Рядок 210 „Короткострокові векселі одержані”. Показується сума короткострокових векселів, що отримані установою у випадках, дозволених нормативно-правовими актами України.

Рядок 220 „Інші кошти” відображає суму коштів, що знаходиться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, мазут, харчування тощо, оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, у повідомленнях на поштові перекази, в бланках трудових книжок і вкладишах до них та в інших грошових документах.

Рядок 230 „Грошові кошти в дорозі”. Показується сума коштів, перерахована в останні дні місяця на реєстраційні (поточні) рахунки, але яка буде зарахована у наступному місяці.

Рахунок 240 „Рахунки в банках”. Відображається залишок невикористаних коштів, що зберігається установою на поточних рахунках у банках.

Рядок 241 „Рахунки загального фонду”. Показується сума коштів на поточному рахунку в банку на звітну дату, що отримана із загального фонду бюджету на утримання установи.

Рядок 242 „Рахунки спеціального фонду”. Показується сума, коштів спеціального фонду, що обліковується в банку на звітну дату.

Рядок 243 „Рахунки в іноземній валюті”. Призначений для обліку іноземної валюти, що належить установі і знаходиться на поточному рахунку в банку на звітну дату. Сума коштів відображається у звіті в національній валюті України.

Рядок 244 „Інші поточні рахунки”. Показується сума коштів, яка знаходиться на поточному рахунку в банку на звітну дату, відкритих на ім'я установи, і не увійшла в рядки 291, 292, 293.

Перелік таких коштів із вказівкою банків повинен бути відображений у пояснювальній записці квартального звіту.

Рядки 291, 292 застосовуються установами, які згідно з нормативно-правовими актами Президента України або Кабінету Міністрів України не переведені на казначейське обслуговування кошторисів доходів і видатків.

Рядок 250 „Рахунки в казначействі загального фонду”. Показується залишок невикористаних коштів, які знаходяться на реєстраційному рахунку в органі Державного казначейства України.

Рядок 301 „Рахунки загального фонду”. Призначений для відображення залишку невикористаних коштів, отриманих із загального фонду бюджету, що знаходиться на реєстраційному рахунку, відкритому в органі Державного казначейства України на ім'я установи.

Рядок 260 „Рахунки спеціального фонду”. Показується залишок невикористаних коштів спеціального фонду установи, що зберігається на спеціальних реєстраційних рахунках в органі Державного казначейства України.

Рядок 280 „Каса”. Показується сума коштів, що знаходиться в касі установи в національній та іноземній валюті на звітну дату.

Розділ III. Витрати

Відображає фактичні видатки і витрати бюджетних установ протягом бюджетного року.

Рядок 290 „Видатки загального фонду”. Показується сума фактичних видатків проведених установою за рахунок коштів загального фонду державного або місцевого бюджетів на утримання установи та інші заходи, що передбачені загальним фондом кошторису даної установи.

Рядок 300 „Видатки спеціального фонду”. Відображаються фактичні видатки спеціального фонду.

Рядок 310 „Виробничі витрати”. Показується сума виробничих витрат на випуск готових виробів у виробничих (навчальних) майстернях; видавництво друкованої продукції і надання послуг; незавершене виробництво продукції; науково-дослідні і конструкторські роботи за договорами із підприємствами та установами; виготовлення різних експериментальних пристроїв для проведення наукових експериментів за роботами, які виконуються за рахунок державного бюджету; операції із заготівлі і переробки матеріалів господарським способом.

Рядок 320 „Баланс” складається із суми рядків, що мають десяткові ознаки (110+120+130+200+210+220+230+240+250+260+270+280+290+300+310+320+330+340).

Пасив

Розділ I. Власний капітал

Призначений для відображення сум фондів бюджетних установ і визначення результатів діяльності за рік.

Рядок 330 „Фонд у необоротних активах”. Показується сума вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що знаходяться в безпосередньому розпорядженні установи, з вирахуванням нарахованого зносу.

Рядок 340 „Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах”. Відображається сума фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах, термін експлуатації яких не перевищує одного року.

Рядок 350 „Результат виконання кошторису за загальним фондом”. Визначає результат діяльності установи з надання державних послуг згідно з

кошторису установи за загальним фондом у цілому за бюджетний рік.

Рядок 360 „Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”. Передбачений для відображення результату діяльності установи з реалізації продукції, наданню послуг, іншої діяльності відповідно до кошторису установи за спеціальним фондом за бюджетний рік.

Рядок 370 „Результати переоцінок”. Показується результат переоцінок матеріальних, нематеріальних і фінансових активів.

Розділ II. Зобов'язання

Відображаються поточні та довгострокові зобов'язання бюджетних установ.

Рядок 380 „Довгострокові зобов'язання”. Показуються зобов'язання установи, що не характерні для її діяльності (суми кредитів, одержані в установах банків, та інших одержаних позик, суми виданих векселів і випущених фінансових зобов'язань), погашення яких буде проведено після завершення поточного року.

Рядок 390 „Короткострокові позики”. Показуються короткострокові позики, одержані установою відповідно до діючого законодавства.

Рядок 400 „Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”. Відображається сума заборгованості поточного року за зобов'язаннями, термін сплати за якими в цілому настане у наступні роки.

Рядок 410 „Короткострокові векселі видані”. Показується сума векселів, виданих установою згідно з нормативно-правовими актами України, термін сплати яких встановлено протягом одного бюджетного року.

Рядок 420 „Кредиторська заборгованість”. Відображається вся сума кредиторської заборгованості бюджетної установи перед фізичними або юридичними особами.

Рядок 421 „Розрахунки з постачальниками, підрядчиками та замовниками за виконані роботи і надані послуги”. Призначений для відображення науково-дослідними та прирівняними до них установами суми кредиторської заборгованості перед постачальниками, підрядчиками та замовниками за виконані згідно з договорами науково-дослідні роботи, надані послуги, реалізовані готові вироби. Також кредиторська заборгованість з підприємствами і організаціями за роботи, виконані учнями в процесі виробничого навчання та за капітальним будівництвом.

Рядок 422 „Розрахунки за спеціальними видами платежів”. Показується кредиторська заборгованість за спеціальними видами платежів: перед батьками за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах; за навчання дітей у музичних школах; за утримання дітей у школах-інтернатах; перед робітниками і службовцями за формений одяг та харчування; за харчування дітей в інтернатах при школах.

Рядок 423 „Розрахунки із податків та платежів”. Відображається кредиторська заборгованість установи за податками та платежами в бюджет та інших розрахунках з бюджетом.

Рядок 424 „Розрахунки із страхування”. Показується заборгованість перед Пенсійним фондом України, органами соціального страхування, Державним

фондом сприяння зайнятості населення та іншими організаціями зі страхування.

Рядок 425 „Розрахунки із заробітної плати”. Показуються суми за розрахунками і службовцями, що перебувають і не перебувають у спусковому складі установ за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою по тимчасовій непрацездатності.

Рядок 426 „Розрахунки зі стипендіатами”. Відображаються суми за розрахунками стипендії з студентами і аспірантами вузів, науково-дослідними установами та учнями технікумів, училищ, шкіл, слухачами курсів.

Рядок 427 „Розрахунки з робітниками і службовцями за безготівковими перерахунками”. Наводяться суми за розрахунками з робітниками і службовцями за товари, продані в кредит торговельними організаціями, за перерахування заробітної плати шляхом безготівкового розрахунку на особистий вклад працівника в установу банку, за утримання членських профспілкових внесків, суми, утримані із заробітної плати, стипендій і пенсій за виконавчими листами та іншими документами.

Рядок 429 „Розрахунки за іншими операціями”. Показуються суми кредиторської заборгованості за всіма іншими операціями, що не увійшли в рядки 451-457, зокрема за розрахунками з підзвітними особами.

Розділ III. Доходи

Відображаються всі надходження коштів на ім'я бюджетної установи.

Рядок 450 „Доходи загального фонду”. Показуються асигнування, що надійшли на ім'я установи із загального фонду.

Рядок 460 „Доходи спеціального фонду”. Відображається надходження коштів спеціального фонду кошторису установи.

Рядок 470 „Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт”. Показуються доходи науково-дослідних установ, підсобних господарств, професійно-технічних училищ від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, готової друкованої продукції, а також науково-дослідних робіт за договорами.

Рядок 480 „Баланс” складається із суми рядків, що мають десяткові знаки (360+370+380+390+400+410+420+430+440+450+460+470+480).

Запитання для самоперевірки

1. Які організації відносяться до бюджетних установ?
2. Назвіть специфічні особливості та завдання бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі.
3. Розкрийте побудову бюджетної системи України та роль органів Державного казначейства в організації обліку виконання бюджетів.
4. Що Ви розумієте під об'єктом бухгалтерського обліку бюджетних установ?
5. Основні завдання бухгалтерського обліку бюджетних установ.
6. Які загальноприйняті принципи обліку Вам відомі, як вони використовуються в обліку бюджетних установ?

7. Назвати складові частини бюджетної класифікації, передбачені Бюджетним кодексом України.
8. Класифікація доходів бюджету;
9. Класифікація видатків бюджету;

ТЕМА 2. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ

2.1. Фінансування бюджетних установ та його принципи.

Класифікація розпорядників бюджетних коштів.

Бюджетними установами вважаються такі, які повністю або частково фінансуються за рахунок державного або місцевого бюджетів і здійснюють видатки відповідно до кошторису.

Фінансування - це джерело видатків бюджетних установ у вигляді коштів, одержаних з бюджету в межах затверджених асигнувань (в межах планових сум), які передбачені кошторисом.

Одна із особливостей ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах - це правильність обліку доходів і витрат бюджету. Бюджетна класифікація регламентується Постановою ВРУ “Про структуру класифікації України”, затверджену № 327/96-ВР від 12.07.1996, наказом МФУ “Про запровадження нової бюджетної класифікації” № 265 від 13.12.1997 р. (зі змінами та доповненнями.)

Бюджетна класифікація окремо передбачає облік доходів бюджету та видатків бюджетних коштів. Бюджетний кодекс України передбачає наступні складові: - класифікація доходів бюджету; класифікація видатків бюджету; класифікація фінансування бюджету; класифікація боргів.

В останній час бюджетні установи значно розширили джерела фінансування, окрім фінансування з державного та місцевих бюджетів. Установи можуть отримувати грошові надходження у вигляді плати за надані послуги, у вигляді гуманітарної та спонсорської допомоги.

Головні принципи бюджетного фінансування: безповоротність надання коштів - надходження коштів з державного або місцевого бюджетів не повертаються до джерел фінансування; цільове призначення наданих коштів - отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо за призначенням, згідно кошторису відповідно встановлених статей економічної класифікації видатків; систематичний контроль за використанням коштів - здійснюють органи Держказначейства України, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контролюючі органи.

Бюджетне фінансування тісно пов’язане з розпорядниками коштів.

Розпорядники бюджетних коштів - це керівники бюджетних установ та організацій, яким надане право витратити бюджетні кошти. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головні розпорядники бюджетних коштів (або розпорядники I рівня): керівники галузевих міністерств і головних управлінь, інших центральних органів виконавчої влади які отримують та використовують асигнування

безпосередньо з бюджету для себе та розпорядників нижчого рівня; керівники відділів облпсних, міських та районних держадміністрацій, які використовують асигнування з місцевих бюджетів відповідного рівня; голови сільських та селищних рад, які використовують асигнування сільських та селищних бюджетів.

Головні розпорядники коштів мають право: витратити кошти бюджету на утримання апарату управління яке він очолює; витратити кошти бюджету на централізовані заходи, які проводяться безпосередньо цією установою; розподіляти надані йому кошти бюджету між розпорядниками коштів бюджету нижчого рівня; затверджувати кошториси та плани асигнувань підпорядкованих їм розпорядників.

Нижчі розпорядники коштів поділяються на розпорядників коштів другого та третього рівня (ступеня).

Розпорядники коштів II ступеня - бюджетні установи в особі їх керівника, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функції самої установи, яку вони очолюють та на розподіл коштів розпорядникам III ступеня.

Розпорядники коштів III ступеня - отримують і використовують кошти тільки на утримання очолюваної ними установи.

Відкриттю фінансування передуює доведення обсягу асигнувань з державного (місцевого) бюджетів та затвердження кошторису видатків. Послідовність доведення обсягу асигнувань та затвердження кошторису наведена нижче:

Міністерство фінансів України через органи Державного казначейства доводить головним розпорядникам бюджетних коштів обсяги асигнувань, що виділяються їм з бюджету.

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

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. Після затвердження Державного бюджету України на наступний рік, головні розпорядники коштів державного бюджету у місячний термін зведений кошторис доходів і видатків до Головного управління Державного казначейства. Загальна сума зведеного кошторису повинна відповідати сумі розпису доходів і видатків державного бюджету, затвердженого міністром фінансів.

Розпорядники коштів II 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. Територіальне управління Держказначейства звіряє обсяги доходів і видатків розпорядника коштів II рівня звіряють з розписом видатків, одержаних від ГУ ДКУ.

При настанні бюджетного періоду органи Держказначейства зараховують суми виділених асигнувань у передбачених кошторисом обсягах на реєстраційні рахунки установ.

2.2. Склад та класифікація доходів.

2.2.1. Класифікація доходів бюджету.

Бюджетна класифікація передбачає науково обгрунтоване, обов'язкове групування як доходів, так і видатків, бюджетів усіх рівнів за однорідними ознаками, які мають свої визначені коди, що дають змогу забезпечити порівняльність та узагальнення показників бюджетів усіх рівнів (від сільського до загальнодержавного), складання консолідованого бюджету України в цілому, та контроль за його виконанням.

Правильність обліку доходів та витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку.

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті та підстатті.

Доходи бюджету класифікуються за видами і які мають наступні коди: податкові надходження (10000000); неподаткові надходження (20000000); доходи від операцій з капіталом (30000000); безоплатні перерахування (трансферти) (40000000).

Основні доходи бюджету формуються за рахунок оподаткування фізичних та юридичних осіб; платежів за рахунок використання природних ресурсів; державного мита; доходи від приватизації державного майна; ліцензій на право виробництва та продажу спиртних напоїв; реалізації державних облігацій, надходжень від проведення розіграшу лотерей та ін. Кожен вид доходів має свої відповідні коди з подальшою їх деталізацією. Наприклад, група податкові надходження має код 10 000 000, ця група поділяється на підгрупи: податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості (код 11 000 000); податки на власність (код 12 000 000); збори на використання природних ресурсів (код 13 000 000); податок на додану вартість (код 14 000 000); податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (код 15 000 000);інші податки (16 000 000). Кожна підгрупа має свою статтю та підстаттю. Перша підгрупа : податки на доходи і т.д. має код 11 000 000, як було зазначено вище. Прибутковий податок з громадян (це одна із статей цієї підгрупи) має код 11 010 000. Кожна із статей має підстаттю та коди класифікації: прибутковий податок з робітників і службовців має код економічної класифікації - 11 010 100; прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності та інші доходи громадян має наступний код 11 010 200 і т.д.

Ці коди застосовують всі підприємства при перерахуванні податків та інших платежів до бюджету.

Доходи установи, які вона отримує за рахунок загального і спеціального фонду, обліковуються у класі 7 “Доходи”

2.2.2. Облік доходів загального фонду

Основним та єдиним джерелом доходів загального фонду є асигнування з

бюджету через органи Державного казначейства, яким в установах Національного банку України та уповноважених установах комерційних банків відкриваються єдині казначейські рахунки.

Отримання коштів із загального бюджету здійснюється на принципах безповоротності, плановості, цільового спрямування коштів та суворого попереднього контролю за їх витрачанням.

Для обліку руху коштів на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, використовується активний рахунок 32 “Рахунки в казначействі”, який має два субрахунки 321 “Реєстраційні рахунки” та 322 “Особові рахунки.”

Для наявності та руху бюджетних коштів на рахунках розпорядників коштів ведеться синтетичний рахунок 68 “Внутрішні розрахунки”. Цей рахунок має наступні субрахунки:

681 “ Внутрішні розрахунки за загальним фондом”

682 “ Внутрішні розрахунки за спеціальним фондом”

683 “ Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальними фондами”

684 “Внутрішні розрахунки за операціями централізованого постачання за спеціальними фондами”.

Субрахунок 681 може бути активним, пасивним і активно-пасивним залежно від того, у розпорядників грошових коштів якого ступеня він застосовується.

У головних розпорядників коштів субрахунок 681 - активний рахунок, має дебетове сальдо наростаючим підсумком з початку року. За характером внутрішніх розрахунків, що виникають в процесі виконання кошторису впливає, що сума дебетового залишку цього субрахунку має дорівнювати сумі кредитових залишків на субрахунках 681 розпорядників нижчих ступеней. Під час складання зведеного балансу ці залишки взаємно виключаються.

У розпорядників коштів II ступеня субрахунок 681 активно-пасивний. Він призначений для обліку сум, які надходять від головних розпорядників коштів (пасивний) та для обліку сум проведеного перерахування із загального фонду розпорядникам III ступеня.

Субрахунок 681 у розпорядників коштів III ступеня пасивний.

Облік доходів, що у кошторисі установ відносяться до загального фонду, ведеться на рахунку 70 “Доходи загального фонду”, який розподіляється на субрахунки:

701 “асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи”

702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи”.

По кредиту субрахунків відображаються суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом.

В дебет субрахунків записуються суми доходів, що списуються в кінці року на субрахунок 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом”.

Бухгалтерські записи з обліку надходження бюджетних коштів, доходів загального фонду та внутрішніх розрахунків відображаються в меморіальному ордері № 2 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України”, т.ф. 381 (бюджет). Меморіальний ордер складається окремо за кожним реєстраційним рахунком, відкритих в органах ДКУ. Записи здійснюються в ньому щоденно на підставі виписок із реєстраційних рахунків із доданням до них первинних документів. Сума оборотів в ордері у вигляді кореспонденції рахунків переноситься до книги “Журнал-головна”.

Аналітичний облік асигнувань з бюджету ведеться у спеціальних регістрах:

1. Книзі (картці) отриманих асигнувань;
2. Книзі (картці) асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

Книга (картка) отриманих асигнувань ведеться у розрізі статей кошторису та кодів економічної класифікації видатків. Картка аналітичного обліку відкривається на рік. За рядком “Затверджено кошторисом за рік” заповнюються кошторисні призначення, які протягом року можуть коригуватися на підставі внесених змін до кошторису, згідно діючого чинного законодавства. Записи щодо отриманих асигнувань здійснюються на підставі виписок реєстраційних рахунків. Щомісяця у картці підводиться підсумок. Картка підписується відповідальною особою, що веде облік у картці та особою, що перевірила картку. В кінці року також підводиться підсумок.

Картка аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам, відкривається на рік та ведеться у розрізі статей кошторису та кодів економічної класифікації видатків. Записи в картці здійснюються на підставі виписок органу Держказначейства України з реєстраційних, спеціальних реєстраційних та особових рахунків. Суму повернутих асигнувань записують зі знаком “мінус” або чорнилом червоного кольору (“червоного сторно”)

Щомісячно в картці підводиться підсумок “Усього асигнувань за місяць”, потім “Усього асигнувань за рік” та “Залишок річних бюджетних асигнувань”.

Картка асигнувань, перерахованих підвідомчим установам, підписується відповідальною та контролюючою особами.

Кореспонденція рахунків по обліку доходів загального фонду наведена в таблиці 1.

Таблиця 1

Бухгалтерські проведення по обліку доходів загального фонду

№	Зміст операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Отримані асигнування головним розпорядником бюджетних коштів із загального фонду для подальшого перерозподілу підвідомчим організаціям	322	701
2.	Переведення одержаних асигнувань головним розпорядником коштів розпорядникам II ступеня	681	322
3.	Перерахування злишку одержаних асигнувань для централізованих проплат	321	322

1	2	3	4
4.	Повернення коштів розпорядниками нижчого рівня розпорядникам вищого рівня	322	681
5.	Повернення невикористаних бюджетних коштів на реєстраційний рахунок Державного казначейства	701	322

2.2.3. Облік доходів спеціального фонду

Бюджетні установи в результаті фінансово-господарської діяльності можуть отримувати в своє розпорядження кошти не тільки з бюджету, а й з інших джерел. Кошти, які бюджетні установи отримують понад асигнування, що виділяються їм з державного чи місцевих бюджетів

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

На рівні бюджетних установ доходами спеціального фонду бюджетної установи є власні надходження бюджетних установ, які мають цільове спрямування та доходи за іншими надходженнями спеціального фонду

Власні надходження бюджетних установ - кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством та інших джерел власних надходжень бюджетних установ.

Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їхнього утворення та напрями використання встановлено Бюджетним Кодексом України.

Доходи спеціального фонду поділяються на дві підгрупи: власні надходження бюджетних установ; інші кошти спеціального фонду.

До власних надходжень бюджетної установи відносяться: надходження від сплати за послуги, що надаються бюджетними установами, згідно чинного діючого законодавства; плата за послуги, що надаються бюджетною установою відповідно їх основної діяльності; надходження до бюджетних установ від додаткової або посередницької діяльності; плата за здане в оренду майно бюджетної установи; надходження коштів від реалізації майна (окрім нерухомого майна).

До інших коштів спеціального фонду включаються: інші джерела власних надходжень; благодійні внески, отримані гранди; кошти, які надходять від інших установ (або фізичних осіб) для виконання цільових заходів; кошти, що отримують вищі навчальні заклади, коледжі за надані платні послуги, передбачені законодавством України.

Формування спеціального фонду за джерелами надходжень

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

За основу цих розрахунків беруться такі показники: обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства; прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету; прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення.

На підставі зазначених показників визначається сума надходжень на наступний рік за кожним їх джерелом з урахуванням конкретних умов роботи установи.

Під час формування показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов'язково враховується рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує планованому.

Показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

У процесі формування спеціального фонду проекту кошторису планування власних надходжень бюджетних установ здійснюється за групами та підгрупами відповідно до правил, визначених законодавством для цієї категорії доходів бюджету.

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

Синтетичний та аналітичний облік доходів спеціального фонду

Для обліку доходів спеціального фонду в Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено пасивний рахунок 71 'Доходи спеціального фонду'

Для обліку доходів спеціального фонду використовується рахунок 71, який має наступні субрахунки:

711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги" - на цьому субрахунку обліковуються надходження отримані установою згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна.

712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ" обліковуються надходження установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції;

713 "Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду" обліковуються надходження установи, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету, для здійснення витрат згідно з кошторисом;

714 "Кошти батьків за надані послуги" обліковуються надходження за

рахунок коштів батьків для утримання дітей в дитячих закладах, окрім шкіл-інтернатів;

715 “ Доходи спрямовані на покриття дефіциту загального фонду”, обліковуються кошти спеціального фонду, спрямовані на покриття дефіциту бюджету;

716 “ Доходи за витратами майбутніх періодів” обліковуються суми коштів за договорами з фізичними та юридичними особами за надані послуги, що надійши у звітному році і не використані, але які будуть витрачені у наступному році на видатки, передбачені договорами.

Для синтетичного обліку руху коштів спеціального фонду установи використовують меморіальний ордер № 3 “Накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України” т.ф. № 382 (бюджет). Меморіальний ордер використовується для відображення в обліку операцій доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду. Записи операцій в накопичувальній відомості здійснюється щоденно на підставі виписок із спеціальних реєстраційних рахунків із доданими до них підтвердними документами. Сума оборотів в кінці місяця у вигляді кореспонденції рахунків переноситься до книги “Журнал-головна”.

Для обліку нарахування доходів спеціального фонду використовується меморіальний ордер №14 “Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ” т.ф. № 409 (бюджет).

Аналітичний облік асигнувань з бюджету ведеться у спеціальних реєстрах:

1. Книзі (картці) отриманих асигнувань;
2. Книзі (картці) асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

Кореспонденція рахунків по обліку доходів спеціального фонду наведена в таблиці 2

Таблиця 2

Бухгалтерські проведення по обліку доходів спеціального фонду

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1.	Нарахування плати за надані послуги з оренди приміщень, квартильні плати, за роботу транспорту та інші платні послуги	364	711
2.	Надходження коштів від здавання: брухту та відходів чорних та кольорових металів - зношення покришок та камер - ганчір”я , отриманого внаслідок списання	323, 301	711
3.	Надходження коштів у вигляді безоплатної допомоги, благодійних внесків, грантів та дарунків	301,324	712
4	Нарахована плата за навчання у вищих навчальних закладах	364	711
5	Списані доходи за спеціальними коштами: - використані в звітному році - використані у звітному році доходи минулого року - залишені на передбачені договорами видатки наступного року	711 716 711	432 432 716

2.3. Облік видатків

Склад і класифікація видатків

Видатки бюджетних установ, які вони здійснюють в процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Видатки — один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення резервів зниження видатків.

Контрольна функція обліку потребує такої його побудови, яка б забезпечувала отримання різнобічної інформації про видатки залежно від місця й часу їх виникнення.

Видатки, здійснювані за **рахунок бюджетних коштів**, називаються **видатками загального фонду**, а за **рахунок позабюджетних коштів** — **видатками спеціального фонду**. Обидва види видатків суворо плануються в кошторисі видатків, який є основним документом, що визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання і поквартальний розподіл коштів установи.

Бухгалтерський облік цих видатків ведеться роздільно, а тому й розглядається в окремих розділах посібника.

Видатки на утримання бюджетних установ є одним з основних напрямів видатків бюджету.

2.3.1. Класифікація бюджетних витрат або видатків

Під **видатками** розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню. Розрізняють видатки **відплатні**, тобто, здійснені в обмін на товари чи послуги, та **невідплатні** (односторонні).

Бюджетна класифікація витрат поділяється: за функціональною ознакою (за головними розділами та підрозділами бюджету); за відомчою структурою (освіта, наука, культура та ін.); за економічними ознаками (група, підгрупа, стаття, підстаття).

Коди функціональної класифікації складено відповідно до функцій держави. наприклад, загальна середня освіта має код 070200 з деталізацією за видами закладів (школи, ліцеї і т.д.)

Коди відомчої класифікації надані головним розпорядникам бюджетних коштів. Так, наприклад, Управління справами Верховної Ради України має код (КВКВ) - 11, Верховний Суд України - 60, Генеральна Прокуратура України - 90, Міністерство освіти та науки - 220 і т.д. За таким типом кодування визначається галузь, до якої належить дана установа.

Коди економічної класифікації видатків бюджету використовують при складанні видаткової частини кошторисів розпорядників бюджетних коштів, розписів бюджетів, планів асигнувань відповідно до видів видатків.

Видатки поділяються на: **поточні видатки (код 1000)**, **капітальні видатки (код 2000)**, **нерозподілені видатки (код 3000)**. кредитування з

вирахуванням погашення (код 4000).

Видатки класифікуються та кодуються за чотиризначними рівнями:

поточні видатки (код 1000);

видатки на товари та послуги (1100)

оплата праці працівників бюджетних організацій (1110) - ця категорія включає оплату праці всіх працівників бюджетних установ, військовослужбовців, органів внутрішніх справ та ін. категорій згідно з встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками., матеріальну допомогу, включаючи видатки на премії та та інші види заохочень чи винагород. До цієї категорії також входить встановлена чинним законодавством одноразова грошова допомога в зв'язку з виходом на пенсію або у відставку. Величина оплати праці відображається без нарахувань на зарплату згідно чинного законодавства: заробітна плата (код 1111); грошове утримання військовослужбовців (код 1112)

нарахування на заробітну плату (1120).

За зазначеним кодом здійснюється нарахування бюджетними установами на фонд оплати праці , а тому числі:

збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та інші види страхування, передбачені законодавчими актами у розмірах, які діють в період прийняття бюджету України;

придбання предметів постачання і матеріалів, утримання бюджетних установ (1130).

До цієї категорії відноситься оплата поточних видатків, оплата послуг, придбання всіх предметів та матеріалів, термін експлуатації яких не перевищує 365 календарних днів або вартість яких без податку на додану вартість не перевищує 1000 гривень.

Ця категорія аключає закупівлю матеріалів., канцелярського приладдя, предметів для поточних потреб установи, обладнання, продуктів харчування, медикаментів та перв'язувальних матеріалів, офіційних та періодичних видань, тощо. До цієї категорії можуть відноситися видатки на придбання товарів та надання послуг, що надаються безкоштовно відповідно до чинного законодавства: предмети, матеріали, обладнання, інвентар (код 1131); медикаменти та перв'язувальні матеріали (код 1132); продукти харчування (код 1133); м'який інвентар та обмундирування (код 1134); оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів (код 1135); оренда (код 1136); поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання (код 1137); послуги зв'язку (код 1138); оплата інш послуг та інші видатки (код 1139)

видатки на відрядження (код 1140) .

До цієї категорії відносяться видатки на оплату проїзду, добових, квартирних під час службових відряджень; оплату підйомних, проїзду, добових при переміщенні працівників; сесійних виїздів народних суддів; відряджень на курси і в навчальні заклади, на сесії, семінари, наради і конференції, у випадках передбачених чинним законодавством. За цим кодом обліковуються видатки на придбання службових проїзних квитків. Відносяться також оплата відряджень

студентів, тренерів на змагання, олімпіади; оплата проїзду та добових при звільненні військовослужбовців строкової служби.

За цим кодом здійснюється оплата медичного страхування при виїзді за кордон, оплата зборів за відкриття віз при виїзді за кордон та ін.;

матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення (код 1150).

Ця категорія включає придбання товарів військового призначення, військової техніки, військового будівництва (крім житла для військовослужбовців та будівництва об'єктів соціально-культурного та побутового призначення);

оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160): оплата теплопостачання (код 1161); оплата водопостачання і водовідведення (код 1162); оплата електроенергії (код 1163); оплата природного газу (код 1164); оплата інших комунальних послуг (код 1165); оплата інших енергоносіїв (код 1166)

дослідження і розробки, державні послуги (код 1170): дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних програм (код 1171); окремі заходи по реалізації державних програм, не віднесені до заходів розвитку(код 1172).

виплати процентів (доходу) за зобов'язаннями (код 1200).

Під процентами розуміють платежі за користування грошовими позичками. Величину проценту повинна показуватися на момент платежу.

субсидії та поточні трансфертні виплати(код 1300).

До цієї категорії відносяться всі невідплатні державні платежі, які не підлягають поверненню і передбачаються лише на поточні цілі одержувача бюджетних коштів

Під субсидіями розуміють всі невідплатні поточні виплати підприємствам , які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств.

Трансфертні платежі є невідплатними і безповоротними і не являють собою придбання товарів чи послуг, надання кредиту або виплату непогашеного боргу.

субсидії та поточні трансферти підприємствам (код 1310)

поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (код 1320)

поточні трансферти населенню (код 1340): виплата пенсій і допомоги (код 1341); стипендії (код 1342); інші поточні трансферти населенню (код 1343)

поточні трансферти за кордон (код 1350)

2. Капітальні видатки (код 2000)

придбання основного капіталу (код 2100): придбання обладнання і предметів довгострокового користування (код 2110); капітальне будівництво (придбання) (код 2120); будівництво (придбання) житла (код 2121) ; будівництво (придбання) адміністративних об'єктів (код 2122); інше будівництво (придбання) (код 2123)

капітальний ремонт (код 2130): капітальний ремонт житлового фонду (код 2131); капітальний ремонт адміністративних об'єктів (код 2132); капітальний ремонт інших об'єктів (код 2133)

реконструкція та реставрація (код 2140): реконструкція житлового фонду (код 2141); реконструкція адміністративних об'єктів (код 2142); реконструкція інших об'єктів (код 2143); реконструкція пам'яток культури, усторії, архітектури (код 2144)

створення державних запасів і резервів (код 2200)

придбання землі і нематеріальних активів (код 2300)

капітальні трансферти (код 2400): капітальні трансферти установам (код 2410); капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (код 2420); капітальні трансферти населенню (код 2430); капітальні трансферти за кордон (код 2440); капітальні трансферти до бюджету розвитку (код 2450)

3. Нерозподілені видатки (код 3000)

4. Кредитування з вирахуванням погашення (4000).

внутрішнє кредитування (код 4100): надання внутрішніх кредитів (код 4110); надання кредитів органам державного управління інших рівнів (код 4111); надання кредитів установам (код 4112); надання інших внутрішніх кредитів, в т.ч. населенню (код 4113)

повернення внутрішніх кредитів (код 4120) : повернення кредитів органами державного управління інших рівнів (код 4121); повернення кредитів установами (код 4122); повернення інших внутрішніх кредитів (код 4123)

зовнішнє кредитування (код 4200): надання зовнішніх кредитів (код 4210); повернення зовнішніх кредитів (код 4220)

Для обліку фактичних видатків і витрат бюджетних установ та касових видатків сільських, селищних та міських бюджетів використовують клас 8 "Витрати"

2.3.2. Облік касових та фактичних видатків.

У процесі своєї статутної діяльності бюджетні установи здійснюють різноманітні видатки: як оплачувані (тобто такі, що обмінюються на товар чи послугу), так і не оплачувані. 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.

Під видатками 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.

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

Порядок обліку касових і фактичних видатків регулюється “Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ” та “Порядком застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ”, затвердженими ДКУ 10.10.1999р. № 114.

Для касових видатків характерний 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.

2.3.2.1. Облік касових видатків.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання 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.

Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки не використаних асигнувань на кожну конкретну дату.

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 меморіальній-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 27.07.2000р. №68. якщо в установі використовується журнально-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 записують на зворотному боці картки.

Основні бухгалтерські проведення по обліку касових видатків відображені в таблиці 3

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків по обліку касових видатків.

№№	Зміст операції	Д-т	К-т
1.	Отримано в касу готівки чеками з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків	301	321,323-326
2.	Перераховано з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків суму утримань із заробітної плати	663,664,665,666,667,668,669	321,323
3.	Перераховано до бюджету утримання з доходів фізичних осіб	641	321,323
4.	Перераховані суми до Пенсійного та інших фондів соціального страхування	651,652,653,654	321,323,324,326
5.	Перераховані суми постачальникам за придбані матеріальні цінності: - як планові платежі - шляхом попередньої оплати - шляхом надходження матеріальних цінностей	361 364 675	321,323,324,326
6.	Перераховані кошти за комунальні послуги	675	321,323,324,326
7.	Перераховані з каси суми депонованої зарплати на реєстраційний, спеціальний рахунки	321,323	301

2.3.2.2. Облік фактичних 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 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: Основні види касових і фактичних видатків у розрізі окремих кодів економічної

класифікації видатків бюджету наведені в таблиці 4.

Таблиця 4

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.

При меморіально-ордерній формі облік 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.

В таблиці 5 наведена кореспонденція рахунків з обліку фактичних видатків.

Таблиця 5

Основні бухгалтерські проведення з обліку фактичних видатків

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Нарахована зарплата працівникам бюджетної установи	801,811-813	661
Нараховані внески до Пенсійного та ін. фондів соціального страхування	801,811-813	651,652,653,654
Затверджені авансові звіти про витрачання коштів підзвітних осіб	801,811-813	362
Списані продукти харчування	801,811-813	232
Списані медикаменти на лікування хворих	801,811-813	233
Придбані основні засоби за рахунок коштів загального та спеціального фондів	801,811-813	401
Нарахована плата за комунальні послуги	801,811-813	675,364

Основні види касових і фактичних видатків у розрізі окремих кодів економічної класифікації видатків бюджету наведені в таблиці 6

Таблиця 6

Основні види касових і фактичних видатків бюджетних установ

Коди видатків	Касові видатки	Фактичні видатки
1	2	3
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.

2.3.3. Облік видатків із загального фонду.

Облік видатків з бюджету ведеться на рахунку 80 "Видатки із загального фонду" з розподілом на субрахунки:

801 "Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи" активний субрахунок, на якому обліковуються фактичні видатки за рахунок коштів державного бюджету на утримання установи та інші заходи.

Видатки бюджетних коштів проводяться у відповідності з затвердженим кошторисом.

В кінці року фактичні видатки списуються з кредиту субрахунку 801 у дебет субрахунку 431 “Результати виконання кошторису за загальним фондом.

802 “Видатки із місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи” обліковуються фактичні видатки, проведені установами за рахунок коштів, одержаних з місцевого бюджету на виконання заходів, передбачених кошторисом даної установи.

В кінці року фактичні видатки списуються з кредиту субрахунку 802 в дебет субрахунку 431 “Результати виконання кошторису за загальним фондом”

2.3.4. Облік видатків із спеціального фонду

Облік фактичних видатків за рахунок спеціального фонду згідно з кошторисами бюджетної установи ведеться на рахунок 81 “Видатки спеціального фонду”, який розподіляється на субрахунки:

811 “Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги” обліковуються фактичні видатки спеціального фонду, проведені з рахунок надходжень, що отримані установою згідно з кошторисом як плата за послуги. На цьому субрахунку обліковуються витрати для проведення господарської або виробничої діяльності. Субрахунок 811 активний. В кінці року цей субрахунок списується з кредиту в дебет субрахунку 432 “Результати виконання кошторису за спеціальним фондом”.

812 “Видатки за іншими джерелами власних надходжень” обліковуються фактичні видатки спеціального фонду за кошторисами установи у частині інших джерел власних надходжень. При витрачанні коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень субрахунок 812 в кінці року списується на субрахунок 432.

813 “Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду” - обліковуються фактичні видатки спеціального фонду кошторису бюджетної установи в частині інших надходжень спеціального фонду. В кінці року субрахунок 813 по кредиту закривається в дебет субрахунку 432.

Запитання для самоперевірки

1. Визначення кошторису бюджетної установи, його структура.
2. Головні розпорядники бюджетними коштами, їхні повноваження.
3. За якими розділами класифікуються доходи бюджету?
4. За якими розділами класифікуються витрати бюджету?
5. Загальна характеристика касових і фактичних видатків.
6. Аналітичний облік касових і фактичних видатків загального фонду.
7. Облік доходів і грошових коштами, отриманих як сплата за послуги.
8. Напрямки видатків, отриманих як сплата за послуги, і їхній облік.

ТЕМА 3. ОБЛІК ФІНАНСОВО-РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Основні принципи та особливості фінансування бюджетних установ.

Фінансування - це джерело покриття видатків бюджетних установ в вигляді коштів, одержаних з бюджету в межах затверджених асигнувань (планових сум), які передбачені кошторисом

Фінансування - це надання грошових коштів бюджету або права на їх витрачання в межах затверджених асигнувань на передбачені бюджетом заходи.

Бюджетні асигнування - це суми грошових коштів, які затверджені бюджетом на видатки певних заходів. Фінансування здійснюється в межах затверджених асигнувань по мірі виконання плану видатків і повинно носити цільовий характер.

Бюджетні установи можуть отримувати грошові надходження не тільки від державного або місцевого бюджетів, а й у вигляді платних послуг за виконані роботи (послуги).

Закон України № 512 від 05.12.90р “Про бюджетну систему” встановив напрями фінансування державних установ як із Державного бюджету України, так із місцевого.

Напрями фінансування із Державного бюджету: фінансування установ галузей освіти, культури, науки, охорони здоров'я, соціального страхування, які мають загальнодержавне значення; фінансування виробничого та невиробничого будівництва, геологорозвідувальні, проектнодослідні та інші роботи, які виконуються відповідно до загальнодержавних програм; фінансування на оборону країни; фінансування на утримання правоохоронних органів, органів законодавчої, виконавчої, судової влади та прокуратури, митних служб, податкових органів, захисту справ споживачів, контрольно-ревізійних органів; охорону навколишнього середовища.

Фінансування з місцевих бюджетів має такі напрями: фінансування установ освіти, культури, науки, охорони здоров'я, фізкультури, які підпорядковані виконавчим органам влади Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя; утримання органів влади АРК, місцевих органів влади та самоуправління.

Основні принципи бюджетного асигнування: безповоротність надання коштів; цільове призначення; контроль за використанням наданих коштів.

Порядок фінансування установ, що фінансуються за рахунок бюджету.

Фінансування із бюджету виділяються розпорядникам коштів, які підрозділяються на три групи розпорядників коштів.

Фінансування з бюджету здійснюється на підставі розпису доходів та видатків відповідного бюджету головного розпорядника коштів, який одержіє кошти як для себе, так і для підвідомчих розпорядників

Відкриттю фінансування з бюджету передують доведення обсягу асигнувань та кошторисів видатків. Ця процедура охоплює наступні етапи:

1. Мінфін України в зазначений термін направляє річний розпис доходів та видатків загального фонду держбюджету Держказначейству України, яке та оригіналі розпису ставить відбиток штамку про отримання та відображає дані розпису на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. На протязі 3-х днів Держказначейство України доводить витяги з річного розпису з помісячною розбивкою асигнувань загального фонду держбюджету до головних розпорядників коштів. Ці витяги є підставою для затвердження головними розпорядниками коштів кошторисів доходів та видатків та планів асигнувань.

Керівники установ вищого рівня затверджують ці кошториси своїм підвідомчим установам.

2. Головні розпорядники протягом 3-х робочих днів після отримання витягу з розпису бюджету повинні подати Держказначейству розподіл показників зведених кошторисів доходів і видатків та розподіл зведених планів асигнувань із загального фонду бюджету в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня. Держказначейство здійснює контроль за відповідністю загальних сум та розподілом їх в розрізі територіальних (обласних) сум..

3. ДКУ протягом 3-х робочих днів узагальнює одержані дані, формує річний розпис призначень держбюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду держбюджету за територіями в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня для кожного управління Держказначейства. Ваказані документи повинні бути затверджені Головою Держказначейства України або його заситупником і доведені до управлінь. Нижчі управління казначейства реєструють отримані документи, беруть їх на облік та на оригіналі розпису ставиться відбиток штапу. Протягом трьох робочих днів витяги з річного розпису призначень держбюджету та помісячного розпису асигнувань за територіями доводяться до розпорядників коштів, що обслуговуються в управлінні.

4. Розпорядники коштів II ступеня протягом 3-х робочих днів подають розподіл показників зведених кошторисів та планів асигнувань у розрізі розпорядників коштів бюджету нижчого рівня відповідному управлінню. Зазначені документи звіряються з даними казначейського обліку.

5. Розпорядники коштів всіх рівнів протягом 2-х робочих днів після отримання витягу з розпису подають затверджені кошториси відповідним органам Держказначейства, де вони звіряються з даними казначейського обліку.

Перед відкриттям реєстраційних рахунків повинна бути укладений договір між органами Держказначейства та розпорядником коштів.

Реєстраційний рахунок - це рахунок, що відкритий в органах Держказначейства розпорядникам коштів для обліку їх видатків.. Для відкриття цього рахунку розпорядники коштів подпають до органів Держказначейства наступні документи:

1. Заяву на відкриття рахунку в системі Держказначейства, підписану керівником установи та головним бухгалтером.

2. Довідку про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (ЄДРПОУ) із зазначенням ідентифікаційного коду.

3. Копія статуту, завірена вищою установою або нотаріусом.

4. Доведений до розпорядників коштів шоквартальний обсяг асигнувань, що передбачений в бюджеті України, з розподілом за розділами, гоавами, параграфами та статтями бюджетної класифікації.

5. Затверджений кошторис доходів і видатків з поквартальним розподілом.

6. Картку із зразками підписів.

При відкритті реєстраційних рахунків кожному рахунку присвоюється

відповідний номер, в якому перші шість знаків - код функціональної класифікації витрат, наступні три знаки - код відомчої класифікації витрат, наступні п'ять - код отримувача бюджетних коштів (всього 14 знаків). Через дробову риску проставляється код коштів:

0 - кошти загального фонду державного бюджету

1 - спеціальні кошти;

2 - кошти на виконання окремих доручень;

3 - депозитні суми;

4 - інші власні надходження;

6 - інші кошти спеціального фонду, що надходять згідно з розподілом вищих розпорядників коштів;

7 - інші кошти спеціального фонду, зарезервовані безпосередньо на рахунки установи.

Крім реєстраційних рахунків, бюджетні установи можуть відкривати наступні рахунки:

зведені особові рахунки - рахунки, що відкриваються в органах Держказначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядникам III ступеня) для зарахування коштів без зазначення кодів функціональної класифікації видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові та реєстраційні рахунки.

особові рахунки - це рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників III ступеня) для зарахування коштів, що підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпоряднику (одержувачу) бюджетних коштів.

спеціальні реєстраційні рахунки - рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів державного бюджету всіх ступенів та одержувачам коштів державного бюджету для обліку доходів і видатків, передбачених їх кошторисами в частині спеціального фонду.

3.2. Облік касових операцій.

3.2.1. Каса як окремих структурний підрозділ бюджетних організацій і установ.

Кожна бюджетна установа або організація для здійснення своєї діяльності має у своєму розпорядженні грошові кошти. Рух грошових коштів, який відбувається в процесі діяльності, може здійснюватись як у готівковій, так і у безготівковій формах.

Операції, під час яких грошові кошти переміщуються у вигляді готівки, називаються касовими операціями. Облік касових операцій здійснюється відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті України від 19.02.2001 р. № 72 (зі змінами і доповненнями).

Відповідно до цього Положення, кожна установа, підприємство та організація для здійснення розрахунків готівкою повинні мати касу.

Каса – це приміщення або місце, що призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей та касових документів, де, як правило, ведеться касова книга. Відповідальність за обладнання каси, доставку

та зберігання коштів несуть керівники підприємств та установ.

Касир – це матеріально відповідальна особа, на яку покладено функції щодо видачі-приймання готівки.

Призначення на посаду касира відбувається на підставі наказу керівника установи, який одночасно із зарахуванням на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його з Положенням № 72.

Касир відповідно до чинного законодавства несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. При цьому касира забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам. В установах та організаціях, які мають одного касира, у разі потреби тимчасової його заміни виконання обов'язків касира покладається на іншого працівника і з ним на період відсутності касира укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

У випадку раптової відсутності касира на роботі (у зв'язку з хворобою тощо) цінності, що перебувають у нього під звітом, перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника та головного бухгалтера або у присутності комісії, яку з цією метою призначає керівник установи. За результатами перерахування цінностей і передачі їх касира складається акт за підписами осіб, що були при цьому присутні.

В установах, де штатним розписом не передбачена посада касира, виконання його обов'язків може бути покладене, відповідно до письмового розпорядження керівника на бухгалтера або іншого працівника, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

В установах або організаціях, які мають відокремлені підрозділи або обслуговуються централізованими бухгалтеріями, оплату праці, виплати допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, стипендій та премій можуть проводити за письмовим наказом керівника інші, крім касира особи, з якими укладається договір про повну матеріальну відповідальність і на яких накладаються обов'язки, які встановлені для касира.

Установи та організації можуть мати у касі готівку лише в межах лімітів залишку.

Ліміт залишку готівки в касі – це граничний розмір готівки, що може залишатися в касі на кінець робочого дня, який встановлюється установою банку.

Ліміти залишків готівки в касі установам, які перейшли на казначейську форму фінансування і не мають відкритих поточних рахунків у національній валюті в установах банків, встановлюються органами Державного казначейства.

Державному казначейству України та його територіальним підрозділам ліміт каси встановлюється установами Національного банку, у яких відкриті консолідовані бюджетні рахунки цих органів, за погодженням з їх керівниками. Органи Державного казначейства подають до установ Національного банку загальну заявку-розрахунок щодо органу казначейства та підприємств, установ та організацій, що ними обслуговуються. Зазначені

органи казначейства згідно із загальною заявкою-розрахунком у межах встановленого ліміту повідомляють розміри лімітів каси підприємствам, установам і організаціям, які вони обслуговують. Ліміт каси протягом року може бути змінений органами Державного казначейства України.

Якщо установа фінансується через єдиний казначейський рахунок і має поточний рахунок в інших установах банків, то ліміт залишку готівки в касі в такій установі встановлюється тією установою банку, де відкрито її поточний рахунок, на підставі відповідної заявки-розрахунку з відображенням у ній показників, що мають враховувати сумарні касові обороти установи.

Уся готівка понад ліміт повинна здаватись до установи банку.

Понадлімітна готівка може зберігатись у касі у випадку, якщо вона була отримана з метою виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, компенсацій, допомоги, коштів на відрядження тільки протягом трьох робочих днів. Після закінчення цього терміну невикористані за призначенням кошти підлягають поверненню до установи банку.

3.2.2. Документальне оформлення надходження грошових коштів

Касові операції здійснюються на підставі належним чином оформлених документів, а саме прибуткових і видаткових касових ордерів та інших документів.

Касові ордери – це документи, що засвідчують надходження грошей до каси та їх витрачання за цільовим призначенням.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі прибуткового касового ордеру (ф.КО-1) , який підписується головним бухгалтером або уповноваженими на це особами.

При цьому особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром, видається квитанція, що підписана головним бухгалтером і касиром.

Готівку в касу з поточних (реєстраційних) рахунків касир отримує за грошовими іменними чеками. Установи, які не перейшли на казначейське обслуговування використання бюджетних і позабюджетних коштів, мають свою чекову книжку, яку отримують у банку і зберігають у касі разом з іншими цінностями. Решті установ грошові чеки виписуються органами державного казначейства на підставі заявки на видачу готівки.

Заявки подаються органам Державного казначейства України у двох примірниках, один з яких після видачі готівки повертається розпоряднику бюджетних коштів із відповідним відбитком штампа казначея, зберігається як обов'язковий документ і є додатком до бухгалтерських реєстрів, що підтверджують обсяг та цільове направлення 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.

При отриманні заробітної плати та прирівнених до неї платежів разом із заявкою на видачу готівки подаються платіжні доручення на перерахування сум прибуткового податку з громадян, сум нарахувань до Фондів 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 органи Державного казначейства України 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 реєстраційних рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України. 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.

Витрачати кошти, які отримані за грошовим чеком, необхідно лише на цілі, які визначені у грошовому чеку та не суперечать чинному законодавству України

3.2.3. Документальне оформлення використання грошових коштів

Видача готівки з каси установи або організації проводиться за видатковими касовими ордерами (ф.КО-2) або належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями.

Документи на видачу готівки повинні підписуватися керівником і головним бухгалтером або особами, які на це уповноважені. До видаткових ордерів можуть бути додані заява на видачу готівки, розрахунки тощо.

Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, розрахунках тощо є дозволяючий надпис керівника, то підпис керівника на видаткових касових ордерах не є обов'язковим.

У випадку видачі окремій особі готівки за видатковим ордером, касир вимагає пред'явити паспорт чи документ, що його замінює, записує назву документа, номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому документі про одержання готівки із зазначенням одержаної суми (гривень – словами, копійок – цифрами).

Видача готівки особам, яких немає у штатному розписі установи, проводиться на підставі видаткових касових ордерів, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою відомістю.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, стипендій, проводяться касиром за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями або за видатковими касовими ордерами на кожного одержувача.

На титульній сторінці платіжної (розрахунково-платіжної) відомості робиться дозволяючий надпис про видачу готівки за підписами керівника та головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки та суми (гривень – словами, копійок – цифрами).

В аналогічному порядку може оформлюватись і разова видача грошей на оплату праці (у випадку відпустки, хвороби тощо), а також видача в підзвіт на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями декільком особам.

Після видачі заробітної плати на загальну суму виданої заробітної плати складається один видатковий касовий ордер, дата і номер якого проставляються на кожній платіжній (розрахунково-платіжній) відомості.

Після закінчення трьох робочих днів, які встановлені для виплати заробітної плати, касир повинен: у платіжній відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, проставити штамп або зробити надпис “Депоновано”; скласти реєстр депонованих сум; у кінці відомості зазначити фактично виплачену суму та недоотриману суму виплати, яка підлягає депонуванню, звірити ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю і засвідчити надпис своїм підписом.

Депоновані суми, що підлягають здаванню в банк, оформлюються шляхом складання одного загального видаткового касового ордера.

На операцію зі здачі грошей до банку, крім видаткового касового ордера, касир також оформлює об’яву на внесок готівкою. Цей документ складається з трьох частин: верхня частина (об’ява) залишається в банку (казначействі); середня частина (квитанція) передається касиру; нижня частина (ордер) також повертається касирові разом із випискою банку після зарахування грошей на поточний (реєстраційний) рахунок.

3.2.4. Порядок ведення касової книги

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи необхідно заповнювати бухгалтеру лише чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп’ютерних засобів чи іншими способами, що забезпечило б належне збереження цих записів протягом встановленого для зберігання документів терміну. Виправлення в касових документах забороняються.

Касові ордери передаються до виконання касирові безпосередньо бухгалтером, а не через особу, що отримує або вносить гроші.

Прибуткові касові ордери та видаткові документи до передачі в касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (т.ф.№ КО-3). Журнал реєстрації побудовано таким чином, що за його даними здійснюється контроль за цільовим призначенням готівки, отриманої і витраченої установою або організацією.

Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплати, пов’язані з оплатою праці, реєструються після їх видачі.

Під час отримання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов’язаний перевірити: наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі – дозволяючого надпису керівника або осіб, які ним уповноважені; правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів; наявність перелічених у документах додатків.

У разі недотримання хоча б однієї з перелічених вимог касир повертає документи до бухгалтерії для відповідного оформлення.

Усі касові ордери після їх використання касир підписує, а додані до них

документи для запобігання повторного використання погашає штампом або підписом від руки “Одержано” або “Сплачено” із зазначенням дати.

Усі факти надходження і вибуття готівки відображаються в касовій книзі (т.ф. № КО-4).

Касова книга – це обліковий реєстр, призначений для обліку касових операцій касиром.

Кожна бюджетна установа або організація веде одну касову книгу для обліку касових операцій із готівкою у національній валюті.

Касова книга повинна бути пронумерованою, прошнурованою та скріплена печаткою установи або організації. Кількість аркушів у касовій книзі підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера.

На кожну іноземну валюту відкривається окрема касова книга.

Записи у касовій книзі здійснюються у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору, кульковою або чорнильною ручкою. Перші примірники залишаються в касовій книзі. Другі примірники повинні бути відривними і є звітами касира. Перші та другі примірники мають однакові номери.

Виправлення в касовій книзі не допускаються, але якщо вони зроблені, то потрібно їх засвідчити підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Записи в касовій книзі здійснюються касиром відразу після отримання або видачі грошей за кожним касовим ордером.

У кінці кожного робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш касової книги (копію записів у касовій книзі за день) з прибутковими касовими ордерами й видатковими документами під підпис у касовій книзі.

Звіт касира – це документ, який передається касиром до бухгалтерії і являє собою відривний листок касової книги з доданими до нього прибутковими і видатковими касовими документами.

Бухгалтер перевіряє правильність оформлення касових ордерів, їх обґрунтування, виконання записів у касовій книзі і виведеного залишку на кінець дня і проти кожної суми проставляє шифр кореспондуючих рахунків.

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або уповноважену керівником особу.

Касові документи після складання касиром звіту та його обробки у бухгалтерії комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки та зберігаються протягом 36-ти місяців після закінчення календарного року матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язок зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, що передається під охорону.

3.2.5. Організація обліку касових операцій у бухгалтерії бюджетних установ

Для обліку наявності, руху і залишків готівки в касі використовується

активний рахунок 30 “Каса”, до якого відкриваються наступні субрахунки:

301 “Каса в національній валюті”;

302 “Каса в іноземній валюті”.

Бухгалтерські записи ведуть на підставі перевірених відривних листів (другий примірник касової книги) і доданих до них документів.

Залишок і надходження грошових коштів відображають за дебетом рахунка 30 “Каса”, а видану готівку – за кредитом.

Кожний день у бухгалтерії на підставі звітів касира складається меморіальний ордер № 1 (накопичувальна відомість за касовими операціями (ф. № 380 (бюджет)) для того, щоб систематизувати обороти по касі за поточний місяць.

Якщо касові операції здійснюються в національній та іноземній валюті, то меморіальні ордери складаються окремо для кожного виду валют та нумеруються, відповідно № 1-1, № 1-2 тощо.

Наприкінці місяця у меморіальному ордері № 1 підраховують надходження і витрачання готівки та визначають на 1-е число наступного місяця залишок коштів у касі, який повинен бути тотожним такому ж показнику у касовій книзі.

Підсумкові дані записують у книгу Журнал-Головна.

В таблиці 7 представлена кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів у касі в національній валюті.

Таблиця 7

Кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів в касі

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Отримано в касу готівку за чеками з поточних, реєстраційних рахунків	301	311,313-319,321, 323-326
Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Повернена в касу невикористана підзвітною особою сума	301	362
Надійшла в касу плата за користування гуртожитком	301	364
Видана з каси готівка для:		
- виплати заробітної плати	661	301
- стипендію	662	301
- під звіт	671	301
- депоновану зарплату	362	301
Внесено з каси готівкою на поточні та реєстраційні рахунки	311,313,321,323	301

3.3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства.

Безготівкові розрахунки - це розрахунки, які здійснюються без участі готівки, шляхом списання грошових коштів з поточного, реєстраційного рахунка платника і зарахування їх на рахунок отримувача.

Згідно з Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою НБУ № 135 від 29.03.2001р, безготівкові розрахунки можуть здійснюватися за допомогою таких форм розрахункових документів: меморіальний ордер; платіжне доручення; платіжна

вимога-доручення; платіжна вимона; розрахунковий чек; акредитив.

Нормативно-правові акти, видані НБУ, дозволяють використання банківських платіжних карток або векселів.

Згідно з Інструкцією № 135 списання коштів із рахунка платника оформлюється меморіальним ордером.

Меморіальний ордер - міжбанківський розрахунковий документ, який складається банком під час здійснення розрахунків для документального оформлення операцій зі списання коштів із рахунка платника, операцій із виконання письмового доручення платника або розпоряджувача про списання коштів із рахунка платника.

Платіжне доручення - це розрахунковий документ, який є письмовим дорученням платника на перерахування коштів зі свого рахунку на рахунок отримувача. Банк може приймати платіжне доручення до виконання протягом 10 днів із дати виписки. Вони застосовуються для наступних цілей: за фактично отримані матеріальні цінності (виконані роботи, надані послуги); в порядку попередньої оплати; для розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості; для переказу бюджетних коштів підвідомчим установам та ін.

При фінансуванні бюджетних установ через органи Держказначейства порядок розрахунків платіжними дорученнями має свої особливості. Головна особливість - це те, що функцію банку, який обслуговує таку установу, виконує орган Держказначейства.

Платіжне доручення приймається банком до виконання тільки за наявності коштів на рахунку платника, якщо інше не обумовлено між банком і власником рахунку.

Платіжна вимога-доручення - це комбінований розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхня частина - вимога отримувача коштів безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижня частина - доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної їм суми коштів і перерахування їх на рахунок отримувача. Цей документ заповнюється отримувачем коштів і надсилається безпосередньо платнику. У разі згоди платника на оплату платником заповнюється нижня частина цього документу і передається банку до оплати. Термін використання платіжних вимог-доручень - 20 календарних днів із дня її виписки.

Платіжна вимога - це примусове стягнення коштів з усіх рахунків підприємства (поточних, депозитних та ін.). Стягувачами коштів можуть бути державні виконавці, податкові органи. Банк стягувача приймає платіжні вимоги протягом 10-ти календарних днів із дати їх складання, а банки платника - протягом 30-ти календарних днів із дати їх складання.

Розрахунковий чек - це документ, що містить письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) установі банку (банку емітента), який веде його рахунок, сплатити чекодержателю зазначену в чеку суму. Розрахункові чеки брошуються в чекові книжки по 10,20,25 листів. Це документи суворої звітності, термін використання яких від 3-х місяців до одного року.

Акредитив - це форма розрахунків, за якою банк-емітент за дорученням свого клієнта зобов'язаний виконати платіж третій особі за поставлені товари

(виконані роботи або надані послуги) або надати повноваження іншому (виконавчому) банку здійснити цей платіж. Ця форма розрахунків охоплює наступних представників:

заявник акредитива - платник, який звернувся до обслуговуючого банку для відкриття акредитива;

банк-емітент - банк платника, що відкриває акредитив своєму клієнту;

виконуючий банк - здійснює платіж за акредитивом;

бенефіціар - юридична особа, на користь якої виставлений акредитив.

Банк-емітент може відкривати наступні види акредитивів:

покритий - акредитив, для здійснення платежів заявником акредитива завчасно бронюються кошти на суму розрахунків з бенефіціаром або в банку емітента або в виконавчому банку.

непокритий - це акредитив, якщо на рахунок заявника акредитива тимчасово відсутні необхідні кошти, то оплата бенефіціару гарантується банком-емітентом за рахунок банківського кредиту.

відзивний - акредитив може бути змінений або анулбований банком без попереднього повідомлення бенефіціара.

безвідзивний - акредитив, що може бути змінений або анульований тільки за згоди з бенефіціаром.

Казначейський вексель - це цінний папір, який випускається для покриття видатків Держбюджету.

Для обліку фінансування та безготівкових розрахунків для бюджетних установ передбачені наступні синтетичні рахунки:

31 “рахунки в банках”, який має 9 субрахунків.

311 - поточні рахунки за видатками установи - обліковуються кошти бюджету, що надійшли в розпорядження головного або нижчого розпорядників коштів на утримання установи

312 - поточні рахунки для переведення підвідомчим установам - на цьому рахунку обліковуються кошти головними розпорядниками або розпорядниками другого ступеня, які призначені для переказів підвідомчим установам;

313 - поточні рахунки для обліку спеціальних коштів - обліковуються спецкошти, які належать до спецфонду установи згідно з кошторисом доходів і видатків;

314 - поточні рахунки для обліку сум за дорученнями- обліковується рух коштів для виконання певних доручень

315 - поточні рахунки для обліку депозитних сум - обліковуються кошти, які надходять в тимчасове розпорядження установи, які підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

316 - поточні рахунки для обліку інших позабюджетних коштів - обліковуються кошти, що належать до інших позабюджетних коштів, згідно спеціального фонду кошторису установи

317 - поточні рахунки сільських, селищних та міських бюджетів

318 - поточні рахунки в іноземній валюті

319 - інші поточні рахунки.

По дебету рахунку відображаються надходження коштів, по кредиту - їх списання.

Субрахунки 31 рахунку (крім 318) використовуються тими розпорядниками коштів, які не перейшли на казначейське обслуговування кошторисів доходів і витрат.

32 рахунок - “рахунки в казначействі” - призначений для обліку фінансування бюджетних установ за відомчою структурою, тобто, через органи Держказначейства, має 7 субрахунків.

Аналітичний облік ведеться в розрізі реєстраційних рахунків, відкритих за кодами функціональної класифікації видатків.

Облік операцій по руху коштів ведеться в накопичувальній відомості ркху грошових коштів загального фонду в органах ДКУ (установах банку) ф.381.

Аналітичний облік отриманих асигнувань ведеться в картці аналітичного обліку отриманих асигнувань та в книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань.

Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом економічної класифікації видатків. При отриманні коштів від вищої організації доходів зі спеціального фонду бюджету картки ведуться окремо за загальними та спеціальними фондами бюджету. Картка асигнувань відкривається на рік. В рядку “Затверджено кошторисом на рік” заповнюють кошторисне призначення коштів. Суми отриманих асигнувань та доходів від спеціального фонду, що надійшли від вищої установи, здійснюються на підставі виписок установи банку ДКУ з усіх рахунків бюджетної установи (реєстраційних, особових). Суми візіваних асигнувань записується в картці або зі знаком “мінус” або методом “червоного сторно”.

Щомісячно в картці підводиться підсумок і виводиться кінцеве сальдо.

Книга обліку асигнувань використовується в бюджетних установах або в централізованих бухгалтеріях для аналітичного обліку асигнувань, перерахованих розпорядником коштів нижчого рівня. Ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Книга відкривається раз на рік в розрізі підвідомчих установ. Для кожного коду економічної класифікації видатків відкривається окрема книга. Записи в книзі ведуться на підставі виписок установ банків ДКУ про перераховані кошти підвідомчим установам. В кінці місяця в книзі обліку асигнувань виводиться кінцеве сальдо.

Облік узагальненої інформації по фінансуванню із бюджету ведеться на синтетичному пасивному рахунку 70 “Доходи загального фонду”, який має два субрахунки :

701 - асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи

702 - асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи.

По кредиту цих рахунків записуються суми: коштів, які надійшли з бюджету на видатки, які передбачені кошторисом; виявлених лишків матеріалів та грошових коштів, а також безоплатно отримані матеріальні цінності.

По дебету рахунків відображаються: суми відзвітованих коштів; суми фактичних видатків, що списуються в кінці року на підставі річних звітів; суми списаних нестач матеріалів та безнадійних боргів.

Кореспонденція рахунків представлена в таблиці 8

Таблиця 8

Кореспонденція рахунків з обліку руху коштів в національній валюті на поточних та реєстраційних рахунків.

№№	Зміст операції	Д-т	К-т
1.	Надходження асигнувань головним розпорядником коштів II рівня із загального фонду для подальшого перерозподілу підвідомчим установам	312,322	701,702
2.	Надходження асигнувань із загального фонду установам, які утримуються за рахунок коштів: - держбюджету - місцевого бюджету - установами до яких застосовуються поточні рахунки підвідомчим установам (особові рахунки)	311,321 311,321 311,321	701 702 681
3.	Надходження коштів в вигляді виданих векселів із загального фонду	341	681,701,702
4..	Переведення коштів розпорядниками вищого рівня підвідомчим установам (при умові, якщо підвідомчі установи мають особові рахунки)	681	312,322
5.	Відклик коштів розпорядниками вищого рівня	681,701-702	311,312,321322
6.	Перерахування коштів за отримання ТМЦ: - в порядку планових платежів - в рахунок попередньої оплати - після надходження ТМЦ	361 364 675	311,313,314 316-319, 321, 323, 324,326
7.	Оплата за електроенергію, комунальні послуги	675	- “ -
8.	Оплата видатів за транспортні послуги на доставку ТМЦ	364,675	- “ -
9.	Послуги транспортної організації списані на фактичні видатки	801,802,811, 813	364,675
10	З рахунку установи сплачені кошти за видачу чекової книжки	331	311,313,321, 323
11.	Списання коштів за видачу чекової книжки на фактичні видатки	801,802,811	331
12.	Безготівкове перерахування на придбання талонів на бензин, харчування, поштових марок	331	311,313,321,32 3,3643,675
13.	Отримання талонів на бензин, (під звіт)	362	331
14.	Використання талонів за ціловим призначенням, крім талонів на бензин	801,802,811	331
15	Надходження готівки в касу з рахунків	301,,	311,311-319, 321,323-326

3.4. Облік операцій з іноземною валютою.

3.4.1. Економічна суть операцій з іноземною валютою.

Окремі бюджетні установи (науково-дослідні інститути, вищі навчальні заклади, лікарні, митниці, деякі органи державного управління тощо) можуть здійснювати операції з іноземною валютою.

Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарської операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті. Зокрема до них належать: купівлі устаткування, товарів, сировини, робіт, послуг; продажу готової продукції, робіт, послуг; фінансових інвестицій в ноземній валюті.

Джерелами надходження валюти до бюджетних установ можуть бути: асигнування з бюджету для придбання за валюту засобів матеріально-технічного призначення 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 24.07.2001р. №126, та наказом ДКУ від 26.04.2001р. №63 „Про внесення доповнення до інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ”.

3.4.2. Відкриття валютних рахунків в банках.

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 подають такі документи, як і для відкриття поточних рахунків у національній валюті, та ліцензія НБУ на право займатися зовнішньо економічною 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 та ін.

У регістрах бухгалтерського обліку операції з іноземною валютою повинні бути відображені паралельно як в іноземній, так і в національній валюті України (гривнях). Зцією метою меморіальних ордерів для кожного запису валютних операцій передбачають 2 рядки за одним порядковим номером (один – для суми в іноземній валюті, 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, 318 – 1, 318 – 2 і т.ін.)

Первісне визнання операцій, проведених в іноземній валюті, у бухгалтерському обліку перераховується в національну валюту України із застосуванням курсу на дату здійснення операції.

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

3.4.3. Монетарні і немонетарні статті у фінансовому звіті.

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 вартістю, 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? 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).

3.4.4. Основні операції бюджетних установ з іноземною валютою

Кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій з іноземною валютою відображені у таблиці 9.

Кореспонденція рахунків операцій з іноземною валютою

Зміст господарської операції	Кориспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Зараховано фінансування з бюджету на валютний рахунок установи	318	701,702
2. Зараховано на валютний рахунок кошти, що переказані бюджетній установі вищим РК	318	681
3. Зараховано на валютний рахунок кошти, що надійшли як благодійні внески	318	713
4. Перераховано кошти уповноваженому банку для придбання іноземної валюти відповідно до чинного законодавства	364	311,313, 314,316, 319,321, 323,324,326
5. Надійшли кошти в іноземній валюті за надані бюджетною установою послуги нерезидентам	318	711
6. 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
7. Одержана готівкою іноземна валюта в касу	302	318
8. Видана з каси іноземна валюта під звіт	362	302
9. 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 в понад виданого авансу (за курсом на день погашення заборгованості)	801,802, 811-813	362
погашена заборгованість (перевитрати за авансовим звітом) національною валютою	362	301
10. Перерахована валюта за надані послуги нерезидентом	364	318
11. Списано на витрати установи отримані послуги, виконані роботи нерезидентом (за курсом на дату перерахування авансу)	801,802, 811-813	364
12. Одержані від нерезидента матеріали (за курсом на дату перерахування авансу)	231-239	364,675
13. Нарахована курсова різниця на залишок валютних коштів на рахунку в банку:		
при підвищенні курсу іноземної валюти	318	442
при зниженні курсу іноземної валюти	442	318

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.

Щомісяця і щоквартально бюджетна установа, що використовувала у своїй діяльності іноземну валюту, складає і подає „Звіт про використання

асигнувань із загального фонду з міжнародної діяльності України” за ф.№2 – валюта, у якому за кодами економічної класифікації видатків наводить показники наявності, надходження та витрачення коштів (касові та фактичні видатки) в іноземній валюті і в гривневому еквіваленті.

3.5. Облік інших грошових коштів.

Бюджетні установи, крім грошових коштів в касі, поточних рахунках в банках, реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства України, можуть мати інші грошові кошти, облік яких регламентується Інструкцією з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затверджених наказом ДКУ № 242 від 26.12.2003 року та реєстрованої в Мінюсті України 23.01.2004 року за ; 106/8705.

На рахунках цієї групи обліковуються оборотні активи установи у формі еквівалентів грошових коштів, тобто коштів, що містяться на акредитивах, в чекових книжках, оплачених талонах на паливо, мазут, бензин або смарт-картки, харчування, оплачених путівках в санаторіях, будинках відпочинку, у повідомленнях на поштові перекази, у митних марках, у бланках трудових книжок та ін. Також на рахунках цієї групи обліковуються грошові кошти в дорозі.

Порядок відображення в обліку придбання горючо-мастильних матеріалів із застосуванням смарт-картки відрізняється від відображення операцій з придбання цих матеріалів за талонами лише тим, що вартість самої смарт-картки потрібно обліковувати як малоцінні та швидкозношувані предмети.

Грошові документи, як правило, зберігаються в касі бюджетної установи в сейфах, металевих шафах, спеціально обладнаних приміщеннях.

Приймання в касу та видачу із каси грошових документів оформлюється відповідними касовими ордерами на яких ставиться штамп “Фондовий” або робиться такий же запис від руки червоним чорнилом. Реєстрація фондових касових ордерів ведеться в журналах реєстрації касових ордерів окремо. Облік бланків трудових книжок ведеться в спеціальній прибутково-видатковій книзі обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них, яка знаходиться на відповідальному збереженні у начальника відділу кадрів. Ці всі бланки суворої відповідальності, і на кожен зіпсований бланк суворої відповідальності складається акт про списання (зіпсування).

Для обліку інших коштів призначений активний рахунок 33 “Інші кошти”, який підрозділяється на субрахунки:

331 “Грошові документи в національній валюті”;

332 “Грошові документи в іноземній валюті”

333 “ Грошові кошти в дорозі в національній валюті”

334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті”

За дебетом субрахунків 331 та 332 відображається сума виставлених акредитивів, отриманих талонів (смарт-карт), путівок та інших грошових документів у національній та іноземній валюті, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 30.31,32,36,51,60,62,63,67. За кредитом цих субрахунків відображаються використані акредитиви, видані путівки, талони та ін. при

цьому дебетуються субрахунки рахунків , 30,31,32,36,51,60,62.63.67,80,81.

На субрахунку 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” обліковуються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні (поточні) рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

За дебетом 333 та 334 відображаються грошові кошти в дорозі, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 68,70,71. За кредитом, після зарахування грошових сум на відповідні субрахунки на підставі виправдних документів, відображається відображення списання грошових коштів в дорозі, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 31.32.

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

В кінці місяця записи за операціями з грошовими документами та грошовими коштами групуються в меморіальному ордері ф.№ (починаючи з 16 та ін.номерів) 274 (бюджет). Записи здійснюються на підставі виписок органів Державного казначейства (установ банків), звітів матеріально-відповідальних осіб, реєстрів аналітичного обліку та ін. документів.

Типові проведення по руху інших коштів представлена в таблиці 10.

Таблиця 10

Кореспонденція рахунків з обліку інших коштів

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Виставлено акредитив для розрахунків з іногороднім постачальником	331,332	311,313,314,318,321,323,324
Оплачено за рахунок виставленого акредитива постачальнику за ТМЦ	675	331,332
Повернуто на рахунок установи невикористаний акредитив	311,313,314,318,321,323,324	331,332
Надходження талонів на пальне, путівок	331	301,311,321,364
Талони на пальне видані під звіт	362	331
а) надходження талонів, одержаних на підставі подорожніх листів від підзвітних осіб	235	362
б) сисані витрати на пальне	801,802,811	235
Одержана путівка від санітарно-курортної установи:		
- на суму без ПДВ	331	364
- на суму ПДВ	641	364
Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Видана санітарно-курортна путівка		
- на вартість без ПДВ	301	331
- на суму ПДВ	301	641
Відображені кошти, відправлені поштовим переказом в останній день місяця (Зараховуються тільки в перші дні наступного місяця)		
- перерахування коштів	333	301
- зарахування на поточний (реєстраційний) рахунок	311,313,321,323	333

3.6. Облік розрахунків з підзвітними особами.

Готівка видається під звіт з каси з дозволу керівника установи і головного

бухгалтера і лише на ті цілі, які передбачені кшторисом і в межах тих сум, які зняті з рахунків в банку або в казначействі.

Розрахунки з підзвітними особами відносяться до синтетичного рахунку 36 “Розрахунки з іншими дебіторами” та обліковуються на субрахунку 362 “Розрахунки з підзвітними особами”. На цьому ж субрахунку обліковують видані під звіт талони на бензин, талони на проїзд у міському транспорті та інші грошові документи.

За дебетом субрахунку 362 і кредитом судрахунків рахунків 30,32,32 відображаються суми, видані або перераховані під звіт. За кредитом субрахунку 362 відображаються використані суми авансів і повернуті залишки підзвітних сум. При цьому дебетуються субрахунки рахунків 22,34,30,31.32.80,81,82.

Залишок за субрахунком 362 може бути як дебетовим, так і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове сальдо у складі оборотних активів, кредитове сальдо - як зобов’язання бюджетної установи.

Порядок видачі готівки під звіт на господарські потреби та її використання регламентується “Положенням про ведення касових операцій в національній валюті України”, затвердженим Постановою Правління Національного банку України № 637 від 15.12.2004 року.

Підзвітна особа, яка отримала під звіт кошти на господарські потреби, повинна відзвітувати про їх використання (невикористання) не пізніше наступного робочого дня після їх отримання. Видана під звіт готівка не витрачена або не підтверджена авансовим звітом, наступного дня включається розрахунково до ліміту каси, що збільшить встановлений ліміт.

Порядок оплати службових відряджень регламентується “Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон” № 59, затвердженою наказом Мінфіном України від 13.03.1998 року (зі змінами та доповненнями) та Постановою Кабінету Міністрів України “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” № 663 від 23.04.1999 року (за змінами та доповненнями).

На службові відрядження аванс видається з розрахунку витрат, необхідній підзвітній особі на оплату вартості проїзду до місця відрядження та назад, добові, і витрати для наймання житла. Термін відрядження по Україні не може перевищувати 30 календарних днів, за кордон - 60 календарних днів. Фактичний термін перебування у відрядженні визначається відмітками у посвідченні про відрядження про дату вибуття та прибуття.

Направлення у відрядження державних службовців та інших осіб, які відряджаються підприємствами, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, здійснюється відповідно до загальних умов Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Мінфіну України ‘Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон’ від 13.03.98 р. № 59 (zareєстровано в Мін’юсті України 31.03.98 р. за № 218/2658, зі змінами та доповненнями, за текстом – Інструкція № 59), але має деякі особливості.

Рішення про направлення у відрядження.

Рішення про направлення у відрядження працівників бюджетних установ приймає керівник підприємства, об'єднання, установи, організації. Проте в деяких випадках при направленні у службове відрядження керівників центральних і місцевих органів виконавчої влади необхідно керуватись вимогами постанови Кабінету Міністрів України 'Про службові відрядження в межах України керівників органів виконавчої влади та Секретаріату Кабінету Міністрів України' від 15.03.2002 р. № 337 (зі змінами та доповненнями), згідно з якою рішення про службове відрядження в межах України приймається щодо:

першого віце-прем'єр-міністра та віце-прем'єр-міністрів України, міністрів, міністра Кабінету Міністрів України, голови Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, голів обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій – прем'єр-міністром України, а за його відсутності – першим віце-прем'єр-міністром України.

Згідно наказу Мінфіну України 'Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон' від 13.03.98 р. № 59 (zareєстровано в Мін'юсті України 31.03.98 р. за № 218/2658, зі змінами та доповненнями, (в редакції наказу Міністерства фінансів України від 17 березня 2011 року N 362 (із змінами та доповненнями)), zareєстрованої в Міністерстві юстиції України 31 березня 1998 р. за N 218/2658 (далі - Інструкція), визначено, що за кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах сум, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 N 98 'Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів' (далі - Постанова).

Сума добових визначається згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами. За відсутності наказу добові витрати не виплачуються.

Згідно цієї Постанови, працівники відряджені в межах України, отримують суму добових в розмірі 30 гривень. Гранична сума витрат на найм житлового примушення на добу не більше як 250 грн.

Для платників податків, які фінансуються за рахунок власних коштів, суиа добових витрат в межах України повинна не перевищувати 0,2 розміри мінімальної заробітної плати, у розрахунку на добу.

Згідно Податкового Кодексу України, починаючи з 2013 року, встановлені максимальні розміри добових, які дозволено відносити до складу податкових витрат.

Після повернення з відрядження підзвітна особа зобов'язана протягом трьох робочих днів подати авансовий звіт про витрачені у відрядженні кошти, до якого додаються виправдні документи. Залишок невитрачених підзвітною особою коштів підлягає поверненню до каси, не пізніше трьох робочих днів.

Облік коштів з підзвітними особами знаходить своє відображення у меморіальному ордері № 8 - накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами т.ф.№ 386 (бюджет), загальні підсумки накопичувальної відомості переносяться до книги Журнал-головна.

Кореспонденція рахунків відображена в таблиці 11.

Таблиця 11

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Видані грошові кошти підзвітній особі з каси	362	301,302
Подано авансовий звіт про витрачені підзвітні суми:		
а) на придбання матеріалів, продуктів харчування, малоцінних і швидкозношуваних предметів	231-239,221	362
- купівельна вартість (без ПДВ)	801,802	362
сума ПДВ при використанні коштів загального та спеціального фондів	641	362
включена до податкового кредиту	811-813	362
не включена до податкового кредиту	801,802	411
одночасно другий запис робиться на купівельну вартість МШП	811-813	
б) на відрядження		
- за рахунок коштів загального фонду	801,802	362
- за рахунок коштів спеціального фонду	811-813	362
Повернуто до каси невикористаний залишок виданого авансу	301,302	362
Видано під звіт талони на бензин	362	331
надано авансовий звіт про витрачання талонів на бензин	801,802, 811-813	362
Подано авансовий звіт про виплачену через підзвітну особу стипендію	661,662	362

3.7. Облік розрахунків з бюджетом.

Для обліку розрахунків з бюджетом призначений активно-пасивний рахунок 64 “Розрахунки з податків і платежів”, який має два субрахунки:

641 “Розрахунки за податками і платежами в бюджет”

642 “Інші розрахунки з бюджетом” .

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками і платежами в бюджет” обліковуються розрахунки бюджетної установи з бюджетом за нарахованими та утриманими із зарплати утримання з доходів фізичних осіб, з податку на додану вартість, інших платежів. Доцільно було б для субрахунку 641, розрахунки з бюджетом по податку на додану вартість. відкрити такі субрахунки другого порядку:

641/1 - розрахунки з бюджетом по ПДВ;

641/2 - податковий кредит;

641/3 - податкові зобов’язання.

На субрахунку 642 “Інші розрахунки з бюджетом” обліковуються інші розрахунки бюджетної установи, які підлягають перерахуванню до Державного бюджету України: отримані штрафи, пені, неустойки та ін.

Суми, що нараховуються за розрахунками з бюджетом, записуються за кредитом субрахунків 641 та 642, а за дебетом цих субрахунків відображається

перерахування відповідних сум у доход бюджету.

Згідно Податкового Кодексу України бюджетні установи є платниками ПДВ, обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів(робіт, послуг) протягом 12 календарних місяців перевищила 3600 неоподаткованих мінімумів громадян. Бюджетні установи, які підпадають під визначення платника ПДВ, повинні зареєструватися в органах Доходів і зборів за місцем свого надходження. Нарахування податку на додану вартість відповідно до чинного законодавства проводиться за кредитом субрахунку 641/3, а дебетом - субрахунку 811. Перерахування суми податку до бюджету відображається за дебетом субрахунку 641/3 та кредитом субрахунку 323.

Операції з обліку розрахунків за платежами і податками до бюджету відображаються в різних меморіальних ордерах.

Аналітичний облік за субрахунками 641, 642 ведеться окремо за кожним видом податків і платежів в картках т.ф.№ 292а або в книзі т.ф.292.

3.8. Облік розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами.

Облік розрахунків з різними дебіторами обліковується згідно Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного Казначейства України № 242 від 28 грудня 2003 року та зареєстрованої в Міністерстві Юстиції України № 106/8705 від 23 січня 2004 року.

На рахунках цієї групи обліковуються оборотні активи бюджетної установи у формі дебіторської заборгованості. На цих рахунках обліковуються, окрім розрахунків з пізвітними особами, розрахунки з покупцями, замовниками, іншими дебіторами; у порядку планових платежів; за відшкодування завданих збитків та іншими дебіторами установи.

Для обліку розрахунків з покупцями та замовниками призначений рахунок 35 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, який включає субрахунки:

351 “Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи”. За дебетом субрахунку 351 записуються суми авансових платежів та попередньої оплати, срлачених установою в рахунок виконання договорів з придбання товарів, робіт та надання послуг і вартість товарів, робіт та послуг, виконаних установою, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 31,32.71,72,74.

За кредитом субрахунку 351 і дебетом субрахунків рахунків 30,31,32,63,64,65,67,81,82 відображаються прийняті в рахунок сплаченого установою авансу і попереджньої оплати товари, роботи та послуги та отримана плата за виконані установою роботи, послуги та за надані товари.

Для обліку розрахунків з іншими дебіторами призначений рахунок 36 “Розрахунки з іншими дебіторами”, який розподіляється на субрахунки:

361 “Розрахунки в порядку планових платежів”

362 “Розрахунки з підзвітними особаит”

363 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”

364 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Одним із видів розрахунків з дебіторами є розрахунки за плановими

платежами, тобто розрахунки, коли умовами договору передбачена оплата товарів не за окремими операціями постачання, а шляхом періодичного перерахування коштів у певні терміни в і установлених розмірах, незалежно від отриманих товарів.

Такі розрахунки проводяться не за фактичним відвантаженням товарів (на підставі рахунків, рахунків-фактур), а шляхом періодичного перерахування коштів у терміни та розмірах, передбачених договором.

Щомісяця постачальник і покупець звіняють стан своїх розрахунків на підставі фактично одержаних матеріальних цінностей та проведених проплат та здійснюють перерахунок. Уточнені розрахунки доцільно проводити в останній платіж місяця, щоб на звітну дату взаємна заборгованість була мінімальна. В платіжних дорученнях на перерахування планових платежів у графі “Призначення платежу” зазначається “Плановий платіж за договором № від “___” _____ 20__р”, а також термін сплати платежу та його цільове призначення.

Для обліку розрахунків за плановими платежами призначений субрахунок 361”Розрахунки в порядку планових платежів”.

За дебетом субрахунку 361 та кредитом рахунку 31,32 відображаються кошти, перераховані в рахунок планових платежів. За кредитом субрахунку 361 та дебетом відповідних субрахунків рахунку 23 відображаються отримані матеріальні цінності.

До розрахунків дебіторами установи належать розрахунки за відшкодуванням завданих збитків, тобто, розрахунки за заподіяними установі збитками у вигляді недостач та крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей, а також суми, що належать утриманню з посадових осіб, винних в порушенні законодавчої бази України.

Розмір збитків, що підлягають відрахуванню з винних осіб, визначається відповідно до Постанови Кабміну України № 116 від 22.01.1996 року “Про порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” (з подальшими змінами та 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.

Розмір завданних збитків визначається за наступною формулою

$$P_z = (B_v - A) * I_{inf} + A_{zb} + PDV)) * K \quad (\text{ф. 4.9.1.})$$

де:

B_v - розмір відшкодування збитків, грн; **A** - сума нарахованого зносу за час використання об’єкта, грн; **I_{інф}** - коефіцієнт інфляції; **A_{зб}** - сума акцизного збору, грн; **ПДВ** - сума податку на додану вартість, грн; **K** - коефіцієнт відшкодування суми збитків винною особою.

Для більшості відшкодування матеріальних цінностей коефіцієнт відшкодування K=2.

В таблиці 12 наведені коефіцієнти для розрахунку суми відшкодування завданих збитків.

Таблиця 12

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 урахуваннями акцизного збору та податку на додану вартість	3
Плодово-ягодні соки, консервовані з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію	Оптова ціна підприємства-виробника з урахуванням податку на додану вартість	2
Тварини	Закупівельні ціни)	1,5
Вузли й агрегати, деталі, напів-фабрикати тощо, які виготовляються для внутрішньовиробничих 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	-
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
Защищений 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 кашіння	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 валюті України за курсом НБУ на день виявлення завданних 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	-

Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків ведеться на субрахунку 363 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”. За дебетом субрахунку 363 відображаються суми виявлених недостач, крадіжок, втрат грошових коштів та матеріальних цінностей при цьому кредитуються субрахунки рахунків 20,21,23,24,25,30,33,36,64. За кредитом субрахунку 363 і дебетом субрахунків 30,31,32 відображаються суми, що надійшли на відшкодування завданого установи збитку.

Операції з обліку розрахунків щодо відшкодування завданих збитків відображаються у різних меморіальних ордерах: у меморіальному ордері № 9 - списання необоротних активів; у меморіальному ордері № 12 - списання продуктів; списання нестачі грошей та оприбуткування відшкодованих сум відображаються в меморіальному ордері № 11 та ін.

Аналітичний облік розрахунків з винними особами ведеться в спеціальних картках або книгах за кожною винною матеріально-відповідальною особою до повного погашення або списання суми заборгованості.

Для обліку розрахунків з різними дебіторами призначений активний субрахунок 364 “Розрахунки з іншими дебіторами”. До розрахунків з іншими дебіторами належать розрахунки: з підприємствами, установами, організаціями шляхом попередньої оплати за товари, роботи та послуги, які отримає установа в майбутньому за умовами договору, якщо це передбачено чинним законодавством України; з підприємствами, установами, організаціями, фізичними особами, яким установа реалізувала товари, виконала роботи та надала послуги, якщо умовами договору передбачена оплата після їх надання; із студентами та учнями за користування гуртожитком при вищих та середніх спеціальних навчальних закладів.

За дебетом субрахунку 364 відображаються: нарахована плата за гуртожиток, відвантажені товари, надані послуги, за які оплата буде отримана в майбутньому, а при цьому кредитуються субрахунки рахунків 71,72; перерахована попередня оплата за товари, роботи та послуги, що будуть надані установі в майбутньому. при цьому кредитуються субрахунки рахунків 31,32.

За кредитом субрахунку 364 відображаються: надходження коштів за вже відвантажені в минулому товари, виконані роботи та надані послуги. при цьому дебетуються субрахунки рахунків 30,31,32; отримання товарів, робіт та послуг, що були оплачені в минулому шляхом попередньої оплати, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 10, 11, 12, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 80, 81, 82.

Залишок по рахунку 364 може бути як дебетовим і у фінансовій звітності цей залишок відображається у складі оборотних активів, так і кредитовим, який відображається у складі зобов’язань, тобто сальдо рахунку 364 розгорнуте.

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами поєднується у накопичувальній відомості - меморіальному ордері № 4т.ф. № 408 (бюджет). В таблиці 13 відображаються операції з дебіторами.

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з дебіторами

Зміст операції	Д-т	К-т
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	104-122 104-122 642
2. Списана і віднесена за рахунок винних осіб нестача матеріалів і продуктів харчування: - за обліковими цінами - сума перевищення облікових цін	363 363	231- 236, 238, 239, 642
3. Списана і віднесена за рахунок винних осіб нестача малоцінних та швидкозношуваних предметів: - за обліковою ціною - за ціною відшкодування завданних збитків	411 363	221 642
4. Надійшли в касу суми відшкодування від винних осіб	301	363
5. Утримана із зарплати сума відшкодування завданних збитків	661	363
6. Списання суми безнадійної заборгованості після закінчення терміну позовної давності	431,432	363
7. Придбані необоротні активи за рахунок коштів загального фонду (вартість без ПДВ): - сплачені шляхом попередньої оплати - водночас робиться запис (сума без ПДВ) - відображається сума ПДВ	106,107,109, 112,113,118,121 801	364 401 364
8. Придбані необоротні активи за рахунок коштів спеціального фонду (вартість без ПДВ): - сплачені шляхом порередньої оплати - водночас відображається сума без ПДВ - відображається сума ПДВ, якщо вона включена до податкового кредиту; - якщо сума ПДВ не включена до податкового кредиту	106,107,109, 112,113,118,121 811 641 811	364 401 364 364
9. Надійшли матеріали та продукти харчування за рахунок коштів: - загального та спеціального фондів - відображається сума ПДВ з матеріалів, придбаних, якщо ПДВ не включено до податкового кредиту за рахунок коштів: загального фонду спеціального фонду - якщо ПДВ включено до податкового кредиту	231-239 801 811 641	364 364 364 364
10. Перераховані постачальникам згідно з поданими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги, шляхом попередньої оплати	364	321,323,3 24
11. Нарахована плата за надані послуги з оренди приміщень, квартирної плати, за роботу транспорту та інші платні послуги	364	741
12. Надійшли кошти за оренду приміщень, квартирна плата, за роботу транспорту та інші платні послуги	313,318,323	364

У разі отримання матеріальних цінностей та послуг, за які бюджетна установа розраховується в майбутньому або зарахування грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, що будуть відвантажені в майбутньому, здійснюються бухгалтерські записи за кредитом субрахунку 675, у разі перерахування коштів за дебетом рахунку 675.

Облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться в меморіальному ордері № 6 - накопичувальній відомості за розрахунками з іншими кредиторами т.ф. № 409 (бюджет). Відомість складається окремо за кожним кредитором та в розрізі статей кошторису та КЕКВ.

Позиція "Сума оборотів за меморіальними ордерами" у вигляді відповідної кореспонденції рахунків 36 та 675 переноситься до книги "Журнал-головна".

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться в картках складського обліку (т.ф.№ 292-а) або книзі складського обліку № 292. Для перевірки правильності і повноти записів за аналітичним обліком щомісячно складається оборотна відомість т.ф.№ 285.

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іншими кредиторами подана в таблиці 14.

Таблиця 14

Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з іншими кредиторами

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Відображена сума виручки від реалізації необоротних активів , придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:		
- на реалізовану вартість	675	711
- на суму ПДВ	675	641
Перераховані кошти постачальникам за матеріальні цінності, після їх одержання	675	311,313,3 21,323
Одержані від постачальників матеріали і продукти харчування, які оплачені після одержання:	231-239	675
на вартість без ПДВ	801,802	675
на суму ПДВ з вартості матеріалів, придбаних за рахунок :	801,802	675
загального фонду	641	675
спеціального фонду	811-813,	675

Запитання для самоперевірки

1. За якими формами документів здійснюються безготівкові розрахунки?
2. На які групи поділяються кошти, розрахунки й інші активи?
3. Що розуміють під касою?
4. Розкрити поняття "підзвітні особи", "підзвітні суми".
5. Які суми відображаються на субрахунку 363 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків"?
6. Синтетичний і аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами.

ТЕМА 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ, СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ І СТИПЕНДІЙ

4.1. Організація обліку праці та заробітної плати в бюджетних установах.

4.1.1. Праця та заробітна плата у бюджетних установах. Завдання обліку.

Конституція України гарантує кожному громадянину право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає, або на яку вільно погоджується.

Трудові відносини в бюджетних установах регламентуються Законом про працю, Кодексом законів про працю (КЗпП України) та іншими нормативно-правовими актами.

Під працею ми розуміємо процес свідомої доцільної діяльності людей, в якій вони видозмінюють зовнішню природу чи людину, опосередковують, регулюють і контролюють обмін речовин між собою і водночас змінюють власну природу.

Процес прикладання праці у нематеріальній сфері має певні особливості: так як зазначалось, послуги надаються не як річ, а як діяльність, тому ця праця переважно розумова, хоча включає затрати фізичної праці; у нематеріальній сфері переважає жива праця у складі сукупних витрат: на сьогоднішній день видатки на заробітну плату становлять від 60 до 85 відсотків; високий рівень кваліфікації працюючих у бюджетній сфері. У таких галузях, як освіта, охорона здоров'я, мистецтво, спеціалістів найвищої кваліфікації близько 50 % загальної чисельності працівників.

Як загальна економічна категорія заробітна плата – це грошовий вираз вартості та ціни робочої сили.

Більш прикладне формулювання викладено у ст. 1 Закону України “Про оплату праці”: Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану ним роботу.

В бюджетних установах фінансування виплат по заробітній платі здійснюється за окремою статтею, яка відповідно до Закону України “Про Державний бюджет України” є захищеною. Це означає, що виплати по заробітній платі здійснюються першочергово разом з перерахуванням до фондів обов'язкових платежів.

Облік праці та розрахунків по заробітній платі є одним із найважливіших напрямів облікового процесу бюджетних установ.

Джерелом оплати праці для установ, що фінансуються з бюджету є: кошти, що виділяються з відповідних бюджетів; частина доходу, отриманого в результаті господарської діяльності; інші джерела.

До завдань обліку праці та її оплати слід віднести: контроль за дотриманням штатної дисципліни та раціональним використанням робочого часу; правильне обчислення витрат робочого часу та облік праці; правильне обчислення заробітної плати та утримання з неї; здійснення своєчасних і

достовірних розрахунків по заробітній платі; контроль за використанням фонду заробітної плати; забезпечення споживачів інформацією про працю і заробітну плату.

4.1.2. Оперативний облік особового складу працівників

Особовий склад працюючих визначається структурою працівників бюджетної установи. За функціональним призначенням персонал бюджетної установи поділяється на три групи: персонал основної діяльності; адміністративно-управлінський персонал; допоміжний обслуговуючий персонал.

До персоналу основної діяльності відносяться працівники, на яких покладено виконання головних функцій у загальній системі розподілу праці відповідної бюджетної установи (педагогічний персонал, лікарі).

Завдання адміністративно-управлінського персоналу полягає у забезпеченні керівництва та раціонального функціонування установи.

Допоміжний обслуговуючий персонал виконує функцію обслуговування працівників двох попередніх категорій і сприяє, таким чином, кращому виконанню функцій, закріплених за зазначеною установою чи організацією (середній медичний персонал, навчально-допоміжний та інший персонал).

Працівники, які обіймають посади в державних органах та їх апараті, згідно із Законом України “Про державну службу” є державними службовцями. При прийнятті на роботу вони складають присягу державного службовця і їм присвоюється відповідний ранг у межах категорії.

Ранги, які відповідають посадам першої категорії, присвоюються Президентом України, а другої категорії – Кабінетом Міністрів України

Прийняття на державну службу на посади третьої-сьомої категорії здійснюється на конкурсній основі, при цьому ранги, які відповідають цим категоріям, присвоюються керівником державного органу, в системі якого працює державний службовець.

Загальна чисельність працівників бюджетної установи називається списковою чисельністю, або штатним складом.

Для виконання робіт на короткий час можуть залучатися особи, які не перебувають у штаті установи і працюють за трудовою угодою; такі працівники належать до нештатного (неспискового) складу.

Завдання по оперативному обліку особового складу покладено на відділ кадрів, який оформляє прийом, переведення та звільнення працюючих на основі різного роду документів, а саме: заяви працівника, наказів про прийом на роботу, про надання відпустки, припинення трудового договору. При прийомі на роботу працівник до відділу кадрів подає оформлену відповідним чином трудову книжку, паспорт чи інший документ, що засвідчує особу, довідку про присвоєння ідентифікаційного коду, заяву на ім'я керівника, документ про освіту (за потребою), довідку про стан здоров'я (за потребою). Якщо особа не працювала до цього часу і не має трудової книжки, відділ кадрів видає їй трудову книжку.

Первинні документи використовуються не тільки відділом кадрів для ведення особових карток працівників, а й іншими відділами та службами. Так, у бухгалтерії на підставі копій наказів відкриваються картки-довідки або особові рахунки на кожного працівника, прийнятого на роботу, видаються розрахункові книжки, заноситься прізвище в табель. На керівних, наукових працівників та ІТР додатково оформляється особовий листок з відділу кадрів, а на наукових працівників крім цих двох документів заповнюється й облікова картка наукового працівника.

Вперше прийнятому на роботу на строк більше п'яти днів видається трудова книжка, присвоюється табельний номер, який наводиться в усіх документах з обліку заробітної плати. У разі переведення працівника на іншу роботу чи звільнення його табельний номер, як правило, не присвоюється іншому працівникові 1-2 роки. За даними карток і первинних документів, якими оформляється рух персоналу, в установі організується статистичний облік чисельності та складу працівників.

Приймаючи працівника на роботу із відповідним записом в його трудовій книжці, адміністрація бюджетної установи вступає, таким чином, із ним у трудові відносини, що зазначені Законом України “Про працю”. Основним документом, що регулює ці відносини, виступає трудовий договір чи контракт.

Трудовий договір (щодо бюджетної установи) – це угода між працівником і адміністрацією бюджетної установи.

Контракт є різновидом трудового договору, він укладається на певний строк і застосовується щодо працівників, що працевлаштовуються на визначений термін або на час виконання певної роботи. Після укладання договору чи контракту у відділі кадрів заводиться особова картка, в якій фіксуються всі відомості про трудову діяльність прийнятого на роботу.

4.1.3. Облік використання робочого часу та виробітку

У зміцненні трудової дисципліни та підвищенні продуктивності праці важливу роль відіграють контроль своєчасності явок на роботу, облік відпрацьованого часу та часу залишення роботи.

У кожній бюджетній установі встановлено певний трудовий режим, що включає систему реєстрації виходу та уходу з роботи, розпорядок трудового дня, регламентацію праці щодо вихідних і робочих днів та ін.

Облік виходу на роботу та уходу з роботи в бюджетних установах здійснюється за однією із систем реєстрації:

пропускна – працівник, прибувши в установу, здає свою перепустку, а по закінченні робочого дня отримує її;

рапортно-відомча – контроль здійснюється за допомогою рапортів;

карткова – за допомогою контрольного годинника автоматично позначається час прибуття на роботу в особовій картці працівника;

жетонна – реєстрація здійснюється за допомогою жетонів, на кожному з яких проставлено табельний номер працівника – власника жетона.

Контроль за дотриманням розпорядку трудового дня здійснюється за допомогою табельного обліку і формалізується у вигляді табеля обліку

використання робочого часу. Табель – це іменний список працівників у розрізі відповідних структурних підрозділів. У ньому фіксуються такі дані: прізвище, ім'я та по батькові працівника; табельний номер; кількість відпрацьованих днів і годин.

Обов'язки по веденню табельного обліку покладаються на працівника структурного підрозділу, призначеного наказом по установі. Зазначена особа на початку місяця заповнює необхідні реквізити відповідно до даних обліку особового складу. Впродовж місяця у таблиці у вигляді умовних позначень фіксується інформація про приходи та неявки на роботу на основі відповідних документів – довідок про виклик у військкомат, до суду, листів про тимчасову непрацездатність тощо.

Облік виходу на роботу здійснюється методом безперервної реєстрації та методом за відхиленнями. При системі оплати праці з нарахуванням авансових виплат працівникам табель заповнюється двічі: за першу половину місяця – для нарахування авансових платежів, за весь місяць – для розрахунку суми заробітної плати за місяць. В кінці місяця у таблиці підраховується загальна кількість відпрацьованих і невідпрацьованих днів. Заповнений відповідним чином табель подається в бухгалтерію, де проводиться нарахування заробітної плати.

Крім табельного обліку, у бюджетних установах здійснюється нормування робіт у годинах за допомогою нормованих завдань. Тобто для виконання відповідних функцій та обсягу робіт встановлюється норма обслуговування. Так, у вищих навчальних закладах встановлено норми на перевірку контрольних, курсових робіт, керівництво дипломними проектами, дисертаціями. В медичних закладах існують норми прийому хворих лікарями. Праця незначної частини працівників науково-дослідних установ вимірюється кількістю та якістю виробітку – облік виробітку ведеться у нарядах на відрядну роботу.

Щодо бюджетних установ існує державна регламентація робочого тижня. Відповідно до Кодексу законів про працю в Україні (гл. 4) робочий тиждень не перевищує 40 годин, при цьому він може бути як п'ятиденним, так і шестиденним. Але існує певна категорія працівників, для яких встановлена скорочена тривалість робочого часу. Скорочений робочий час встановлено, наприклад, для деяких працівників розумової праці, діяльність яких пов'язана з підвищеним інтелектуальним і нервовим напруженням. До них, зокрема, належать викладачі, вчителі, лікарі.

4.1.4. Форми та види оплати праці в бюджетних установах

Під фондом оплати праці бюджетних установ розуміють обсяг коштів, отриманих як у вигляді фінансування із бюджету, так і від надання платних послуг і т.п., що запланований відповідно до кошторису доходів і видатків бюджетних установ для використання при розрахунках по заробітній платі з працівниками.

При плануванні та обліку заробітної плати необхідно розрізняти плановий і фактичний фонд заробітної плати.

Плановий фонд – це суми асигнувань, передбачені кошторисом бюджетних установ.

Фактичний фонд – це нарахована заробітна плата працівникам по розрахунково-платіжним відомостям.

Відповідно до ст. 2 Закону України “Про оплату праці” **фонд заробітної плати** містить такі складові:

основна заробітна плата;

додаткова заробітна плата;

інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Основна заробітна плата є винагородою за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці. Вона має форму відрядних розцінок, тарифних ставок та посадових окладів. До її складу включають:

заробітну плату, нараховану за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) працівників і посадовими окладами незалежно від форм і систем оплати праці, прийнятих на підприємстві;

суми процентних або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у випадках, якщо вони є основною заробітною платою;

суми авторського гонорару працівникам мистецтва, редакцій газет та журналів, телеграфного агентства, видавництва, радіо, телебачення та ін., а також оплату їх праці, що здійснюється за ставками авторської винагороди.

Додаткова заробітна плата являє собою теж винагороду, однак, на відміну від основної заробітної плати, вона виплачується за працю понад установлені норми – за трудові успіхи, винахідливість, а також за особливі умови праці. До фонду додаткової заробітної плати відносять: доплати й надбавки щодо тарифних ставок та посадових окладів (за високу кваліфікацію, персональні надбавки, за знання іноземних мов, за суміщення професій (посад), за роботу у важких, шкідливих умовах, за вислугу років, стаж роботи); гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством (оплата праці у вихідні та святкові дні, оплата щорічних і додаткових відпусток, суми виплат, пов’язаних з індексацією заробітної плати, оплата навчальних відпусток, оплата працівникам-донорам днів обстежень, здачі крові і т.п.); премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань (виконання і перевиконання виробничих завдань, виконання акордних завдань у встановлені строки, підвищення продуктивності праці, поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності структурного підрозділу, економія матеріальних цінностей і т.п.).

До інших заохочувальних та компенсаційних виплат відносяться виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, які не передбачені чинним законодавством або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми (оплата простоїв не з вини працівника, суми, що виплачуються працівникові, що знаходиться у вимушеній відпустці, з

частковим збереженням заробітної плати, винагороди за відкриття, раціоналізаторство, винаходи, одноразові заохочення, матеріальна допомога, суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам і т.п.).

Відповідальність за правильне планування і витрачання фонду оплати праці покладено на керівника установи і головного бухгалтера.

У бюджетних установах **основними формами оплати праці є: погодинна; відрядна.**

Оплату праці, що залежить від якості, обсягу виконаної роботи, а також розцінок на цю роботу, називають відрядною.

При погодинній формі оплати праці первісне значення для визначення розміру заробітної плати мають кількість відпрацьованого часу та кваліфікація працівника.

У бюджетних установах превалює **погодинна форма оплати**. Вона поділяється на:

штатно-окладну – за якою кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розкладом, посадою, освітою, вченим ступенем, категорією;

просту погодинну – побудована на принципі погодинної оплати: для працюючих встановлюється тверда погодинна ставка;

погодинно-преміальну – за якою крім заробітку відповідно до посадового окладу, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників. Ця система оплати праці є досить продуктивною і стимулюючою.

Відрядна форма оплати праці має наступні системи: **пряма відрядна; відрядно-прогресивна; відрядно-преміальна; акордна.**

Відрядна форма оплати праці застосовується на видах робіт, де є: кількісні показники виробітку продукції чи виконаних робіт, які правильно відображають затрати праці; можливості встановлення норм виробітку та обліку їх виконання; умови для точного обліку виробленої продукції або виконаних робіт; виробничі умови для збільшення працівником виробітку продукції у порівнянні зі встановленими нормами та завданнями.

При обліку індивідуального виробітку кожного працівника застосовується індивідуально-відрядна оплата праці, а при обліку роботи, виконаної колективом, – бригадно-відрядна.

4.1.5. Порядок нарахування заробітної плати

Для виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ здійснюється її нарахування, що включає розрахунок заробітку за місяць.

Нарахування заробітної плати здійснюється раз на місяць на основі розпорядчих та первинних документів з обліку відпрацьованого робочого часу та виробітку, що передаються в бухгалтерію відповідними структурними підрозділами.

При розрахунку заробітної плати потрібно брати до уваги нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати в бюджетних установах різних профілів.

При погодинній оплаті праці, яка, як зазначалось, є превалюючою в бюджетних установах, нарахування основної та додаткової заробітної плати здійснюється на підставі штатного розкладу, тарифної сітки, наказів про прийом на роботу, про присвоєння розрядів, про надання відпустки, припинення трудового договору, а також табеля обліку використання робочого часу.

При відрядній формі оплати праці для нарахування заробітної плати необхідні дані про обсяг виробітку працівника. Вони подаються у вигляді актів про прийняття виконаних робіт, накладних на здавання продукції, накопичувальної картки виробітку та заробітної плати, нарядів на відрядну роботу тощо.

У бюджетних установах часто зустрічаються випадки, коли працівники з тих чи інших обставин змушені працювати в понаднормовий час, у вихідні та святкові дні, а також у нічний час (з 22 години вечора до 6 години ранку).

Згідно з Кодексом Законів “Про працю” оплата праці за умов відхилення від норми здійснюється таким чином:

у понаднормовий час – у подвійному розмірі годинної ставки за погодинною системою оплати праці, за відрядною формою оплати праці виплачується доплата у розмірі 100 % тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою;

у нічний час – у підвищеному розмірі – від 20 % до 40 % годинної тарифної ставки, посадового окладу за кожну годину роботи у нічний час, якщо вищий розмір не визначено законодавством;

у святкові та неробочі дні – у подвійному розмірі: відрядникам – за подвійними відрядними розцінками; працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки; працівникам, які одержують місячний оклад, – у розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота провадилась понад місячну норму.

Для держслужбовців існує система надбавок, а саме: за ступінь рангу, що присвоєний відповідному службовцю; за вислугу років; за високі досягнення у праці та виконання обов’язків тимчасово відсутніх працівників тощо.

При нарахуванні заробітної плати посадових осіб органів державної податкової служби значення набувають доплати у вигляді надбавок до посадових окладів за спеціальні звання.

Необхідно лише зауважити, що всі доплати і надбавки здійснюються за рішенням відповідної ради у межах затвердженого фонду оплати праці працівників апарату відповідного органу.

4.2. Документальне оформлення і порядок нарахування заробітної плати. Синтетичний та аналітичний облік.

Головним розрахунковим документом, що містить зведену інформацію щодо розрахунків по заробітній платі, є розрахунково-платіжна відомість (реєстр аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати). До неї заносяться: прізвище, ім’я та по батькові працівника; табельний номер; категорія

персоналу, до якого відноситься працівник; кількість відпрацьованих днів, годин; нарахована сума за видами оплат; утримання; заборгованість працівника, якщо вона є; сума до видачі.

В деяких установах для нарахування та виплати заробітної плати використовуються окремі форми первинного обліку, а саме: розрахункова відомість і платіжна відомість.

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей є: накази про зарахування, звільнення і переміщення працівників відповідно до затверджених штатів і ставок заробітної плати; документи з обліку відпрацьованого часу і виробітку (табелі обліку використання робочого часу, наряди, картки обліку виробітку); лікарняні листки; розрахунково-платіжні відомості за минулий місяць; виконавчі листи судових органів; доручення-зобов'язання за товари, продані в кредит; платіжні відомості на видачу авансу та ін.

При складанні цих відомостей в бухгалтерії використовуються таблиці тарифних ставок, ставок податків, довідники з трудового законодавства та інші дані, що полегшують підрахунок заробітної плати та утримань з неї.

При уході працівників у відпустку розрахунки з ними здійснюються в записці-розрахунку, а належна їм заробітна плата виплачується за платіжною відомістю. Нараховані, утримані і виплачені суми за цими відомостями включаються в розрахунково-платіжну відомість за поточний місяць.

Як правило, заробітна плата виплачується два рази на місяць у вигляді авансу і залишкової суми заробітної плати. Аванс – це частина заробітної плати (як правило 50 %), що виплачується за першу половину місяця з урахуванням усіх податків і зборів, що підлягають утриманню. Зміна планового авансу відбувається за умов невиходів на роботу у першій половині місяця: у бухгалтерію надається довідка про зміну планового авансу. Виплата авансу здійснюється за платіжною відомістю.

Розрахунково-платіжні документи з нарахування та виплати заробітної плати складаються, підписуються та перевіряються бухгалтером розрахункового відділу. На документах платіжного характеру керівник та головний бухгалтер своїми підписами підтверджують дозвіл на виплату заробітної плати у відповідному обсязі та у встановлені строки.

Виплата заробітної плати здійснюється в триденний термін (враховуючи день отримання коштів з банку), після чого касир “закриває” платіжну відомість, тобто напроти прізвищ працівників, які не отримали заробітну плату, він проставляє штампелем чи робить помітку від руки “Депоновано”. В кінці відомості касир фіксує суми фактично виданої та неотриманої заробітної плати, звіряє ці цифри із загальною сумою за відомістю та підтверджує попередні записи своїм підписом. Задепоновані суми заносять до реєстру депонованих сум і одночасно відображають їх у книзі обліку депонентів.

Після ретельної перевірки відміток, зроблених касиром у платіжних і розрахунково-платіжних відомостях, підрахунку виданих і депонованих сум на виплачені суми заробітної плати складається видатковий касовий ордер, який оформляється в установленому порядку і реєструється в журналі реєстрації

прибуткових і видаткових касових ордерів. На платіжних і розрахунково-платіжних відомостях проставляється дата і номер видаткового касового ордера, за яким здійснено списання коштів у касі.

Сума не отриманої працівниками заробітної плати повертаються на поточний (реєстраційний) рахунок на наступний день після закінчення терміну виплати заробітної плати. Депоновані суми обліковуються на субрахунку 671 “Розрахунки з депонентами”.

Аналітичний облік депонованих сум ведеться у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати, в якій відкриваються окремі рахунки на кожного депонента.

Депонована заробітна плата видається за видатковими касовими ордерами чи депонентськими картками.

Виплати, що з будь-яких причин не збігаються зі строками виплати заробітної плати (це можуть бути кошти на відпустку, позапланові аванси і т.п.), оформлюються видатковими касовими ордерами, в яких робиться помітка “Разовий розрахунок по заробітній платі”.

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці ведеться на рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці” який має 9 субрахунків. Аналітичний облік за субрахунком 661 “Розрахунки із заробітної плати” ведеться в особових рахунках (на картках-довідках), які відкриваються окремо на кожного працівника, де щомісячно реєструються дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами. На лицьовому боці особового рахунка наводяться дані про працівника: прізвище, ім'я, по батькові, табельний номер, професія, посада, розмір окладу, рік народження, утримання із заробітної плати, пільги щодо податків тощо.

Для обліку нарахування, утримання та видачі заробітної плати ведуться наступні субрахунки:

301 - каса в національній валюті;

311 - Поточні рахунки на видатки установи”;

314 - Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих із джерел власних надходжень;

641 - Розрахунки за платежами та податками в бюджет;

651 - Розрахунки із соціального страхування до Пенсійного фонду;

661 - розрахунки із заробітної плати;

663 - Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит

666 - профвнески;

701 - асигнування з місцевого бюджету;

713 - доходи за іншими надходженнями спеціального фонду;

802 - видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи;

813 - видатки за іншими надходженнями спеціального фонду та ін.

В бюджетних установах облік праці та заробітної плати ведеться за меморіально-ордерною формою. Ця форма передбачає систематизований облік за датами виникнення операцій та оформлення меморіальних ордерів (накопичувальних відомостей), згідно інструкції № 68 про форми меморіальних ордерів.

Для обробки звіту касира в бюджетних установах використовується меморіальний ордер № 1 - Накопичувальна відомість за касовими операціями ф.380(бюджет).

Звіт касира за кожен день за відповідною кореспонденцією рахунків одним рядком записується по всіх оборотах до Д-ту рахунку 301 - надходження коштів в касу та по К-ту рахунку 301 - витрати.

Для надходження на рахунок установи асигнувань та здійснення касових витрат із реєстраційних (особових або поточних) рахунків в органах Державного Казначейства України застосовується меморіальний ордер № 2 - накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Держказначейства України (установах банку) (ф.№ 381- бюджет).

Ці накопичувальні відомості складаються окремо за кожним реєстраційним (особовим, поточним) рахунком установи, тобто за наявністю декількох рахунків в органах ДКУ (або установах банку) відкритих на ім'я бюджетної установи, кожний рахунок оформлюється окремим меморіальним ордером , які нумеруються № 2-1, 2-2 і т.д.

Для відображення в обліку операцій по надходженню на рахунок установи доходів та здійснення касових витрат спеціального фонду застосовується **меморіальний ордер № 3** - накопичувальна відомість коштів спеціального фонду в органах ДКУ **ф.№ 382-бюджет**.

На підставі платіжно-розрахункових або платіжних відомостей в бюджетних установах оформлюється **меморіальний ордер № 5**, або **ф.405-бюджет**. Записи в ордері систематизуються за функціональною класифікацією або найменування установ, які облугуюються.

Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила цей ордер та головним бухгалтером.

До меморіального ордеру № 5 додаються всі документи , які були підставою для нарахування та утримання із заробітної плати (таблиць обліку використання робочого часу, маршрутні листи, виписки з наказів та ін.)

Показники згідно даних меморіальних ордерів в позиції “сума оборотів за меморіальним ордером” у вигляді відповідної кореспонденції рахунків або субрахунків переносяться до книги “Журнал-головна”(ф.308-бюджет).

Облік у книзі “Журнал-головна”, як правило, ведеться, за субрахунками. Книга відкривається щорічно. На початку звітнього року в книзі ведуться записи залишків на рахунках (субрахунках) згідно балансу бюджетної установи. Записи в книзі “Журнал-головна” здійснюються в міру їх складання - один раз в місяць

Наприкінці місяця перевіряється правильність записів на відповідних субрахунках синтетичного обліку. Сума оборотів за місяць, як по дебету рахунку (субрахунку), так і по кредиту рахунку, повинна дорівнювати підсумки графи “Сума оборотів за меморіальними ордерами”.

4.3. Нарахування заробітної плати за середнім заробітком

При нарахуванні окремих виплат виходять із середньої заробітної плати. Такі виплати застосовуються у таких випадках: надання працівникам щорічної

відпустки та додаткових відпусток; виконання працівниками державних і громадських обов'язків; надання жінкам додаткових перерв для годування дитини; залучення працівників до виконання військових обов'язків; службових відряджень; тимчасової втрати працездатності; в інших випадках.

При обчисленні середньої заробітної плати з метою розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, до уваги береться заробітна плата за останні шість місяців роботи, що передують випадку, з яким пов'язана відповідна виплата.

Якщо працівник працював менше шести календарних місяців, середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є подані до бухгалтерії листки непрацездатності (лікарняний листок), де й відображається кількість днів хвороби працівника.

Лікарняні листки підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування.

На розмір лікарняних, крім середньої заробітної плати та днів хвороби, впливає також страховий стаж, а саме: якщо страховий стаж особи до 5 років, то оплачується 60 % середньої заробітної плати; якщо страховий стаж особи від 5 до 8 років, то оплачується 80 % середньої заробітної плати; якщо страховий стаж особи понад 8 років, то оплачується 100 % середньої заробітної плати.

Звідси формулу для розрахунку лікарняних можна подати в такому вигляді:

$$СЛ = (ЗП / КД) \times Рд \times В, \text{ (ф. 4.3.1.)}$$

де, СЛ – сума лікарняних; ЗП – заробітна плата за шість попередніх місяців; Рд – кількість робочих днів хвороби; В – відсоток оплати залежно від страхового стажу працівника.

Допомога з тимчасової непрацездатності виплачується застрахованим працівникам за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності лише починаючи з шостого дня непрацездатності. А перші 5 днів оплачуються за рахунок коштів установи і відносяться на видатки за кодом економічної класифікації “Нарахування на заробітну плату”.

Державні гарантії права на відпустку встановлено Конституцією України, Законом України “Про відпустки”, КЗпП України та іншими нормативно-правовими актами. Основна щорічна відпустка надається тривалістю 24 календарних дні із збільшенням за кожних два відпрацьованих роки на два календарних дні, але не більше 28 календарних днів.

Керівникам, педагогічним, науково-педагогічним працівникам освіти та науковим працівникам надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних днів. Щорічна додаткова відпустка надається медичним працівникам за роботу із шкідливими умовами праці та за особливий характер праці. Передбачено також додаткові відпустки в зв'язку із навчанням і творчі відпустки.

При обчисленні середньої заробітної плати для нарахування виплат за час чергової, додаткової (творчої) відпусток або компенсації за невикористану відпустку до уваги береться заробітна плата за останні 12 місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористану відпустку.

Якщо працівник працював на даному підприємстві менше року, то середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, у якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Підставою для нарахування відпускних є заява працівника про відпустку, на підставі якої за згодою керівника оформляється наказ про відпустку тієї чи іншої особи.

Розрахунок відпускних проводиться за наступною формулою:

$$СВ = (ЗП / 365 - СН) \times КВ, \text{ (ф. 4.3.2.)}$$

де, СВ – сума відпускних; ЗП – заробітна плата за 12 попередніх місяців; СН – кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством; КВ – кількість календарних днів відпустки.

Якщо святкові та неробочі дні припадають на період відпустки, то вони у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

4.4. Нарахування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Законом України від 08.07.2010 р. № 2464 'Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування' (далі – Закон про ЄСВ) введена **норма обов'язкової сплати єдиного внеску** на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – єдиного соціального внеску (ЄСВ). При цьому визначено, що ЄСВ є єдиним платежем для внесків на соціальне та пенсійне страхове забезпечення. Адмініструвати його сплату замість ПФУ буде новостворене Міністерство доходів і зборів.

Для роботодавців (юридичних осіб та підприємців, які мають найманих працівників) встановлено розмір сплати єдиного внеску в залежності від здійснюваного виду діяльності та присвоєного в залежності від цього класу професійного ризику виробництва. Кількість класів професійних ризиків становить 67, сплата по першому класу проводиться за ставкою 36,76%, сплата по 67-му класу проводиться в розмірі 49,7%.

Якщо роботодавець працює за різними напрямками видів діяльності, то клас професійного ризику визначають згідно основного виду економічної діяльності. Нарахування та сплату ЄСВ роботодавці проводять, виходячи з певних відсотків від нарахувань у фонд заробітної плати. ЄСВ оплачується не пізніше 20-го числа місяця, наступним за звітним, незалежно від того, чи здійснювалась виплата зарплати та інших нарахувань.

Для роботодавців, які уклали цивільно-правові договори з працівниками, відсоток ЄСВ дорівнює 34,7%, для бюджетних організацій та установ **36,3%**.

Відсоток нарахування єдиного соціального внеску на суму лікарняних, що сплачується із суми допомоги по тимчасовій непрацездатності, згідно діючого законодавства становить 2%.

Синтетичний облік нараховань на зарплату ведеться на рахунку 65, який має 4 субрахунки.

Бюджетні установи здійснювали нарахування на заробітну плату сум єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного Фонду України за місцем реєстрації бюджетної установи. Цей процес тривав до жовтня 2013 року. Починаючи з 01 жовтня 2013 року нарахування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування здійснюється та його сплата здійснюється до органів доходів і зборів.

4.5. Утримання із заробітної плати.

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють в бюджетній установі за трудовими договорами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюють обов'язкові та добровільні утримання.

До обов'язкових утримань із заробітної плати відносяться: податок на доходи фізичних осіб (ПДФО); єдиний соціальний внесок (ЄСВ); єдиний соціальний внесок по втраті непрацездатності; за виконавчими листами (аліменти).

Добровільні утримання із заробітної плати поділяються на :

утримання за рішенням адміністрації: планові та позапланові аванси; неповернуті вчасно підзвітні суми; суми нанесених матеріальних збитків; штрафи, накладені в адміністративному порядку.

узгоджені з працівниками: профспілкові внески; сплата відсотків зв позики; сплата відсотків за товари, продані в кредит; індивідуальне страхування.

Утримання із заробітної плати працівників через бухгалтерію бюджетних установ за переліком та економічним змістом не мають якихось особливостей і здійснюються згідно із чинним законодавством на загальних підставах

Нормативно-законодавчою базою з обліку утримань із заробітної плати є: 'Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-УІ', який регламентує облік утримань податку на доходи фізичних осіб; Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-УІ 'Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування' визначає нормативну базу для нарахування та утримання єдиного соціального внеску; Закон України від 18.01.2001 р. № 2240-ІІІ 'Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням' визначає порядок нарахування і утримання лікарняних та Сімейний Уодекс від 10.01.2002 року № 2947-ІІІ, яким передбачено стягнення аліментів.

Утримання із заробітної плати найманих працівників **єдиного соціального внеску** на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на сьогоднішній день складає 3,6% .

Ставка утримання єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із суми допомоги по тимчасовій непрацездатності та оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності становить 2%.

Для державних службовців та працівників, які як до них прирівнюються (наприклад, професорсько-викладацький склад вищих навчальних закладів) ставка утримання єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування становить 6,1%.

Заробітна плата, як і інші доходи, що отримують фізичні особи, підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб (далі - податок на доходи) згідно Податкового кодексу України (далі - ПКУ).

Формула утримання податку на доходи фізичних осіб із доходів, нарахованих у вигляді заробітної плати має наступний вигляд:

$$\text{Пдох.} = (\text{Д} - \text{ЄСВ} - \text{ПСП}) \times \text{СтПдох.} \quad (\text{ф. 4.5.1.})$$

де: Пдох. – податок на доходи фізичних осіб; Д – дохід нарахований (виплачений) у вигляді заробітної плати; ЄСВ – єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що утримується з доходу працівника; ПСП – податкова соціальна пільга (якщо працівник має на неї право); СтПдох. - ставка податку на доходи

Згідно із Податковим Кодексом України платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги.

Податкова соціальна пільга (ПСП) - сума, на яку платник податку на доходи має право зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати.

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Станом на 01 січня 2013 року мінімальна заробітна плата становила 1147 гривень соціальна пільга для працюючого населення становить 50% від мінімальної заробітної плати. Таким чином, соціальна пільга становить в 2013 році 573, 5 грн.

Максимальна середня заробітна плата, до якої існує право на отримання соціальної пільги в 2013 році становила $1147 \times 1,4 = 1605,8$ грн, а округлено ця сума дорівнює 1610 грн.

У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна податкової соціальної пільги з підстави, що передбачає її найбільший розмір. Але якщо особа утримує двох і більше дітей до 18-ти років, у тому числі дитину-інваліда

(дітей-інвалідів), то на дітей-інвалідів надається пільга в розмірі 150 % від основної пільги і одночасно на інших дітей - 100 % від основної пільги.

Обоє батьків мають право на пільгу на двох і більше дітей віком до 18-ти років, але граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначається як добуток суми такого граничного доходу та відповідної кількості дітей. Пільгу застосовуватимуть за одним місцем роботи на підставі поданої платником податку заяви разом з підтверджуючими документами (крім державних службовців, які можуть не подавати заяви, але зобов'язані надати підтверджуючі документи).

Утримання із доходів фізичних осіб у розмірі 15% проводиться із суми у розмірі, що за звітний податковий місяць не перевищує 10-тикратний розмір мінімальної заробітної плати, а 17% береться від у розмірі, що за звітний податковий місяць перевищує 10-тикратний розмір мінімальної заробітної плати. Значить, сума доходу до 11470 грн. оподатковується за ставкою 15%, а сума, що перевищує 11470 оподатковується за ставкою 17%

Утримання аліментів. Розмір аліментів залежить від кількості дітей, а саме: 1 дитина – 25 %; 2 дитини – 33 %; 3 дитини – 50 %.

Утримання аліментів проводиться на підставі судового рішення. Із нарахованого доходу утримується єдиний соціальний внесок, якщо є право на отримання соціальної пільги, то мінусується соціальна пільга та податок із доходів фізичних осіб. Із суми, що залишається, утримуються відсотки.

Решта утримань (необов'язкових) проводиться в порядку, визначеному адміністрацією установи та за погодженістю працівника організації. Відповідно до Закону України “Про оплату праці” загальна сума утримань не повинна перевищувати 20 %, а в окремих випадках – 50 % заробітної плати. Не дозволяються утримання із вихідної допомоги, компенсаційних виплат та інших виплат, що визначені законодавчо.

В таблиці 15 відображена кореспонденція рахунків по нарахуванню та утриманню заробітної плати.

Таблиця 15

Кореспонденція рахунків по нарахуванню та утримання заробітної плати

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Нарахування зарплати	801,802 811-813	661
2.	Нарахування допомоги за тимчасовою непрацездатністю	652	661
3.	Нарахування єдиного соціального внеску-36,3%	801,802 811-813	651
4.	Утримано із заробітної плати та гонорару податок на доходи фізичних осіб	661,669	641
5.	Утримано із заробітної єдиний соціальний внесок	661	651
6	Утримано із заробітної плати за дорученнями - зобов'язаннями працівниками за товари, продані в кредит торгівельними організаціями	661	663

1	2	3	4
7.	Утримано із заробітної плати за заявами працівників членські профспілкові внески при безготівковій системі розрахунків з профспілковими організаціями	661	666
8.	Нараховані гонорари композиторам, авторам	801,801,811	669
9.	Виплачена із каси зарплата., гонорари	661,669	301
10.	Депонована зарплата	661	671
11.	Видана із каси депонована зарплата	671	301
12.	Перерахування сум утримань	663,664,665,666	311,313,321,323
13.	Спрямування доходів спеціального фонду на виплату заробітної плати, передбаченої загальним фондом (ФОП з нарахуваннями)	713	715
14.	Надходження коштів до каси установи для виплати заробітної плати	301	314,32

4.6. Облік розрахунків за стипендіями. Розрахунки зі стипендіантами.

Стипендія - це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які навчаються на денних відділеннях вищих і середніх спеціальних навчальних закладів на бюджетній основі, а також особам, які проходять підготовку на стаціонарі в аспірантурі та докторантурі.

Стипендія забезпечує умови реалізації гарантії держави щодо здобування освіти і матеріальне стимулювання якісного навчання. Державні стипендії у навчальних закладах і навчально-дослідних інститутах виплачуються в межах встановлених лімітів стипендіального фонду відповідно до постанови Кабінету Міністрів України 'Про стипендіальне забезпечення студентів, учнів і слухачів навчальних закладів, а також аспірантів і докторантів' від 13.10.1999 р. № 1880.

Постанова Кабінету Міністрів України № 882 від 12.07.2004 року "Порядок призначення і виплати стипендій" Дія цього Порядку поширюється на осіб, які навчаються у навчальних закладах та наукових установах за рахунок коштів загального фонду державного бюджету, у навчальних закладах, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим, та комунальних навчальних закладах за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Зазначеним особам можуть призначатися наступні види стипендій, а саме:

академічні стипендії: стипендії Президента України, Верховної Ради України, Кабінету; Міністрів України, іменні стипендії, які призначаються учням, студентам і курсантам за результатами навчання, розміри та порядок призначення яких визначаються окремими нормативними актами; іменні або персональні стипендії навчального закладу; ординарні (звичайні) академічні стипендії.

соціальні стипендії призначаються на підставі нормативно-правових актів на отримання державних пільг і гарантій для окремих категорій громадян.

Соціальні стипендії призначаються: студентам і курсантам з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, а також

студентам і курсантам, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків; студентам і курсантам з числа осіб, яким згідно із Законом України 'Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи' гарантуються пільги під час призначення стипендії; студентам і курсантам з малозабезпечених сімей (у разі отримання відповідної державної допомоги згідно із законодавством); студентам, які є дітьми-інвалідами та інвалідами I-III групи; студентам і курсантам, які мають сім'ї з дітьми і в яких обоє з подружжя або одна мати (батько) навчається у вищому навчальному закладі за денною формою навчання; студентам, які навчаються за гірничими спеціальностями, батьки яких загинули або стали інвалідами внаслідок отримання травм на виробництві, професійного захворювання під час роботи на вугледобувних підприємствах.

Стипендії виплачуються раз на місяць.

Зміни та доповнення, затверджені Постановою Кабінету Міністрів України № 165 від 05.03.2008 року "Деякі питання стипендіального забезпечення" визначають розмір стипендій для осіб, які навчаються у навчальних закладах та наукових установах за рахунок коштів загального фонду державного бюджету, у навчальних закладах, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим, та комунальних навчальних закладах за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Починаючи з 2008 року, встановлено:

- **мінімальну ординарну (звичайну) академічну стипендію** у розмірі: для учнів професійно-технічних навчальних закладів (далі - учні) з 1 січня - 150 гривень на місяць, з 1 вересня - 200 гривень на місяць; для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем 'молодший спеціаліст' або 'бакалавр', з 1 січня - 200 гривень на місяць, з 1 вересня - 400 гривень на місяць; для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційними рівнями 'бакалавр', 'спеціаліст' або 'магістр', з 1 січня - 300 гривень на місяць, з 1 вересня - 530 гривень на місяць;

- **соціальну стипендію** з 1 січня у розмірі: для учнів з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, а також учнів, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків, - 500 гривень на місяць; для студентів вищих навчальних закладів з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, а також студентів, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків, - 1060 гривень на місяць;

- **академічну стипендію Президента України** з 1 січня у розмірі: для учнів - 600 гривень на місяць; для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем 'молодший спеціаліст' або 'бакалавр', - 800 гривень на місяць; для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, які навчаються за

освітньо-кваліфікаційним рівнем ‘бакалавр’, ‘спеціаліст’ або ‘магістр’, - 1000 гривень на місяць;

- **іменні та академічні стипендії**, засновані Кабінетом Міністрів України, з 1 січня у розмірі: для учнів - 500 гривень на місяць; для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем ‘молодший спеціаліст’ або ‘бакалавр’, - 700 гривень на місяць; для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем ‘бакалавр’, ‘спеціаліст’ або ‘магістр’, - 850 гривень на місяць.

Цією Постановою встановлено, що з 1 січня 2009 р. студентам і курсантам з числа осіб, яким згідно із Законом України ‘Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи’ гарантуються пільги під час призначення стипендії та які за результатами семестрового контролю мають середній бал успішності нижчий ніж 7 за дванадцятибальною або нижчий ніж 4 за п'ятибальною шкалою оцінювання, обов'язково призначається соціальна стипендія у розмірі 50 відсотків мінімальної ординарної (звичайної) академічної стипендії у вищих навчальних закладах відповідного рівня акредитації.

З метою підвищення життєвого рівня та заохочення за успіхи у навчанні, участь у громадській, спортивній і науковій діяльності навчальний заклад 10 відсотків коштів, передбачених для виплати стипендій, використовує для надання учням, студентам, курсантам, клінічним ординаторам і аспірантам, які навчаються за державним замовленням, матеріальної допомоги та заохочення.

Навчальні заклади самостійно вирішують питання про призначення стипендій, забезпечуючи їх виплату передусім студентам і слухачам із дітей-сиріт, дітей, які залишилися без опіки батьків і із малозабезпечених сімей (за умови одержання сім'єю відповідної державної допомоги), а також студентам і слухачам, які мають середній бал успішності 4.0 і вищий за п'ятибальною шкалою оцінювання, .

Студентам, віднесеним до потерпілих внаслідок аварії на ЧАЕС, які в сесію отримали незадовільні оцінки, стипендія призначається в мінімальному розмірі, при цьому надбавка в розмірі 100% до стипендії не виплачується.

Стипендія призначається студентам (учням) за результатами підсумкового контролю знань студентів та отримання позитивних оцінок. Студенти, які отримали незадовільні оцінки і мають академічну заборгованість, втрачають право на отримання стипендій. Наказом ректора вузу затверджуються списки студентів, які отримують стипендію. До першого підсумкового контролю стипендія призначається в мінімальному розмірі. Стипендія за літні канікули виплачується сумарно перед літнім періодом.

В законі ‘Про Державний бюджет України на 2010 рік’, текст якого розміщений на офіційному сайті Верховної Ради, наголошується ‘Встановити в 2010 році розміри мінімальної ординарної (звичайної) академічної стипендії для учнів професійно-технічних і студентів вищих навчальних закладів I-IV

рівнів акредитації, учнів і студентів з числа дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківської опіки, в розмірах, які діяли в грудні 2009 року’.

Нагадаємо, у вересні 2009 року під час обговорення проекту закону про держбюджет-2010 представники уряду заявляли про плани збільшити в 2010 році стипендії студентам ВНЗ до 674 гривень (у 2009 році - 614 грн), а студентам-сиротам - до 1286 гривень (у 2009 році - 1205 грн).

Аспірантам встановлюються стипендії у розмірі середньої місячної заробітної плати за останнім основним місцем роботи з урахуванням наступних змін в оплаті праці на відповідних посадах, але не нижче 60% і не вище посадового окладу викладача-стажиста, а докторантам – у розмірі середньої місячної заробітної плати за останнім основним місцем роботи з урахуванням змін в оплаті праці на відповідних посадах, але не вище посадового окладу доцента, який має вчений ступінь кандидата наук.

Положення про їх призначення розробляється та затверджується вузом. Студентам, які перебувають в академічній відпустці за станом здоров’я, виплачується щомісячна допомога в розмірі 50 відсотків мінімальної заробітної плати за рахунок стипендіального фонду. Після повернення з академічної відпустки нарахування стипендії проводиться з дати, коли він повинен приступити до навчання. Студентам, які хворіли, оплата лікарняних по тимчасовій непрацездатності (при наявності лікарняного листка) не проводиться, але стипендія виплачується повністю.

Видатки на стипендії мають значну питому вагу в кошторисі видатків на утримання бюджетних установ. Бухгалтерський облік по обліку стипендій має забезпечити контроль за використанням стипендіального фонду, своєчасністю і правильністю розрахунків за стипендіями.

Відповідно до Інструкції з статистики заробітної плати, стипендія не входить в фонд оплати праці, на стипендії не нараховуються внески на соціальні потреби (фонд соціального страхування, Пенсійний фонд, фонд зайнятості). Стипендія включається в сукупний дохід громадян, з якого справляється утримання із доходів фізичних осіб в розмірі 15%. Кожен стипендіант повинен отримати в органах Державної податкової служби за місцем проживання присвоєний ідентифікаційний код платника податків.

З 1 вересня 2013 року базова стипендія буде підвищена таким чином: студенти професійно-технічних навчальних закладів отримуватимуть 275 гривень замість колишніх 200; студенти училищ, коледжів, технікумів отримуватимуть вже 550 гривень замість 400; студенти інститутів, університетів стануть отримувати 730 гривень (підвищена стипендія складатиме 790 гривень).

Пільгові категорії студентів яким надається матеріальна допомога на 2013 рік

Пільгова категорія студентів

1. Студенти з числа дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківської опіки.
2. Студенти-інваліди по зору і слуху.
3. Студенти з малозабезпечених сімей.

4. Студенти, що мають сім'ї з дітьми, в яких обоє з шлюб або одна мати(один батько) вчиться у вищому учбовому закладі на денній формі навчання.

5. Студенти, постраждалі внаслідок аварії на ЧАЕС.

6. Студенти з багатодітних сімей.

7. Студенти, які є дітьми шахтарів.

Крім того, за рішенням ректорату і студентського самоврядування до пільгової категорії належать:

8. Студенти, батьки яких працюють у бюджетній сфері або є пенсіонерами.

9. Студенти, що мешкають з одним з батьків.

Пільги для студентів цієї категорії, які вчаться за рахунок державного бюджету

Студентам з числа дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківської опіки: Студентам, зарахованим на повне і неповне державне забезпечення, призначається соціальна стипендія у розмірі 1760,00 грн У разі, якщо успішність за результатами семестрового контролю складає 90-100 балів, додатково призначається академічна стипендія у розмірі 60,00 грн.; Студентам надається грошова компенсація на харчування: повному державному забезпеченні на 3-х разове живлення. На 1 січня 2013 р. вартість живлення в день складає 45,40 грн, в місяць в середньому - 1380,16 грн; на неповному державному забезпеченні тільки на обіди. На 1 січня 2013 р. вартість обідів складає 18,16 грн(40% від 45,40 грн), в місяць в середньому - 552,06 грн. Студентам, які зараховані на повне державне забезпечення : щорічно надається грошова компенсація для придбання предметів гардеробу і текстильної білизни 1 і 5 курсу у розмірі 595,00 грн, 2-4 курси у розмірі 387,00 грн; щорічно надається матеріальна допомога для придбання навчальної літератури в розмірі 3-х мінімальних стипендій 2190,00 грн(тільки студентам, яким виповнилося 18 років до 30 вересня поточного року); щорічно надається одноразова матеріальна допомога у розмірі 136,00 грн

Для розрахунків зі стипендій в бюджетних установах використовується рахунок 662 "Розрахунки зі стипендіантами". По кредиту рахунку відображаються суми нарахованих стипендій, а за дебетом - суми утримань із стипендій, а також сума виплачених стипендій. Нарахована стипендія є для бюджетної установи фактичним видатком і відображається за дебетом рахунка 80 "Видатки загального фонду", код 1342 "Стипендії".

Нарахування і виплата стипендій здійснюється в платіжно-розрахунковій відомості раз на місяць. В бухгалтерії на кожного студента ведеться картка стипендіанта. В вузах ведеться спрощена система видачі стипендій. На підставі доручення, яке підписане керівництвом, стипендію отримує староста групи. В зв'язку з переходом на банківську систему виплати стипендій, кожному стипендіанту видається особа картка з його пін-кодом.

Основні проведення щодо нарахування стипендій та утримання зі стипендій відображені і таблиці 16.

Кореспонденція рахунків з обліку стипендій

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Нарахована стипендія за рахунок випадків:		
- державного бюджету	801	
- місцевого бюджету	802	662
- спеціального фонду	811	
Проведено утримання із нарахованої стипендії:		
- із доходів фізичних осіб	662	641
- до пенсійного фонду	662	651
- до фонду соціального страхування	662	652
- до фондів соціального страхування на випадок безробіття	662	653
Виплачена із каси сума стипендій	662	301
Депонова стипендія	662	671
Виплачена із каси депонована стипендія	671	301

Запитання для самоперевірки

1. Визначення сутності заробітної плати в бюджетних установах.
2. Назвіть основні особливості використання праці в бюджетній сфері.
3. За рахунок чого визначається кількість працівників бюджету установ?
4. Форми та системи оплати праці в бюджетних установах.
5. Облік нарахування заробітної плати робітникам установ, утримуються за рахунок коштів державного бюджету, із місцевих бюджетів.
6. Види утримань із заробітної плати робітникам, їхній розмірі відображен- ня на рахунках бухгалтерського обліку.
7. Визначення економічної сутності стипендії та її облік.
8. Аналітичний і синтетичний облік розрахунків із соціального страхування.

ТЕМА 5. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ**5.1. Класифікація та оцінка необоротних активів**

Головним результатом діяльності бюджетних установ є послуга. Для надання послуг різного характеру бюджетні установи повинні мати перш за все засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі надання послуг. У бухгалтерському обліку бюджетних установ засоби праці виокремлюються в самостійний об'єкт обліку, що має назву “необоротні активи”, до складу яких входять: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи.

Методологічні засади формування деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначені Наказом Міністерства фінансів України 26.06.2013 N 611 ‘Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ’

Згідно цього наказу були затверджені такі нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку бюджетних установ, а саме:

- План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ;

- Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ;
- Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ.

Це Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та незавершене капітальне будівництво. Норми цього Положення застосовуються бюджетними установами (далі - установи).

Головні завдання обліку основних засобів: правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових реєстрах надходження основних засобів, їх внутрішнього руху та вибуття; контроль за збереженням основних засобів та ефективним використанням кожного об'єкта; правильне обчислення та відображення в обліку суми зносу основних засобів та видатків, пов'язаних з їх ремонтом; точне визначення результатів ліквідації основних засобів; достовірна оцінка основних засобів в балансі та звітності.

Облік необоротних активів ведеться в кількісного та грошовому вираженнях за найменуваннями та матеріально відповідальними особами, призначеними наказом керівника установи.

Для бюджетної установи є наступні визначення необоротних активів.

Необоротні активи – це матеріальні та нематеріальні активи, які належать установі та забезпечують її функціонування і термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року.

Термін корисної (очікуваної) експлуатації на необоротні активи встановлюється: міністерством з відомчої підпорядкованості; самостійно на момент придбання активу (в разі якщо відповідні нормативні документи відсутні).

До складу необоротних активів в бюджетних установах включаються: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний та господарський інвентар, обчислювальна техніка, музейні цінності виставок, бібліотечні фонди, спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські та суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єктами промислової власності, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання.

Необоротні активи бюджетних установ складаються з: основних засобів; інших необоротних матеріальних активів; нематеріальних активів.

Згідно наказу Мінфіну № 611 дано визначення об'єкту основних засобів та їх оцінка.

Об'єкт основних засобів - закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс

конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється установою;

Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Основні засоби можуть оцінюватися за наступними видами **вартості**: первісна вартість основних засобів; балансова (залишкова) вартість основних засобів; переоцінена вартість.

Первісна вартість - історична (фактична) вартість активів, за якою вони оприбутковані на баланс установи;

Балансова (залишкова) вартість основних засобів - різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу; **переоцінена вартість** - вартість необоротних активів після переоцінки.

Існує також поняття термін (строк) корисного використання необоротних активів.

Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг).

Класифікація необоротних активів для цілей бухгалтерського обліку.

Для цілей бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на такі види:

основні засоби: основні засоби, які включають: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки та споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; робочі і продуктивні тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби.

Установи зараховують до інших основних засобів сценічно-постановочні засоби вартістю понад 5000 гривень за одиницю (декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки тощо);

інші необоротні матеріальні активи, які включають: музейні цінності, експонати зоопарків, виставок; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизну, постільні речі, одяг та взуття; тимчасові нетитульні споруди; природні ресурси; інвентарну тару; матеріали довготривалого використання для наукових цілей; необоротні матеріальні активи спеціального призначення.

Установи зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 2500

гривень, та строк використання яких перевищує один рік та сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 гривень за одиницю (декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки тощо);

нематеріальні активи, які включають: авторські та суміжні з ними права; інші нематеріальні активи;

незавершене капітальне будівництво, яке включає: капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами; капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами; капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами.

Не належать до основних засобів матеріальні цінності незалежно від вартості: знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.); бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву; сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі у лісі зі строком експлуатації до двох років (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки та ін.; спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень); спеціальний одяг, спеціальне взуття, постільні речі; форменний одяг, призначений для видачі працівникам установи; тимчасові нетитульні споруди, пристосування і пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт; тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів; предмети, призначені для видачі напрокат; молодняк тварин і тварини на відгодівлі, птиця, кролі, хутрові звірі, сім'ї бджіл.

За ступенем використання основні засоби поділяються на: **діючі** (основні засоби, що використовуються в господарській діяльності установ, організацій, підприємств); ті, що **знаходяться в запасі** (призначені для заміни діючих основних засобів під час ремонту, модернізації і т.п.); **недіючі** (основні засоби, що не використовуються через різні обставини).

За належністю основні засоби поділяються на: **власні** (основні засоби, що належать установі, організації, підприємству); **орендовані** (основні засоби, які є власністю інших підприємств та організацій і відповідно до угоди про оренду використовуються даною установою, підприємством чи організацією).

Облік необоротних активів ведеться в гривнях без копійок. Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься на фактичні видатки установи.

Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів не збільшують вартості придбаних необоротних активів, а відносяться на фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів, не враховуються до вартості необоротних активів і відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків бюджету, що призначений для придбання цих активів, або відносяться до податкового кредиту (якщо це передбачено законодавством).

Переоцінка основних засобів бюджетних установ проводиться тимчасовою комісією з переоцінки, яка назначається наказом керівника установи і в склад якої входять: заступник керівника установи (голова комісії); головний бухгалтер чи його заступник; керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують основні засоби; особи, на яких покладена відповідальність за збереження основних засобів; інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці основних засобів і встановлюються нові ціни. Документи, що підтверджують нову ціну, не потребуються. При встановленні цін на однотипні предмети, вони (ціни) у межах однієї установи повинні бути однаковими.

За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості основних засобів, який затверджується керівником установи. Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості активів – на керівника і голову комісії.

5.2. Документальне оформлення наявності та надходження основних засобів. Синтетичний та аналітичний облік надходження основних засобів та інших необоротних активів.

В процесі господарської діяльності бюджетних установ основні засоби поступово зношуються як фізично, так і морально, а тому потребують поповнення.

Основні засоби можуть надходити до бюджетних установ шляхом: придбання їх за рахунок бюджетних чи позабюджетних коштів; безкоштовного отримання (у т.ч. у вигляді гуманітарної допомоги); будівництва нових об'єктів; оприбуткування залишків, виявлених під час інвентаризації; за рахунок виготовлення їх власними силами.

За місцем зберігання всі необоротні активи повинні перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб, які призначаються наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження необоротних активів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Для організації обліку та забезпечення контролю об'єктам обліку присвоюється індивідуальний інвентарний номер.

Приймання основних засобів проводиться згідно з Актом приймання-передачі основних засобів типової форми ОЗ-1 (бюджет), який складається на кожний об'єкт. В акті фіксується інформація щодо первісної вартості, суми зносу (якщо об'єкт вже був в експлуатації), року випуску, дати введення в експлуатацію тощо. До акта додається технічна документація, яка разом із ним передається в бухгалтерію. На об'єкт, що був в експлуатації, робиться запис на суму нарахованого зносу.

Для прийняття об'єктів основних засобів наказом керівника установи створюється комісія, яка складає акт у двох примірниках: один – для установи,

яка здає, другий – для установи, яка приймає. Акт затверджується керівником установи. Після оформлення акт разом з технічною документацією, що стосується даного об'єкту, передається до бухгалтерії (або централізованої) бухгалтерії.

Для оформлення прийняття декількох об'єктів однотипних основних засобів, які мають однакову вартість (господарський інвентар, інструменти, обладнання, білизна, постільні речі та ін.), дозволяється складання загального акта прийняття основних засобів.

Оформлення приймання окремих предметів можна робити і на підставі, наприклад, рахунка-фактури (тобто первинних документів). На цих документах матеріально відповідальна особа робить запис про прийняття основних засобів на відповідальне зберігання та занесення їх до інвентарного списку за місцезнаходженням.

Усі основні засоби повинні знаходитись на відповідальному зберіганні посадових осіб, призначених наказом керівника установи. Із цими особами укладається договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Ці особи стежать за схоронністю основних засобів, ведуть інвентарні списки основних засобів (типова форма № ОЗ-11).

Інвентарний список основних засобів застосовується матеріально відповідальними особами для здійснення пооб'єктного обліку основних засобів за місцезнаходженням (місцем експлуатації) об'єктів основних засобів. Дані пооб'єктного обліку основних засобів за місцезнаходженням (місцем експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку основних засобів, які ведуть в бухгалтерії.

У разі зміни матеріально відповідальної особи здійснюється інвентаризація основних засобів, які знаходяться на її зберіганні, про що складається приймально-передавальний акт. Акт затверджується керівником установи.

При надходженні в установу основних засобів матеріально відповідальна особа повинна розписатися в їх отриманні на документі постачальника чи на акті про прийняття.

Основні засоби в установах обліковуються за місцем їх зберігання (місцезнаходженням) та в бухгалтерії за інвентарними об'єктами.

Окремим інвентарним об'єктом вважається закінчений конструктивний пристрій з усіма пристосуваннями і пристроями, що відносяться до нього, конструктивно відокремлений предмет, який призначений для виконання визначених самостійних функцій, або визначений комплекс конструктивно об'єднаних предметів, що становлять єдине ціле і разом виконують певну роботу.

Інвентарним об'єктом за субрахунокм 103 "Будинки та споруди" є кожна окрема будівля. До її складу входять усі потрібні для експлуатації і розміщення всередині нього комунікації, тобто: система опалення приміщення, включаючи й котельну установку для опалення (якщо остання знаходиться в самому приміщенні), внутрішня мережа довогазопроводу і каналізації з усіма пристроями, внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з

усією освітлювальною арматурою, внутрішні телефонні й сигналізаційні мережі та вентиляційні пристрої загальносанітарного значення, підйомники (ліфти).

Якщо будівлі стоять поруч і мають загальну стіну, але кожна з них - самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими необоротними активами Земля і булівлі, розташовані на ній, є окремими необоротними активами і в бухгалтерському обліку відображаються окремо. Якщо вартість землі неможливо відокремити від вартості будівель, то всі видатки на їх придбання та утримання повинні повністю відноситися на той об'єкт, що переважає.

Надвірні приміщення, огорожі та інші надвірні споруди, що обслуговують будівлю (сарай, паркан, колодязь), становлять разом з нею інвентарний об'єкт. Якщо ці будівлі та споруди обслуговують два і більше приміщення, вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами.

Зовнішні прибудови до будівлі, що мають самостійне господарське значення, приміщення котельних, які стоять окремо, а також капітальні надвірні прибудови (склади, гаражі) вважаються також самостійними інвентарними об'єктами.

Аналітичний облік необоротних активів супроводжується відкриттям інвентарних карток (за винятком бібліотечних фондів), присвоєнням інвентарних номерів та проведенням необхідних записів в регістрах аналітичного обліку.

Інвентарний номер має 8 знаків: перші три знаки означають субрахунок, четвертий – підгрупу, останні чотири – порядковий номер предмета в підгрупі. У випадку, коли підгрупи немає – четвертий знак буде "0". Інвентарний номер зазначається на жетоні фарбою і прикріплюється до об'єкта будь-яким способом. Присвоєний об'єкту інвентарний номер зберігається за ним на весь період його знаходження в установі. Після ліквідації об'єкта основного засобу в бюджетній установі протягом трьох років його інвентарний номер не можна використовувати. Зміна номерів може бути проведена в тих випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках невірної нумерації.

У бухгалтерії установи, з метою організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів, ведеться попредметний їх облік на інвентарних картках, які відкриваються на кожний інвентарний об'єкт (предмет). Однорідні активи обліковуються на картках групового обліку типової форми ОЗ-9 (бюджет).

Інвентарна картка відкривається на підставі акта прийняття-передачі основних засобів (типова форма ОЗ-1 (бюджет)), накладних, технічної та іншої супровідної документації. Записи в інвентарній картці типової форми ОЗ-6 (бюджет) робляться на підставі перевірених документів: актів приймання про введення в експлуатацію, технічних паспортів заводів-виготовлювачів та інших документів.

Записи в картку про роботи з добудови, дообладнання, реконструкції,

модернізації та капітального ремонту існуючого об'єкта вносяться на підставі акта прийняття-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (типова форма ОЗ-2 (бюджет)).

У картці зазначаються дата й номер акта введення основних засобів в експлуатацію та характерні ознаки об'єктів (предметів): креслення, модель, тип, марка, заводський номер, дата випуску (виготовлення). Крім того, записується коротка індивідуальна характеристика об'єкта (предмета). Якщо в складі обладнання, приладів, обчислювальної техніки та ін. є дорогоцінні метали, то в розділі "Коротка характеристика об'єкта" зазначається перелік деталей, у складі яких є дорогоцінні метали, найменування деталі та маса металу, зазначена в паспорті.

На зворотньому боці картки робиться запис про переміщення основних засобів в установі.

Якщо в картку неможливо внести всі якісні та кількісні зміни характеристики об'єкта, що склалися внаслідок його реконструкції чи модернізації, її доповнюють новою. Стару картку зберігають як довідковий документ (у ній робиться відмітка про відкриття нової картки).

Інвентарні картки зберігаються в картотеках бухгалтерії, в яких вони розміщуються за відповідними субрахунками і групами з розподілом за матеріально відповідальними особами, а в середині груп – за місцезнаходженням об'єктів (предметів) основних засобів; а в централізованих бухгалтеріях – додатково і за обслуговуваними установами.

Інвентарні картки типових форм ОЗ-6 (бюджет), ОЗ-8 (бюджет) та ОЗ-9 (бюджет) реєструються в описі інвентарних карток з обліку основних засобів типової форми ОЗ-10 (бюджет), який ведеться в одному примірнику. У разі списання основних засобів зазначені вище картки після внесення до них відміток про списання здаються в архів.

Опис інвентарних карток здається в архів тоді, коли в останню інвентарну картку вноситься відмітка про списання об'єкта основних засобів.

Строк зберігання інвентарних карток в архівах установ становить 3 роки після їх ліквідації. Інвентарна картка обліку реалізованих або ліквідованих основних засобів додається до документів (актів, накладних), якими було оформлено їх реалізацію або ліквідацію. Картка передається разом з реалізованим основним засобом.

Записи в картках обліку основних засобів здійснюються в кількісному та сумарному виразах.

Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) основних засобів, не враховуються до вартості основних засобів і відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків, що призначений для придбання цих активів, або відносяться до податкового кредиту (якщо це передбачено чинним законодавством).

Аналітичний облік ведеться в багатографних картках ф.283 у розрізі показників надходження та вибуття ОЗ, що знаходить відображення в річному звіті про рух основних фондів ф.№ 5. Для контролю за правильністю бухгалтерських записів на рахунках синтетичного та аналітичного обліку

складаються оборотні відомості ф.285 та № 326 за кожною групою аналітичних рахунків, які об'єднані відповідними синтетичними рахунками. Оборотні відомості складаються щоквартально.

Безоплатне отримання основних засобів. Основні засоби, отримані безоплатно як гуманітарна допомога, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерії та представник вищестоящої організації. Комісія складає акт, в якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види. При отриманні основних засобів, що були у користуванні, вказується відсоток їх зносу. Дані акта відображаються в бухгалтерському обліку. Одночасно проставляється інвентарний номер у встановленому порядку, про що робиться запис в акті прийнятих цінностей.

Облік таких основних засобів здійснюється бухгалтерією та матеріально-відповідальними особами у загальному порядку, але окремо від матеріальних цінностей, придбаних установою за рахунок бюджетних коштів.

Дані про гуманітарну допомогу відображаються отримувачами в пояснювальній записці до квартального та річного звітів та в окремих формах річного звіту. У пояснювальній записці до квартальних та річних звітів наводяться короткі роз'яснення щодо отриманої гуманітарної допомоги.

Оприбуткування виявлених під час інвентаризації залишків. Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації основних засобів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів із оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

Облік операцій щодо переміщення та вибуття основних засобів ведеться в меморіальному ордері № 9. Записи в ньому здійснюються по кожному об'єкту окремо. Після закінчення місяця підсумки записуються в книгу "Журнал-Головна".

Синтетичний облік необоротних активів, згідно Плану рахунків бюджетних установ, ведеться на активних рахунках 1 класу:

№ 10 - основні засоби;

№ 11 - інші необоротні матеріальні активи;

№ 12 - нематеріальні активи;

№ 13 - знос необоротних активів.

Для обліку власних та отриманих на умовах фінансового лізингу основних засобів передбачено рахунок 10. За дебетом цього рахунка відображається вартість придбаних основних засобів, а за кредитом – здійснюється запис сум вибуття основних засобів. Рахунок 10 має наступні основні субрахунки:

101 – земельні ділянки

102 – капітальні витрати на поліпшення земель

103 - будинки та споруди;

104 - машини та обладнання:

- силові машини та обладнання, машини-генератори, машини-двигуни;

- робочі машини та обладнання;
- вимірювальні прилади - дозатори, амперметри, вольтметри, водоміри, компаси, манометри, спеціальні ваги, вимірники, касові апарати і т.д.
- регулюючі прилади та пристрої - киснево-дихальні прилади; , пульти автоматичного управління і т.д.
- лабораторне обладнання - мікроскопи, термостати, стабілізатори, витяжні шафи;
- обчислювальна техніка;
- медичне обладнання;
- комп'ютерна техніка;
- 105 - транспортні засоби;
- 106 - інструменти, прилади, інвентар
- 109 - інші

Рахунок 11 'Інші необоротні матеріальні активи' 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'.

5.3. Бухгалтерський облік основних засобів

Придбані (створені) об'єкти основних засобів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю.

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, придбаного за плату, є сума, сплачена постачальникам.

Первісною вартістю об'єкта основних засобів у разі самостійного виготовлення (створення) є його собівартість виробництва.

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб, є первісна (переоцінена) вартість, за якою основні засоби обліковувались у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

Основні засоби передаються разом з первинними документами, або обліковими регістрами, або іншими документами, що підтверджують вартість придбання (створення) основних засобів. У разі якщо такі документи відсутні,

первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Внутрішня телефонна та комп'ютерні мережі, системи безпеки (відеоспостереження) та комплекс охоронно-пожежної сигналізації можуть обліковуватись як окремий інвентарний об'єкт основних засобів.

Усі складові, що входять до цілісного майнового комплексу, кожний окремо може обліковуватися як окремий інвентарний об'єкт. У разі передавання цього комплексу при проведенні демонтажу всі складові оприбутковуються як окремі інвентарні об'єкти.

Кожна окрема будівля є інвентарним об'єктом. До її складу входять усі потрібні для експлуатації і розміщення всередині неї комунікації: система опалення приміщення, включаючи котельну установку для опалення (якщо остання знаходиться в самому приміщенні), внутрішня мережа водогазопроводу і каналізації з усіма пристроями, внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною арматурою, внутрішні телефонні й сигналізаційні мережі та вентиляційні пристрої загальносанітарного значення, підйомники (ліфти).

Якщо будівлі стоять поруч і мають загальну стіну, але кожна з них - самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Земля і будівлі, розташовані на ній, є окремими об'єктами основних засобів і в бухгалтерському обліку відображаються окремо.

Надвірні приміщення, огорожі та інші надвірні споруди, що обслуговують будівлю (сарай, паркан, колодязь), становлять разом з нею один інвентарний об'єкт. Якщо ці будівлі та споруди обслуговують два і більше приміщень, вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами.

Зовнішні прибудови до будівлі, що мають самостійне господарське значення, приміщення котельних, які стоять окремо, а також капітальні надвірні прибудови (склади, гаражі) вважаються також самостійними інвентарними об'єктами.

Капітальні витрати на поліпшення земель включаються у вартість необоротних активів щорічно в сумі витрат, які відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведеться шляхом розподілу на такі заходи: планування земельних ділянок, викорчовування площ під оранку, очищення водойм, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників із зазначенням займаної площі й вартості виконаних робіт за кожним заходом.

Капітальні вкладення в багаторічні насадження вводяться в склад необоротних активів щорічно у сумі витрат на прийняті в експлуатацію площі незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Для інших необоротних матеріальних активів застосовується спрощений, груповий або інший специфічний порядок обліку.

Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за груповим обліком та номінальними цінами, включаючи вартість початкових палітурних робіт. Витрати на ремонт та реставрацію книг, у тому числі і на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не відносяться і списуються на фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету

Кореспонденція рахунків по надходженню ОЗ наведена нижче в таблиці 17.

Таблиця 17

Облік надходження основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Прийняття в експлуатацію заново побудованих будинків та споруд	103	401
2.	Придбання ОЗ за рахунок занальнодержавного фонду без ПДВ: що сплачені шляхом попередньої оплати(надходження після оплати); що сплачені після отримання матеріальних цінностей (надійшли,але не сплачені) Водночас проводиться другий запис (сума без ПДВ) сума ПДВ	104-109	364
		103-109	675
		801-802	401
		801-802	364,675
3	Придбання за рахунок коштів спеціального фонду (без ПДВ): що сплачені шляхом попередньої оплати що сплачені після отримання ОЗ Водночас робиться другий (сума без ПДВ) Сума ПДВ: -якщо суму ПДВ включено до податкового кредиту -якщо суму ПДВ не включено до податкового кредту	101-109	364
		101-109	675
		811-813	401
		641	364,675
		811-813	364,675
4.	Безоплатне отримання необоротних активів	101-109	401,131
5.	Оприбуткування лишків необоротних активів, виявлених при інвентаризації	103-109	401

Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартості необоротних активів, а відносяться на фактичні видатки установи.

5.4. Облік зносу основних засобів.

У процесі використання основні засоби бюджетних установ поступово втрачають свою вартість, що спричинюється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також фізичного та морального зносу.

Знос – це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей та техніко-

економічних властивостей, а внаслідок цього – і вартості.

Відповідно до Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 N 64 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 31.07.2000 за N 459/4680, на необоротні активи установ та організацій, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, здійснюється нарахування зносу.

На необоротні активи, що знаходяться на балансі установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос.

Об'єктом для нарахування зносу є первісна (переоцінена) вартість необоротних активів.

Знос не нараховується на: земельні ділянки; пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України 'Про Національний архівний фонд та архівні установи', тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання; багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоносіння, експлуатаційного віку); музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання; природні ресурси; незавершене капітальне будівництво; документацію з типового проектування незалежно від вартості; піддослідних тварин (собаки, щури, морські свинки та інші).

На період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів нарахування зносу призупиняється.

Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100 % вартості необоротних активів.

Знос, нарахований у розмірі 100 % вартості необоротних активів, що придатні для подальшої експлуатації, не може бути підставою для їх списання.

Для нарахування зносу та з метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів установ застосовуються строки їх корисного використання та річні норми зносу

Знос експонатів зоопарків, виставок, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, інвентарної тари, сценічно-постановочних засобів (декорацій, меблів і реквізитів, бутафорії, театральних та національних костюмів, головних уборів, білизни, взуття, перук тощо), матеріалів довготривалого використання для наукових цілей нараховується у першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці його ліквідації (списання з балансу).

Сума зносу об'єктів необоротних активів визначається в останній робочий день грудня в гривнях за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному році відповідно до норм зносу.

Місячна сума зносу необоротних активів визначається діленням річної суми зносу на 12.

Знос основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів відображається на рахунку 13 ‘Знос необоротних активів’ За кредитом рахунку 13 ‘Знос необоротних активів’ відображається нарахування зносу на необоротні активи, за дебетом – списання зносу.

План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачений розподіл рахунку на субрахунки 131 ‘Знос основних засобів’, 132 ‘Знос інших необоротних матеріальних активів’, 133 ‘Знос нематеріальних активів’.

Суми нарахованого зносу відображаються у інвентарних картках обліку необоротних активів типової форми ОЗ-6 (бюджет) та ОЗ-8 (бюджет). Для обрахування щорічного зносу застосовується типова форма ОЗ-12 (бюджет) ‘Відомість нарахування зносу на необоротні активи’.

Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах типової форми N ОЗ-6 (бюджет) застосовується для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, транспортних засобів, вимірювальних приладів і регулюючих пристроїв, лабораторного обладнання, виробничого і господарського інвентарю та інших об'єктів основних засобів.

Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень) типової форми N ОЗ-8 (бюджет) застосовується для індивідуального обліку робочої, продуктивної і племінної худоби, а також для обліку багаторічних насаджень і капітальних витрат на поліпшення земель (без споруд).

Відомість нарахування зносу на основні засоби типової форми N ОЗ-12 (бюджет) застосовується для обрахування суми зносу основних засобів відповідно до норм зносу, встановлених в процентах до балансової вартості кожної з груп основних засобів. На загальну суму нарахованого зносу складається меморіальний ордер № 16, дані якого заносяться в книгу ‘Журнал-головна’.

У бухгалтерському обліку нарахування суми зносу відображається проведенням за дебетом субрахунку 401 ‘Фонд у необоротних активах’ та кредитом субрахунків рахунку 13 ‘Знос необоротних активів’.

У формі фінансової звітності N 1 ‘Баланс’ суми зносу відображаються у рядках 111, 121, 131.

Якщо первісна вартість необоротних активів (за якими проводиться нарахування зносу) була змінена у попередні експлуатаційні періоди (шляхом проведення дооцінки або уцінки), то знос нараховується на відновлювальну вартість.

В інвентарні картки обліку необоротних активів типової форми № ОЗ-12 (бюджет) та форми ОЗ -8 (бюджет) обов’язково вноситься річна норма зносу у відсотках та гривнях.

Сума зносу необоротних активів обраховується за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяця звітного року вони придбані або списані) відповідно до норм зносу, встановлених у відсотках до первісної

вартості кожної з груп необоротних активів.

В бюджетних установах на кінець року нараховується знос. Сума нарахованого зносу відображається в меморіальному ордері т.ф. № 274 та оформлюється бухгалтерським проведенням:

Д-т 401 'Фонд в необоротних
активах'

К-т 131 'Знос основних
засобів'

5.5. Облік ремонтів необоротних активів.

Для підтримки об'єктів основних засобів у робочому стані здійснюється їх ремонт.

Ремонт - це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів у робочому стані чи відновлення їх первісних технічних характеристик.

Незалежно від обсягу робіт ремонти поділяються на поточні та капітальні

Поточний ремонт передбачає заміну окремих частин, деталей, ліквідуються ушкодження і т.п. але без розбирання всього об'єкта. Поточні ремонти можуть проводитися декілька разів на рік і, як правило, власними силами.

Капітальний ремонт передбачає розбирання об'єктів та заміну конструкцій споруд і будівель, а також заміну чи поновлення несправних вузлів та агрегатів.

Капітальний ремонт може проводитись: підрядним способом (тобто із залученням до ремонту спеціалізованих підрядних організацій); господарським способом (проводиться установою).

Ці ремонти виконуються не частіше одного разу в рік (можливо і рідше).

На кожен об'єкт, що підлягає поточному чи капітальному ремонту, складають відомість дефектів, в яких вказують деталі, які потребують заміни, необхідні ремонтні роботи, норми часу на виконання робіт, виготовлення та заміну деталей, кошторисну вартість ремонтів, терміни виконання.

Якщо ремонт виконує підрядна організація, то відомість дефектів складають у присутності представника замовника. Один примірник відомості дефектів передають замовнику для контролю повноти та якості ремонту.

Якщо ремонт проводиться господарським способом (власними силами), 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 окремих вузлів або деталей та їх заміни. Після закінчення ремонту бухгалтерія установлює фактичні видатки на ремонт за відповідними статтями економічної класифікації видатків.

Витрати на поточний та капітальний ремонт не відносяться на збільшення вартості необоротних активів, а відносяться на фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету.

При проведенні ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призвело до заміни запасних частин, їх вартість не відноситься на збільшення вартості необоротних активів, а відноситься на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Після проведення капітального ремонту основних засобів застосовується “Акт прийняття - здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів” (ф.ОЗ-2-бюджет). Акт складається в 2-х примірниках і підписується представником установи, уповноваженим на прийняття основних засобів після ремонту, та представником підприємства (організації), яке виконувало їх ремонт, реконструкцію чи модернізацію.

В акті вказується кошторисна вартість ремонту, реконструкції, модернізації згідно з затвердженим розрахунком витрат, необхідних для їх здійснення, і фактична вартість закінчених робіт.

Один екземпляр здається в бухгалтерію, інший - підрядній організації, яка виконала ремонт. Акт передають у бухгалтерію, де на його підставі в інвентарній картці обліку основних засобів відображають відповідні записи про виконаний ремонт. Акт ф.№ОЗ-2 (бюджет) є підставою для списання витрат на ремонт.

У результаті проведення таких робіт первісна вартість необоротних активів залишається незмінною.

Зміни в характеристиці об’єкта, пов’язані з його ремонтом, реконструкцією чи модернізацією, вносяться у відповідний розділ акта, у картку обліку основного засобу та в технічний паспорт об’єкта.

Облік ремонтів основних засобів представлений у таблиці 18.

Таблиця 18

Кореспонденція рахунків з обліку ремонтів основних засобів

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Списані витрачені на ремонт матеріали, запасні частини, паливо та інше	801,802, 811-813	234, 238, 238,239
Нарахована заробітна плата працівникам за виконаний ремонт та проведені нарахування на зарплату згідно чинного законодавства	801.802, 811-813	661,651,652,653, 654
Згідно акту виконаних ремонтних робіт списані суми видатків установи, виконані підрядним способом	801,802, 811-813	364,675
Прийняті від підрядної організації виконані роботи з реконструкції (модернізації) основних засобів (згідно акта виконаних робіт)	103-105	401
Водночас робиться другий запис	801	631

5.6 Облік вибуття та списання необоротних активів.

У процесі господарської діяльності бюджетних установ основні засоби поступово зношуються як фізично, так і морально. Тому з тих чи інших причин вони можуть вибувати.

Методологічні засади списання основних засобів регламентуються Типовою інструкцією про порядок списання основних засобів в бюджетних установах.

Списанню підлягають основні засоби як такі, що: непридатні для подальшого використання; виявлені в результаті інвентаризації як недостача; морально застарілі; фізично зношені; пошкоджені внаслідок аварії чи

стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані); будівлі, споруди, що підлягають знесенню у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання.

Необоротний актив перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

У разі вибуття об'єкта необоротних активів з балансу списуються його первісна (переоцінена), балансова вартості та сума накопиченого зносу.

Списання з балансу необоротних активів здійснюється у порядку, визначеному законодавством.

Для визначення непридатності основних засобів і встановлення неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей, наказом керівника установи щорічно створюється постійно діюча комісія, яка діє протягом року, у складі: керівника або його заступника (голова комісії); головного бухгалтера або його заступника (в установах і організаціях, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку); керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності; особи, на яку покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей (основних засобів); інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Право визначення непридатності основних засобів і встановлення неможливості або неефективності проведення відновлювального ремонту, а також оформлення необхідної документації наказом керівника установи може бути надано щорічній інвентаризаційній комісії.

Для участі в роботі комісії з встановлення непридатності автомобілів, нагрівальних котлів, підйомників та інших необоротних активів, які перебувають під наглядом Державних інспекцій, запрошується представник відповідної інспекції, який підписує акт про списання або передає комісії свій письмовий висновок, що додається до акта.

Завдання постійно діючої комісії: документації (технічні паспорти, поетажні плани, відомості дефектів та інші документи) та даних бухгалтерського обліку; встановлення можливості або неможливості відновлення і подальшого використання основних засобів в даній установі; внесення пропозицій про продаж, передачу та ліквідацію основних засобів; встановлення конкретних причин списання об'єкта: фізичний або моральний знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварія та ін.; встановлення осіб, з вини яких трапився передчасний вихід основних засобів з ладу (якщо такі є); встановлення можливості використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проведення їх оцінки; здійснення контролю за вилученням із списаних основних засобів вузлів, деталей та

матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначення їх кількості, ваги та контроль їх здавання на відповідний склад.

У разі, коли обладнання списується у зв'язку з будівництвом нових, розширенням, реконструкцією та технічним переоснащенням діючих об'єктів, комісія перевіряє його наявність у плані реконструкції та технічного переоснащення, затвердженому організацією вищого рівня, і робить в акті про списання посилання на пункт і дату затвердженого плану.

Для оформлення списання основних засобів застосовуються: акт на списання основних засобів (типова форма ОЗ-3 (бюджет)); акт про списання автотранспортних засобів (типова форма ОЗ-4 (бюджет)); акт на списання з балансу бюджетних установ та організацій вилученої із бібліотеки літератури (типова форма ОЗ-5 (бюджет)).

Складені комісією акти на списання основних засобів затверджуються керівником установи.

За результатами обстеження комісією складаються акти про списання основних засобів. У цих актах вказуються дані, що характеризують об'єкт: рік виготовлення або будівництва; дата його отримання установою; первісна вартість (для проіндексованих – відновлювальна); сума нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку; кількість проведених капітальних ремонтів; інвентарний номер (якщо автотранспорт, то заводський); наявність дорогоцінних металів.

В акті також детально вказується наступне: причини вибуття об'єкта; стан основних частин, деталей, вузлів, конструктивних елементів; обґрунтування недоцільності і неможливості їх відновлення.

При списанні автотранспортних засобів, крім того, вказується пробіг автомобіля і дається технічна характеристика агрегатів і деталей автомобіля та можливість подальшого використання основних деталей і вузлів, які можуть бути отримані в результаті демонтажу.

У випадку списання з балансу установи основних засобів, що вибули внаслідок аварій, до акта про списання додається копія акта про аварію, де пояснюються причини, які викликали аварію, та вказуються заходи, вжиті щодо винних осіб.

Розбирання та демонтаж основних засобів до затверджених актів на їх списання не допускається.

Дозвіл на списання основних засобів як таких, що непридатні для подальшого використання, морально застарілі, фізично зношені, пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за винятком виявлених в результаті інвентаризації як недостача) надається в такому порядку:

з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету:

а) вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 5000 грн. – з дозволу керівника установи;

б) вартістю за одиницю (комплект) в розмірі від 5000 грн. до 10000 грн. – з дозволу установи вищого рівня;

в) вартістю за одиницю (комплект) в розмірі понад 10000 грн. – з дозволу

центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів;

з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів:

а) вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 2500 грн. – з дозволу керівника установи;

б) вартістю за одиницю (комплект) в розмірі від 2500 грн. до 5000 грн. – з дозволу установи вищого рівня;

в) вартістю за одиницю (комплект) в розмірі понад 5000 грн. – з дозволу місцевої державної адміністрації.

Деталі та вузли, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, вилучені після демонтажу основних засобів, підлягають здачі на спеціалізовані підприємства України, що здійснюють приймання та переробку відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

Вилучення та оприбуткування цінних металів категорично заборонено.

Забороняється знищувати, викидати, здавати в лом техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, без попереднього їх вилучення і одночасного оприбуткування цінних деталей.

Забороняється передача, списання і продаж техніки, апаратури та інших необоротних активів за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, що містяться в них, за вирахуванням витрат на їх вилучення.

Списання основних засобів з балансу міністерств та інших місцевих державних адміністрацій, незалежно від вартості ОЗ, проводиться з дозволу керівника.

Безоплатна передача, списання та реалізація техніки, що містять в собі до дорогоцінні метали та коштовне каміння, не повинні бути списані за цінами, нижчими, ніж вартість цих металів.

Недостачі основних засобів, виявлені в результаті інвентаризації: понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха, а також, коли конкретні винуватці не встановлені, списуються з балансів лише

ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат у подальшому, списуються в такому порядку: за кожним випадком недостач або псування основних засобів на суму до 2500 грн. включно – з дозволу керівника установи; за кожним випадком недостач або псування основних засобів на суму від 2500 грн. до 5000 грн. включно – з дозволу керівника установи вищого рівня; за кожним випадком недостач або псування основних засобів на суму понад 5000 грн. – з дозволу центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, голови місцевої державної адміністрації.

У документах, які установи подають для оформлення списання недостач понад норми природних втрат і втрат від псування основних засобів, слід вказати заходи, яких вжито задля попередження таких втрат.

Якщо списуються основні засоби з вини матеріально відповідальної особи, то сума збитків визначається відповідно до Постанови КМУ № 116 від

22.01.1996р “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей та Закону України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей”.

Усі деталі, вузли та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які можуть бути придатними для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації основних засобів, оприбутковуються на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку. Якщо ж такі деталі або матеріали є непридатними, то вони оприбутковуються як інші матеріали (вторинна сировина) і обов’язково здаються установі, на яку покладено збір такої сировини.

Безоплатна передача основних засобів дозволяється в такому порядку: з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, – у межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів); з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, – у межах одного місцевого бюджету.

Згідно із інструкцією про списання ОЗ передача майна здійснюється відповідно Постанови КМУ № 1482 від 21.07.1998р. “Про передачу об’єктів права державної та комунальної власності”.

Суми, отримані установами від продажу будівель і споруд, вносяться в дохід того бюджету, за рахунок якого утримується дана установа.

Продаж основних засобів здійснюється тільки на конкурентних засадах через аукціони чи біржі. Продаж основних засобів, вартість яких перевищує розмір 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, проводиться за умови обов’язкового погодження з органом, уповноваженим розпоряджатися цим майном. Продаж будівель (у томі числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку основних засобів проводиться за експертною оцінкою. Експертна оцінка – це визначення вартості матеріальних цінностей експертом за договором з установою.

Кошти, отримані установами від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей (у т.ч. списаних), за здані у вигляді брухту і відходів чорні, кольорові метали, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння, залишаються у розпорядження установи, і витрачаються на покриття витрат, пов’язаних з організацією збирання і транспортування зазначених матеріалів на приймальні пункти, витрати на інші господарські потреби і на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням брухту та відходів, на ремонт, модернізацію та придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, а також на інші видатки за кошторисом.

Вартість матеріалів, отриманих від розбирання ОЗ та залишених для господарських потреб установи відноситься на збільшення коштів бюджетного фінансування. Суми, отримані установами від продажу основних засобів (крім будівель та споруд) залишаються в розпорядженні установ з правом подальшого використання цих коштів на поліпшення ОЗ. Суми доходів, отриманих від

продажу будівель та споруд, вносяться в той бюджет, за рахунок якого утримується дана установа. Якщо реалізовані основні засоби, які придбані за рахунок позабюджетних коштів, то установа має право користуватися отриманими коштами від реалізації, тільки після сплати встановлених податків.

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття ОЗ наведена в таблиці 19.

Таблиця 19

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття ОЗ

№№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Реалізація будинків, споруд	131,401	103
	При цьому проводиться запис коштів, що надійшли від реалізації і належать перерахуванню в дохід бюджету	313,364,675	642
2.	Реалізація ОЗ (крім будинків і споруд) придбаних за рахунок коштів загального фонду	131,401	104-109
	Проводиться запис на суму коштів, отриманих від реалізації	311,364,675	681,701
3.	Реалізація ОЗ (крім будинків і споруд) придбаних за рахунок коштів спеціального фонду	131,401	104-109
	Проводиться запис на суму коштів, отриманих від реалізації	313,364,675	682,711-713
	на суму ПДВ	364,675	641
4.	Списання ОЗ, які стали непридатними	401,131	103-109
5.	Безоплатно передані ОЗ	401,131	104-109
6.	Уцінка ОЗ	401,131	103-109
7.	Дооцінка ОЗ	103-109	401,131
8.	Оприбуткування матеріалів від демонтажу ОЗ, що належать перерахуванню в бюджет	231,234	642
9.	Оприбуткування матеріалів від демонтажу ОЗ, що залишаються в розпорядженні установи, придбаних за рахунок: -коштів загального фонду -коштів спеціального фонду	234,235,238,239 234,235,238,239	681,701-702 711-713

Усі господарські операції по вибуттю та списанню основних засобів протягом поточного року відображаються в меморіальному ордері № 9” Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів” т.ф. № 438 (бюджет). В кінці періоду (місяця) підсумки відомості переносяться у книгу Журнал-головна.

5.7. Інвентаризація необоротних активів.

Порядок проведення інвентаризації необоротних активів бюджетних установ регламентується Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ № 64 від 17 липня 2000 року, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 31 липня 2000 року № 459/4680.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю необоротних активів в установі. Інвентаризація може бути: повна і часткова; суцільна і вибіркова; планова і раптова.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації та оформлення її результатів.

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія у складі: керівника або його заступника; головного бухгалтера або його заступника; представника бухгалтерії, який обліковує необоротні активи; інші посадові особи.

Інвентаризація основних засобів та інших необоротних активів проводиться у такій послідовності: перед початком інвентаризації комісія складає план її проведення; голова комісії проводить інструкцію про проведення інвентаризації з членами комісії; головам підкомісії видають чисті пронумеровані бланки інвентарних описів; до початку інвентаризації в бухгалтерії необхідно закінчити обробку всіх документів по руху необоротних активів, провести всі необхідні записи в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, визначити залишки на день проведення інвентаризації; матеріально відповідальна особа перед початком інвентаризації всі матеріальні цінності повинна перерахувати, розкласти за найменуваннями, розмірами та призначенням, навісити ярлики, перевірити всі прибуткові та видаткові документи; у місці проведення інвентаризації комісія ознайомлює матеріально-відповідальну особу з наказом про проведення інвентаризації, пропонують оформити всі документи, які на той час не оформлені і передати до бухгалтерії, скласти звіт (реєстр) наявних необоротних активів та визначити їх залишки на момент проведення інвентаризації; матеріально-відповідальна особа готує розписку та віддає її комісії про те, що всі прибуткові та видаткові документи оформлені і здані до бухгалтерії. Після отримання розписки члени комісії закривають і опечатають всі приміщення, де знаходяться матеріальні цінності; постійно діюча комісія проводить огляд та наявність необоротних активів та відповідність їх технічній документації; встановлює неможливість використання необоротних активів та причини їх можливого списання (фізичне або моральне зрощення); встановлює осіб, з вини яких трапилося передчасне вибуття активів з експлуатації.

Під час проведення інвентаризації складаються інвентарні описи встановленої форми № інв.-1 за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру. Інвентаризаційні описи складаються в двох примірниках. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис. Кожна сторінка опису нумерується, і на кожній сторінці і в кінці опису прописом вказуються кількість заповнених рядків (найменувань цінностей). Описи підписують всі члени інвентаризаційної комісії. В кінці опису матеріально-відповідальна особа дає розписку про те, що всі перелічені матеріальні цінності від № по № перевірені комісією в її присутності та внесені в опис і що претензій до інвентаризаційної комісії МВО немає.

Після закінчення інвентаризації оформлені описи здають до бухгалтерії для перевірки фактичних даних з даними бухгалтерського обліку. Розбіжності

виявлені при інвентаризації, заносяться у спеціальну зівставну (порівняльну) відомість типової форми № інв-18.

інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки і пропозиції відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії. В цьому протоколі вказуються причини надлишків і нестач. Не пізніше десяти днів після закінчення інвентаризації, протоколи комісії підписує та затверджує керівник установи.

Розмір збитків від псування, крадіжок, халатності з вини матеріально-відповідальної особи розраховується за наступною формулою:

$$P = ((B - A) * I_{\text{інф.}} + ПДВ) * 2 \quad (\text{ф.2.9.1})$$

де :

P - розмір збитків, грн.; B - балансова вартість ОЗ на момент факту нестачі, грн; A - амортизація (знос), грн; I інф. - індекс інфляції; ПДВ - розмір податку на додану вартість, грн.

Результати інвентаризації представлено в вигляді таблиці 20.

Таблиця 20

Кореспонденція рахунків з інвентаризації необоротних активів

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Оприбуткування надлишків необоротних активів:		
- на залишкову вартість	10,11	401
- на суму зносу	10,11	131,132
Нестачі, які віднесені на МВО		
- на залишкову вартість	401	10,11
- на суму зносу	131,132	10,11
- на суму відшкодування, віднесена на винних осіб, яка підлягає перерахуванню до бюджету	363	642
Нестачі основних засобів, коли винна особа не установлена і вартість яких		
- до 2500 грн - списання з дозволу керівника установи	401	10,11
- від 2500 до 5000 грн - з дозволу керівника вищої установи;	131,132	10,11
- понад 5000 грн - з дозволу керівника міністерства		

Запитання для самоперевірки

1. Визначте поняття необоротних активів, їхню класифікацію й облікову оцінку.
2. Що належить до основних засобів?
3. За якою вартістю відображаються необоротні активи в бухгалтерському обліку й бухгалтерській звітності?
4. Що розуміють під відновлювальною вартістю?
5. Що не впливає на збільшення первісної вартості необоротних активів?
6. Із яких причин списуються основні засоби, які стали непридатними для подальшого використання?
7. Облік надходження необоротних активів, придбаних за рахунок коштами загального і спеціального фондів.

8. Порядок нарахування зносу на необоротні активи та відображення його в обліку.
9. Облік вибуття необоротних активів.

ТЕМА 6. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.

Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований;

Придбані (створені) об'єкти нематеріальних активів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, придбаного за плату, є сума, сплачена постачальникам.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів у разі самостійного виготовлення (створення) є його собівартість виробництва.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб, є первісна (переоцінена) вартість, за якою нематеріальні активи обліковувались у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

Нематеріальні активи передаються разом з первинними документами, або обліковими реєстрами, або іншими документами, що підтверджують вартість придбання (створення) нематеріальних активів. У разі якщо такі документи відсутні, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому законодавством.

На облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості.

Придбаний об'єкт авторського права на умовах користування ним, без передання прав на володіння або розпорядження, не обліковується у складі нематеріальних активів. Витрати, пов'язані з придбанням (створенням) таких об'єктів, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на дослідження; підготовку і перепідготовку кадрів.

В умовах ринкових відносин господарювання під нематеріальними активами розуміють умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності.

До нематеріальних активів відносяться активи, що не мають матеріальної форми, термін корисного використання яких більше одного року, які приносять економічну вигоду підприємству.

У бухгалтерському обліку нематеріальні активи оцінюють сумою витрат на їх придбання і доведення до стану повної готовності для використання. Сума ПДВ, не включається в вартість придбаних нематеріальних активів, а відноситься прямо на витрати діяльності установи. Вартість нематеріальних активів погашається у вигляді нарахування зносу, безпосередньо з їх первинної вартості та очікуваного терміну корисного використання .

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються, виходячи зі строку дії патенту, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

Згідно плану рахунків для обліку нематеріальних активів передбачений активний синтетичний рахунок 12 “Нематеріальні активи”, який має наступні субрахунки:

121 “Авторські та суміжні з ними права” - обліковуються права установи на видання, публічне виконання або інше використання творів науки, літератури, мистецтва, програми для ЕОМ, бази даних тощо.

122 “Інші нематеріальні активи” обліковуються за такими групами: права використання природними ресурсами (можуть бути оформлені у вигляді ліцензій на використання природних ресурсів); права користування майном; права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, тогові марки, фірмові назви та ін.); права на об'єкти промислової власності; гудвіл (ціна фірми) - це різниця між вартістю придбання підприємства та чистою вартістю його активів за даними бухгалтерського обліку; інші нематеріальні активи.

Кореспонденція рахунків по обліку нематеріальних активів представлена в таблиці 21.

Таблиця 21

Основні господарські операції з обліку нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Надійшло програмне забезпечення для ЕОМ:		
- відобразимо вартість постачальника (без ПДВ);	121	364,675
- відображається сума ПДВ	801,802	364,675
- одночасно робимо запис на суму придбання без ПДВ	801,802	401
Одержано безоплатно право на користування природними ресурсами	122	401
Нарахований знос нематеріальних активів	401	133
Списані нематеріальні активи		
- на суму зносу	133	121,122
- на залишкову вартість	401	121,122

Операції по вибуттю та переміщенню нематеріальних активів відображають в меморіальному ордері № 9 - накопичувальній відомості т.ф.№

438 (бюджет), підсумки якої переносять до книги Журнал-головна. Для аналітичного обліку нематеріальних активів використовуються типові форми інвентарних карток з обліку основних засобів (.ф.№ОЗ-6) бюджет) та ф.№ ОЗ -9 (бюджет) або інвентарних список основних засобів .ф.№ ОЗ-11 (бюджет)).

Запитання для самоперевірки

1. Що розуміють під нематеріальними активами?
2. Якими ознаками характеризуються нематеріальні активи?
3. Який рахунок призначений для обліку нематеріальних активів?
4. За якою вартістю зараховуються на баланс придбані (створені) нематеріальні активи?
5. Як здійснюється синтетичний облік надходження нематеріальних активів?
6. У яких випадках можуть списуватися нематеріальні активи?
7. У яких документах провадиться синтетичний і аналітичний облік вибуття нематеріальних активів?

ТЕМА 7 ОБЛІК ЗАПАСІВ.

7.1. Класифікація та оцінка запасів.

Облік запасів в бюджетних установах регламентується Інструкцією № 125, яка введена в дію з 01 січня 2001 року.

Згідно Інструкції, **запаси** - оборотні активи, термін корисного використання яких до одного року.

Термін використання запасів може бути установлений: центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю установи; самостійно установою на момент придбання запасів (якщо нормативні документи відсутні).

В бюджетних установах облік запасів ведеться як у кількісному, так і в грошовому вимірниках за найменуваннями запасів та матеріально - відповідальними особами.

Запаси - (згідно з Інструкції обліку запасів бюджетних установ) це оборотні активи в матеріальній формі, яка належить установі та забезпечують її функціонування і будуть використані, як очікується, протягом року.

Запаси бюджетних установ розподілені на групи: виробничі запаси; малоцінні та швидкозношувані предмети; матеріали та продукти харчування; готова продукція.

Термін використання різних запасів може встановлюватися як центральним органом виконавчої влади, так і установою самостійно.

В бюджетних установах розрізняють методи оцінки запасів. Існують такі методи оцінки для: оприбуткування (надходження) запасів; відпуску матеріалів у використання.

Оцінка запасів для оприбуткування.

В бухгалтерському обліку запаси оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється: первісну вартість; справедливу; відновлювальну.

Первісна вартість - це вартість придбання запасів.

Справедлива - це вартість запасів одержаних установою безоплатно.

Відновлювальна вартість - вартість запасів, встановлена після переоцінки.

Оцінка запасів для відпуску.

Відпуск запасів у використання, продаж або вбуття здійснюється за наступними оцінками:

Запаси, які надійшли, як гуманітарна допомога, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входять представники вищестоящої організації та представник бухгалтерії.

Комісія складає акт про надходження гуманітарної допомоги, в якому відображається: найменування запасів; кількісь; вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на аналогічні види запасів на певну дату.

Переоцінка запасів може здійснюватися або за рішенням керівника установи або згідно нормативно-правових актів України. Рішення про переоцінку матеріальних цінностей може бути прийняте рішенням керівника в зв'язку зі значною відмінністю початкової вартості активів від аналогічних, які придбані значно пізніше.

Для переоцінки запасів наказом керівника підприємства створюється комісія, до складу якої включаються: голова комісії (заступник керівника підприємства); головний бухгалтер (або заступник); працівника бухгалтерії, який займається обліком запасів; інші посадові особи (як правило, представники профспілки).

Комісія здійснює переоцінку кожного виду запасів та встановлює нові ціни.

За результатами переоцінки комісія складає акт про зміни вартості запасів. Акт затверджує керівник установи

Передача запасів на виробництво (в експлуатацію) згідно Інструкції № 125 може здійснюватися або за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості.

Для розрахунку середньозваженої собівартості наведемо формулу її розрахунку:

$$\text{Середньозважена собівартість} = \frac{\text{Варт.запасів на поч.пер.} + \text{Варт.отр.запасів (ф.6.1.1.)}}{\text{К-ть запасів на поч.пер.} + \text{К-ть отр.запасів}} \text{ одиниці запасів}$$

Задамо цій формулі наступні визначення:

S - середньозважена собівартість;

Vп - вартість запасів на початок звітного періоду;

Vo - вартість запасів отриманих протягом звітного періоду;

Qп - кількість (залишок) запасів на кінець звітного періоду;

Qo - кількість отриманих запасів на протязі місяця;

Отже, наведена формула, визначення середньозваженої собівартості запасів повинна мати наступний вигляд:

$$S = (V_{п} + V_{o}) / (Q_{п} + Q_{o}) \quad (\text{ф.6.1.2.})$$

В бюджетних установах середньозважена собівартість може визначатися: для кожного виду запасів; для однотипних запасів, які були придбані за різними

цінами.

Кожна господарська операція на надходженню та передачі запасів в бухгалтерському обліку повинна бути підтверджена документально.

Тара обліковується за цінами, які зазначені в документах, при поверненні або реалізації тари різниця між ціною придбання та ціною реалізації відноситься на фактичні видатки.

Запаси, отримані, як гуманітарна допомога, обліковується за ринковими цінами.

Оцінюючи запаси, слід пам'ятати, що: транспортні витрати не збільшують вартість запасів і відносяться на видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків; сума податку на додану вартість (податковий кредит, якщо установа зареєстрована як платник ПДВ) не збільшують вартість запасів, а відносяться на фактичні видатки установи;

суми від реалізації непридатних запасів залишаються в розпорядженні установи

7.2. Синтетичний та аналітичний облік запасів. Документальне оформлення руху запасів.

Для обліку запасів згідно Плану рахунків та Інструкції № 125 призначений клас 2 “запаси”, який об'єднує такі синтетичні рахунки:

рахунок 20 “Виробничі запаси” призначений для обліку запасів, що використовуються у виробництві та капітальному будівництві, а також для ведення науково-дослідних робіт (має 5 субрахунків);

рахунок 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі” призначений для обліку: молодняку усіх видів тварин та тварин на відгодівлі, птиці кролів, хутрових звірів, сімей бджіл, дорослої худоби, яка вибраківана із основного стада та інше;

рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” призначений для обліку спецодягу, спецвзуття (термін використання яких до одного року), канцтовари та інше;

рахунок 23 “Матеріали та продукти харчування”. (має 9 субрахунків).

Для кожного рахунку та субрахунку запасів в кошторисах підприємств передбачені видатки за кодом економічної класифікації видатків. Наприклад, субрахунок 232 “продукти харчування” має економічний код видатків 1133, субрахунок 233 “Медикаменти та перев'язувальні засоби” - код 1132 і т.д.

рахунок 24 “ Готова продукція”;

рахунок 25 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. На цьому рахунку ведеться облік продукції сільських підсобних та навчально-дослідних господарств.

Детальна номенклатура субрахунків представлена в плані рахунків бюджетних установ.

Синтетичний облік надходження запасів відображається в різних меморіальних ордерах, а саме, меморіальний ордер № 4 - накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами, меморіальний ордер № 6 - накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами;

меморіальний ордер № 8 - накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами, меморіальний ордер № 11 - накопичувальна відомість № 398 - надходження продуктів харчування.

Синтетичний облік витрачання матеріалів ведеться в накопичувальній відомості 396-бюджет та меморіальному ордері № 13 та в відомості 74 і меморіальному ордері № 12 (витрати продуктів харчування).

Дані з меморіальних ордерів в кінці місяця переносяться до книги Журнал-головна.

Аналітичний облік запасів в бюджетних установах в бухгалтерії та на складі ведеться за найменуваннями, сортами, кількістю, вартістю та матеріально відповідальними особами. (в книгах або картках обліку).

Для отримання матеріальних цінностей зі складу постачальника уповноваженій особі видається довіренність типової форми № М-2 і М-2б на отримання цінностей.

Основними документами з надходження запасів від постачальника є: **податкова накладна** (якщо бюджетна установа є платником ПДВ); **рахунки-фактури**; **прибуткова накладна**; **товаро-транспортна накладна** (т.ф. № Т-1), якщо матеріали перевозяться транспортною організацією. Накладна виписується в 4-х екземплярах; **акти на приймання матеріалів** (т.ф. № 3-1) - виписується в тому випадку, коли виявлено нестача вантажу або його пошкодження (псування) при перевезенні. Цей акт складається в двох екземплярах і є підставою для висування претензій транспортній організації або постачальнику.

Закупівля матеріалів **підзвітною особою** оформлюється наступними документами: податкова накладна; товарний чек; накладна; акт.

Ці всі документи повинні бути додані до авансового звіту підзвітної особи.

В процесі діяльності в бюджетних установах можуть відбуватися вибуття запасів: передача запасів в межах установи від однієї МВО до іншої; витрачання; реалізація залежаних або зайвих запасів; безоплатна передача в межах міністерства і т.д.

Первинні документи на видачу запасів можна об'єднати в 2 групи: **разові** - накладана(вимога) (ф.3-3); меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф.№3-4); шляховий (подорожній) лист; акт приймання матеріалів (ф.3-1); **накопичувальні** - забірні картка (ф3-5); відомість видачі матеріалів.

Для списання цінностей в бюджетних установах існує Інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетної установи № 142/181 від 10.08.2001р.

Накладна (вимога) (ф.№ 3-3) застосовується для оформлення внутрішнього переміщення матеріалів в установі. Її можна використовувати для оприбуткування матеріалів власного виробництва. Виписується в одному (двох) екзмплярах.

Меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф.№ 3-4) складається щоденно 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 щодавно (тобто, не рідше, ніж три рази на місяць).

Шляховий (подорожній) лист - призначений для списання вимтраченого пального за фактичною витратою, але не більше норм витрат, встановлених для кожної марки автотранспорту.

Забірна картка (ф.№ 3-5) застосовується як при систематичному (щоденному) відпуску матеріалів і палива, так і при періодичному. Ця картка виписується на кожного одержувача на одне або декілька найменувань матеріалів у двох примірниках. Один примірник забірної картки з підписами одержувача на кожну видачу матеріалів зберігається на складі, а другий з підписом завідуючого складом про видачу матеріалів - в одержувача. При щоденному відпуску матеріалів забірна картка виписується на 15 днів. при періодичному - на місяць.

Для **битого посуду** складається **журнал реєстрації битого посуду**, а щомісячно та поквартально - **акт на списання розбитого посуду**.

Бухгалтерські документи, які призначені для руху запасів в бюджетній установі представлені в таблиці 22.

Таблиця 22

Документальне оформлення операцій з руху запасів.

Момент складання первинного документу	Призначення	Відповідальний	К-сть екземплярів
1	2	3	4
Накладна - вимога (ф. 3-3)			
При оформленні прийняття запасів на склад бюджетної установи або видача зі складу, можливо для внутрішнього переміщення	1 екз- для отримання; 2 екз - для обліку за місцем використання	Складається бухгалтерією та затверджується керівником	2 екз.
Акт приймання матеріалів (ф.3-1)			
У випадках виявлення розбіжностей (якісних або кількісних)	Акт та супровідні документи (рахунки-фактури, накладні)	Комісія в присутності МВО та представника постачальника	2 екз 1 екз- знаходиться в установі, 2-й – передається постачальнику, в зв'язку з пред'явленими претензіями
Меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф.3-4 або ф.3-4а)			
Щодня на підставі норм витрати продуктів харчування і даних про кількість осіб, що отримують харчування	При оформленні відпуску продуктів харчування зі складу, форма разом з підписами осіб, що підтверджують видачу та одержання продуктів харчування, передається до бухгалтерії (не	Складається щодня підписується комісником та шеф-поваром (матеріально-відповідальною особою)	2 екз.

1	2	3	4
	менше 3-х разів на місяць)		
Забірна картка (т.ф. № 3-5)			
Систематично (щоденно) або періодично для відпуску матеріалів (продукції молочної кухні)	1 екз - на складі; 2 екз - в одержувача	Складається бухгалтерією на кілька найменувань матеріальних цінностей, що належать до одного коду економічної класифікації	2 екз
Подорожні (шляхові) листи			
Щоденно для списання паливно-мастильних матеріалів	1 екз	Бухгалтер по обліку паливно-мастильних матеріалів	1 екз
Акт списання (ф.3-2)			
Складає постійно діюча комісія по списанню ТМЦ	2 екз; 1 екз. передається в бухгалтерію. друним залишається в МВО	Підписується комісією, що призначена наказом керівника установи	2 екз
Книга кількісно-сумового обліку (форма № 3-б)			
На початок року	Для аналітичного обліку матеріальних цінностей в кількісному та сумовому вимірах	Відкривається бухгалтерією на підставі залишків на початок року	1 екз
Книга кількісно-сумового обліку (форма № 3-ба)			
На початок року	Для аналітичного обліку матеріальних цінностей у централізованих бухгалтеріях	Бухгалтерією	1 екз
Книга складського обліку запасів (ф.№ 3-9)			
На початок року	1 екз	МВО за найменуваннями, сортами і кількістю запасів на підставі прибуткових та видаткових док.	1 екз
Журнал реєстрації битого посуду (т.ф.№ 3-10)			
На початок року	В одному екземплярі для обліку списання битого посуду в їдальні	Матеріально-відповідальною особою	1 екз.
Опис карток з обліку запасів (т.ф. 3-14)			
На момент відкриття картки	В одному екземплярі	Бухгалтерією, якщо облік операцій ведеться в картках складського обліку	1 екз.

7. 3.Облік запасів за місцем їх зберігання та використання

Матеріальні цінності в бюджетній установі можуть знаходитися: на відповідальному збереженні; у використанні.

Відповідальність за приймання, зберігання та відпуск матеріальних цінностей покладається на матеріально-відповідальну особу (МВО), з якою, при призначенні на посаду, укладається письмовий договір про повну матеріальну відповідальність, який виписується у двох екземплярах.

Запаси повинні зберігатися у спеціально пристосованих приміщеннях (складах, коморах, сховищах), яким присвоюють шифр (номер, код), який потім вказують у всіх прибуткових і видаткових первинних та зведених документах про рух матеріальних цінностей.

Надходження матеріалів на склад оформлюється розпискою матеріально-відповідальної особи на документах постачальника або на прибутковому ордері, який виписує МВО і додає до супровідних документів постачальника.

Для забезпечення швидкого приймання та видачі матеріальних цінностей, запаси розміщуються на стелажах, в ячейках з обов'язковим зазначенням матеріальних ярликів. В ярликах відображають найменування запасу, його марку, сорт, розмір, номенклатурний номер, одиницю виміру, ціну, норму запасу.

Облік запасів за місцем відповідального зберігання (знаходження) називається складським обліком і ведеться матеріально-відповідальними особами у книзі складського обліку (т.ф.№ 3-9; № 3-6) або картках складського обліку (т.ф.№ 3-7).

Книга кількісно-сумового обліку (ф.№3-6, ф.№ 3-9) відкривається на рік на підставі залишків на початок року. Записи в книзі здійснюються на підставі первинних документів

В книзі складського обліку запасів обліковуються надходження, витрачання, виводяться залишки на початок та на кінець дня за найменуваннями, сортами у кількісному вираженні. На кожне найменування запасів в книзі відкривається окрема сторінка і після кожного запису виводиться залишок запасів. Згідно Інструкції № 125 бюджетна установа може вести облік за номенклатурними номерами.

Матеріально-відповідальна особа щомісяця надає в бухгалтерію прибуткові та видаткові документи з реєстром цих документів, який складається в двох примірниках: один залишається в бухгалтерії, другий - після перевірки правильності оформлення первинних документів, повертається на склад до МВО.

Аналітичний облік в кількісно-сумовому вираженні можливо вести в картках складського обліку (ф.3-7).

Картки складського обліку відкривають в бухгалтерії і записують в них номер складу, найменування та якісні ознаки матеріалів, одиницю вимірювання, номенклатурний номер, облікову ціну, ліміт запасу, залишок на початок року, після цього картці присвоюють номенклатурний номер, реєструють в спеціальному журналі (реєстрі) і передають на склад під розписку матеріально-відповідальній особі в цьому реєстрі.

На складі картки зберігають в спеціальних ящиках-картотеках, де їх розміщують за номенклатурними номерами у розрізі облікових груп матеріальних цінностей. Щоденно на підставі первинних документів в картці відображається рух матеріальних цінностей та в кінці дня виводиться залишок матеріалів на кінець дня. Періодично завідувач складом на підставі первинних документів складе "Реєстр приймання-здавання документів" (т.ф.№ М-18) (в двох екземплярах) і разом з доданими до нього документами здає у бухгалтерію під розписку бухгалтера на другому примірнику реєстру..

Кореспонденція по руху запасів в бюджетних установах представлена в табл.23.

Таблиця 23

Облік операцій з руху запасів.

№№	Зміст операції	Д-т	К-Т	Сума
1	2	3	4	5
1.	Випадок 1. З реєстраційного рахунку бюджетної установи перераховані кошти за канцтовари в сумі 300 грн, в т.ч.ПДВ. Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.			
1.1.	Перераховані кошти постачальнику	364	321	300
1.2.	Оприбутковані канцтовари (без ПДВ)	234	364	250
1.3.	Одночасно робиться запис на суму ПДВ	801 видатки з бюджету	364	50
	Випадок 2. Установа купує папір (передплата) на суму 180 грн, в т.ч.ПДВ). Транспортні послуги-20 грн. Скласти кореспонденцію рахунків.			
2.1.	Перераховані кошти	364	351	180
2.2.	Оприбуткований папір (без ПДВ)	234	364	150
2.3.	Одночасно відображено суму ПДВ , яка списана на видатки установи*)	801	364	30
2.4.	Списані транспортні послуги, які віднесені на видатки установи	801	675	20
2.5.	Кошти за транспортні послуги перераховані	675	321	20
	Випадок 3. Установа купує по передоплаті запасні частини на суму 1080 грн (4 шт.по ціні 270 грн за шт.) за рахунок спеціального фонду, в т.ч. ПДВ. Установа - не платник ПДВ.			
3.1.	Перераховані кошти	364	323 (спец. ре-єстр. рахунок)	1080
3.2.	Оприбутковані запчастини (без ПДВ)	238	364	900
3.3.	Одночасно відображається сума ПДВ, яка віднесена на видатки за спец.коштами)	811	364	180
4.	Списані використані матеріали і продукти харчування, які були придбані за рахунок: загального фонду спеціального фонду	801,802 811-813	231-236 238-239	
5.	Оприбутковані лишки матеріальних цінностей	231-236 238-239	701,702 711-713	

1	2	3	4	5
6.	Списані збитки в межах установлених норм, віднесених за рахунок установи	701,702 711-713	201,202, 204 231-239	
7.	Списані нестачі ра рахунок винних осіб, крім м'яса та молока	363	232	
8	Списані нестачі м'яса та молока з МВО за обліковими цінами і зараховані в дохід відповідного бюджету - водночас робиться запис	363 701,702	642 232	
9.	Оприбутковані матеріали при розбиранні ОЗ, які були придбані за рахунок: - загального фонду - спеціального фонду	238 238	701 711	
10.	На ремонт ОЗ передані будвельні матеріали. Ремонт виконується: - підрядною орнанізацією - власними силами	631 801	204 204	

примітка:*) якщо установа є платником податку і сума ПДВ не включається до податкового кредиту; якщо установа - платник ПДВ, то замість Д-т 801 рах. буде Д-т 641.

При цьому: **сума податку на додану вартість (ПДВ)**, яка сплачена при отриманні (купівлі) запасів, не включаються до вартості запасів, а відносяться на фактичні видатки установи за кодом економічної класифікації видатків, призначених для придбання цих матеріальних цінностей (у випадку коли бюджетна установа не є платником ПДВ) або відносяться до податкового кредиту (якщо організація є платником ПДВ); **витрати по найму транспорту** для перевезення запасів не включаються до вартості запасів, а відносяться на видатки установи за кодом економічної класифікації видатків, які передбачені в кошторисі установи.

7.4. Облік продуктів харчування.

Продукти харчування становлять окремо статтю видатків установ, що фінансуються за рахунок бюджетних асигнувань. Як правило, обліку продуктів харчування надається особлива увага в таких установах, як дошкільних закладах, школах, медичних установах, військових частинах, вищих навчальних закладах, які мають такий функціональний підрозділ як їдальня.

Закупка та доставка продуктів харчування здійснюється відповідно до угод, укладених з постачальниками. від яких бюджетна установа отримує такі документи: накладні, рахунки-фактури, товаро-транспортні накладні, податкові накладні, акти прийняття продуктів харчування.

Облік продуктів харчування ведеться на продовольчих складах, їдальнях. На відміну від інших запасів прийняття продуктів харчування здійснюється не тільки за кількісними показниками, а й за якісними параметрами. Документи, які підтверджують належну якість і безпеку продуктів харчування, продовольчої сировини і супутніх матеріалів є: сертифікат відповідності (якості); Державний реєстр або висновок держанові санітарно-гігієнічної

експертизи; ветеринарний дозвіл для харчових продуктів і прововольчої сировини тваринного походження; карантинний дозвіл для продукції рослинного походження.

Попередня перевірка якості продуктів харчування (за зовнішніми ознаками) здійснюється при прийманні на склад завідуючим складом чи комірником. В разі сумніву в доброякісності продуктів харчування їх приймання здійснюється з обов'язковою участю медперсоналу (дітсестри). Коли неможливо виявити доброякість продуктів на місці, то певну кількість продуктів харчування необхідно направити до лабораторії санітарно-епідемологічної станції.

Закуплені продукти харчування оприбутковують за ціною придбання без врахування витрат на їх транспортування та суми сплаченого ПДВ, які відносяться на видатки установи за рахунок відповідних асигнувань.

Надходження продуктів харчування оформлюється розпискою матеріально-відповідальної особи на документах постачальника після перевірки кількості, асортименту та якості продукції. На складі облік надходження продуктів харчування та відпуск здійснюється у "Книзі складського обліку запасів" (ф.№ 3-9) у розрізі найменувань запасів, номенклатурних номерів. Матеріально-відповідальна особа після обробки первинних документів та оформленні в книзі складського обліку, складає реєстр прибуткових та видаткових документів (ф.№ М-13) та передає під розписку цей реєстр разом з документами для перевірки.

Відпуск продуктів харчування зі складу може оформлюватися на підставі "Меню-вимоги на видачу продуктів харчування" (т.ф.№ 3-4) або накладною вимогою (ф.№ 3-3).

Бухгалтерський облік продуктів харчування ведеться на активному субрахунку 232 "Продукти харчування".

У бухгалтерії облік надходження продуктів харчування ведеться в "Накопичувальній відомості з надходження продуктів харчування" (т.ф.№ 3-12), яку складають окремо за кожною матеріально-відповідальною особою на підставі первинних документів у кількісному та вартісному вираженні. Після закінчення місяця у цих відомостях підбивають підсумки і на цій підставі складають меморіальний ордер № 11 ф.398(бюджет) "Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування". Дані меморіального ордеру заносять до книги Журнал-головна.

Облік виданих продуктів харчування ведеться у "Накопичувальній відомості витрачання продуктів харчування" (т.ф.№ 3-13), яка ведеться на підставі меню-вимоги (ф.№ 3-4) або накладної-вимоги (ф.№ 3-3). В кінці місяця дані з накопичувальної відомості переносяться до меморіального ордеру № 12 ф.411(бюджет) "Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування", а підсумки м.о № 12 переносять до книги Журнал-головна за кореспондуючими субрахунками.

Аналітичний облік продуктів харчування ведеться за найменуваннями, сортами, кількістю та вартістю, матеріально-відповідальними особами в оборотних відомостях (ф.№3-11), записи в яких здійснюються на підставі ф.№

3-12- та ф.№ 3-13. В кінці місяця в оборотній відомості ф.№ 3-11 підводяться підсумки , які звіряють з даними книги Журнал-головна.

Кореспонденція рахунків по руху продуктів харчування представлена в таблиці 24.

Таблиця 24

Господарські операції з обліку руху продуктів харчування

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Перераховані кошти постачальнику за продукти харчування за рахунок:		
- загального фонду	361	311,321
- спеціального фонду	361	313,323
Отримані від постачальника продукти харчування придбані за рахунок:		
- загального фонду:		
- на купівельну вартість без ПДВ	232	361
- на суму ПДВ	801,802	361
- спеціального фонду		
- на купівельну вартість без ПДВ	232	361
- на суму ПДВ, включену в податковий кредит (якщо установа платник ПДВ)	641	361
- на суму ПДВ, не включену в податковий кредит (установа не платник ПДВ)	811,813	361
Надійшли продукти харчування у вигляді гуманітарної допомоги	232	713/1
На підставі виправдних документів списуються витрачені продукти харчування, які придбані за рахунок:		
- загального фонду	801,802	232
- спеціального фонду	811,813	232
- як гуманітарна допомога	813/1	232

7.5 Особливості обліку медикаментів та перев'язувальних засобів.

Облік медикаментів та перев'язувальних засобів, або лікувальних засобів, у бюджетних закладах, в яких видатки на лікувальні засоби обліковуються за кодом економічної класифікації видатків 1132 “Медикаменти та перев'язувальні засоби” ведеться згідно з Інструкцією з обліку медикаментів, перев'язувальних засобів та виробів медичного призначення в лікувально-профілактичних установах та ін. нормативних актів.

Облік лікувальних засобів ведеться в аптеках, медичних кабінетах бюджетних установ та фінансово-економічному органі.

Усі лікувальні засоби обліковуються в сумовому та кількісно-сумовому виразах. Предметно-кількісний облік лікувальних засобів ведеться в книзі предметно-кількісного обліку аптекарських засобів (ф.№ 8-МЗ), в якій відкривається окрема сторінка на кожне найменування, фасування, лікувальну форму та ін.

Видача лікувальних засобів з аптеки здійснюється або за рецептами лікарів (спирту етилового, наркотичних та психотропних лікарських засобів), за чеками (ЕККА) або за накладними-вимогами, які підписані начальником медичної служби (медичного кабінету). У відділеннях (кабінетах) ведеться

предметно-кількісний облік лікувальних засобів у спеціальних книгах, які ведуться згідно до Переліку лікарських засобів. Такі книги окремо заводяться на спирт та інші дефіцитні і дорогокоштуючі лікувальні засоби.

До бухгалтерії щомісячно подається звіт про рух лікувальних засобів, який затверджується керівником установи.

Бухгалтерський облік лікувальних засобів ведеться на активному субрахунку 233 “Медикаменти та перев’язувальні засоби”.

Порядок відображення операцій з руху лікувальних засобів представлений в таблиці 25.

Таблиця 25

Кореспонденція рахунків по обліку лікувальних засобів

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Надійшли лікувальні засоби від постачальника	233	361, 364, 675
Списані лікувальні засоби на підставі виправдних документів	801,811,813	233
Оприбутковані медикаменти, як гуманітарна допомога	233	712
Списані медикаменти, які надійшли у вигляді гуманітарної допомоги	812	233

7.6. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Згідно Інструкції 125 до МШП належать предмети, які використовуються не більше одного року(запаси) або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року(інші необоротні матеріальні активи).

Для аналітичного обліку МШП використовується внига 3-9, яка ведеться в розрізі МВО, найменувань МШП, їх вартості та кількості.. Синтетичний облік МШП, термін корисного використання яких до одного року ведеться на активному рахунку 22,

Надходження МШП на склад оформлюється накладною (вимогою) (ф.3-3-) в двох примірниках. В разі виявлення розбіжностей складається акт приймання МШП (ф.3-1). Вартість придбаних МШП обліковується на первісної вартістю по Д-ту 22 та К-том рахунків: 361 - розрахунки в поряжку планових платежів; 362 - підзвітні особи; 364 - з іншими дебіторами (в разі передоплати); 675 - з іншими кредиторами (надходження, а потім оплата).

Бюджетні установи при придбанні МШП створюють фонд в МШП, який обліковується на рахунку 441 “Фонд в МШП”. Надходження оприбутковується без ПДВ. на вартість МШП, що надійшли робиться запис:

Д-т	К-т
22	361,362,364,675

і одночасно додатковий запис:

Д-т	К-т
801.802	441
або 811-813	441

Залежно від джерел придбання суми пДВ можуть відноситися: на витрати установи за кодом економічної класифікації витрат 1131 - при придбанні МШП за рахунок коштів загального фонду кошторису; до складу ПДВ - при придбанні МШП за рахунок спеціального фонду.

1	2	3	4	5
4.	Випадок4. Реалізовані МШП, які не використовуються в установі за балансовою вартістю, які були придбані за рахунок коштів загального фонду (див. вип.1) Сума реалізації = (40 шт.*7.5 грн)			
4.1	Реалізовані МШП (тотбто спивані і зменшується фонд в МШП)	411	221	300
4.2.	Проводиться запис на суму реалізації МШП дебітору	364	801	300
4.3.	На розрахунковий рахунок надходять кошти	321	364	300
	Випадок5. На р/р надійшли кошти від продажу МШП бюджетною установою, яка є платником ПДВ. МШП придбані за рахунок спеціальних коштів (див.опер.2). Ціна реалізації=(5 шт.*25 грн)*0,2*1,11=166.5грн, с/сть реалізованих МШП = 125 грн			
5.1.	Кошти надходять на реєстраційний рахунок від продажу МШП	321	675	166,50
5.2.	Реалізовані МШП (списуються за балансу за рахунок зменшення фонду в МШП) (по собівартості)	441	2212	125
5.3.	Одночасно робиться запис по продажу МШП кредиторів та зменшуються видатки	675	811	138,75
5.4.	На суму податкових зобов'язань робиться запис	675	641	27,75

7.7. Інвентаризація запасів.

Інвентаризація запасів проводиться згідно з Інструкцією № 90, затвердженою ГУ ДКУ від 30.10.98 р. зі змінами та доповненнями до неї на підставі наказу ДКУ № 122 від 19.07.2001 р.

Причини інвентаризації: перед складанням річної звітності; при зміні МВО; при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей; стихійне лихо; у випадку ліквідації установи; згідно розпорядження судових або слідчих органів; при передачі майна в оренду і т.д.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи. До початку інвентаризації необхідно:

1. В бухгалтерії закінчити обробку всіх документів по руху ТМЦ, провести відповідні записи в реєстрах аналітичного обліку і визначити залишки на день проведення інвентаризації;

2. На складі ТМЦ повинні бути розкладені за найменуванням, сортами, розмірами, тощо.

3. МВО повинні дати розписку про те що: всі прибуткові та видаткові документи здані в бухгалтерію; всі ТМЦ оприбутковані, а вибувні ТМЦ - списані.

Дані інвентаризації записуються в інвентаризаційні відомості, які складаються в 2-х примірниках. ТМЦ, які отримуються під час проведення інвентаризації приймаються в присутності членів інвентаризаційної комісії і оприбутковуються лише після проведення інвентаризації. На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінностей додатково складаються акти, в яких вказуються причини та ступінь псування, а також винні особи, що допустили псування.

Після проведення інвентаризації свої висновки та зауваження комісія відображає в протоколах засідання інвентаризаційної комісії. Не пізніше, ніж за 10 днів після проведення інвентаризації протоколи комісії затверджує керівник установи. Інвентаризаційні описи, протоколи зберігаються в установах 3 роки.

Виявлені розбіжності між фактичними даними і даними бухгалтерського обліку повинні регулюватися наступним чином: надлишок ТМЦ повинен оприбуткуватися, це призведе до збільшення фінансування установи з подальшим виявленням причин виникнення надлишків і винних осіб; втрата ТМЦ в межах затверджених норм природних втрат за розпорядженням керівника установи списується за зменшення фінансування. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач і після проведення заліку цих нестач надлишками від пересортування (якщо такі випадки мають місце). Якщо на підприємстві відсутні норми природних втрат, то така нестача відображається як понаднормова нестача; нестачі понад норми природних втрат та втрати від псування відносяться на рахунок винних осіб. Відшкодування цих нестач (збитків) обчислюється згідно Постанови КМУ № 116 від 22.01.1996 р. “Про порядок визначення норміру збитків, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” та Закону України № 217/95-ВР від 06.06.1995р “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству (установ, організації) розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, валютних цінностей”; нестачі понад норми природних втрат (коли не виявлені винні особи), а також внаслідок стихійного лиха, зменшують фінансування установи.

Зі стягнутої суми відшкодувань за завданні збитки в розпорядженні установи залишаються лише ті суми, на які конкретно завдано збитку, решта (різниця) перераховується до держбюджету.

Розмір збитків визначається за балансовою вартістю матеріальних цінностей (але не нижче 50% від балансової вартості) на момент встановлення факту нестачі з урахуванням індексу інфляції за наступною формулою

$$P_z = (B_v) * I_{\text{інф.}} + \text{ПДВ} + \text{акциз} * 2 \quad (\text{ф.6.7.1.})$$

Кореспонденція рахунків по інвентаризації матеріальних цінностей наведена в таблиці 27.

Таблиця 27

Кореспонденція рахунків по інвентаризації матеріальних цінностей

№ п/п	Зміст	Д-т	К-т	Сума
1	2	3	4	5
1.	Випадок 1. Виявлена нестача ОЗ. Первічна вартість 1900 грн, знос- 500 грн, яка віднесена на МВО			
1.1.	Списані ОЗ з фонду за залишковою вартістю	401	10	1400
1.2.	Списаний знос	131	10	500
1.3.	Сума завданих збитків, яка підлягає стягненню з винної особи до бюджету	362	642	(1900-500)+1400*0,2*2=3360

1	2	3	4	5
2.	Сисана нестача борошна в межах встановлених норм. Установа фінансується за рахунок держ.бюджету	701	232	12
3.	Списана нестача м'яса на суму 9 грн*100кг з вини МВО (фінан. держбюджет)			
3.1.	Списується нестача м'яса по ціні закупівлі	701	232	900
3.2.	віднесення на МВО збитків від нестачі і стягнення коштів до бюджету	362	642	$(900+900*0)*2=1800$
4.	Списується нестача молока (800 л по 0.80 грн за літр). Винна МВО. Фінансування установе - міжвідомче.			
4.1.	Списується нестача молока за ціною закупки	681	232	$800*0,8=640$
4.2.	За рахунок МВО списуються завдані збитки і проводиться нарахування до бюджету	362	642	$(640+640*0)*2=1280$
5.	Оприбутковані лишки матеріалів	231-236 238-239	681, 701-702 711-713	
6.	Оприбуткування лишків МШП: -на складі	221	411	
7.	Списання нестач МШП за рахунок установи	411	221	
8.	списані нестачі МШП за рахунок МВО (установа- платник ПДВ) відображається ПДВ, який повинен в бюджет	411 362	221 642	

Запитання для самоперевірки

1. Класифікація й оцінка запасів у бюджетних установах.
2. За якою вартістю в бухгалтерському обліку зараховуються на баланс придбані запаси?
3. Найбільш поширені варіанти надходження запасів.
4. Облік запасів на складі установи.
5. Характеристика МШП і особливості їхнього обліку.

ТЕМА 8. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

8.1. Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами

До складу бюджетних установ, як уже зазначалося, входять наукові установи, зокрема науково-дослідні інститути, наукові інститути різної галузевої належності та ступеня підпорядкування. Основним продуктом їхньої діяльності є науково-технічна продукція, отримувана в результаті дослідної діяльності. Науково-дослідна діяльність - це специфічний вид виробництва, який має певні особливості. Загальні відмінності наукового виробництва від інших видів замовлень наступні:

Невизначеність, імовірнісний характер майбутнього результату. Він може бути, як позитивний, так і негативний, що також є продуктом діяльності. Саме тому немає прямого зв'язку між витратами наукового виробництва й результатом.

Непередбачуваність досягнень, що пояснюється творчим характером наукової праці – доцільної діяльності людини з пізнання та теоретичної схематизації об'єктивних знань щодо дійсності.

Нематеріальний характер наукової продукції, що розкривається в головній властивості результату – інформаційності. Зазначена властивість є похідною від інших характеристик результату – невідчужуваності, складності вимірювання. Втім, для забезпечення реалізації інформаційності результату нематеріальність продукції потребує її матеріального втілення на матеріальних носіях.

Неповторність наукової продукції, пов'язана із самими характеристиками наукової праці. Вона полягає в отриманні внаслідок кожного окремого дослідження результату, який не має аналогів.

Циклічність процесу наукового дослідження, яка пов'язана з етапами наукових досліджень. Цикли різняться часовими термінами, можуть бути досить тривалими, через що виникає розрив між початком роботи та отриманням результату.

Цілісність продукції наукового виробництва, що полягає в наданні статусу продукції кінцевому, а не проміжним за циклами результатам.

Продуктивність та високий рівень інтелектуальності продукції. Зазначена особливість пояснюється високим рівнем затрат праці в загальній структурі затрат наукового виробництва, при цьому в складі затрат праці безумовно переважає висококваліфікована праця наукових працівників.

Специфічність предмета праці, яким у цьому разі виступає сума нагромаджених знань у відповідній галузі. На відміну від матеріального виробництва зазначені предмети праці не споживаються повністю, а використовуються, впливаючи на результат дослідження.

Науково-дослідну діяльність державних наукових закладів поділяють на основну та допоміжну.

Згідно зі статусом права власності зазначених установ вважається діяльність з виконання замовлень держави, що здійснюється за рахунок її коштів. Відповідно додаткова наукова діяльність пов'язана з виконанням науково-дослідних робіт за договорами з замовниками за рахунок коштів останніх.

На відміну від наукової діяльності за бюджетною тематикою остання адаптована в межах категоріального апарату матеріального виробництва. Зокрема, у практиці планування та обліку використовуються на відміну поняття 'видатки' терміни 'витрати' та 'собівартість'.

Діяльність з виконання НДР за договорами є окремою ділянкою облікового процесу бюджетних науково-дослідних установ, що має такі завдання: облік і контроль виконання тематичного плану в цілому й за окремими договорами; формування своєчасної, повної та достовірної інформації про фактичні витрати на НДР; обґрунтування розрахунків щодо собівартості НДР; контроль за дотриманням планових показників собівартості та виявлення фінансових результатів за кожною темою; контроль за здійсненням режиму економії та виявлення резервів зниження собівартості НДР.

Порядок укладання господарських договорів і відповідальність сторін за їх виконання

Механізм реалізації відносин науково-дослідних установ як виконавців та організації, підприємств-замовників регулюється Положенням про договори на створення науково-технічної продукції, затвердженим Постановою Державного комітету СРСР з науки і техніки від 19.11.87 № 435 та оновленнями станом на 27.03.2007 року. Цим положенням встановлюється порядок заключення, виконання, змін і розторгнення договорів на створення та передачу науково-технічної продукції.

Предметом договору можуть бути науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, які відповідають профілю наукової установи. Договір на проведення НДР розробляє й укладає планово-економічний відділ наукової установи на підставі складеного протоколу угоди на договірну ціну та погоджує з замовником технічного завдання. Типовий договір складається із шести розділів, які містять інформацію про вид робіт, термін їх здачі, зміст і терміни виконання основних етапів, місце виконання робіт, їх вартість та порядок оплати, порядок здачі та приймання робіт, відповідальність сторін за невиконання чи невідповідне виконання обов'язків, інші умови. До оформленої угоди крім перелічених документів додаються програма робіт, календарний план і кошторисні розрахунки.

Зміна договору здійснюється на підставі змін у затвердженому технічному завданні чи іншому вихідному документі. Договір може бути доповнений додатковою угодою, що відбиває нові позиції сторін. Розірвання договору здійснюється виключно за взаємною угодою виконавця і замовника. Якщо взаємодомовленості щодо розірвання договору не досягнуто, спір між замовником і виконавцем вирішується на рівні арбітражного суду. У разі розірвання договору замовником НДР останній повинен відшкодувати вже понесені науковою установою фактичні витрати, а наукова установа, у свою чергу, має надати замовникові НДР звіт про виконаний обсяг робіт.

Відповідно до зазначеного Положення № 435 замовник і виконавець несуть відповідальність за виконання обов'язків, передбачених окремим пунктом договору, а саме: у разі встановлення факту неналежної якості названих наукових робіт установа-виконавець повинна за рахунок власних коштів здійснити необхідні виправлення, усунути дефекти щодо техніко-економічних параметрів тощо, причому в терміни, установлені замовником. Порухення термінів під час виконання додаткових робіт з виправлення огріхів призводить до сплати штрафу у процентному розмірі від вартості робіт до виправлення. У разі невиконання термінів здачі окремих етапів чи роботи в цілому наукова установа має сплатити замовникові неустойку, визначену умовами угоди.

Замовник згідно з договором несе відповідальність перед науковою установою за порушення своїх зобов'язань – невиконання встановленого порядку розрахунків, допущення заборгованості за виконаними роботами чи плановими авансами, безпідставну відмову (повну чи часткову) від оплати, несвоєчасне прийняття окремих етапів чи роботи в цілому – у формі штрафу чи пені.

Проте сплата штрафів чи неустойок не звільняє як замовника, так і виконавця від виконання прийнятих зобов'язань відповідно до договору. Суперечності наукового й технічного характеру, що виникають під час виконання та здавання – прийняття НДР, розв'язують в установленому порядку вищі установи сторін іншої сфери – такі питання розглядають і вирішують відповідні органи арбітражу.

Укладені договори та додаткові угоди для забезпечення обліку й контролю витрат на НДР підлягають реєстрації у зведенні договорів на виконання НДР, яке веде планово-економічний відділ наукової установи. Кожному договору й додатковій угоді присвоюється порядковий номер – код НДР. Установлені кодові позначення доводяться до всіх структурних підрозділів установи.

8.2. Облік витрат і продукції виробничих майстерень

До складу окремих бюджетних установ, зокрема закладів середньої освіти, можуть входити навчально-виробничі майстерні. Зазначені структурні підрозділи утворюються з метою виконання відповідних функцій з трудової підготовки контингенту учнів та виконавців з конкретною трудовою спеціалізацією. Профіль роботи виробничих майстерень визначають вищі установи, беручи до уваги місцеві можливості, умови, а також педагогічну доцільність конкретного виду праці.

Навчально-виробничі майстерні утримуються як за рахунок коштів загального фонду, так і за рахунок коштів спеціального фонду, який у незначній частині формується за рахунок прибутку, що отримується від реалізації продукції зазначеного структурного підрозділу установи.

В процесі виготовлення продукції, виробничі майстерні здійснюють витрати. Облік витрат на виробництво продукції здійснюється відповідно до Інструкції з бухгалтерському обліку в установах і організаціях, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету СРСР, затвердженої Наказом Мінфіну СРСР від 10.03.87 № 61(зі змінами внесеними в липні 2007).

Відповідно до зазначеного нормативного документа витрати розподіляються віднесенням їх на продукцію за прямими та накладними витратами. До прямих витрат на виробництво продукції належать витрати на матеріали; заробітну плату виробничих робітників; нарахування на заробітну плату виробничих робітників; затрати електроенергії тощо. До непрямих витрат належать заробітна плата апарату управління й обслуговуючого персоналу; нарахування на заробітну плату апарату управління й обслуговуючого персоналу; оренда приміщень; опалення; поточний ремонт тощо.

Прямі виробничі витрати відносяться безпосередньо на виготовлену продукцію, накладні – попередньо збираються і розподіляються наприкінці місяця пропорційно заробітній платі основних виконавців, матеріальним затратам чи сукупності прямих витрат. Якщо майстерня виробляє один вид продукції, усі витрати класифікуються як прямі.

Облік витрат здійснюється в міру їх проведення. Аналітичний облік витрат ведеться за видами виробів (партиями) і за статтями витрат у багатографних картках ф. № 283.

Для обліку витрат у системі Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачені такі субрахунки: № 241 'Вироби виробничих (навчальних майстерень)'; № 721 'Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень'; № 821 'Витрати виробничих (навчальних) майстерень'; № 826 'Видатки до розподілу'.

Об'єктами обліку витрат виступає партія однорідних виробів та калькуляційною одиницею — одиниця продукції чи виріб. Щоб визначити фактичну собівартість одиниці продукції, на підставі даних обліку витрат складають звітну калькуляцію. Загальна сума витрат на виробництво (дебет субрахунок № 821) за мінусом витрат на незакінчене виробництво на кінець звітного періоду, розподіляється за видами готової продукції, після чого визначається собівартість одиниці кожного виду випущеної продукції.

Таблиця 28

Основні проведення з обліку витрат та продукції виробничих майстерень

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату:		
	— виробничим робітникам	821	661
	— працівникам апарату управління та обслуговуючому персоналу	826	661
2	Проведено нарахування зборів до соціальних фондів на фонд заробітної плати:		
	— виробничих робітників	821	651, 652, 653, 654
	— працівників апарату управління та обслуговуючого персоналу	826	651, 652, 653, 654
3	Видано зі складу матеріали на виробництво продукції	821	234, 235, 238, 239
4	Списано на витрати виробництва вартість спожитої електроенергії	821	675
5	Списано на витрати вартість послуг з опалення приміщень	826	675
6	Списано на витрати поточний ремонт приміщення	826	675
7	Списано накладні витрати наприкінці місяця та розподілено пропорційно до обраної бази	821	826
8	Оприбутковано готові вироби, що передані на складі установи з майстерень	241	821
9	Списано на реалізацію продукцію виробничих майстерень	721	241
10	Передано рахунок на оплату покупцям виробів виробничих майстерень	364	721
11	Отримано кошти від реалізації продукції за відпускнуою ціною	313, 323	364
12	Перераховано до бюджету суму ПДВ реалізованих виробів виробничих майстерень	641	313, 323
13	Визначено результат від реалізації (різниця між фактичною собівартістю та ціною реалізації)	721	431

8.3.Облік витрат і методика калькулювання освітніх послуг

Основним суб'єктом надання платних освітніх послуг виступає відповідно освітня галузь. Втім, система молодшої, середньої освіти не зазнала значних змін у частині фінансово-економічних відносин: дитячі виховні заклади державної форми власності традиційно надають платні послуги за встановленими тарифами, а навчання в середніх школах відповідно до гарантованих конституційних прав є безкоштовним. Отже, розглядаючи питання платних освітніх послуг насамперед потрібно звертатись до досвіду вищої школи.

Вищі навчальні заклади надають платні послуги відповідно до Постанови Кабміну України № 796 від 27.08.2010 року 'Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної в комунальної форми власності' (та змінами внесеними Постановою КМУ № 939 від 12.10.2010 року)

До переліку платних послуг у сфері освітньої діяльності відносяться: підготовка понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу відповідно до договорів, укладених з фізичними та юридичними особами, студентів та курсантів вищих навчальних закладів цивільної авіації, морського та річкового флоту, Севастопольського інституту атомного машинобудування (далі - студенти, курсанти) за відповідними освітньо-кваліфікаційними рівнями, аспірантів і докторантів; навчання студентів, курсантів для здобуття другої вищої освіти, крім випадків, коли право на безоплатне здобуття другої вищої освіти надано законодавством; підвищення кваліфікації кадрів, навчання для здобуття громадянами післядипломної освіти понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу; підготовка кваліфікованих робітників понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу, крім випадків, коли здобуття освітнього рівня кваліфікованого робітника передбачено навчальним планом підготовки за освітньо-кваліфікаційним рівнем вищої освіти; підготовка до вступу до вищих навчальних закладів та до зовнішнього незалежного оцінювання; підготовка та перепідготовка, підвищення кваліфікації кадрів за замовленням центрів зайнятості; навчання студентів, курсантів, аспірантів, докторантів з числа іноземців та осіб без громадянства; стажування іноземців та осіб без громадянства; прийом кандидатських іспитів, видання та розповсюдження авторефератів, дисертацій, стенографування під час захисту дисертацій; інші послуги, пов'язані з підготовкою до захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата або доктора наук та його проведенням (крім оплати часу проведення засідання членам спеціалізованої вченої ради та оплати часу участі в таких засіданнях офіційних опонентів); проведення наукових консультацій для осіб, які підвищують кваліфікацію самостійно, та стажування таких осіб; проведення для громадян лекцій та консультацій з питань науки, техніки, права, культури, мистецтва, фізичної культури, спорту, туризму, краєзнавства тощо; проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, з видачею або без видачі відповідних документів про освіту курсів, гуртків, факультативів (зокрема, іноземних мов, комп'ютерної

підготовки, гри на музичних інструментах, хореографії, образотворчого мистецтва, стенографії, машинопису, крою та шиття, оздоблення приміщень, агротехніки, зоотехніки, підготовки водіїв) за науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямами, семінарів, практикумів з підготовки кадрів для дитячого та молодіжного туризму; організація, проведення у позанавчальний час (у тому числі канікули, святкові та вихідні дні) заходів за освітнім, науковим, технічним, художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямами, крім тих, що фінансуються за рахунок коштів загального фонду державного та місцевих бюджетів; організація заходів, пов'язаних з утворенням навчальних, навчально-виробничих, наукових закладів, установ, центрів навчальних закладів; забезпечення обмундируванням студентів, курсантів та працівників вищих навчальних закладів, статутами яких передбачено носіння форменого одягу; забезпечення харчуванням дітей у державних і комунальних дошкільних навчальних закладах з частковою оплатою відповідно до законодавства; утримання вихованців у інтернатних навчальних закладах, загальноосвітніх школах та професійно-технічних училищах соціальної реабілітації з частковою оплатою відповідно до законодавства; друкування, копіювання, сканування, ламінування, запис на носії інформації; виконання складних тематичних, інформаційних та довідково-бібліографічних запитів на замовлення фізичних та юридичних осіб, зокрема за попереднім замовленням; видання та реалізація навчальної літератури, методичних, науково-методичних, наукових, науково-технічних видань, друкованих засобів масової інформації (газети, часописи, альманахи тощо).

Головним об'єктом напрямку обліку витрат виступає, безумовно, освітня послуга, яка являє собою суму спеціальних та загальних знань (а також певною мірою виховний вплив), які надаються споживачеві зазначеного продукту навчальних закладів різного рівня.

Процесу надання платної освітньої послуги вищим навчальним закладом передують кілька етапів: виконання потенційним споживачем (абітурієнтом) іспитових процедур (іспит, співбесіда) в обраному закладі; визначення за результатами іспитових процедур можливості надання освітньої послуги кожному з абітурієнтів за плату; зарахування абітурієнта до складу студентів відповідного закладу.

Інструментом формалізації відносин між виробником (вищим навчальним закладом) та споживачем (студентом) послуги виступає договір, розроблений на основі Типового договору на навчання, підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації або про надання додаткових освітніх послуг навчальних закладів, затвердженого Наказом Міністерства освіти і науки України від 11.03.2002 № 183. Предметом договору може бути будь-яке з наведеного переліку положень сфери освітньої діяльності вищого навчального закладу. Договором передбачені обов'язки сторін, відповідно до яких замовник повинен: своєчасно вносити плату за отриману освітню послугу у

встановленому розмірі та у встановлені терміни; виконувати вимоги законодавства та Статуту чи Положення.

У свою чергу, виконавець договору в особі вищого навчального закладу має надати замовнику освітню послугу відповідно до встановлених державних стандартів освіти, забезпечити права замовника як учасника навчального процесу, видати замовнику документ про освіту державного зразка та інформувати останнього про правила та вимоги щодо організації надання освітньої послуги, її якості та змісту, про права та обов'язки сторін під час відносин з приводу надання—споживання освітньої послуги. У разі дострокового припинення договору виконавець повинен повернути замовникові суму авансового платежу за освітню послугу.

Невиконання зазначених обов'язків призводить до виникнення прецеденту, що вирішується відповідно до норм чинного законодавства, при цьому несвоєчасне внесення платні за надання освітньої послуги замовником регулюється у внутрішньому порядку за допомогою неустойки (штрафу, пені) у встановленому договором розмірі.

Дія договору може бути припинена за взаємною згодою сторін у разі зміни нормативно-правового поля щодо надання освітніх послуг, що потребує внесення таких коригувань до договору, які є неприйнятним для будь-якої зі сторін; у разі ліквідації юридичної особи — виконавця або замовника; у разі відрахування замовника; через порушення організаційних положень вузу; за рішенням суду через систематичні порушення та невиконання умов договору.

Договором визначається плата за надання освітніх послуг, терміни внесення її рівних часток та порядок розрахунків за неї, при цьому розмір плати встановлюється за весь строк надання освітньої послуги і не може бути змінений. Розмір плати за навчання визначається планово-економічним відділом на наступний навчальний рік у останньому кварталі поточного навчального року звітного періоду. Зазначеним структурним підрозділом розробляється планова нормативна калькуляція освітньої послуги. При цьому об'єктом калькулювання виступає підготовка студента певної форми навчання, відповідної спеціальності та рівня підготовки. Калькуляційною одиницею є один підготовлений студент у розмірі зазначених характеристик. Калькуляція складається на основі зведених норм умовно-прямих видатків за кодами економічної класифікації видатків:

1110 — у частині оплати плати професорсько-викладацького складу;

1120 — у частині нарахування на фонд оплати праці професорсько-викладацького складу;

1130 — у частині витрат на матеріали для навчальних цілей;

1140 — у частині службових відряджень на науково-практичні конференції, стажування тощо;

2110 — у частині придбання необоротних активів для навчальних цілей;

2130 — видатки на капітальний ремонт навчальних корпусів, а також видатки на обслуговування та управління за кодами економічної класифікації видатків:

1110 — видатки на оплату праці адміністративно-управлінського та молодшого обслуговуючого персоналу;

1120 — нарахування на фонд оплати праці адміністративно-управлінського та молодшого обслуговуючого персоналу;

1130 — придбання предметів постачання матеріалів, оплата послуг загальногосподарського характеру;

1140 — видатки на відрядження адміністративно-управлінського персоналу;

1160 — оплата комунальних послуг та енергоносіїв;

2120 — придбання необоротних активів загальногосподарського призначення;

2130 — видатки на капітальний ремонт адміністративних будівель і споруд.

В основу норм видатків покладено показники навчального плану (кількість годин навчальних дисциплін), навчального навантаження викладачів (години на рік), норми матеріалів для навчальних цілей, заплановані службові відрядження за адресними даними, планові норми поновлення основного складу необоротних активів та фактичні показники минулих періодів накладних видатків. Визначена загальна сума видатків становить повну собівартість навчально-педагогічної послуги на рік для усього обсягу студентів. Для визначення собівартості підготовки студентів певної спеціальності та форми навчання використовується спосіб пропорційного розподілу видатків; при цьому базою розподілу накладних видатків є система показників, зокрема: фонд заробітної плати професорсько-викладацького складу, площі навчальних аудиторій тощо. Собівартість калькуляційної одиниці розраховується простим діленням отриманої собівартості освітньої послуги на заплановану кількість набору за відповідною спеціальністю та формою навчання.

Визначена величина є підставою для внесення планових даних за доходами й видатками спеціального фонду навчального закладу і включається до складу супровідної документації до кошторису доходів і видатків вищих навчальних закладів за його розрахунковою аргументацією.

Облік витрат здійснюється бухгалтерією установи в порядку, визначеному головним бухгалтером за об'єктами витрат — факультетів, кафедр та інших структурних підрозділів. На практиці облік витрат збігається з обліком видатків (аналітичний облік здійснюється в картках аналітичного обліку фактичних видатків, синтетичний — у системі облікових реєстрів поточного обліку). Для обліку видатків призначені охарактеризовані в попередніх темах субрахунки бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення обліку розрахунків із замовниками вищі навчальні заклади ведуть картки аналітичного обліку отриманих авансів, інформація за якими фіксується за присвоєним умовним кодовим позначенням студента, яке відображається надалі у всіх прибуткових документах з надходження авансів.

8.4. Облік витрат і калькулювання медичних послуг

Україна, як незалежна демократична держава, переживає не найкращі часи: нестабільність економічного розвитку, складність протікання соціально-політичних процесів та ін. явища, які негативно відображаються на соціальному та фізичному здоров'ї української нації

В сучасних економічних умовах, коли державні бюджетні установи не забезпечені в повному обсязі державним фінансуванням для виконання своєї безпосередньої функції, а саме, надання безоплатної медичної допомоги громадянам України, то ці підприємства змушені розширювати сферу своєї діяльності і залучатися до нових методів господарювання в ринкових умовах.

В зв'язку з цим, медичним установам потрібно розвивати багатопільове фінансування, залучаючи ці установи до продажу медичних послуг.

Однією із головних проблем у сфері надання безоплатних та платних медичних послуг державними установами охорони здоров'я в межах бюджетного фінансування є відсутність затвердженої та впровадженої в життя загальнодержавної програми, в якій було б чітко визначений, гарантований державою обсяг безоплатної медичної допомоги громадянам України. Застосування платних медичних послуг неможливе без розрахунків їх вартості.

Останім часом наданням платних медичних послуг не надавалося належного рівня та не розглядалося в економічній літературі, хоч, певних аспектів в деяких літературних публікаціях, зокрема зверталася увага аналізу роботи показників медичних закладів та розрахунку ліжко-днів в стаціонарі. Механізм обліку витрат та калькулювання медичних послуг, що надаються державними закладами охорони здоров'я, є більш невизначеним через неурегульованість нормативно-правової бази власне платних медичних послуг. Питання надання чи ненадання платних послуг медичними закладами завжди було досить болісним, оскільки саме введення поняття 'платні медичні послуги' на фоні задекларованих раніше соціальних гарантій щодо медичних послуг (ст. 49 Конституції України), які слід класифікувати як життєво необхідні за умов масового зубожіння населення, викликало неоднозначну реакцію.

Для врегулювання цього питання Постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.96 № 1138 наданий чиний Перелік платних послуг, які можуть надаватись державними закладами охорони здоров'я та вищими медичними закладами освіти, (зі змінами та доповненнями, затвердженими Постановою № 644 від 28.07.2010 року "Про внесення зміни до переліку платних послуг, які можуть надаватись в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, вищих медичних навчальних закладах та науково-дослідних установах".

Постановою Кабінету Міністрів від 12.05.97 № 449 було внесено низку коригувальних поправок до зазначеного переліку, а 18.12.97 затверджено спільний Наказ Міністерства охорони здоров'я та Міністерства фінансів за № 358/273 'Про затвердження Порядку надання платних послуг у державних (комунальних) закладах, установах охорони здоров'я незалежно від підпорядкування та одержання добровільної компенсації від хворих'.

Відповідно до зазначеного переліку було виділено три групи платних послуг, а саме:

- лікувально-профілактичного характеру (косметично-хірургічна допомога; лікування від тютюнокуріння та хворих на алкоголізм; лікування сексопатологічних хворих та лікування безплідності; лікувальна гімнастика, масаж та мануальна терапія; операції зі штучного припинення вагітності; профілактичні медичні огляди; гігієнічна експертиза; медичні огляди для отримання посвідчення водія, для одержання дозволу на право отримання та носіння зброї; проведення дезінфекційних, дезінсекційних та дератизаційних робіт; зубне, вушне та очне протезування дорослого населення і т. п.);

- іншого характеру (доставка ліків хворим додому, надання додаткової медичної інформації за проханням громадян, транспортні послуги за проханням громадян, та пов'язані з медичною діяльністю; атестація робочих місць за замовленням підприємств і організацій; організація профілактичних заходів щодо зловживання алкогольними напоями на підприємствах і в установах на договірних засадах і т. ін.);

- освітньо-супутнього характеру, що надаються вищими медичними закладами (отримання другої вищої освіти; навчання вітчизняних і закордонних студентів на засадах контракту; поглиблене вивчення окремих дисциплін; підготовчі курси до вступних іспитів; переведення студентів з одного медичного вузу до іншого; поновлення раніше відрахованих студентів та ліквідація академічної різниці; повторне проходження окремих дисциплін відрахованими студентами; прийом кандидатських іспитів у осіб, що не працюють у вищому навчальному закладі; навчання іноземних громадян у клінічній ординатурі, аспірантурі, докторантурі та їхнє стажування; надання послуг щодо легалізації документів про освіту і т. ін.).

Порядок надання платних послуг визначав ряд важливих питань, а саме: організацію платних послуг та контроль за дотриманням вимог до їхньої якості; порядок установа цін на платні послуги й розміру добровільної компенсації хворими за надані їм медико-санітарні послуги; порядок обліку обсягів платних медичних послуг і зарахування отриманих від цього коштів; порядок використання прибутку від надання платних послуг.

Наданням лікувальних послуг передуює консультація лікаря за відповідним профілем, який визначає діагноз хворого й орієнтує його на подальше лікування за встановленою методикою. Після зазначеної процедури відбувається укладання угоди на обслуговування між закладом охорони здоров'я та страховою компанією за дорученням застрахованої особи. Договір містить традиційні пункти про предмет договору, права й обов'язки сторін, вартість медичної послуги та механізм розрахунків, а також умови розірвання угоди.

Вартість лікування хворого визначається на підставі нормативних планових калькуляцій.

Визначення норм витрат відбувається на підставі показників норм медикаментів та перев'язувальних засобів щодо протоколів лікування, норм продуктів харчування щодо відповідного до нозологічної форми дієт-стола

тощо на одного хворого на один день (кількість днів визначається за стандартними протоколами лікування, якими встановлено терміни лікування). Нормування витрат здійснюється в зазначеному порядку, при цьому склад накладних витрат ідентичний наведеному, склад прямих змінюється з конкретизацією коду 1130 до кодів 1132 ‘Медикаменти і перев’язувальні засоби’, 1133 ‘Продукти харчування’.

Об’єктом калькулювання виступає певний вид нозологічної форми, а калькуляційною одиницею — конкретний нозологічний випадок. Розподіл накладних витрат здійснюється відповідно до фонду оплати праці медичного персоналу за кожним видом та кількістю нозологічних випадків, запланованих на рік. Планові нормативні калькуляції, як і в разі платних освітніх послуг, є основним документом з розрахункового обґрунтування кошторису доходів і видатків у частині спеціального фонду.

Під час лікування пацієнтів у поліклінічних відділеннях (стоматологічне лікування, терапевтичні процедури тощо) лікарем, що здійснює зазначені процедури, здійснюються додаткові облікові процедури. Оперативний облік ведеться лікарем упродовж місяця, по мірі обслуговування пацієнтів-власників страхових полісів, у спеціальних формах обліку обслуговування — картках, які формуються у двох примірниках для лікаря і хворого на основі встановлених розцінок.

Наприкінці місяця дані передаються з відділень лікарями до бухгалтерії, у функції якої входять не тільки облік та здійснення розрахунків за надані послуги, а й звіряння даних щодо кількісних показників обслуговування з даними страхових компаній. Після звіряння, про що робиться позначка в картці хворого, що вже надійшла до страхової компанії на оговорену раніше угодою дату, відбувається перерахування відповідної суми коштів до медичного закладу.

Для обліку витрат та розрахунків з надання платних медичних послуг у системі рахунків бухгалтерського обліку призначені вже відомі субрахунки:

- № 811 ‘Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги’;
- № 711 ‘Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги’

Запитання для самоперевірки

1. Що зараховують до витрат виробничих (навчальних) майстерень?
2. Які рахунки передбачено Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ для витрат і продукції виробничих майстерень?
3. Що становить об’єкти обліку витрат виробничих майстерень?
4. Особливості наукового виробництва.
5. Які виділяють основні статті витрат, за якими здійснюють планування, облік і калькулювання собівартості науково-дослідницьких робіт?

ТЕМА 9. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Під власним капіталом бюджетних установ розуміють частину активів, які забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи установи. Він виступає як гарантія організації діяльності бюджетних установ.

Власний капітал бюджетних установ – це основа для початку і продовження фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, оскільки: розмір власного капіталу визначає ступінь незалежності бюджетних установ; власний капітал перебуває в розпорядженні бюджетних установ необмежено довго й виконує, по суті, функцію довгострокового фінансування

Власний капітал бюджетних установ складається із сум фондів і фінансових результатів діяльності установи за минулі бюджетні роки.

Завданнями бухгалтерського обліку власного капіталу є: контроль за формуванням фондів за джерелами утворення і їх зменшенням за напрямками та причинами; визначення результатів виконання кошторису за бюджетний рік; забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух власного капіталу.

Власний капітал бюджетної установи обліковується на рахунках 4 класу ‘Власний капітал’. Рахунки цього класу пасивні. Це означає, що створення фондів власного капіталу відображається по кредиту рахунків, а їх зменшення – по дебету рахунків..

Власний капітал бюджетних установ містить суми наступних вкладень:

- Суми вкладень до **фонду у необоротних активів**, яка в свою чергу поділяється на: фонд у необоротних активах за їх видами; фонд у незвершеному капітальному будівництві.

- Сума вкладень до **фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметів** за їх видами термін яких не перевищує одного року;

- Сума вкладень у **фонд у фінансових інвестиціях**, яка розмежується на: фонд у капіталі підприємства; фонд у фінансових інвестиціях у цінні папери.

Фінансовий результат діяльності за минулі бюджетні роки — це фінансовий результат виконання кошторису установи за минулий бюджетний рік у частині загального і спеціальних фондів.

Синтетичний облік власного капіталу ведеться на наступних рахунках, які відображені у вигляді таблиці 29.

Таблиця 29

Синтетичний облік власного капіталу бюджетних установ

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
42	Фонд у фінансових інвестиціях	421	Фонд у капіталі підприємств
		422	Фонд у фінансових інвестиціях у цінні папери
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

Для обліку власного капіталу призначені рахунки класу 4 'Власний капітал', які застосовуються для обліку фондів у необоротних активах, малоцінних та швидкозношуваних предметах та у фінансових інвестиціях.

Рахунок 40 'Фонд у необоротних активах'

На субрахунку 401 'Фонд у необоротних активах за їх видами' обліковуються вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів (з урахуванням зносу), що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи.

На субрахунку 402 'Фонд у незавершеному капітальному будівництві' обліковуються витрати за виконаними будівельно-монтажними роботами з капітального будівництва (виготовлення, створення), добудівлі, поліпшення (дообладнання, реконструкція, модернізація) об'єктів необоротних активів, які на дату балансу не введені в експлуатацію.

Рахунок 41 'Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах'

На субрахунку 411 'Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами' обліковується вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи і термін експлуатації яких не перевищує один рік.

Рахунок 42 'Фонд у фінансових інвестиціях'

Рахунок 42 'Фонд у фінансових інвестиціях' призначено для обліку і узагальнення інформації про суми внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління установи, та фінансових інвестицій у цінні папери.

Рахунок 42 'Фонд у фінансових інвестиціях' має такі субрахунки:

421 'Фонд у капіталі підприємств';

422 'Фонд у фінансових інвестиціях у цінні папери'.

За кредитом рахунку 42 'Фонд у фінансових інвестиціях' відображається збільшення фінансових інвестицій, за дебетом - їх зменшення (вилучення).

Рахунок 43 'Результати виконання кошторисів'

Рахунок 43 'Результати виконання кошторисів' передбачений для визначення результату виконання кошторису установи, як за загальним, так і за спеціальним фондами, за результатами звітного року.

Рахунок 43 'Результати виконання кошторисів' має такі субрахунки:

431 'Результат виконання кошторису за загальним фондом';

432 'Результат виконання кошторису за спеціальним фондом'.

Рахунок 44 'Результати переоцінок'

Рахунок 44 'Результати переоцінок' призначено для узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством, а також курсові різниці за операціями в іноземній валюті.

Рахунок 44 'Результати переоцінок' має такі субрахунки:

441 'Переоцінка матеріальних активів';

442 'Інша переоцінка'.

Необхідність створення цих фондів зумовлена наступними причинами:

1) В момент придбання цих активів установа витрачає грошові кошти, що закладені в кошторисі установи на видатки по відповідних кодах економічної класифікації видатків на придбання цих активів, а для звітування та контролю за виконанням кошторисів у видатках необхідно відображати всю суму понесених витрат. Саме тому, через створення фондів установа має змогу досягти цього такими записами: Дт 81, 71 Кт 40, 41.

2) Придбані активи (необоротні та МШП) служать довгий час (рік або більше), при цьому вони частково втрачають свою вартість, що проявляється в нарахуванні зносу.

В бюджетних установах сума зносу не зменшує балансову вартість цих активів, а зменшує суму створених фондів. Завдяки цьому, бюджетна установа та вищі розпорядники бюджетних коштів можуть контролювати реальну вартість активів, що знаходяться на балансі установи.

В балансі залишок по рахунку 401 має дорівнювати залишковій вартості необоротних активів, а залишок по рахунку 411 має дорівнювати сумі залишків МШП на рахунку 22.

Основні бухгалтерські проведення з обліку власного капіталу відображені у вигляді таблиці 33.

Таблиця 30

Основні бухгалтерські проведення з обліку власного капіталу.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Фонд в необоротних активах.		
1. Зведено і прийнято в експлуатацію заново побудовані будинки, споруди передавальні пристрої чи роботи з реконструкції	103, 106	401
2. Створення фондів по придбаних необоротних активах за рахунок загального фонду	801, 802	401
3. Створення фондів по придбаних необоротних активах за рахунок спеціального фонду	811-813	401
4. Безкоштовно отримані нові необоротні активи одночасно створюється фонд	101-122 812	364 401
5. Безкоштовно отримані необоротні активи, що були в експлуатації: на первісну вартість (включаючи знос) одночасно створюються фонди (на залишкову вартість) Відображається сума зносу нарахована попереднім власником	101-122 812 812	364 401 13
6. Проведена індексація необоротних активів: дооцінка вартості активів дооцінка зносу	101-122 101-122	401 13
7. Створення фондів по оприбуткованих надлишках необоротних активів, що виявлені при інвентаризації:	104-122,	401
8. Нараховано знос по необоротних активах	401	13
9. Списана залишкова вартість необоротних активів при їх вибутті	401	101-122
10. Списана сума зносу об'єктів, що вибули	13	101-122

1	2	3
11. Списані реалізовані необоротні активи (крім будівель і споруд):		
- на залишкову вартість	401	103-122
- на суму зносу	13	103-122
Фонд в малоцінних та швидкозношуваних предметах		
1. Придбані МШП:		
перший запис		
другий запис по створенню фонду:	22	364, 363,675
за рахунок загального фонду	801, 802	411
за рахунок спеціального фонду	811-813	411
2. Оприбутковані надлишки, виявлені при інвентаризації	221	711
Одночасно створюється фонд	811	411
3. Отримано безоплатно МШП:	221	364
одночасно створюється фонд	812	411
6. Реалізовані МШП	411	221
7. Списано МШП, як непридатні до використання	411	221
8. Видано зі складу в експлуатацію МШП вартістю до 10 грн за одиницю (комплект)	411	221/1
9. Списано нестачу МШП за рахунок установи	411	221

Аналітичний облік ведеться в багатографних картках за джерелами формування та напрямках зменшення. Операції з обліку власного капіталу відображаються в меморіальних ордерах № 9,10 та інших

Запитання для самоперевірки

1. Що розуміють під власним капіталом?
2. Склад власного капіталу бюджетної установи.
3. Що зараховують до фондів бюджетних установ?
4. Що характеризують фонди необоротних активів і МШП?
5. Чому власний капітал бюджетної установи є основою для початку і продовження фінансово-господарської діяльності?
6. Які субрахунки включає власний капітал?
7. У яких документах провадить аналітичний облік фондів?

ТЕМА 10. ОБЛІК ФОНДІВ

Для обліку фондів бюджетних установ призначені пасивні фондові рахунки № 40 ‘Фонд у необоротних активах’ (субрахунок № 401 ‘Фонд у необоротних активах за їхніми видами’) і № 41 ‘Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах’ (субрахунок № 411 ‘Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах за їхніми видами’).

За кредитом цих рахунків (субрахунків) у кореспонденції із субрахунками різних класів відображається вартість придбаних необоротних активів і МШП та безкоштовно отриманих, а за дебетом — сума вибулих, ліквідованих і безкоштовно переданих необоротних активів і МШП, а також нарахованого зносу необоротних активів. Основні бухгалтерські проведення з обліку фондів наведено в табл. 31.

Основні бухгалтерські проведення з обліку фондів бюджетних установ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Прийнято в експлуатацію заново побудовані будинки, споруди й передавальні пристрої чи робота з реконструкції будинків і споруд	103, 106	401
2	Придбано необоротні активи (інший запис):		
	— за рахунок коштів загального фонду	801—802	401
	— за рахунок коштів спеціального фонду	811—813	401
3	Безкоштовно отримано необоротні активи	101—122	401, 131—133
4	Безкоштовно передано необоротні активи	131—133, 401	101—122
5	Реалізовано необоротні активи (крім будинків і споруд)	131—133, 401	101—122
6	Змінено вартість необоротних активів після проведення індексації	101—122	401, 131—133
7	Списання з балансу необоротних активів	401, 131—133	103—122
8	Списання нестач необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	401, 131—133	104—122
9	Нарахування зносу необоротних активів	401	131—133
10	Придбані МШП (інший запис)	801, 802, 811—813	411
11	Видано зі складу в експлуатацію МШП вартістю до 10 грн за одиницю (комплект)	411	221/1
12	Оприбутковані МШП, виявлені під час інвентаризації:		
	— на складі	221/1	411
	— в експлуатації	221/2	411
13	Списано МШП	411	221
14	Реалізовано залишки МШП, які не використовуються	411	221
15	Списано виявлені під час інвентаризації нестачі МШП	411	221

Операції з обліку фондів відображаються в меморіальних ордерах № 9, 10 та інших.

У балансі залишок на субрахунку № 401 має дорівнювати залишковій вартості необоротних активів (нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних матеріальних активів), а залишок на субрахунку № 411 має дорівнювати сумі залишків на субрахунку № 211.

Аналітичний облік фондів ведеться в багатографних картках за джерелами формування і напрямками зменшення

Запитання для самоперевірки

1. Якими бухгалтерськими записами відображається створення фонду в необоротних активах?
2. Як впливає на фонд необоротних активів нарахування зносу?
3. Якими бухгалтерськими записами відображається безвідплатна передача необоротних активів?

4. На якому рахунку провадиться придбання МШП?
5. У якому документі провадиться облік операцій з вибуття та переміщення малоцінних і швидкозношуваних предметів?
6. Що розуміють під переоцінкою?
7. На якому рахунку відображається результат переоцінок, що він становить?

ТЕМА 11. ОБЛІК ВИКОНАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ КОШТОРИСУ

Інструкція 'Про порядок складання за 2001 р. річних фінансових звітів установами і організаціями, які отримують кошти державного і/або місцевих бюджетів', затверджена Наказом Державного казначейства України від 27.12.2001 № 225, визначає, що всі доходи й видатки загального і спеціального фонду є завершальними оборотами і в кінці року списуються на результати виконання кошторису (зокрема доходи й видатки з незавершеного капітального будівництва). Крім того, на результати виконання кошторису списуються доходи й видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці. Також на результати фінансової діяльності в кінці кварталу відноситься дебіторська та кредиторська заборгованість, терміни позовної давності якої минули, та безнадійна дебіторська заборгованість.

Не списуються на результати фінансової діяльності витрати виробничих (навчальних майстерень, підсобних господарств за договорами з науково-дослідних робіт, з виготовлення експериментальних пристроїв тощо) за незакінченими або закінченими, але не зданими роботами.

Фінансовий результат складається з результату виконання кошторису загального та спеціального фондів окремо, за Порядком, визначеним Державним казначейством України від 02.01.2002 № 07-04/3-5 'Про порядок здійснення річних заключних оборотів'.

Для визначення фінансового результату установи від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг, відповідно до кошторису установи, як за загальним так і за спеціальним фондами, за результатами року призначений рахунок № 43 'Результати виконання кошторисів'.

Рахунок поділяється на субрахунки: № 431 'Результат виконання кошторису за загальним фондом'; № 432 'Результат виконання кошторису за спеціальним фондом'.

Основні бухгалтерські проведення, за якими здійснюються річні завершальні обороти зі списання доходів та видатків бюджетних установ і виведення результатів фінансової діяльності установи, наведено в таблиці 25.

Залишок на рахунку № 43 'Результати виконання кошторису' на кінець року обраховується розрахунковим способом, може бути як кредитовим, так і дебетовим та відображається в пасиві балансу у вигляді позитивного чи від'ємного сальдо.

**Основні бухгалтерські проведення з обліку результатів виконання
кошторису за видатками**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано отриманих за поточних рік асигнувань загального фонду бюджету	701, 702, 681	431
2	Списано отриманих за поточний рік доходів спеціального фонду бюджету:		
	— доходи за коштами, отриманими як плата за послуги	711	432
	— доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ	712	732
	— доходи за іншими надходженнями спеціального фонду	713	432
	— доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду	715	432
	— доходи за витратами майбутніх періодів (доходи, отримані в минулому бюджетному році, але використані в поточному році), наприклад плата за навчання, перерахована за весь навчальний рік	716	432
3	Списано доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт:		
	— реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень	721	432
	— реалізація продукції підсобних (навчальних) майстерень	722	432
	— реалізація науково-дослідних робіт за договорами	723	432
4	Списано інші доходи бюджетних установ	741	432
5	Списано видатків поточного року, проведених за рахунок коштів загального фонду бюджету, зокрема витрати за незакінченими або закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва	431	801, 802
6	Списано видатки спеціального фонду:		
	— видатки за коштами, отриманими як плата за послуги	432	811
	— видатки за іншими джерелами власних надходжень	432	812
	— видатки за іншими надходженнями спеціального фонду	432	813
7	Списано виробничі витрати за закінченими і зданими роботами:		
	— витрати виробничих (навчальних) майстерень	432	821
	— витрати підсобних (навчальних) сільських господарств	432	822
	— витрати на науково-дослідні роботи за договорами	432	823
	— видатки до розподілу	432	826
8	Списано вартість переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації	441	431, 432
9	Списано нараховані курсові різниці:		
	— позитивні	442	431, 432
	— негативні	431, 432	442

Синтетичний облік операцій з виведення фінансового результату виконання кошторису установи за загальним та спеціальним фондами відображаються окремо за загальним та спеціальним фондом у меморіальному ордері № 14.

Аналітичний облік за субрахунками № 431 та 432 ведеться окремо за кожним фондом на картках ф. № 292а (у книзі ф. № 292) або в машинограмі 'Відомість обліку фінансово-розрахункових операцій'.

Запитання для самоперевірки

1. Порядок здійснення річних заключних оборотів.
2. Як і на якому рахунку обраховується залишок на кінець року?
3. На якому субрахунку відображається облік операцій зі списання заборгованості, термін позовної давності якої закінчився? Що він становить?
4. Аналітичний і синтетичний обліки результатів виконання кошторису.

ТЕМА 12. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ОБОРОТНИХ ТА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

12.1. Інвентаризація необоротних активів

Порядок проведення інвентаризації необоротних активів бюджетних установ регламентується Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ № 64 від 17 липня 2000 року, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 31 липня 2000 року № 459/4680.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю необоротних активів в установі. Інвентаризація може бути: повна і часткова; суцільна і вибіркова; планова і раптова.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації та оформлення її результатів.

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія у складі: керівника або його заступника (голова комісії); головного бухгалтера або його заступника; представника бухгалтерії, який обліковує необоротні активи; інші посадові особи.

Інвентаризація основних засобів та інших необоротних активів проводиться у такій послідовності: перед початком інвентаризації комісія складає план її проведення (за винятком раптової інвентаризації); голова комісії проводить інструкцію про проведення інвентаризації з членами комісії; головам підкомісій видають чисті пронумеровані бланки інвентарних описів; до початку інвентаризації в бухгалтерії необхідно закінчити обробку всіх документів по руху необоротних активів, провести всі необхідні записи в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, визначити залишки на день проведення інвентаризації.

Матеріально- відповідальна особа перед початком інвентаризації всі матеріальні цінності повинна перерахувати, розкласти за найменуваннями, розмірами та призначенням, навісити ярлики, перевірити всі прибуткові та видаткові документи; у місці проведення інвентаризації комісія ознайомлює матеріально-відповідальну особу з наказом про проведення інвентаризації, пропонують оформити всі документи, які на той час не оформлені і передати до бухгалтерії, скласти звіт (реєстр) наявних необоротних активів та визначити їх залишки на момент проведення інвентаризації; матеріально-відповідальна особа готує розписку та віддає її комісії про те, що всі прибуткові та видаткові документи оформлені і здані до бухгалтерії. Після отримання розписки члени комісії закривають і опечатують всі приміщення, де знаходяться матеріальні цінності; постійно діюча комісія проводить огляд та наявність необоротних активів та відповідність їх технічній документації; встановлює неможливість використання необоротних активів та причини їх можливого списання (фізичне або моральне зрушення); встановлює осіб, з вини яких трапилося передчасне вибуття активів з експлуатації.

Під час проведення інвентаризації складаються інвентарні описи встановленої форми № інв.-1 за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру. Інвентаризаційні описи складаються в двох примірниках. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис. Кожна сторінка опису нумерується, і на кожній сторінці і в кінці опису прописом вказуються кількість заповнених рядків (найменувань цінностей). Описи підписують всі члени інвентаризаційної комісії. В кінці опису матеріально-відповідальна особа дає розписку про те, що всі перелічені матеріальні цінності від № по № перевірені комісією в її присутності та внесені в опис і що претензій до інвентаризаційної комісії МВО немає.

Після закінчення інвентаризації оформлені описи здають до бухгалтерії для перевірки фактичних даних з даними бухгалтерського обліку. Розбіжності виявлені при інвентаризації, заносяться у спеціальну зіставну (порівняльну) відомість типової форми № інв-18.

інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки і пропозиції відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії. В цьому протоколі вказуються причини надлишків і нестач. Не пізніше десяти днів після закінчення інвентаризації, протоколи комісії підписує та затверджує керівник установи.

Розмір збитків від псування, крадіжок, халатності з вини матеріально-відповідальної особи розраховується за наступною формулою:

$$P = ((B - A) * I_{\text{інф.}} + ПДВ) * 2 \quad (\text{ф.12.1.1})$$

де :

P - розмір збитків, грн.

B - балансова вартість ОЗ на момент факту нестачі, грн;

A - амортизація (знос), грн;

I_{інф.} - індекс інфляції;

ПДВ - розмір податку на додану вартість, грн.

У таблиці 33 відображене кореспонденція рахунків з інвентирації необоротних активів

Таблиця 33

Кореспонденція рахунків з інвентаризації необоротних активів.

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Оприбуткування надлишків необоротних активів:		
- на залишкову вартість	10,11	401
- на суму зносу	10,11	131,132
Нестачі, які віднесені на МВО		
- на залишкову вартість	401	10,11
- на суму зносу	131,132	10,11
- на суму відшкодування, віднесена на винних осіб, яка підлягає перерахуванню до бюджету	363	642
Нестачі основних засобів, коли винна особа не установлена і вартість яких		
- до 2500 грн - списання з дозволу керівника установи	401	10,11
- від 2500 до 5000 грн - з дозволу керівника вищої установи;	131,132	10,11
- понад 5000 грн - з дозволу керівника міністерства		

12.2. Інвентаризація запасів

Інвентаризація запасів проводиться згідно з Інструкцією № 90, затвердженою ГУ ДКУ від 30.10.98 р. зі змінами та доповненнями до неї на підставі наказу ДКУ № 122 від 19.07.2001 р.

Причини інвентаризації: перед складанням річної звітності; при зміні МВО; при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей; стихійне лихо; у випадку ліквідації установи; згідно розпорядження судових або слідчих органів: при передачі майна в оренду і т.д.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи. До початку інвентаризації необхідно:

1. В бухгалтерії закінчити обробку всіх документів по руху ТМЦ, провести відповідні записи в реєстрах аналітичного обліку і визначити залишки на день проведення інвентаризації;

2. На складі ТМЦ повинні бути розкладені за найменуванням, сортами, розмірами, тощо.

3. МВО повинні дати розписук про те що: всі прибуткові та видаткові документи здані в бухгалтерію; всі ТМЦ оприбутковані, а вибувні ТМЦ - списані.

Дані інвентаризації записуються в інвентаризаційні відомості, які складаються в 2-х примірниках. ТМЦ, які отримуються під час проведення інвентаризації приймаються в присутності членів інвентаризаційної комісії і оприбутковуються лише після проведення інвентаризації. На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінностей додатково складаються акти, в яких вказуються причини та ступінь псування, а також винні особи, що допустили псування.

Після проведення інвентаризації свої висновки та зауваження комісія відображає в протоколах засідання інвентаризаційної комісії. Не пізніше, ніж за

10 днів після проведення інвентаризації протоколи комісії затверджує керівник установи. Інвентаризаційні описи, протоколи зберігаються в установах 3 роки.

Виявлені розбіжності між фактичними даними і даними бухгалтерського обліку повинні регулюватися наступним чином: надлишок ТМЦ повинен оприбуткуватися, це призведе до збільшення фінансування установи з подальшим виявленням причин виникнення надлишків і винних осіб; втрата ТМЦ в межах затверджених норм природних втрат за розпорядженням керівника установи списується за зменшення фінансування. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач і після проведення заліку цих нестач надлишками від пересортування (якщо такі випадки мають місце). Якщо на підприємстві відсутні норми природних втрат, то така нестача відображається як понаднормова нестача; нестачі понад норми природних втрат та втрати від псування відносяться на рахунок винних осіб. Відшкодування цих нестач (збитків) обчислюється згідно Постанови КМУ № 116 від 22.01.1996 р. “Про порядок визначення норміру збитків, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” та Закону України № 217/95-ВР від 06.06.1995р “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству (установ, організації) розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, валютних цінностей.” нестачі понад норми природних втрат (коли не виявлені винні особи), а також внаслідок стихійного лиха, зменшують фінансування установи.

Зі стягнутої суми відшкодувань за завданні збитки. в розпорядженні установи залишаються лише ті суми, на які конкретно завдано збитку, решта (різниця) перераховується до держбюджету.

Розмір збитків визначається за балансовою вартістю матеріальних цінностей (але не нижче 50% від балансової вартості) на момент встановлення факту нестачі з урахуванням індексу інфляції за наступною формулою

$$P_z = (B_v) * I_{\text{інф.}} + \text{ПДВ} + \text{акциз} * 2 \quad (\text{ф 12.2.1})$$

Кореспонденція рахунків по інвентаризації матеріальних цінностей наведена в таблиці 34.

Таблиця 34

Кореспонденція рахунків по інвентаризації матеріальних цінностей

№ п/п	Зміст	Д-т	К-т	Сума
1	2	3	4	5
1.	Випадок 1. Виявлена нестача ОЗ. Первічна вартість 1900 грн, знос- 500 грн, яка віднесена на МВО			
1.1.	Списані ОЗ з фонду за залишковою вартістю	401	10	1400
1.2.	Списаний знос	131	10	500
1.3.	Сума завданих збитків, яка підлягає стягненню з винної особи до бюджету	362	642	(1900-500)+ 1400*0,2*2= 3360
2.	Сисана нестача борошна в межах встановлених норм. Установа фінансується за рахунок держ.бюджету	701	232	12

1	2	3	4	5
3.	Списана нестача м'яса на суму 9 грн*100кг з вини МВО (фінан. держбюджет)			
3.1.	Списується нестача м'яса по ціні закупівлі	701	232	900
3.2.	віднесення на МВО збитків від нестачі і стягнення коштів до бюджету	362	642	$(900+900*0)*2=1800$
4.	Списується нестача молока (800 л по 0.80 грн за літр). Винна МВО. Фінансування установе - міжвідомче.			
4.1.	Списується нестача молока за ціною закупки	681	232	$800*0,8=640$
4.2.	За рахунок МВО списуються завдані збитки і проводиться нарахування до бюджету	362	642	$(640+640*0)*2=1280$
5.	Оприбутковані лишки матеріалів	231-236 238-239	681 701-702 711-713	
6.	Оприбуткування лишків МШП: -на складі	221	411	
7.	Списання нестач МШП за рахунок установи	411	221	
8.	списані нестачі МШП за рахунок МВО (установа- платник ПДВ) відображається ПДВ, який повинен в бюджет	411 362	221 642	

Запитання для самоперевірки

1. Згідно з якою інструкцією відбувається проведення інвентаризації необоротних активів?
2. У які терміни має проводитися планова інвентаризація необоротних активів?
3. Інвентаризація нематеріальних активів.
4. У яких формах відображається інформація про результати проведеної інвентаризації необоротних активів?
5. У які терміни має проводитися інвентаризація запасів?
6. Інвентаризація малоцінних і швидкозношуваних предметів.
7. У яких формах має відбиватися інформація про результати проведеної інвентаризації запасів бюджетної установи?
8. Що повинна установити інвентаризаційна комісія при інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованостей?

ТЕМА 13. ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.

13. 1. Поняття про звітність бюджетних установ.

Складання звітності в бюджетних установах завершує повний цикл бухгалтерської обробки даних, які накопичуються в облікових реєстрах.

Особливості бухгалтерської звітності в бюджетних організаціях:

обов'язковість та державне регламентування, що впливає з характеру затвердження бюджету. Держава через Міністерство фінансів суворо регламентує склад і порядок складання звітності, терміни її подання, розгляд та затвердження. Усі бюджетні організації, установи повинні дотримуватись

правил та термінів складання звітності, подавати її в установленому обсязі;

єдність форми та змісту, що дає змогу статистичного групування та зведення її показників;

методологічна єдність показників, яка передбачає єдині методи розрахунків однакових звітних показників, їх обов'язкове узгодження з відповідними показниками, затвердженими кошторисами та штатними розписами. Це необхідно для контролю за виконанням кошторису доходів і видатків;

достовірність звітних показників, яка впливає з самої природи затвердження бюджетів усіх рівнів, що також необхідна для успішного виконання показників бюджету як за доходами, так і видатками, для своєчасного реагування на відхилення. Достовірність означає, що бухгалтерська звітність повинна давати вірне і повне уявлення про майновий та фінансовий стан організації, а також результати її діяльності. Достовірною вважається бухгалтерська звітність, сформульована та складена з урахуванням правил, встановлених нормативними актами системи нормативного регулювання;

простота, зрозумілість, доступність та прозорість звітності, які необхідні для широкого залучення всіх працівників до управління, активізація людського фактора. Простота та ясність необхідні ще й для того, щоб не завуальювались недоліки діяльності окремих керівників;

цілісність – вимога, пов'язана з необхідністю включення в бухгалтерську звітність даних про всі господарські операції, які здійснюються організацією як юридичною особою в цілому;

послідовність, що закріплює на практиці поетапність процесу складання бухгалтерської звітності, тобто необхідність постійності змісту та форм бухгалтерського балансу і пояснень від одного звітного періоду до іншого.

Звітність про виконання бюджету – це метод узагальнення планових і звітних показників, приведених в таку систему, яка характеризує виконання бюджету, зобов'язань, затверджених кошторисами за відповідний звітний період.

Звітність про виконання кошторису доходів і видатків – це система показників, яка характеризує виконання бюджету та допомагає регулюванню діяльності організації та установи за відповідний звітний період часу.

13.2. Класифікація звітності бюджетних установ. Склад бухгалтерської звітності.

Звітність, яку надають установи та організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів, можна умовно поділити на такі види:

- за складом та терміном подання: місячна; квартальна; річна;
- за суб'єктами використання та місцем подання:

1. Рахункова палата;
2. Вища організація
3. Органи державного Казначейства
4. Податкові органи

5. Органи державної статистики

6. Органи соціального страхування;

- **за обсягом інформації:** індивідуальна; зведена

- **залежно від використання коштів:** звітність за бюджетними коштами; звітність за спеціальними коштами; звітність за сумами за дорученнями та за іншими позабюджетними коштами.

Річні звіти складаються за звітний рік, яким вважається період з 1 січня до 31 грудня включно.

Форми звітності заповнюються в гривнях, а зведені звіти головних розпорядників – у тисячах гривень з одним десятковим знаком. У формах бухгалтерських звітів наводяться всі передбачені показники. У випадках незаповнення тієї чи іншої статті (рядка, графи) через відсутність активів, пасивів, операцій ця стаття прокреслюється.

До подання річного бухгалтерського звіту на підставі затверджених керівником установи пропозицій постійно діючих інвентаризаційних комісій з урегулювання розбіжностей фактичної наявності цінностей відповідні записи мають бути внесені до реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку. Суми статей балансу за коштами на рахунках у банках, банківськими позиками, дані про рух фінансування з бюджету та позабюджетних фондів повинні відповідати відомостям, вказаним у виписках банків. Відображення у балансі сум за розрахунками з фінансовими і податковими органами, які взаємно не погоджені, не допускається.

Бухгалтерські звіти підписують керівник і головний бухгалтер установи, в централізованих бухгалтеріях – керівник цього органу управління установи, при якому вона утворена, і головний бухгалтер. Крім того, звіти про виконання плану за штатами і контингентами у міністерствах, відомствах, управліннях (відділах) держадміністрацій підписує керівник фінансової служби.

У бухгалтерських звітах не повинно бути жодних підчисток і помарок. Виправлення помилок у звітах здійснюється з дотриманням вимог, встановлених законодавством.

Форми річного звіту повинні бути пронумеровані, прошнуровані, зброшуровані в окрему папку, складено перелік форм, включених до річного звіту.

Строки подання річних звітів установами встановлюються організаціями, до яких подаються ці звіти.

Кожний бухгалтерський звіт установи до подання його у визначені органи розглядається і затверджується у порядку, встановленому законодавством та установчими документами організації.

Річні бухгалтерські звіти подаються: вищій установі; органу Державного казначейства – при отриманні асигнувань з державного бюджету; органу Державної статистики – при окремих вказівках.

Зведені річні звіти міністерств, інших центральних органів виконавчої влади подаються до Управління бухгалтерського обліку та звітності Головного управління Державного казначейства України керівниками бухгалтерських служб цих установ після перевірки даних про асигнування Управлінням

оперативно-касового планування видатків Головного управління Державного казначейства України та перевірки форми № 3 “Звіт про виконання плану за штатами і контингентами” галузевими управліннями Міністерства фінансів України.

Інформаційність річного звіту повинна бути доповнена пояснювальною запискою, яка є обов’язковим додатком до річного звіту. Її обсяг та зміст не регламентовані, хоча навряд чи доцільно перевантажувати записку переліченням показників, які безпосередньо читаються за формами звітності. Разом з тим, у пояснювальній записці наводяться пояснення основних факторів, які вплинули на господарські та фінансові результати роботи установи, висвітлюється її фінансовий та майновий стан. Крім того, тут знаходять своє відображення відомості про намір установи змінити на майбутній рік методологію подачі окремих господарських і майнових операцій, коштів та розрахунків, а також подачу інформацію про дебіторів, що мають найбільшу прострочену заборгованість, із зазначенням суми боргу.

У поясненнях до звіту всі установи наводять курс, за яким при складанні річного бухгалтерського звіту був здійснений перерахунок активів і пасивів в іноземній валюті у грошову одиницю, що діє на території України, а також пояснюють причини змін вступного балансу на початок року.

Бухгалтерська звітність бюджетних установ складається на підставі даних облікових реєстрів про господарські операції з виконання кошторису доходів і видатків установи за звітний період.

Установи щомісячно і щоквартально складають фінансові звіти про виконання кошторису доходів і видатків і подають їх вищим організаціям та органам Державного казначейства у терміни, передбачені нормативними документами. 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 роком.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, Законів України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та „Про Держбюджет України на 2011 рік” встановлені форми фінансової звітності, порядок їх заповнення та подання.

1. Центральні органи виконавчої влади та інші головні розпорядники бюджетних коштів, установи, організації, які отримують кошти державного бюджету, місячний звіт про виконання кошторисів подають у такому обсязі за формами:

№2мд „Звіт про виконання кошторису установи”;

№2-валюта „Звіт про використання коштів загального фонду бюджету з міжнародної діяльності України”;

№4-1мд „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”;

№4-2мд „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”;

№4-3мд „Звіт про надходження і використання інших надходжень

спеціального фонду”;

№7мд „Звіт про заборгованість бюджетних установ”;

№8мд „Звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ”.

Установи та організації, які отримують кошти місцевих бюджетів, місячний звіт про виконання кошторисів подають у такому обсязі за формами:

№2мм „Звіт про виконання кошторису установи”;

№4-1мм „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетним установам”;

№4-2мм „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”;

№4-3мм „Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;

№7мм „Звіт про заборгованість бюджетних установ”;

№8мм „Звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ”.

2. Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов’язкового державного страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України складають і подають Державному казначейству України зведену звітність про виконання кошторисів відповідних фондів за формою №2мд „Звіт про виконання кошторису установи”.

3. Госпрозрахункові підприємства та організації про отримані кошти загального фонду державного та/або місцевих бюджетів, складають місячну фінансову звітність про використання отриманих бюджетних коштів за відповідними формами №2мд „звіт про виконання кошторису установи”, а про отримані кошти спеціального фонду – за відповідними формами №4-3мд „Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” або №4-3мм „Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”. Крім того, госпрозрахункові підприємства та організації, що отримують бюджетні кошти загального фонду, подають до органів Державного казначейства України форми №8мд „Звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ” або №8мм „звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ”.

Громадські об’єднання, що отримують бюджетні кошти не на своє утримання, а на конкретні програми, про використання бюджетних коштів подають відповідні форми №2мд „Звіт про виконання кошторису установи” чи №2мм „Звіт про виконання кошторису установи” та №8мд „Звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ” чи №8мм „Звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ”.

Форма №2мд „Звіт про виконання кошторису установи” складається установами, що отримують кошти загального фонду Державного бюджету України. Звіт складається за кожною програмою у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Форма №2мм „Звіт про виконання кошторису установи” складається установами, що отримують кошти загального фонду місцевих бюджетів. Звіт

складається за кожним кодом тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Заповнення окремих граф звітів форм №2мд та №2мм здійснюється за таким порядком.

У графі 3 'Затверджено кошторисом на рік' проставляється річна сума планового асигнування загального фонду, затверджена кошторисом.

Якщо протягом звітного періоду до кошторису були запроваджені зміни, то у графі 'Затверджено кошторисом на рік', проставляється сума уточненого асигнування.

У графі 4 'План асигнувань на звітний період' проставляється місячний план асигнування із загального фонду бюджету за звітний період накопичувальним підсумком з початку року.

При цьому план асигнувань відображається тільки за такими кодами економічної класифікації видатків; 1110 'Оплата праці працівників бюджетних установ', 1120 'Нарахування на заробітну плату', 1160 'Оплата комунальних послуг та енергоносіїв', 1340 'Поточні трансферти населенню', 5000 'Інші видатки'.

У графі 5 'Ліміти асигнувань звітного періоду' проставляється скорочення (обмеження) видатків загального фонду, якщо воно буде прийнято.

У графі 6 'Залишок коштів на початок звітного року' відображається залишок коштів на реєстраційному (поточному) рахунку на початок звітного року в розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому загальна сума у рядку 'Всього по установі' повинна відповідати залишку за випискою з реєстраційного (поточного) рахунку на початок року.

У графі 7 'Надійшло коштів за звітний період' відображається сума коштів загального фонду бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків, яка фактично надійшла на ім'я установи, мінус залишки коштів на реєстраційних (поточних) рахунках, що були не використані та перераховані до бюджету.

У графі 8 'Касові видатки за звітний період' відображається сума касових видатків загального фонду бюджету в розрізі кодів економічної класифікації, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів з реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України (установах банків) за будь-якими видами операцій. Видатки зменшуються на суми, що надійшли на реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків.

У графі 9 'Залишок коштів на кінець звітного періоду' записується залишок коштів на кінець звітного періоду в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Форма №2-валюта 'Звіт про використання коштів загального фонду бюджету з Міжнародної діяльності України' складається установами, що отримують кошти загального фонду державного бюджету в іноземній валюті. Звіт складається за кожною програмою у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Кошти загального фонду державного бюджету з міжнародної діяльності,

що отримують бюджетні установи у національній валюті України, у формі №2-валюта не відображаються.

Операції, здійснені в іноземній валюті, відображаються в національній валюті України в сумах, які визначаються шляхом перерахунку іноземної валюти за курсом Національного банку України. Перерахунок здійснюється відповідно до наказу Державного казначейства України від 24.07.2001 №126 'Про затвердження Порядку відображення в обліку операцій в іноземній валюті', зареєстрованого Міністерстві юстиції України 06.08.2001 за №670/5861.

У графі 2 'Затверджено кошторисом на рік' проставляється с; планового асигнування загального фонду, затверджена кошторисом міжнародної діяльності.

Якщо протягом звітного періоду до кошторису були запроваджені і зміни, то у графі 'Затверджено кошторисом на рік', проставляється сума уточненого асигнування.

У графі 3 'План асигнувань на звітний період' проставляється місячний план асигнування із загального фонду бюджету за звітний період накопичувальним підсумком з початку року.

При цьому план асигнувань відображається тільки за такими кодами економічної класифікації видатків: 1110 'Оплата праці працівників бюджетних установ', 1120 'Нарахування на заробітну плату', 1160 'Оплата комунальних послуг та енергоносіїв', 1340 'Поточні трансферти населенню', 5000 'Інші видатки'.

У графі 4 'Ліміти асигнувань звітного періоду' проставляється скорочення (обмеження) видатків загального фонду, якщо воно буде прийнято.

У графі 5 'Залишок коштів на початок звітного періоду - ін. валюта' записується сума залишку коштів на поточному рахунку на початок звітного року в іноземній валюті.

У графі 6 'Залишок коштів на початок звітного періоду - грн.' записується сума залишку коштів на поточному рахунку на початок звітного року в іноземній валюті, що перерахована в національну валюту за курсом Національного банку України на початок року.

У графі 7 'Надійшло коштів за звітний період - ін. валюта' відображається сума коштів загального фонду бюджету, яка фактично надійшла на ім'я установи в іноземній валюті.

У графі 8 'Надійшло коштів за звітний період - грн.' відображається сума коштів загального фонду бюджету, яка в іноземній валюті фактично надійшла на ім'я установи. У цій графі показується сума, що перерахована в національну валюту за курсом Національного банку України на дату здійснення операції.

У графі 9 'Курсова різниця - грн.' наводиться сума курсової різниці, що утворилася при оцінці однакової кількості одиниць іноземної валюти в національну при різних валютних курсах.

У графі 10 'Касові видатки - ін. валюта' відображається сума касових видатків установи із загального фонду бюджету, проведена в іноземній валюті шляхом перерахування коштів з поточного рахунку за всіма видами операцій.

У графі 11 'Касові видатки - грн.' наводиться сума касових видатків установи із загального фонду бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків, проведена в іноземній валюті шляхом перерахування коштів з поточного рахунку за всіма видами операцій. У цій графі показується сума, що перерахована в національну валюту за курсом Національного банку України на дату здійснення операції.

Графи 12 'Фактичні видатки - інвалюта' та 13 'Фактичні видатки - грн.' у місячних звітах не заповнюються.

У графі 14 'Залишок коштів на кінець звітної періоду – іноземна валюта' записується сума залишку коштів на поточному рахунку на кінець звітної періоду в іноземній валюті.

У графі 15 'Залишок коштів на кінець звітної періоду' - грн. записується сума залишку коштів на поточному рахунку на кінець звітної періоду в іноземній валюті, що перерахована в національну валюту за курсом Національного банку України на звітну дату.

Звіти форми №4мд про надходження і використання коштів спеціального фонду складаються установами, які отримують кошти державного бюджету в розрізі кодів програмної класифікації видатків за формами:

№4-1мд 'Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами';

№4-2мд 'Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ';

№4-3мд 'Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду'.

Звіти форми №4мм про надходження і використання коштів спеціального фонду складаються установами, які отримують кошти місцевих бюджетів в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів за формами:

№4- 1мм 'Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами';

№4-2мм 'Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ';

№4-3мм 'Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду'.

Форми №4-1мд 'Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами' та №4-1 мм 'Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами' складаються установами, що отримують плату за послуги' які надаються бюджетними установами відповідно до чинного законодавства України. Вони мають постійний характер і обов'язково плануються у кошторисі. Форми №4-1мд та №4-1мм включають плату за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій ті завдань бюджетної установи; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна.

Надходження від реалізації майна, визначеного пунктом 10 статті 8 Закону України ‘Про Державний бюджет України на 200 рік’, відображається за формами №4-3мд ‘Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду’.

Використовують ці кошти за цільовим призначенням, згідно з кошторисом.

Форми №4-2мд ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ’ та **Форма №4-2мм** ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ’ складаються установами, що отримують гранти та дарунки, благодійні внески, а також кошти на виконання окремих доручень. Сюди також відносяться інвестиції, що згідно з чинним законодавством України отримують бюджетні установи, в тому числі на будівництво житла. Ці кошти не мають постійного характеру та плануються лише у випадках, що попередньо обумовлені рішеннями Кабінету Міністрів України або за вже укладеними угодами, або за календарними планами проведення централізованих заходів.

За цією формою, також, відображаються кошти державного бюджету, отримані установою не від свого головного розпорядника коштів, а від іншого міністерства (іншого центрального органу виконавчої влади) для виконання певного доручення.

Форми №4-3мд ‘Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду’ та **Форма №4-3мм** ‘Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду’ складаються установами, які за розподілами головних розпорядників коштів отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

У розрізі кодів економічної класифікації видатків складаються форми №4-3мд ‘Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду’ та №4-3мм ‘Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду’. Форми №4-1мд ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами’, №4-1мм ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами’, №4-2мд ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ’, №4-2мм ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ’ складаються за кодами економічної класифікації видатків тільки за графою 7 ‘Касові видатки’.

Заповнення окремих граф звітів форм №4мд та №4мм здійснюється за таким порядком.

У графі 3 ‘Затверджено кошторисом на рік’ відображається річна сума планового асигнування за відповідним джерелом надходжень спеціального фонду.

Якщо протягом звітного періоду до кошторису були запроваджені зміни, то у графі ‘Затверджено кошторисом на рік’ проставляється сума уточненого

асигнування.

У графах 4 ‘Залишок на початок року’ та 8 ‘Залишок на кінець періоду’ форм №4-1мд ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами’, №4-1 мм ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами’, №4-2 мд ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ’, №4-2 мм ‘Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ’ показуються загальні суми залишків (грошових коштів на поточних або спеціальних реєстраційних рахунках) без розподілу за кодами економічної класифікації видатків. Залишки повинні відповідати даним виписок зі спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків органів Державного казначейства України (установ банків) на ці дати.

У графах 4 ‘Залишок на початок року’ та 8 ‘Залишок на кінець періоду’ форм №4-3мд ‘Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду’ та №4-3мм ‘Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду’, залишки грошових коштів проставляються з розподілом за кодами економічної класифікації видатків. Загальна сума повинна відповідати залишкам за даними виписок зі спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків органів Державного казначейства України (установ банків) на ці дати.

У графі 5 ‘Перераховано залишок’ показується сума коштів відповідного джерела надходжень спеціального фонду минулого року, що була згідно з чинним законодавством України перерахована у звітному періоді (перерахована до бюджету; повернена установі, що надала ці кошти, тощо).

У графі 6 ‘Надійшли кошти’ відображається сума надходжень спеціального фонду за відповідним джерелом надходжень, яка надійшла на спеціальний реєстраційний (поточний) рахунок у звітному періоді мінус суми коштів, що повернені фізичним і юридичним особам та/або перераховані підвідомчому або органу або органу вищого рівня.

У графі 7 ‘Касові видатки’ відображається сума касових видатків спеціального фонду бюджету за відповідним джерелом надходжень у розрізі кодів економічної класифікації, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів зі спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України (установах банків), за будь-якими видами операцій. Видатки зменшуються на суми, що надійшли на спеціальні реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків.

Кожна бюджетна установа складає та подає тільки ті форми №4мд та №4мм звітів про кошти спеціального фонду за відповідними джерелами надходжень, які є в даній установі.

Зведені місячні звіти за формами №2мд ‘Звіт про виконання кошторису установи’ або №2мм ‘Звіт про виконання кошторису установи’, за відповідними формами №4мд або №4мм та за формами №7мд ‘Звіт про заборгованість бюджетних установи’ або №7мм ‘Звіт про заборгованість

бюджетних установ' головними розпорядниками коштів до Державного казначейства України не подаються, крім головних розпорядників, установи яких мають право не обслуговуватися в органах Державного казначейства України.

Форма №7мд 'Звіт про заборгованість бюджетних установ' складається установами, що отримують кошти державного бюджету на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла у зв'язку з виконанням кошторису за поточний та минулі роки. Звіт складається в розрізі кодів економічної та програмної класифікації видатків і містить інформацію про заборгованість бюджетних установ як за видами, так і за нарахованими доходами.

Форма №7мд 'Звіт про заборгованість бюджетних установ' складається установами, що отримують кошти місцевих бюджетів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, що виникла у зв'язку з виконанням кошторису за поточний та минулі роки. Звіт складається в розрізі кодів економічної та тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів і містить інформацію про заборгованість бюджетних установ як за видатками, так і за нарахованими доходами.

Заповнення окремих граф звітів форм №7мд та №7мм здійснюється за таким порядком.

У рядку 010 'Доходи' відображається сума дебіторської та загальна сума кредиторської заборгованості установи на звітну дату, що виникла при наданні послуг.

У рядку 020 'Видатки - всього' показується сума узагальненої заборгованості установи на звітну дату, що виникла при виконанні видаткової частини кошторису.

Рядки з 030 'Поточні видатки' по 410 'Кредитування з вирахуванням погашення' розшифровують рядок 020 і відображають заборгованість за видатками в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Рядок 420 'Всього' складається із суми рядків 010 'Доходи' та 020 'Видатки - всього'.

У графі 4 'Дебіторська заборгованість - на початок року' показується сума дебіторської заборгованості установи за станом на 01.01.200 , що відповідає даним бухгалтерського обліку та даним форм №1 'Баланс' і №7 'Звіт про заборгованість бюджетних установ' річного фінансового звіту за 200 рік.

У графі 5 'Дебіторська заборгованість - на звітну дач показується сума дебіторської заборгованості установи, що виникла виконанні кошторису за поточний та минулі роки і перебуває бухгалтерському обліку за станом на дату складання звіту,

У графі 6 'Кредиторська заборгованість на початок року показується сума кредиторської заборгованості установи за станом 01.01.2002 , що відповідає даним бухгалтерського обліку та даним №1 'Баланс' і №7 'Звіт про заборгованість бюджетних установ' річного фінансового звіту за 200 рік.

У графі 7 'Кредиторська заборгованість на звітну дату - усі показується

сума кредиторської заборгованості установи, що виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі роки і перебуває бухгалтерському обліку за станом на дату складання звіту.

У графі 8 'Кредиторська заборгованість на звітну дату, з прострочена заборгованість' із загальної суми кредиторської заборгованості установи, що виникла при виконанні кошторису поточний та минулі роки і перебуває на бухгалтерському обліку станом на дату складання звіту, уточнюється сума заборгованості простроченим терміном оплати.

Заборгованість з простроченим терміном оплати заборгованість, яка залишилась на обліку після строку, встановлено для оплати. Якщо строк оплати не встановлено, то заборгованість вважається простроченою після 30 днів з дня виписування рахунка т оплату.

Звіти форм №7мд та №7мм складаються окремо за загальним і спеціальним фондами.

У форми №7мд та №7мм включається заборгованість установ за сумами недостач і крадіжок коштів та матеріальних цінностей, збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок винних осіб, та заборгованість за іншими сумами, що підлягають утриманню в установленому порядку. Ця заборгованість відображається за тим кодом економічної класифікації видатків, за яким вона була проведена при виконанні кошторису (придбано матеріальні цінності, отримана готівка в банку тощо).

Усі операції установи (у т.ч. заборгованість), що виникли за видатками, не передбаченими кошторисом (наприклад - заборгованість на виплату допомоги і компенсації громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи), у звітах форм №4мд та №4мм про надходження і використання коштів спеціального фонду та форм №7мд 'Звіт про заборгованість бюджетних установ' та №7мд 'Звіт про заборгованість бюджетних установ' не враховуються.

Форма №8мд 'Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ' складається всіма установами, що отримують кошти загального фонду Державного бюджету України. З: складається за кожною програмою у розрізі кодів економі класифікації видатків.

Форма №8мм 'Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ' складається всіма установами, що отримують кошти загального фонду місцевих бюджетів. Звіт складається за кожним кодом тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів у. розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Заповнення окремих граф звітів форм №8мд та №8мм здійснюється за таким порядком.

У графах 4 'Зобов'язання на початок року зареєстровані - всього' та 10 'Зобов'язання на звітну дату зареєстровані - всього' відображаються несплачені фінансові зобов'язання (рахунки-фактури, акти виконаних робіт тощо), зареєстровані в органі Державного казначейства України.

Дані графи 4 повинні відповідати даним графи 7 'На звітну дату зареєстровано - всього' річної форми №8 'Звіт про зобов'язання бюджетних установ'.

Дані графи 10 повинні відповідати сумі даних у графах 11 та 12 відповідної форми №8мд або №8мм ‘Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ’.

У графах 5 ‘Зобов'язання на початок року зареєстровані - з них кредиторська заборгованість’ та 11 ‘Зобов'язання на звітну дату зареєстровані - з них кредиторська заборгованість’ відображається із всієї суми фінансових зобов'язань, зареєстрованих в органі Державного казначейства України, сума, яка є кредиторською заборгованістю установи за зареєстрованими зобов'язаннями.

У графах 6 ‘Зобов'язання на початок року незареєстровані (кредиторська заборгованість)’ та 13 ‘Зобов'язання на звітну дату незареєстровані (кредиторська заборгованість)’ відображається сума кредиторської заборгованості, яка не зареєстрована в органі Державного казначейства України.

У графі 7 ‘Зняті з обліку фінансові зобов'язання’ відображаються суми фінансових зобов'язань, які були взяті на облік у минулих роках і знімаються з обліку згідно зі складеним реєстром.

У графі 8 ‘Зареєстровані зобов'язання поточного року’ відображається сума фінансових зобов'язань, які зареєстровані протягом поточного року в органі Державного казначейства України. Сума наводиться наростаючим підсумком з початку року;

У графі 9 ‘Касові видатки’ відображається сума касових видатків установи за звітний період.

У графі 12 ‘Зобов'язання на звітну дату зареєстровані - з них формальні зобов'язання’ відображається сума зобов'язань, які не відображені в бухгалтерському обліку як кредиторська та/або дебіторська заборгованість, але зареєстровані в органі Державного казначейства України як фінансові зобов'язання.

Сума даних у графах 5 та 6 повинна відповідати даним графи 6 ‘Кредиторська заборгованість на початок року’ відповідної форми №7мд або №7мм ‘Звіт про заборгованість бюджетних установ’.

Сума даних у графах 11 та 13 повинна відповідати даним 7 ‘Кредиторська заборгованість на звітну дату - усього’ відповідної форми №7мд або №7мм ‘Звіт про заборгованість бюджетних установ’.

Форми №8мд ‘Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних установ’ та №8мм ‘Звіт про фінансові зобов'язання бюджетних; установ’ складаються установами, які обслуговуються в органах Державного казначейства України’.

Зміст і складання квартальної звітності регламентується щорічною ‘Інструкцією про порядок складання в 200 році квартальної фінансової звітності установами та організаціями, які отримують кошти з державного (місцевого) бюджетів”, яка затверджується наказом Державного казначейства України.

Квартальна фінансова звітність бюджетної установи значно ширше місячної звітності і включає додатково наступні форми: форма № 1 “Баланс”; форма № 3 “Звіт про виконання плану за штатами та контингентами”; форма №

4-1 зведена “Зведени й звіт про надходження і використання спеціальних коштів”; форма № 4-4 зведена “Зведений звіт про рух інших власних надходжень”; пояснювальна записка до звіту.

Квартальний баланс складається на підставі звірених даних про залишки на рахунках аналітичного і синтетичного обліку на кінець кварталу. В балансі доходи і видатки показуються наростаючим підсумком з початку року, а всі інші статті - станом на кінець звітного року. До балансу додаються довідки “Доходи загального фонду” (за рахунком 70) та “Доходи спеціального фонду” (за рахунком 71 у частині інших доходів”).

Річні звіти складаються за звітний рік, яким вважається період з 01 січня по 31 грудня включно.

Форми річної звітності мають заповнюватися за всіма перебаченими статтями, якщо дані по цих статтях відсутні, вони прокреслюються або заповнюються нулями.

Річний фінансовий звіт, крім вищеперелічених форм місячної та квартальної звітності, додатково містить наступні форми:

форма № 5 “Звіт про рух необоротних активів”

форма № 6 “Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування”

форма № 9 “Звіт про результати фінансової діяльності”

форма № 15 “Звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів, матеріальних цінностей в бюджетних установах”

13.3. Податкова звітність бюджетних установ.

Установи, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, є платниками деяких податків та зборів, передбачених Законом України “ 1251-ХІІ від 25.06.1996 року “Про систему оподаткування” (зі змінами та доповненнями).

Бюджетні установи повинні складати та подавати до органів Податкових служб, за місцем їх реєстрації як плаників податку, такі форми звітності і у наступні терміни:

Звіт про використання коштів неприбуткових організацій і установ - щоквартально, не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним кварталом;

Податкова декларація з податку на додану вартість - щоквартально (щомісячно) , не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом (місяцем);

Розрахунок суми податку у власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів - щорічно, до 1 березня наступного за звітним року. а з придбаних протягом року транспортних засобів - в 10-ти денний термін після їх реєстрації у відповідних органах;

Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого сплаченого на користь платників податку., і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ) - щоквартально, до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом.

13.4. Статистична звітність.

За термінами подання статистична звітність (згідно із Законом України, який вступив в силу з 01 січня 2001 року “Про державну статистику України”)

поділяється на періодичну та разову.

Періодична звітність подається регулярно протягом року (щомісячно, щоквартально). Одноразова звітність може подаватися на вимогу статистичних органів (один раз на рік або рідше).

Форми статистичної звітності, затверджені Держкомстатом України.

Звіт про основні показники діяльності підприємства (ф.№ 1-підприємництво) - щорічно, але не пізніше 15 лютого наступного за звітним року

Звіт про працю (ф.№ 1-ПВ) - місячна, квартальна - до 7 числа після звітнього періоду

Чисельність окремих категорій працівників та підготовка кадрів (ф. 6-ПВ) - річна - до 15 січня наступного за звітним року

Звіт про використання робочого часу (ф.№ 3-ПВ) - квартальна - до 7 числа після звітнього періоду

Звіт про травматизм на виробництві та його матеріальні наслідки (ф.7-тнв) - річна - до 25 січня наступного за звітним року

Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) (ф.11-ОЗ) - річна - до 30 лютого наступного за звітним року

Звіт про залишки і витрати матеріалів (ф.3-МТП) - піврічна, річна - до 10 числа після звітнього періоду

Звіт про залишки і використання палива та паливно-мастильних матеріалів (ф.№ 4-МТП) - місячна - до 1 числа після звітнього періоду; квартальна, річна - до 10 числа після звітнього періоду

Звіт про наявність автотранспорту на кінець року (ф.№ 1-тр) - річна - до 25 січня наступного за звітним року;

Звіт про роботу автотранспорту (ф.№ 2-тр) - річна - до 20 січня наступного за звітним року.

інша статистична звітність.

13.5. Соціальна звітність.

Кожна бюджетна організація, повинна бути зареєстрована в органах соціального страхування, та своєчасно складати та подавати відповідним органам звіти у встановленні діючим законодавством терміном:

Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсацій) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів доходів і зборів- щомісячно, до 20 числа місяця, наступного за звітним місяцем.

13.6. Порядок складання балансу

Для керівництва бюджетною установою потрібно мати достовірну та вичерпну інформацію про загальний обсяг використання, джерела утворення, стан та розміщення коштів. Такі дані отримують за допомогою одного з елементів методу бухгалтерського обліку – бухгалтерського балансу.

Бухгалтерський баланс бюджетної установи – це метод відображення та групування на визначену дату, як правило на 1-е число, засобів бюджетної

установи за видами, розміщенням, використанням та джерелами їх утворення в грошовій оцінці.

Засоби бюджетної установи та джерела їх утворення в балансі показуються за статтями.

Стаття балансу – це складова активу і пасиву, яка характеризує групу економічно однорідних господарських засобів та джерел їх утворення.

Статті балансу, в свою чергу, об'єднуються в економічно однорідні групи – розділи балансу.

Актив балансу бюджетної установи складається з трьох розділів:

I. Необоротні активи.

II. Оборотні активи.

III. Витрати.

У пасиві балансу відображаються джерела утворення засобів. Основним джерелом утворення господарських засобів бюджетної установи є асигнування з бюджету.

Пасив балансу бюджетної установи складається з трьох розділів:

I. Власний капітал.

II. Зобов'язання.

III. Доходи.

Структура балансу бюджетної установи суттєво відрізняється від балансу госпрозрахункової.

Баланс складається на підставі звірених даних синтетичного та аналітичного обліку на кінець звітного періоду. Залишки на рахунках обліку на початок року повинні бути тотожні відповідним даним на кінець року в балансі за попередній період.

Установи складають єдиний баланс за всіма коштами загального і спеціального фондів.

Кожна установа заповнює в балансі тільки ті рядки, які відносяться до її діяльності.

Запитання для самоперевірки

1. Головні принципи організації узагальнення даних бухгалтерського обліку.
2. Класифікація бухгалтерської звітності
3. Планування організації складання звітності.
4. Основні напрямки та етапи організації інвентаризації.
5. Методи організації складання звітних форм.
6. Методика розробки Пам'ятки до складання звітності.
7. Основні положення Пам'ятки до складання звітності.
8. Надати опис підготовчих робіт до квартального та річного звіту.
9. Порядок організації облікових номенклатур підсумкового етапу обліку.
10. Порядок організації носіїв та їх руху на підсумковому етапі обліку.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРУ

Законодавчі та нормативно-правові документи

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : від 21.06.2001 №2542-111 (зі змінами) // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [Електронний ресурс] від 16.07.99 № 996-XIV (зі змінами) // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : від (зі змінами) // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

4. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] : від 10.12.1999 № 114 (зі змінами) // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. - Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>

5. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ [Електронний ресурс] : від 10.07.2000 №61(зі змінами) // Верховна Рада України: офіційний веб-портал. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0497-00>

Базова

6. Атамас, П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас. — 3-тє вид., перероб. та доп. — Київ : ЦУЛ, 2009. — 288 с.

7. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк, С.В.Сисюк. — 2-ге вид., доп.і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2006. — 472 с.

8. Михайлов, М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М. Г.Михайлов, М. І.Телегунь, О. П. Славкова. — К.: Центр учбової літератури, 2011. — 384 с.

9. Облік у бюджетних установах : Навч. посіб. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко, Ю. О. Романченко. — Київ : ЦУЛ, 2009. — 368 с.

10. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх, Н. О. Кулявець ; Полтавський ун-т економіки і торгівлі. — К. : ЦУЛ, 2012. — 592 с.

Допоміжна

11. Атамас, П. Й. Основи обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас, А. П. Якутка А. М. Шелепов ; ДУЕП. — 2-ге вид., перероб. та доп. — К. : Центр навч. літ., 2005. — 288 с.

ПЛАН
рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ
РОЗДІЛ I. Балансові рахунки

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
Клас 1. Необоротні активи			
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель
		103	Будинки та споруди
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		107	Робочі і продуктивні тварини
		108	Багаторічні насадження
		109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок
		112	Бібліотечні фонди
		113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
		115	Тимчасові нетитульні споруди
		116	Природні ресурси
		117	Інвентарна тара
		118	Матеріали довготривалого використання для наукових цілей
		119	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
12	Нематеріальні активи	121	Авторські та суміжні з ними права
		122	Інші нематеріальні активи
13	Знос необоротних активів	131	Знос основних засобів
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів
		133	Знос нематеріальних активів
14	Незавершене капітальне будівництво	141	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами
		142	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами
		143	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами
15	Довгострокові фінансові інвестиції	151	Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств
		152	Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери
Клас 2. Запаси			
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали
		202	Обладнання, конструкції і деталі до установки

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
		203	Спецобладнання для науково-дослідних робіт
		204	Будівельні матеріали
		205	Інші виробничі запаси
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 навчальних, наукових та інших цілей
		232	Продукти харчування
		233	Медикаменти і перев'язувальні засоби
		234	Господарські матеріали і канцелярське приладдя
		235	Паливо, горючі і мастильні матеріали
		236	Тара
		237	Матеріали в дорозі
		238	Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання
		239	Інші матеріали
24	Готова продукція	241	Вироби виробничих (навчальних) майстерень
25	Продукція сільськогосподарського виробництва	251	Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи			
30	Каса	301	Каса в національній валюті
		302	Каса в іноземній валюті
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки на видатки установи
		312	Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам
		313	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги
		314	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
		315	Поточні рахунки для обліку депозитних сум
		316	Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду
		318	Поточні рахунки в іноземній валюті
		319	Інші поточні рахунки

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
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
		365	Розрахунки з державними цільовими фондами
37	Поточні фінансові інвестиції	371	Поточні фінансові інвестиції у цінні папери
Клас 4. Власний капітал			
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
42	Фонд у фінансових інвестиціях	421	Фонд у капіталі підприємств
		422	Фонд у фінансових інвестиціях у цінні папери
43	Результати виконання кошторисів	431	Результат виконання кошторису за загальним фондом
		432	Результат виконання кошторису за спеціальним фондом
44	Результати переоцінок	441	Переоцінка матеріальних активів
		442	Інша переоцінка
Клас 5. Довгострокові зобов'язання			
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків
		502	Відстрочені довгострокові кредити банків
		503	Інші довгострокові позики
51	Довгострокові векселі видані	511	Видані довгострокові векселі
52	Інші довгострокові фінансові	521	Інші довгострокові фінансові зобов'язання

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
	зобов'язання		
Клас 6. Поточні зобов'язання			
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків
		602	Відстрочені короткострокові кредити банків
		603	Інші короткострокові позики
		604	Прострочені позики
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими позиками
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими векселями
		613	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
62	Короткострокові векселі видані	621	Видані короткострокові векселі
63	Розрахунки за виконані роботи	631	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
		632	Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів
		633	Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень
		634	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті
		635	Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт
64	Розрахунки із податків і зборів	641	Розрахунки за податками і зборами в бюджет
		642	Інші розрахунки з бюджетом
65	Розрахунки із страхування	651	За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування
		652	Розрахунки із соціального страхування
		654	Розрахунки з інших видів страхування
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки із заробітної плати
		662	Розрахунки зі стипендіатами
		663	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
		664	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
		665	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за добровільним страхуванням
		666	Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
		667	Розрахунки з працівниками за позиками банків
		668	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
		669	Інші розрахунки за виконані роботи
67	Розрахунки за іншими	671	Розрахунки з депонентами

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
	операціями і кредиторами	672	Розрахунки за депозитними сумами
		674	Розрахунки за спеціальними видами платежів
		675	Розрахунки з іншими кредиторами
68	Внутрішні розрахунки	683	Внутрішні розрахунки за операціями з внутрішнього переміщення за загальним фондом
		684	Внутрішні розрахунки за операціями з внутрішнього переміщення за спеціальним фондом
Клас 7. Доходи			
70	Доходи загального фонду	701	Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи
		702	Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи
71	Доходи спеціального фонду	711	Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги
		712	Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ
		713	Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду
		714	Кошти батьків за надані послуги
		715	Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду
		716	Доходи за витратами майбутніх періодів
72	Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	721	Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень
		722	Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств
		723	Реалізація науково-дослідних робіт
74	Інші доходи	741	Інші доходи установ
Клас 8. Витрати			
80	Видатки із загального фонду	801	Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи
		802	Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи
81	Видатки спеціального фонду	811	Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги
		812	Видатки за іншими джерелами власних надходжень
		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
		824	Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
		825	Витрати на заготівлю і переробку матеріалів
		826	Видатки до розподілу
83	Інші витрати	831	Інші витрати установ
Клас 9. Адміністративні послуги			
91	Розрахунки замовників за адміністративними послугами	911	Розрахунки замовників з оплати адміністративних послуг
92	Зобов'язання замовників за адміністративними послугами	921	Зобов'язання замовників перед бюджетом за адміністративними послугами

РОЗДІЛ II. Позабалансові рахунки

Клас 0. Позабалансові рахунки

01	Орендовані необоротні активи
02	Активи на відповідальному зберіганні
04	Непередбачені активи і зобов'язання
05	Гарантії та забезпечення
06	Передані (видані) активи відповідно до законодавства
07	Списані активи та зобов'язання
08	Бланки документів суворої звітності