

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



**АРТЮХ О.В., МАКСІМОВА В.Ф., ЧЕРКАШИНА Т.В.**

**ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

О.В. Артюх  
В.Ф.Максімова  
Т.В. Черкашина

## **ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

*Навчальний посібник*

ОДЕСА ОНЕУ 2013

**УДК 657 (1-4)(0.75.8)**

**ББК 65.052я73**

**М 17**

*Рекомендовано вченою радою Одеського національного економічного університету (Протокол № \_\_ від \_\_\_\_\_ 2013 р.)*

***Рецензенти:***

О.М.Гострик, канд. екон. наук, доцент (зовнішній рецензент)

Н.О.Лоханова, докт. екон. наук, професор

В.В. Муравська, канд. екон. наук, доцент

Артюх О.В., Максимова В.Ф., Черкашина Т.В.

Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013 р. – 264 с.

Запропонований навчальний посібник підготовлено відповідно до галузевого стандарту вищої освіти і освітньо-професійної програми. У ньому розкриваються методологічні основи організації обліку, побудови та використання фінансової звітності у бюджетних установах.

В навчальному посібнику розкрито принципи бухгалтерського обліку у бюджетних установах, систему фінансового обліку, організацію обліку та порядок відображення у фінансовій звітності окремих видів активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат, фінансових результатів. Для контролю знань наведені питання, тести, практичні завдання для самостійної роботи, що сприятимуть поглибленню теоретичних знань та набуттю практичних навичок ведення обліку у бюджетних установах.

Навчальний посібник розраховано на студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік та аудит», а також аспірантів, викладачів.

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ</b> .....	
1.1. Бюджетні установи. Сутність бюджетного обліку. Нормативно-правова регламентація .....	
1.2. Первинна організація бюджетного обліку .....	
<b>РОЗДІЛ 2. КОШТОРИС ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ</b> .....	
2.1. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення .....	
2.2. Кошториси доходів і видатків бюджетних установ .....	
2.3. Принципи бюджетного фінансування. Розпорядники бюджетних коштів .....	
<b>РОЗДІЛ 3. ЗМІСТ БАЛАНСУ ТА ПЛАНУ РАХУНКІВ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ</b> .....	
3.1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: класифікація та зміст .....	
3.2. Характеристика та особливості балансу бюджетних установ .....	
<b>РОЗДІЛ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ</b> .....	
4.1. Сутність, класифікація, оцінка необоротних активів .....	
4.2. Організація обліку необоротних активів. Облікові реєстри. ....	
4.3. Облік зносу необоротних активів. ....	
4.4. Облік поліпшення та вибуття необоротних активів. ....	
4.5. Інвентаризація необоротних активів. ....	
<b>РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ЗАПАСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ</b> .....	
5.1. Поняття, класифікація, оцінка запасів бюджетних установ. Організація обліку запасів бюджетних установ. ....	
5.2. Документальне оформлення надходження та руху матеріалів. ....	
5.3. Аналітичний та синтетичний облік запасів. ....	
5.4. Облік МШП. ....	
5.5. Інвентаризація запасів та відображення в обліку її результатів. ....	
<b>РОЗДІЛ 6. ОБЛІК ФІНАНСУВАННЯ ТА РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ</b> .....	
6.1. Облік фінансування через органи Державного казначейства.....	
6.2. Облік операцій на поточних (бюджетних) рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства.....	
6.3. Облік касових і фактичних видатків .....	
6.4. Облік внутрішніх розрахунків .....	
6.5. Облік касових операцій .....	
6.6. Облік операцій в іноземній валюті .....	
6.7. Облік інших грошових коштів .....	

## **РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ...**

- 7.1. Склад, класифікація і завдання обліку коштів спеціального фонду.....
- 7.2. Облік власних надходжень.....
  - 7.2.1. Облік коштів, одержаних як плата за послуги.....
  - 7.2.2. Облік сум за дорученнями та інших благодійних надходжень.....
  - 7.2.3. Облік інших власних надходжень та інших доходів бюджетних установ.....
- 7.3. Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень, підсобних (навчальних) сільських господарств.....
- 7.4. Облік науково-дослідних робіт за господарськими договорами та розрахунків із замовниками.....
- 7.5. Облік депозитних сум.....

## **РОЗДІЛ 8. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ .....**

- 8.1. Організація обліку заробітної плати в бюджетних установах.....
- 8.2. Документальне оформлення нарахування зарплати, доплат і надбавок та виплат з розрахунку середньої зарплати.....
- 8.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати в бюджетних установах.....
- 8.4. Облік утримань із заробітної плати працівників бюджетних установ....
- 8.5. Облік розрахунків з підзвітними особами.....

## **РОЗДІЛ 9. ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ .....**

- 9.1. Закриття рахунків, порядок складання і подання річної бухгалтерської звітності.....
- 9.2. Склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та її регламентація. Податкова та статистична звітність.....

## **ДОДАТКИ.....**

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....**

## ПЕРЕДМОВА

Співробітництво установ бюджетної сфери України з міжнародними організаціями, поширення діяльності на міжнародних інвестиційних ринках потребують відповідності бухгалтерського обліку міжнародним стандартам. На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України складається з обліку виконання державного і місцевого бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ, що потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Ринкові умови господарювання вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що, у свою чергу, підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Бухгалтерський облік в установах бюджетної сфери є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості.

Система бюджетного обліку має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством і необхідністю забезпечення порівнянності показників бюджетів усіх рівнів бюджетної системи. До особливостей системи бюджетного обліку потрібно віднести:

- централізовану розробку політики бюджетного обліку;
- організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- жорсткий контроль цільового витрачання бюджетних коштів;
- виокремлення в обліку касових і фактичних витрат;
- казначейську систему виконання бюджетів.

Навчальний посібник з курсу «Облік у бюджетних установах» розроблено для студентів IV курсу всіх форм навчання спеціальності «Облік та аудит».

Мета викладання курсу «Облік у бюджетних установах» - забезпечення високого рівня теоретичних знань та практичних навичок майбутнього фахівця для вирішення завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

У навчальному посібнику систематизуються та у логічному порядку розкриваються основні питання бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Структура навчального посібнику включає значну кількість тем з бухгалтерського обліку в бюджетних установах, що дає змогу скоротити витрати навчального часу і розглянути значний обсяг матеріалу курсу «Облік у бюджетних установах» та використати активні методи навчання. Для перевірки отриманих знань з теорії, до кожної теми додаються контрольні питання, тести та практичні завдання.

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

У результаті вивчення навчальної дисципліни «Облік у бюджетних установах» студент повинен знати зміст нормативно-правових документів, які регламентують облік у бюджетних установах, економічну сутність об'єктів бухгалтерського обліку в різних за профілем бюджетних установах, систему їх оцінки та класифікації та вміти:

- складати специфічні первинні бухгалтерські документи;
- складати типові бухгалтерські проведення та заповнювати облікові реєстри;
- складати звітність бюджетних установ.

При підготовці посібника з вдячністю використані теоретичні надбання вітчизняних учених, а також елементи навчального і методичного забезпечення дисципліни: Атамас П.Й., Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. та ін.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

1.1. Бюджетні установи. Сутність бюджетного обліку. Нормативно-правова регламентація.

1.2. Первинна організація бюджетного обліку.

*Ключові поняття:* бюджетні установи, види бюджетів, бюджетний облік, його об'єкти та завдання, принципи організації бюджетного обліку, етапи облікового циклу, нормативно-правове забезпечення, первинні документи, облікова політика, форми, реєстри бюджетного обліку.

### **1. 1. Бюджетні установи. Сутність бюджетного обліку. Нормативно-правова регламентація.**

**Бюджетна установа** - це організація, створена органами державної влади або органами місцевої самоврядності для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру, діяльність якої фінансується за рахунок державного або місцевих бюджетів на основі кошторису доходів і витрат. Бюджетні установи є неприбутковими. (п. 6 ст. 2 БКУ).

До бюджетних установ відносяться:

- Верховна Рада;
- Адміністрація Президента;
- міністерства і відомства;
- місцеві державні адміністрації;
- органи місцевої самоврядності (районні, районні в містах, міські, селищні, сільські поради).
- державні підприємства, установи і організації, які фінансуються виключно з бюджетів всіх рівнів.



Бюджетні установи для виконання своїх функцій використовують план формування і використання фінансових ресурсів, який називається **бюджетом** (п. 1 ст. 2 БКУ).

Бюджети діляться на **державний бюджет і місцеві бюджети**.

До місцевих бюджетів відносяться:

- бюджет Автономної Республіки Криму;
- обласні, районні бюджети, бюджети районів в містах і бюджети місцевої самоврядності.

У свою чергу до бюджетів місцевої самоврядності належать бюджети територіальних общин сіл, селищ.

В сукупності державний бюджет і місцеві бюджети складають бюджетну систему України (рис.1.1).

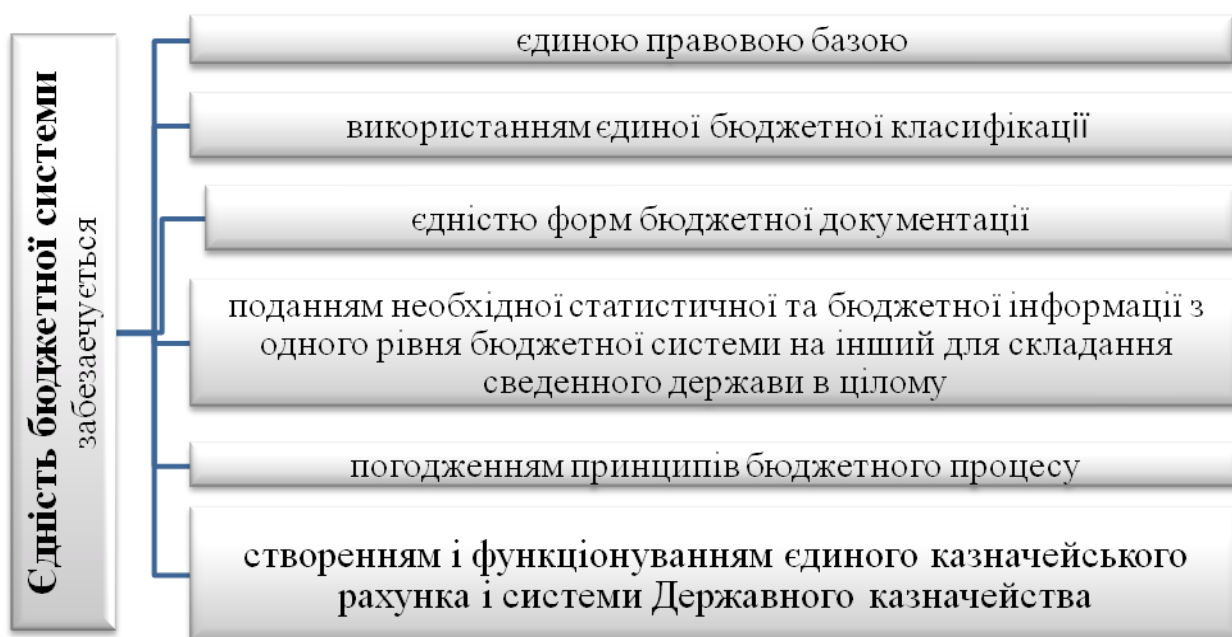


Рис.1.1. Забезпечення єдності бюджетної системи України

Для забезпечення повного і своєчасного надходження доходів та використання бюджетних коштів за цільовим призначенням необхідна правильна організація бухгалтерського обліку виконання бюджету.

Бухгалтерський облік виконання бюджету (тобто кошторисів доходів та видатків) бюджетних установ називається бюджетним обліком. Він забезпечує відображення усіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису бюджету.

**Об'єктами** бюджетного обліку є:

- доходи і видатки бюджету;
- кошти у розрахунках;
- фонди і резерви, що створюються у процесі виконання бюджету;
- матеріальні цінності бюджетних установ тощо.

Основними **завданнями** бюджетного обліку є:

- точне виконання затвердженого бюджету;
- дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і найсуворішого режиму економії у витрачанні бюджетних коштів;
- охорона майна, державної власності;
- мобілізація коштів у бюджет і виявлення додаткових доходів.

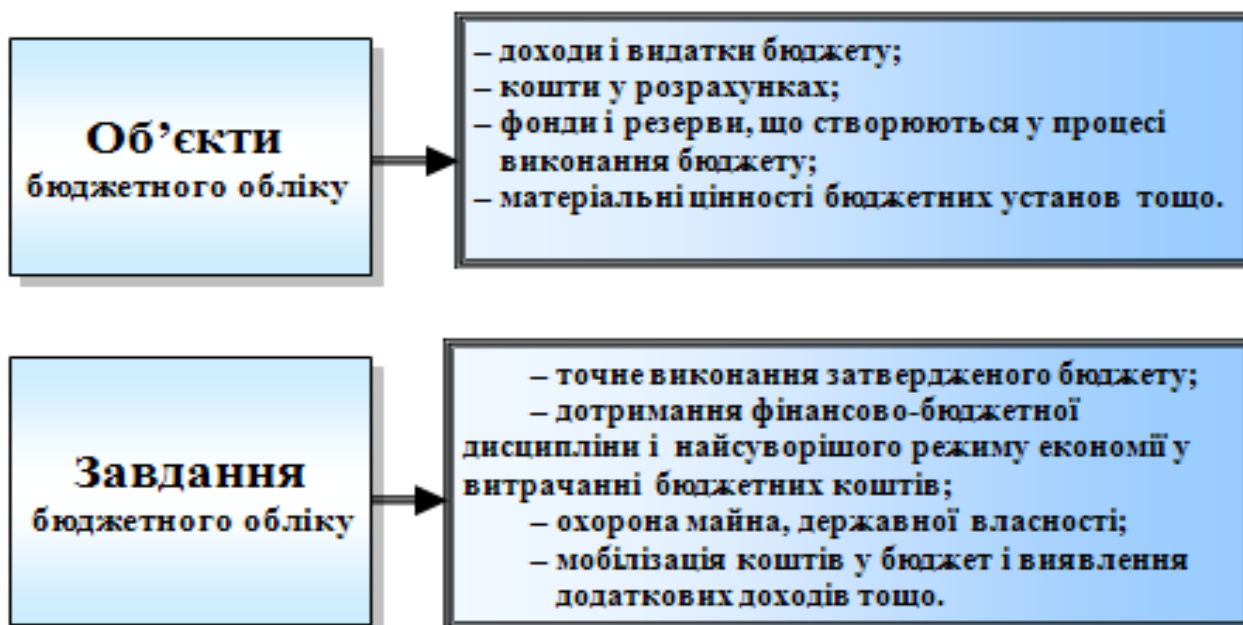


Рис. 1.2. Об'єкти і завдання бюджетного обліку

Принципи організації бюджетного обліку наведені у таблиці 1.1.

## Принципи організації бюджетного обліку

№ з/п	Принципи	Сутність принципів
1	2	3
1	Автономності	Полягає у відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів власності керівників, працівників та інших організацій, що забезпечує дотримання фінансової дисципліни та збереження засобів господарювання
2	Безперервності (діяльності, що триває)	Розуміється реальність подальшої діяльності установи впродовж розумного періоду, якщо немає передумов для її ліквідації найближчим часом
3	Періодичності	Передбачає, що діяльність бюджетної установи умовно може бути поділена на періоди з метою складання фінансової звітності. Головним звітним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди визначаються кварталами, місяцями.
4	Єдиного грошового вимірника	Принцип наголошує на превалюванні грошового вимірника над трудовим, натуральним.
5	Історичної собівартості	Активи обліковуються за первісною вартістю - вартістю придбання, спорудження та виготовлення. До історичної собівартості не включаються видатки на транспортування, налагодження та пуск Ці видатки, а також видатки з капітального ремонту, відносяться на фактичні видатки установи.
6	Нарахування та відповідності доходів і витрат	Доходи записуються тоді, коли вони нараховані, видатки – тоді, коли вони сталися.
7	Повноти висвітлення	Суцільне висвітлення господарської діяльності установ реалізується: у завершеності фінансової звітності; у розшифруваннях до показників фінансової звітності
8	Обачності (обережності)	Доходи враховуються тоді, коли можливість їх отримання стає досить реальною, а видатки – тоді, коли можливість їх здійснення є досить імовірною подією. Обережність дає змогу уникнути переоцінювання доходів та недооцінювання видатків
9	Превалювання сутності над формою	Поділ операцій на істотні і неістотні є суб'єктивним. До істотних відносять операції, в результаті яких змінюється фінансове становище суб'єкта господарювання. Оскільки бюджетний облік є повністю регульованим з боку держави, вибір критерію визначення істотності є формальним і зводиться до додержання нормативів та обмежень, установлених інструктивними матеріалами.
10	Постійності	Сутність полягає в незмінності облікової політики, принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій. Зміни можливі лише за умов, передбачених відповідними положеннями.

Обліковий цикл складається з трьох етапів: первинного, поточного та підсумкового (рис.1.3).

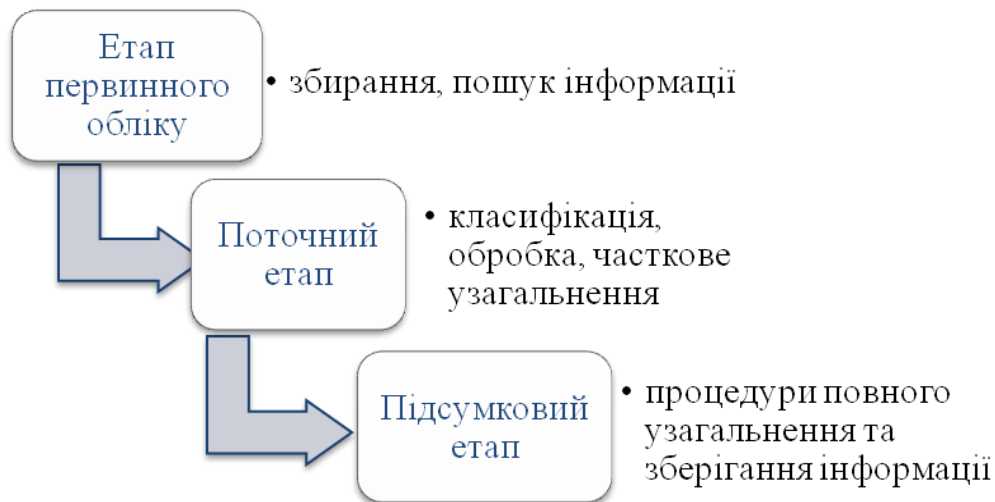


Рис. 1.3. Етапи облікового циклу

Основним нормативним документом, який регулює діяльність бюджетних установ, є Бюджетний Кодекс України. Кодекс визначає структуру бюджетної системи України, принципи, правові основи бюджетного процесу і міжбюджетних стосунків, відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Нормативно-правове забезпечення організації бюджетного обліку покладено на Державне казначейство України ( далі – ДКУ) яке створено в складі Міністерства фінансів України ( далі – МФУ).

Єдина система ДКУ складається з Головного управління ДКУ ( далі – ГУ ДКУ) та підпорядкованих йому територіальних органів (ДК АР Крим, ДК міст централізованого підпорядкування, ДК областей). До складу обласних органів ДКУ входять районні та міжрайонні відділення ДКУ.

На органи ДКУ покладено виконання таких завдань:

- організація, здійснення і контроль за виконанням державного бюджету України;
- управління доходами і видатками державного бюджету на рахунках ДКУ в банках, виходячи з принципу єдиного казначейського рахунка;

- контроль за надходженням і використанням позабюджетних коштів;
- розробка методологічних та інструктивних матеріалів, порядку ведення обліку в бюджетних установах, розробка бюджетної класифікації та інше.

## 1.2. Первинна організація бюджетного обліку

Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться на єдиному балансі за єдиним планом рахунків. За правильну організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідальність несуть керівник установи і головний бухгалтер.

### ЗАВДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СЛУЖБИ УСТАНОВ

- ✓ організація бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативних документів;
- ✓ використання передових форм і методів облікової роботи та обробки бухгалтерських документів з використанням сучасної обчислювальної техніки і відповідного програмного забезпечення;
- ✓ контроль правильності, раціональності, економності витрачання коштів відповідно до відкритого фінансування та їх цільового призначення за кошторисом і бюджетом;
- ✓ суворий контроль за раціональним і економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, боротьба з безгосподарністю і марнотратством, запобігання подібним негативним явищам;
- ✓ забезпечення обліку доходів і видатків за спеціальними коштами та іншими позабюджетними коштами;
- ✓ формування і своєчасне подання необхідної інформації для внутрішньогосподарського управління та для зовнішніх користувачів;
- ✓ своєчасне нарахування і видача зарплати, стипендій, допомоги, пенсій тощо;
- ✓ складання і подання звітності відповідним органам в установлені строки, забезпечення достовірності, повноти й об'єктивності звітних даних і балансів.

Головний бухгалтер повинен керуватися Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», іншими нормативними актами вищих органів державної влади і управління, вказівками та інструкціями ДКУ.

Облікова політика установи є основою внутрішнього регулювання обліку, і щоб вона набула нормативного статусу, її формалізують у вигляді наказу про облікову політику (табл.1.2)

## Облікова політика установи

Загальні положення	Організація бухгалтерського обліку	Методичні основи бухгалтерського обліку
1	2	3
<p>Організаційно-правова форма установи.</p> <p>Рівень бюджету, з якого установа отримує фінансове забезпечення.</p> <p>Рівень установи як розпорядника коштів.</p> <p>Галузева належність установи.</p> <p>Види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту.</p> <p>Обсяги діяльності бюджетної установи за видами та джерелами фінансового забезпечення.</p> <p>Кількість персоналу, що працює в установі.</p>	<p>Форма організації обліку.</p> <p>Форма побудови бухгалтерії.</p> <p>Права й обов'язки головного бухгалтера, працівників бухгалтерії (додаток – посадові інструкції).</p> <p>Чинна нормативна база обліку</p> <p>Форма бухгалтерського обліку (додаток – примірники форм облікових реєстрів).</p> <p>Робочий план рахунків (додаток – таблиця рахунків).</p> <p>Облікові номенклатури .</p> <p>Форми первинних документів (додаток – зразки форм).</p> <p>Графік документообігу</p> <p>Форми звітності</p> <p>Графік складання та подання</p> <p>Порядок ведення архіву установи.</p> <p>План заходів з проведення інвентаризації (додаток – склад комісії, графік проведення інвентаризації по установі) тощо</p>	<p>Облік доходів загального фонду (подати перелік джерел, за якими отримуються кошти, визначити субрахунки тощо).</p> <p>Облік доходів спеціального фонду (зазначити перелік джерел, визначити субрахунки, тощо).</p> <p>Облік грошових коштів на рахунках (визначення рахунків в установах банків і/або органах казначейства із зазначенням їхніх номерів, визначення кількості меморіальних ордерів щодо руху грошових потоків та інше).</p> <p>Облік касових операцій.</p> <p>Облік видатків (механізм здійснення видатків, адміністративні та нормативні обмеження, порядок розподілу видатків відповідно до джерел їх покриття тощо).</p> <p>Облік розрахунків із заробітної плати та стипендій (схема посадових окладів, визначення розміру стипендій).</p> <p>Облік розрахунків з іншими контрагентами (порядок обліку розрахунків згідно з плановими платежами, їх термінами, порядок проведення тендерів).</p> <p>Облік необоротних активів, запасів тощо.</p>

Організаційна форма бухгалтерського обліку - це сукупність різновидів функціонування системи збору, реєстрації та обробки облікової інформації згідно з адміністративним та методологічним підпорядкуванням. Виокремлюють три організаційні форми: централізацію, часткову централізацію і децентралізацію.

Під централізацією розуміють таку організаційну форму бухгалтерського обліку, згідно з якою обліковий процес внутрішньо регулює головний

бухгалтер. Зазначена форма передбачає утворення та функціонування єдиного облікового центру.

У процесі розробки та вдосконалення зазначеної форми в її межах виокремлено поняття «центральна бухгалтерія» та «централізована бухгалтерія».

Центральна бухгалтерія являє собою структурний підрозділ установи, який здійснює повний цикл облікового процесу в межах діяльності зазначеного суб'єкта господарювання (рис 1.4).

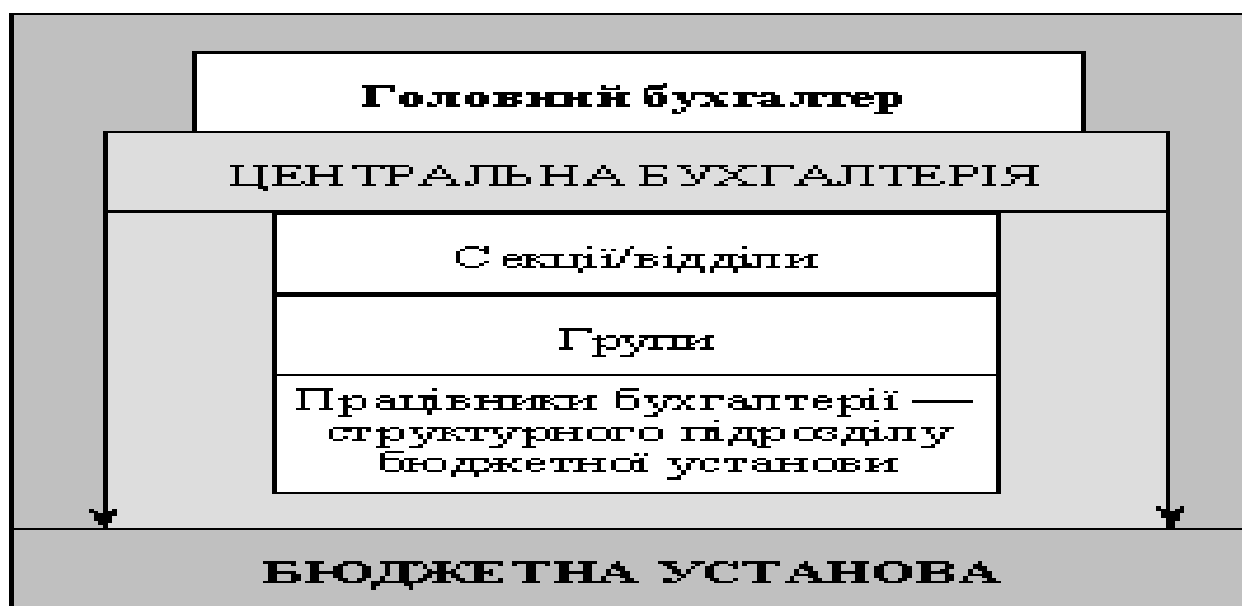


Рис.1.4. Схема побудови центральної бухгалтерії установи

Поділ облікових функцій відбувається в межах бухгалтерської служби. Однак функцію збору первинної інформації виконує як бухгалтерія, так і структурні підрозділи. Як відповідні приклади можна назвати механізм ведення табельного обліку, який є основою для подальшого нарахування заробітної плати, що його виконує працівник центральної бухгалтерії, облік результатів складання екзаменаційних сесій, на підставі якого центральна бухгалтерія здійснює розрахунок стипендій кожного зі студентів, і т. ін.

Форма центральної бухгалтерії передбачає єдність прав і обов'язків керівника організації (установи, підприємства) і керівника апарату центральної

бухгалтерії – головного бухгалтера, а саме: зазначені посадові особи здійснюють спільне управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Форма «центральної бухгалтерії» набула поширення в порівняно великих установах бюджетної сфери, до яких належать вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, заклади охорони здоров'я стаціонарного характеру та інші.

Поняття централізованої бухгалтерії характерне переважно для бюджетних установ і організацій. Порядок функціонування централізованої бухгалтерії передбачає об'єднання однорідних установ і організацій єдиною бухгалтерською службою для здійснення більшості етапів облікового циклу.

Так, до функцій централізованої бухгалтерії належать:

- складання і погодження з керівниками установ кошторисів доходів і видатків та розрахунків до них;
- здійснення контролю за ефективністю та цільовим характером використання коштів загального і спеціального фондів у процесі виконання кошторисів доходів і видатків;
- здійснення контролю за своєчасним і правильним оформленням документів та законністю проведених господарських операцій;
- своєчасне здійснення фінансово-розрахункових операцій у процесі виконання кошторисів доходів і видатків (нарахування та виплата стипендій, заробітної плати та інших виплат працівникам установ; розрахунки з бюджетом та позабюджетними фондами; розрахунки з іншими кредиторами і дебіторами);
- здійснення контролю за збереженням та ефективним використанням майново-матеріальних цінностей – необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, запасів установ і організацій;
- проведення інвентаризації коштів, розрахунків, матеріальних цінностей та узагальнення результатів її проведення;
- складання та своєчасне подання до вищих органів звітності щодо виконання кошторисів доходів і видатків;



Керівники бюджетних установ і організацій, обслуговуваних централізованою бухгалтерією, не втрачають свого статусу розпорядника коштів, а отже, мають право:

- укладати угоди за умови погодження і візуванням угод головним бухгалтером централізованої бухгалтерії;

- укладати трудові угоди зі штатними працівниками установи чи організації, здійснювати їх переміщення, а також звільняти та визначати їхній посадовий оклад;

- одержувати аванси на господарські та інші потреби і дозволяти видачу авансів працівникам установи, організації в установленому порядку;

- дозволяти оплату видатків за рахунок асигнувань, передбачених кошторисом;

- витратити на потреби установи матеріали, продукти харчування, медикаменти й перев'язувальні засоби та інші матеріальні цінності відповідно до встановлених норм;

- затверджувати накази на проведення інвентаризації та акти про результати її проведення;

- затверджувати відповідні акти на списання зношених і непридатних необоротних активів;

- затверджувати авансові звіти підзвітних осіб установи чи організації.

Цей вид централізації бухгалтерського обліку характерний для організації облікового процесу невеликих бюджетних установ і організацій (рис.1.5).



Рис.1.5. Схема побудови централізованої бухгалтерії установ

Централізовані бухгалтерії утворюються при міністерствах, відомствах, управліннях, територіальних і районних медичних об'єднаннях; при районних і міських відділеннях освіти чи культури як за відомчою, так і за територіальною ознакою.

Інші організаційні форми бухгалтерського обліку мають обмежене застосування в системі бюджетних установ.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться за меморіально-ордерною або комп'ютерною формою обліку (за допомогою програмних продуктів, як-то «Парус», «1С-Бухгалтерія», «БЭСТ» тощо).

Відповідно до Інструкції ДКУ «Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» від 27.07.2000р. №68 основною у практиці бюджетних установ є меморіально-ордерна. Вона складається з головного реєстру синтетичного обліку – книги «Журнал-Головна» і меморіальних ордерів ( далі – МО) (табл.1.3).

## Види меморіальних ордерів

№ МО	Зміст МО
1	2
1	Накопичувальна відомість за касовими операціями
2	Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)
3	Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціалізованого фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)
4	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами
5	Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій
6	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами
7	Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів (
8	Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами
9	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів
10	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення МШП
11	Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування
12	Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування
13	Накопичувальна відомість витрачання матеріалів
14	Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду установ
15	Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей
Для операцій, що не фіксуються в межах зазначених меморіальних ордерів, застосовується меморіальний ордер форми № 274	

Оформлені належно меморіальні ордери підписують виконавець, особа, що перевірила меморіальний ордер, та головний бухгалтер. Після процедури заповнення та остаточного оформлення меморіальні ордери реєструються у книзі «Журнал-Головна». Цю книгу починають (відкривають) щорічно (на початку звітнього року), переносючи суми залишків за рахунками відповідного порядку на кінець минулого року книги «Журнал-Головна» та балансу виконання кошторису, і далі фіксуючи їх у книзі «Журнал-Головна» за звітний період як залишки на початок року (рис.1.6).

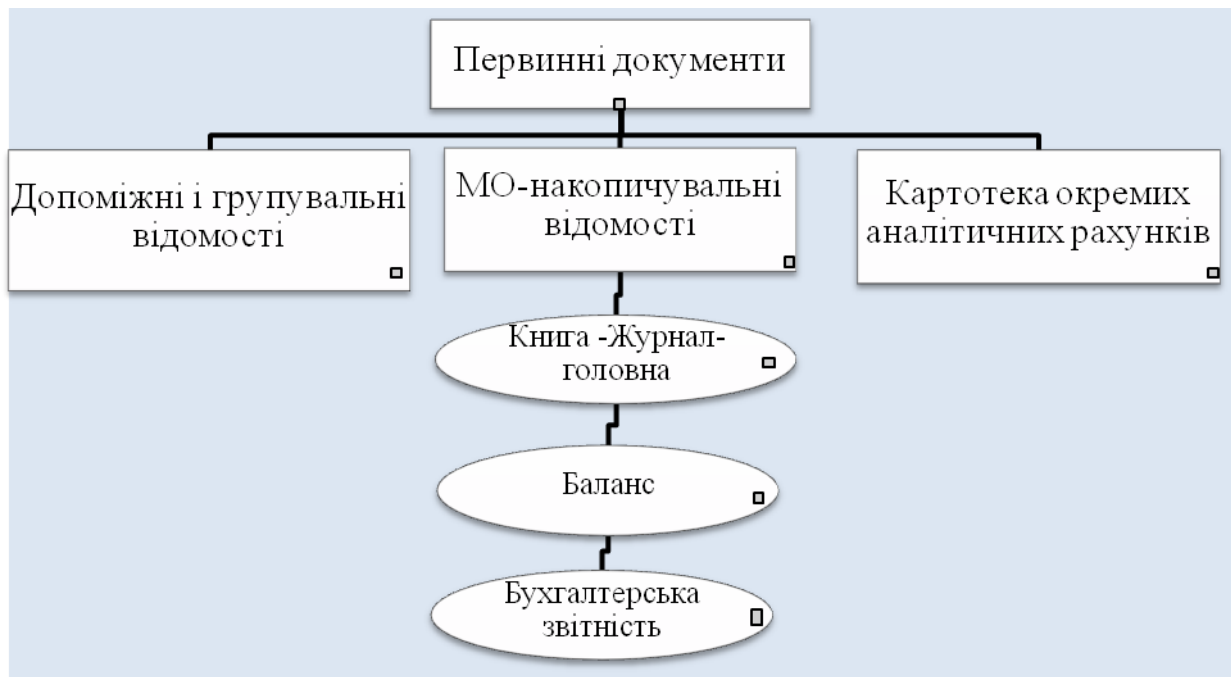


Рис. 1.6. Загальна схема меморіально-ордерної форми обліку в бюджетних установах

Наступним кроком у технології реєстрації облікових даних за меморіально-ордерної форми є формування на підставі даних книги «Журнал-Головна» обігової відомості за синтетичними рахунками, згідно з результатами якої і складається баланс виконання кошторису доходів і видатків.

### Контрольні питання

1. Необхідно визначити сутність бюджетних установ.
2. Потрібно визначити сутність бюджетного обліку.
3. Необхідно визначити понятійні категорії бюджетного обліку (об'єкти, суб'єкти, завдання та принципи ведення).
4. Нормативно-правова регламентація.
5. Облікова політика.
6. Потрібно розкрити етапи облікового циклу.

7. Слід розкрити організаційні форми бухгалтерського обліку (централізація, часткова централізація і децентралізація).
8. Первинна організація бюджетного обліку.
9. Форми та реєстри бухгалтерського обліку.
10. Потрібно навести загальну схему меморіально-ордерної форми обліку в бюджетних установах.

## **Тести**

### **1. Бюджетна установа – це**

- а) неприбуткова організація, діяльність якої може фінансуватися за рахунок різних джерел;
- б) організація, створена органами державної влади для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій, діяльність якої фінансується тільки за рахунок державного бюджету;
- в) неприбуткова організація, діяльність якої фінансується тільки за рахунок місцевих бюджетів;
- г) організація, створена органами державної влади або органами місцевого самоврядування для виконання функцій некомерційного характеру, діяльність якої фінансується за рахунок державного або місцевих бюджетів.

### **2. Бюджет – це**

- а) планове фінансування бюджетної установи;
- б) планові витрати фінансових ресурсів;
- в) план формування і використання фінансових ресурсів;
- г) перелік фінансових ресурсів бюджетної установи.

### **3. Бюджетна система України – це**

- а) сукупність бюджету Автономної Республіки Крим та обласних, районних бюджетів, бюджетів районів в містах і бюджетів місцевого самоврядування;
- б) сукупність державного та місцевих бюджетів;

- в) бюджет Автономної Республіки Крим та обласні, районні бюджети, бюджети районів в містах, бюджети територіальних общин сіл, селищ;
- г) сукупність державного бюджету та бюджету Автономної Республіки Крим.

#### **4.Єдність бюджетної системи забезпечується**

- а) єдиною правовою базою;
- б) використанням єдиної бюджетної класифікації;
- в) єдністю форм бюджетної документації;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

#### **5. Бюджетний облік – це**

- а) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність бюджетних установ;
- б) бухгалтерський облік виконання бюджету, який забезпечує відображення усіх операцій, пов'язаних з його виконанням ;
- в) це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;
- г) процес відображення всіх операцій, пов'язаних з фінансуванням бюджетних установ.

#### **6. Об'єктами бюджетного обліку є**

- а) доходи і видатки бюджету;
- б) кошти у розрахунках та фонди і резерви, що створюються у процесі виконання бюджету;
- в) матеріальні активи бюджетних установ;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

#### **7. Принцип автономності в організації бюджетного обліку полягає у**

- а) незмінності облікової політики, принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій у бюджетних установах;

- б) суцільному висвітленню господарської діяльності бюджетних установ;
- в) відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів власності керівників;
- г) припущенні реальності подальшої діяльності бюджетної установи впродовж розумного періоду.

**8. Принцип безперервності в організації бюджетного обліку полягає у**

- а) незмінності облікової політики, принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій у бюджетних установах;
- б) суцільному висвітленню господарської діяльності бюджетних установ;
- в) відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів власності керівників;
- г) припущенні реальності подальшої діяльності бюджетної установи впродовж розумного періоду.

**9. Принцип повноти висвітлення в організації бюджетного обліку полягає у**

- а) незмінності облікової політики, принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій у бюджетних установах;
- б) суцільному відображенню господарської діяльності бюджетних установ;
- в) відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів власності керівників;
- г) припущенні реальності подальшої діяльності бюджетної установи впродовж розумного періоду.

**10. Принцип постійності в організації бюджетного обліку полягає у**

- а) незмінності облікової політики, принципів, методів та процедур, прийнятих методологією відбиття господарських операцій у бюджетних установах;
- б) суцільному відображенню господарської діяльності бюджетних установ;
- в) відокремленості фінансових та матеріальних ресурсів установи як самостійної одиниці від аналогічних об'єктів власності керівників;

г) припущенні реальності подальшої діяльності бюджетної установи впродовж розумного періоду.

**11. Нормативно-правове забезпечення, що регламентує бюджетний облік - це**

- а) положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- б) міжнародні стандарти фінансової звітності;
- в) нормативи, які розроблені Державним казначейством України;
- г) нормативи, які розроблені Податковим кодексом України.

**12. Основою внутрішнього регулювання бюджетного обліку є**

- а) облікові реєстри та форми бюджетної установи;
- б) облікова політика бюджетної установи;
- в) накази та розпорядження керівника бюджетної установи;
- г) види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту.

**13. Форми бухгалтерського обліку, які прийняті у бюджетному обліку**

- а) журнальна;
- б) меморіальна;
- в) автоматизована;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

**14. Центральна бухгалтерія – це:**

- а) єдина бухгалтерська служба, яка передбачає об'єднання однорідних установ і організацій для здійснення більшості етапів облікового циклу;
- б) структурний підрозділ установи, який виконує окремі облікові функції бюджетної установи;
- в) підрозділ установи, який здійснює повний цикл облікового процесу в межах діяльності зазначеного суб'єкта господарювання;
- г) структурний підрозділ установи, який здійснює нарахування та виплату заробітної плати.



### **15. Централізована бухгалтерія – це:**

- а) єдина бухгалтерська служба, яка передбачає об'єднання однорідних установ і організацій для здійснення більшості етапів облікового циклу;
- б) структурний підрозділ установи, який виконує окремі облікові функції бюджетної установи;
- в) підрозділ установи, який здійснює повний цикл облікового процесу в межах діяльності зазначеного суб'єкта господарювання;
- г) структурний підрозділ установи, який здійснює нарахування та виплату заробітної плати.

### **16. Книгу «Журнал-Головна» починають (відкривають):**

- а) щомісяця (на початку звітнього місяця);
- б) щомісяця (на кінець звітнього місяця);
- в) щорічно (на початку звітнього року);
- г) щорічно (на кінець звітнього року).

### **17. У Книгу «Журнал-Головна» на початок її ведення переносять:**

- а) суми залишків за рахунками відповідного порядку на кінець минулого місяця;
- б) суми залишків за рахунками відповідного порядку на початок минулого місяця;
- в) суми залишків за рахунками відповідного порядку на кінець минулого року;
- г) суми залишків за рахунками відповідного порядку на початок минулого року.

### **18. У Книзі «Журнал-Головна» при меморіальній формі рахівництва фіксуються:**

- а) тільки залишки за рахунками відповідного порядку на початок звітнього періоду;
- б) залишки на початок та кінець звітнього року, обороти за дебетом та кредитом рахунків;
- в) залишки на початок та кінець звітнього року, обороти за дебетом рахунків;

г) залишки на початок та кінець звітного року, обороти за кредитом рахунків.

### **19. Головні функції централізованої бухгалтерії - це:**

- а) складання і погодження з керівниками установ кошторисів доходів і видатків та розрахунків до них;
- б) здійснення контролю за ефективністю та цільовим характером використання коштів загального і спеціального фондів у процесі виконання кошторисів доходів і видатків;
- в) здійснення контролю за своєчасним і правильним оформленням документів та законністю проведених господарських операцій;
- г) всі відповіді правильні.

### **20. На органи ДКУ покладено виконання таких завдань:**

- а) організація, здійснення і контроль за виконанням державного бюджету України;
- б) управління доходами і видатками державного бюджету на рахунках ДКУ;
- в) контроль за надходженням і використанням позабюджетних коштів;
- г) всі відповіді правильні.

## **Практичні завдання**

### **1. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** На балансі дитячого садочку «Морячок» обліковані наступні господарські засоби установи:

Вартість основних фондів: первісна – 56650 грн., знос – 5000 грн.

Вартість запасів: муки – 1700 грн, олії – 450 грн., м'яса – 1600 грн., ковбасних виробів – 355 грн., крупи в асортименті – 1200 грн., цукор – 395 грн., кондитерські вироби – 500 грн., інші запаси продуктів – 500 грн.

Вартість ремонтних матеріалів (фарби, лак, пензлики) – 2000 грн.  
Вартість білизни та інших малоцінних та швидкозношувальних предметів – 8000 грн;

Гроші на рахунку в казначействі -19800 грн., гроші в касі установи – 180 грн.;

Розрахунки з дебіторами в порядку планових платежів з постачальниками продуктів та іншими дебіторами – 20143 грн.

Вартість фонду необоротних активів – 51650. Вартість фонду МШП – 8000 грн.

Короткострокові позики – 16300 грн. Розрахунки з постачальниками – 18255 грн. Розрахунки за виплатами працівників – 12000 грн. Розрахунки із податків та платежів 1920 грн.

**Завдання.** Необхідно згрупувати господарські засоби установи:

- за складом та розміщенням (необоротні активи, оборотні активи);
- за джерелами їх утворення та цільовим призначенням (фонди та зобов'язання).

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** На балансі селищної ради обліковані наступні об'єкти: комп'ютерна програма «Парус» вартістю – 3500 грн., довгострокові фінансові інвестиції – 234276 грн., дебіторська заборгованість за послуги – 3500 грн., будинок селищної ради – 181000 грн., мікроавтобус «Газель» – 63610 грн., принтер – 900 грн., комп'ютер – 2500 грн., калькулятор – 150 грн., бензин А- 80 – 450 грн., гроші на рахунку в казначействі – 11250 грн., папір офісний – 185 грн., канцелярські приладдя – 200 грн., вартість меблів установи – 3985 грн., фонд у необоротних активах – 28500 грн., короткостроковий кредит – 1200 грн., заборгованість постачальнику – 3200 грн., заборгованість з оплати праці – 2854 грн., фонд у малоцінних швидкозношувальних предметах – 1200 грн.

**Завдання.** Необхідно розмістити запропоновані об'єкти, визначивши які об'єкти відносять до активів, а які – до пасивів установи.

## РОЗДІЛ 2. КОШТОРИС ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення.

2.2. Кошториси доходів і видатків бюджетних установ.

2.3. Принципи бюджетного фінансування. Розпорядники бюджетних коштів.

*Ключові поняття:* бюджетна класифікація, складові бюджетної класифікації, кошториси доходів і видатків бюджетних установ, принципи бюджетного фінансування, розпорядники бюджетних коштів.

### 2.1. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення

Правильність обліку доходів і витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію.

Бюджетна класифікація - це єдине систематизоване групування доходів, витрат та фінансування бюджету за однорідними ознаками, закодованими у відповідному порядку.

Це забезпечує порівнянність, зіставність та можливість узагальнення показників бюджетів усіх рівнів, складання консолідованого бюджету країни в цілому, контроль за його виконанням і складання зведеного звіту про виконання бюджету.

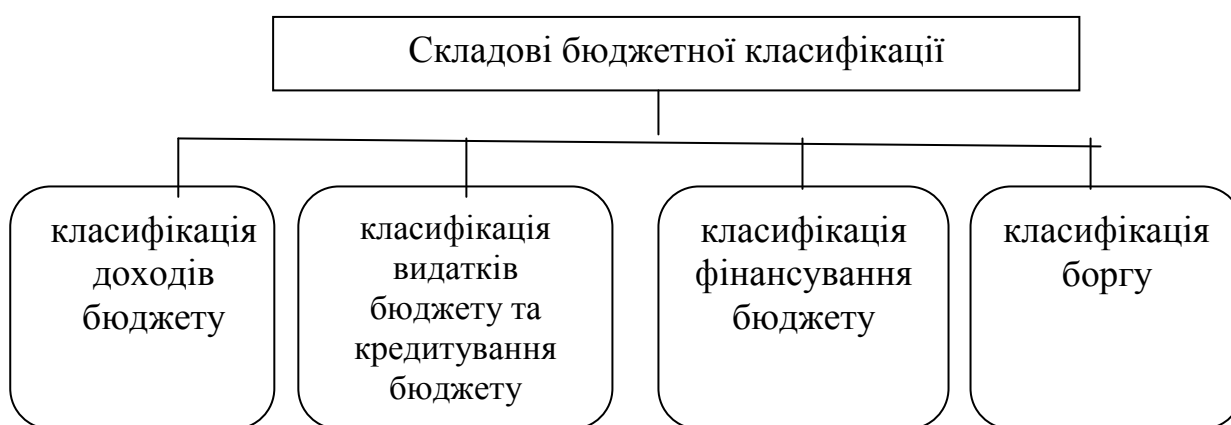


Рис. 2.1. Складові бюджетної класифікації

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

Усі доходи поділяються на:

- податкові;

- неподаткові доходів (наприклад, доходи від приватизації державного майна, від фінансових санкцій, ліцензійних зборів за право виробництва і продажу окремих груп товарів, надходжень від проведення лотерей, реалізації державних облігацій, іноземних та внутрішніх позик тощо);

- доходи від операцій з капіталом (наприклад, доходів від приватизації державного майна;

- безоплатні перерахування (трансферти).

Класифікація фінансування бюджету застосовується у разі визначення джерел покриття дефіциту бюджету за рахунок внутрішніх або зовнішніх позик (за типом кредитора) чи при випуску облігацій та векселів (за типом боргового зобов'язання), а також визначення напрямків витрачання фінансових ресурсів, які можуть утворитися при перевищенні доходів бюджету над його видатками.

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

Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. Класифікують видатки бюджету за певними ознаками (рис.2.2).

Дещо ширшим поняттям є витрати бюджету. Витрати бюджету – це видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

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

Класифікація видатків бюджету за ознаками		Примітки
за функціями, з виконанням яких пов'язані видатки	<b>Функціональна класифікація</b>	Видатки на загальну середню освіту, утримання Збройних Сил України тощо
за головними розпорядниками бюджетних коштів	<b>Відомча класифікація</b>	Ця класифікація визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі ДКУ ведуть реєстр всіх розпорядників бюджетних коштів.
за бюджетними програмами	<b>Класифікація за бюджетними програмами</b>	Передбачає програмно-цільовий підхід до складання бюджету
за економічними ознаками	<b>Економічна класифікація</b>	Заробітна плата, ремонти тощо
<p><b>За економічною класифікацією витрати бюджету підрозділяються:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на поточні витрати;</li> <li>- капітальні витрати;</li> <li>- нерозподілені видатки;</li> <li>- кредитування</li> </ul>		

Рис. 2.2. Класифікація видатків та кредитування бюджету

Облік видатків здійснюється за відповідними КЕКВ бюджету залежно від економічної сутності платежу (табл.2.1).

Таблиця 2.1.

Визначення видатків за кодами економічної класифікації видатків

Цифровий код	Назва груп видатків	Визначення видатків за кодами економічної класифікації видатків
Підстава: Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджені наказом МФУ від 12.03.12р. № 333, у редакції наказу МФУ від 21.06.12р. № 754 (Витяг)		
2000	Поточні видатки	Це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям)
3000	Капітальні видатки	Це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів, на будівництво (придбання), ремонт, модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла, інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; невідплатні платежі.
4000	Кредитування	
9000	Нерозподілені видатки	

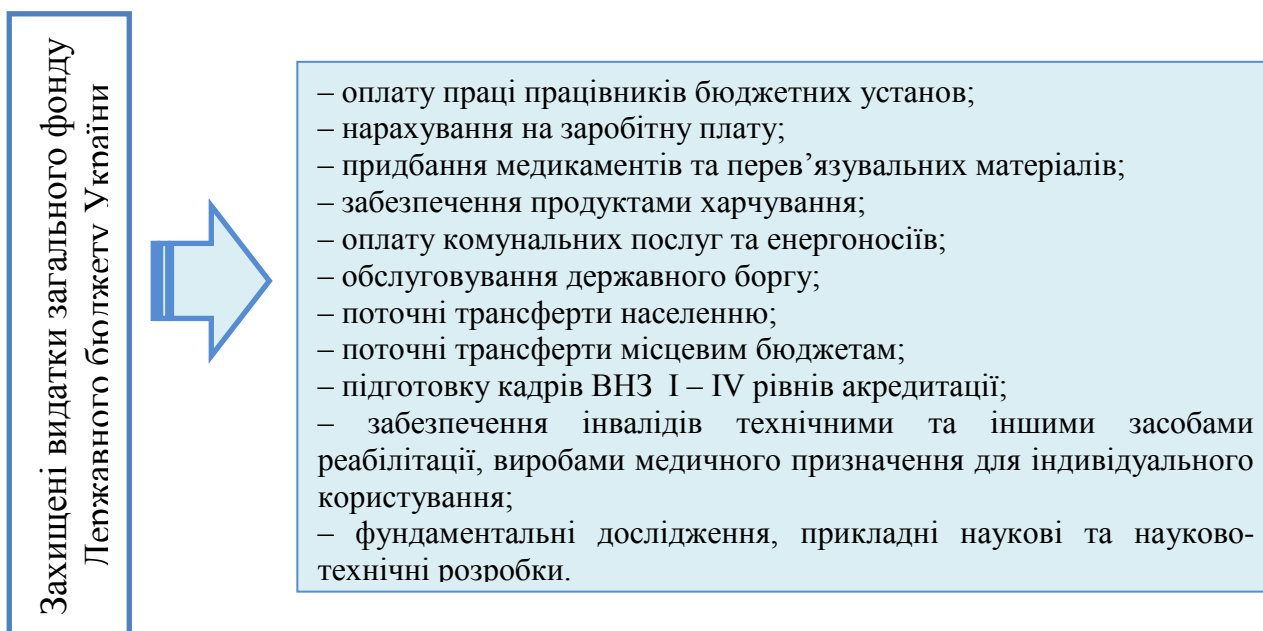
Кожному конкретному виду видатків (статті видатків) присвоєно 4-рівневий цифровий код економічної класифікації видатків - **КЕКВ**.

Таке кодування дозволяє отримувати інформацію про конкретні видатки установи (рис. 2.3).

<b>1 рівень</b>	2000	поточні видатки
	3000	капітальні видатки
	4000	кредитування
	9000	нерозподілені видатки
<i>Поділ на підгрупи</i>		
<b>2 рівень</b>	2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату
	3100	Придбання основного капіталу
	4100	Внутрішнє кредитування
<i>Поділ на статті</i>		
<b>3 рівень</b>	2110	Оплата праці працівників
	3110	Придбання обладнання
	4110	Надання внутрішніх кредитів
<i>Деталізація видатків</i>		
<b>4 рівень</b>	2111	Заробітна плата

Рис. 2.3 Поділ видатків за КЕКВ

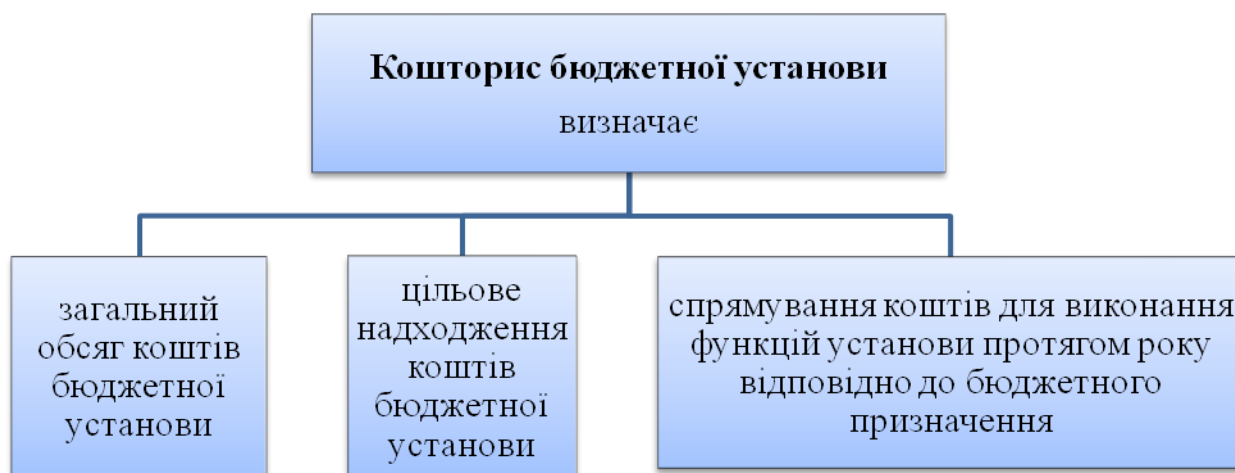
Розподіл видатків за їх видами дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх одержувачів з точки зору виконання бюджету.



Захищені видатки – це видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень.

## 2.2. Кошториси доходів і видатків бюджетних установ

Кошторис бюджетної установи – це плановий документ, підтверджуючий повноваження по отриманню доходів і здійсненню витрат, який визначає обсяг і напрям коштів для виконання своїх функцій і цілей на рік відповідно до бюджетних призначень.



Бюджетне призначення – це повноваження, надане головному розпорядникові бюджетних коштів.

По структурі кошторис складається з двох частин: доходи та видатки. В свою чергу доходи і видатки плануються за рахунок загального фонду бюджету та спеціального фонду. Видатки плануються в сумі, що не перевищує запланованих доходів. При цьому розподіл видатків в кошторисі здійснюється за *повною економічною класифікацією видатків (ЕКВ)*.

В процесі бюджетного планування крім складання кошторису доходів та видатків складаються також такі документи: план асигнувань загального фонду бюджету, лімітну довідку та штатний розклад (рис. 2.4).



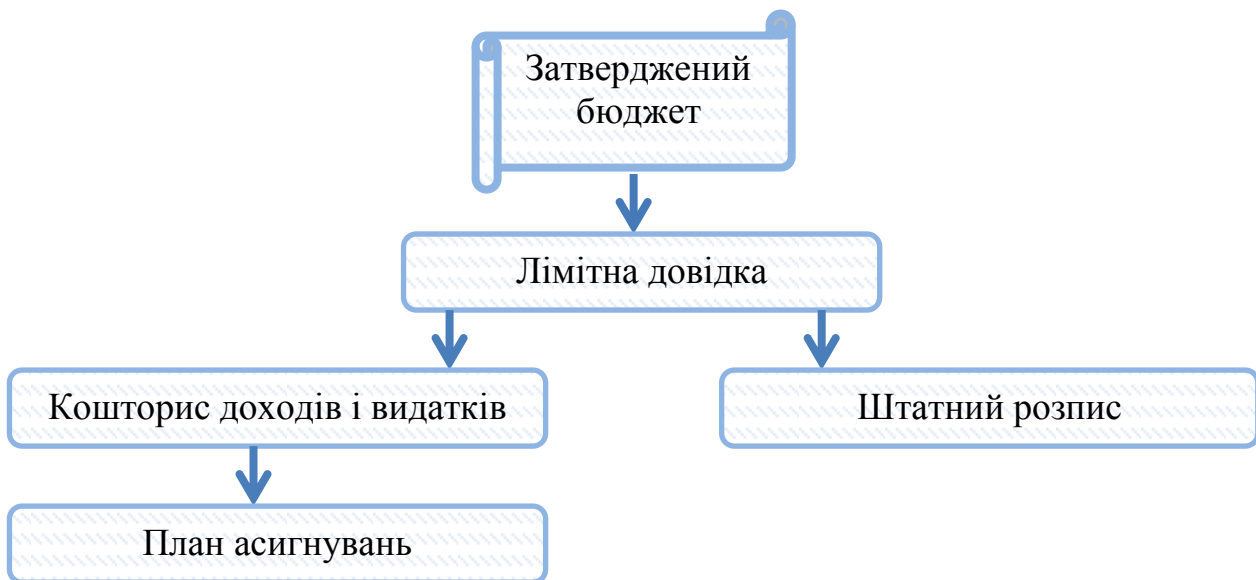


Рис. 2.4. Схема порядку складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетних установ

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

Форма кошторису, основні показники, за якими він складається, норми і розцінки для визначення розміру окремих витрат повідомляються бюджетній установі вищою організацією.

Формування кошторису доходів і видатків установи здійснюється на підставі показників лімітної довідки про бюджетні асигнування на наступний рік, яку вища організація надсилає усім підпорядкованим установам у двотижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування установи.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування є документом, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) і їх щомісячний розподіл, а також показники, які відповідно до законодавства мають бути визначені на підставі відповідних нормативів.

У цій довідці вказується загальний зміст фінансування з бюджету на наступний рік за відповідним розділом бюджетної класифікації, у тому числі з найважливіших статей витрат: «Оплата праці», «Нарахування на зарплату», «Капітальні видатки». Сума асигнувань із загального фонду бюджету наводиться з помісячним розподілом. Лімітна довідка є для бюджетних організацій свого роду лімітом витрат, які вони можуть здійснювати протягом року для виконання основних функцій, і в межах яких вони мають право брати на себе зобов'язання.

Єдиний кошторис доходів і видатків складається всіма установами на календарний рік і затверджується керівниками вищих організацій не пізніше ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету, з якого проводиться фінансування установи. Кошторис і штатний розклад затверджується у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається у вищій організації.

Кошторис установи складається з двох розділів - доходів і видатків. Доходна частина складається з асигнувань загального і спеціального фондів. Видаткова частина поділяється на видатки, які провадяться за рахунок бюджетних асигнувань, і на видатки, які покриваються за рахунок інших (спеціальних) надходжень.

Формування доходної частини єдиного кошторису здійснюється на підставі індивідуальних розрахунків доходів. За основу таких розрахунків беруться показники про обсяги запланованих платних послуг та інші розрахункові показники (площа приміщень, вартість обладнання, що здається в оренду; кількість місць у гуртожитках; кількість відвідувань музеїв, виставок тощо) і розмір плати з розрахунку на одиницю показника, який повинен враховувати чинне законодавство з ціноутворення. На підставі цих даних визначається сума доходів на плановий період з кожного джерела їх утворення з поквартальним розподілом та врахуванням конкретних умов роботи установи.

У видатковій частині єдиного кошторису зазначається загальна сума витрат установи з розподілом їх за статтями бюджетної класифікації

(поквартально), у тому числі витрат за рахунок бюджетних асигнувань і спеціальних коштів (окремо). Передбачені асигнування повинні забезпечити 100% фінансування витрат установи. Перевищення суми видатків у єдиному кошторисі над обсягами коштів, що виділяються установі з бюджету, можливе лише за рахунок прибутку від госпрозрахункової діяльності, що залишається у розпорядженні установи і може бути спрямований на покриття такого перевищення видатків над бюджетними асигнуваннями.

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 (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Склад витрат у зв'язку з поточною діяльністю

Назва витрат	Визначення витрат
1	2
Адміністративно-господарські витрати	це витрати на утримання управлінського, господарського і допоміжного персоналу, на відрядження, придбання інвентарю, оплату комунальних послуг тощо
Операційні витрати	це витрати, пов'язані зі здійсненням основної діяльності установи (витрати на зарплату педагогам, 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 за попередні періоди. Розміри операційних витрат визначають на підставі норм витрат, тобто витрат на розрахункову одиницю (одного учня, ліжко-день, одне відвідування поліклініки тощо).

Норми витрат можуть бути натуральні (матеріальні) і грошові (вартісні). Правильно визначені типові норми витрат мають важливе значення для розподілу бюджетних асигнувань на освіту, охорону здоров'я, культуру, науку між окремими регіонами. Обґрунтування окремих сум витрат наводиться у додатках до єдиного кошторису (рис 2.5).

Кошториси, які складають бюджетні установи у розрізі статей бюджетної класифікації, називають *індивідуальними*.

При обслуговуванні установи централізованими бухгалтеріями останніми складається *загальний кошторис*, де видатки плануються у розрізі груп однотипних установ (шкіл, училищ, дитячих закладів, лікарень тощо).

Для визначення і фінансування витрат на проведення нарад, конференцій, придбання літератури та інші заходи міністерства, центральні відомства і управління місцевої адміністрації складають *кошториси на централізовані заходи*.

Шляхом підсумовування всіх видатків на утримання міністерства або центрального відомства, всіх індивідуальних, загальних та кошторисів на централізовані заходи складають *зведений кошторис* відповідного відомства (галузі), який і є підставою для фінансування з бюджету.

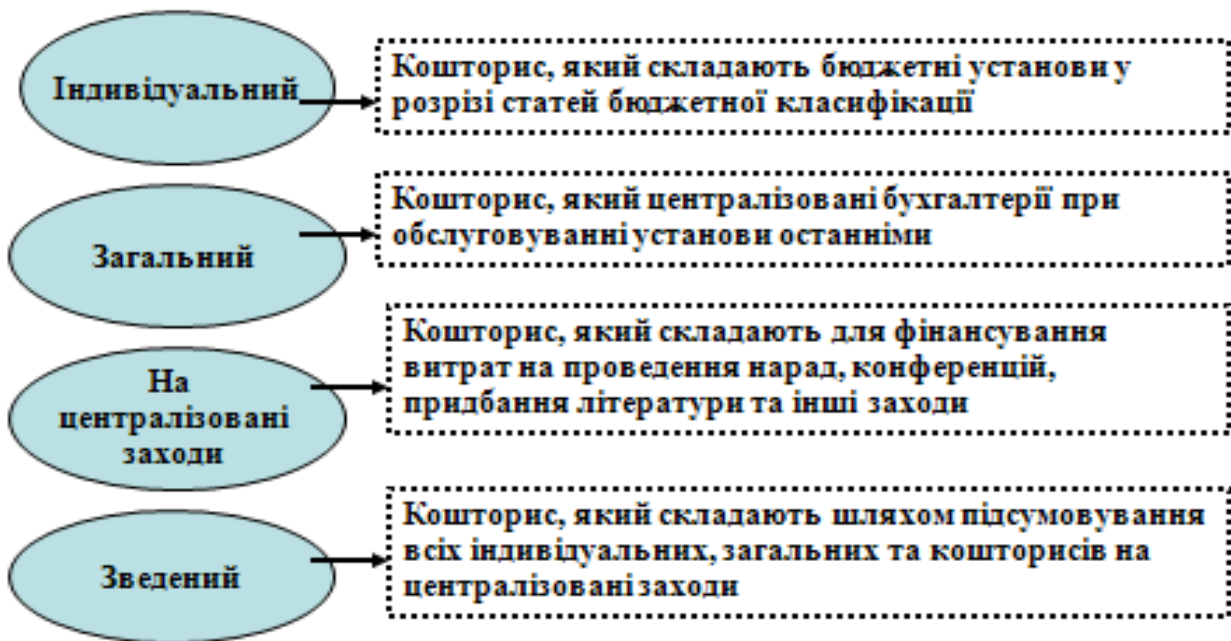


Рис.2.5. Види кошторисів

Затверджений кошторис доходів і витрат є основним фінансовим документом, що визначає об'єм коштів, виділених з бюджету і розподіл їх по напрямках витрачання.

### 2.3. Принципи бюджетного фінансування. Розпорядники бюджетних коштів

Основними принципами бюджетного фінансування є: безповоротність надання коштів, цільове призначення наданих коштів, систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів, зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою (рис.2.6).

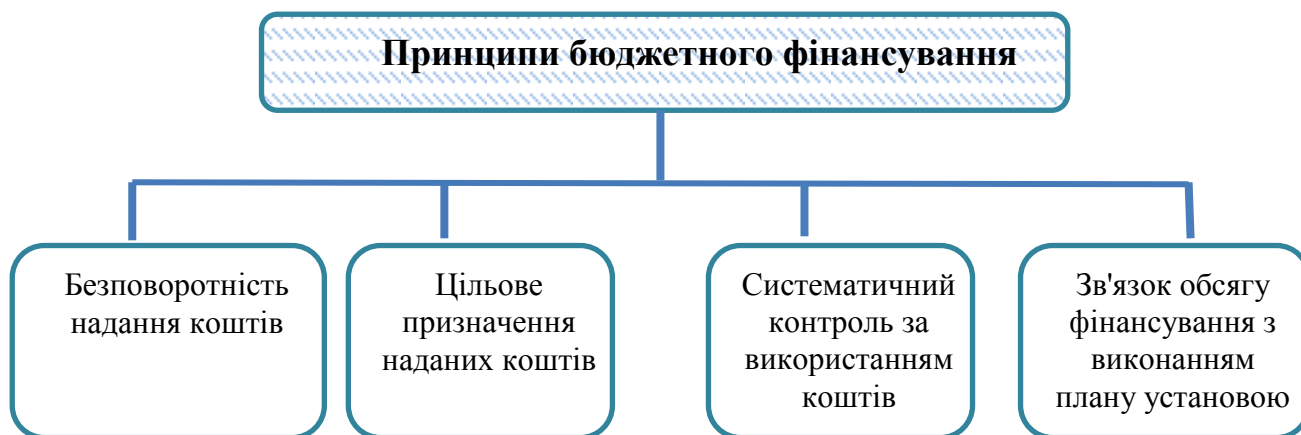


Рис. 2.6. Принципи бюджетного фінансування

Безповоротність надання коштів в тому, що отримані бюджетною організацією кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна організація не має власних доходів для компенсації витрачених сум.

Принцип цільового призначення наданих коштів полягає в тому, що отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ.

Систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи державного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів та контролюючі органи.

Зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою в тому, що бюджетна установа отримує кошти не під план (заплановані заходи), а відповідно до фактичного виконання плану. При цьому чергова сума надходжень грошових коштів повністю залежить від якісного та раціонального

використання попередньо наданих коштів і дотримання установою фінансової дисципліни.

Бюджетні асигнування (фінансування) надаються розпорядникам бюджетних коштів. Розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні організації в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, узяття бюджетних зобов'язань і на здійснення витрат за рахунок коштів бюджету. Залежно від об'єму наданих прав розпорядники бюджетних коштів підрозділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (рис 2.7).

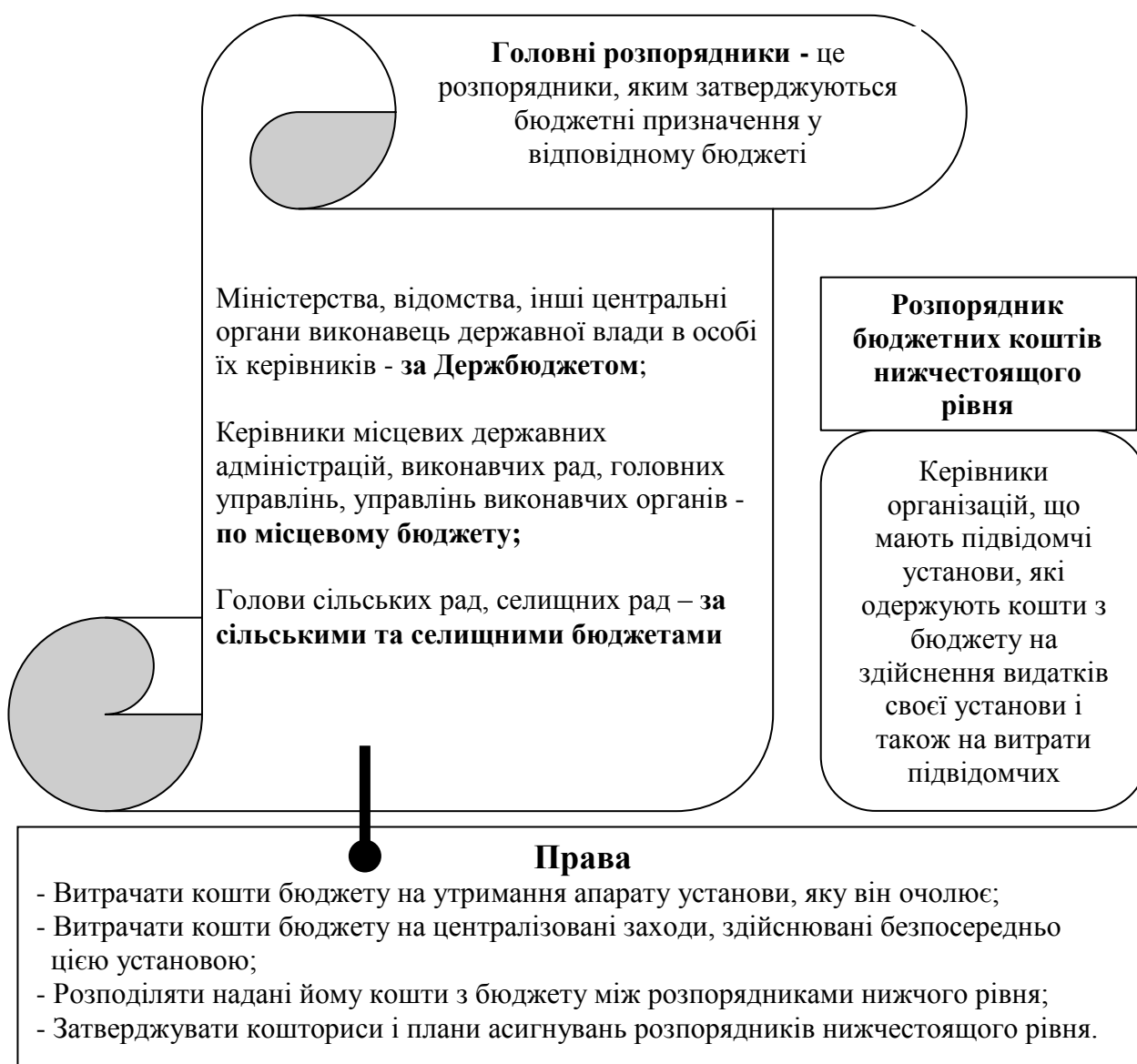


Рис.2.7.Склад розпорядників бюджетних коштів

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

Приклад схеми розподілу бюджетних коштів наведений на рис.2.8.

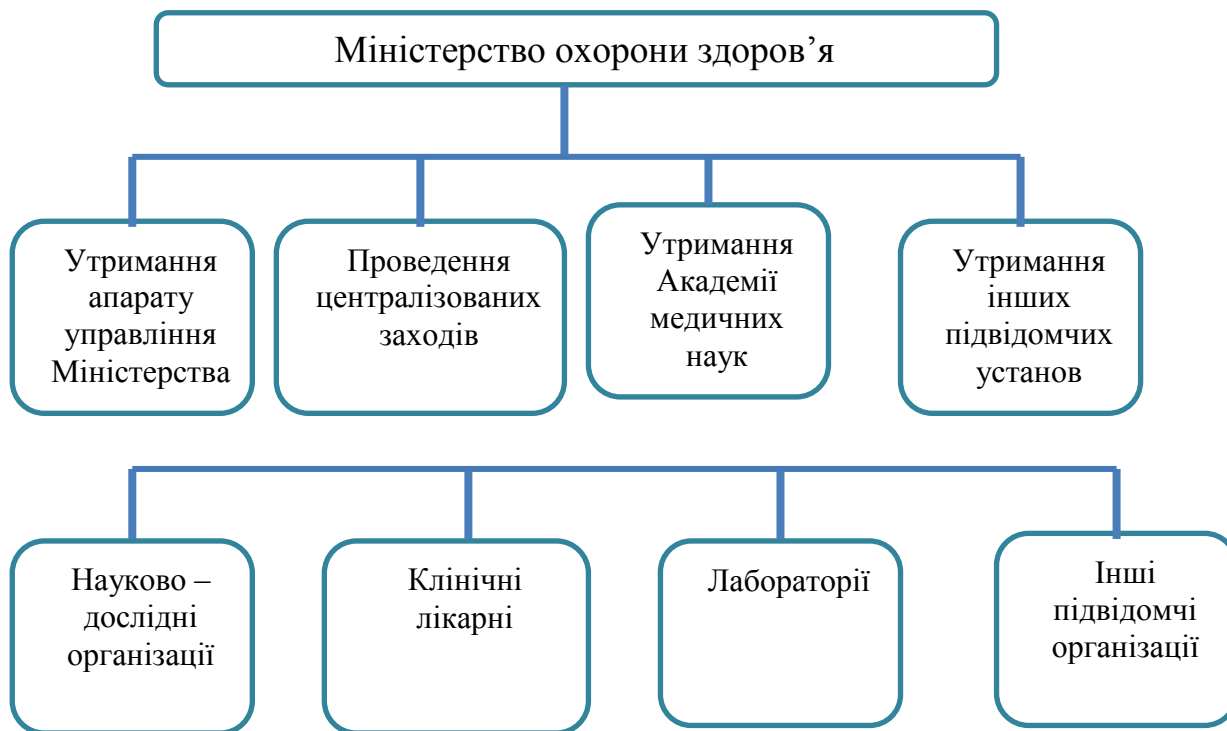


Рис. 2.8. Схема розподілу бюджетних коштів

Міністерство охорони здоров'я України, будучи головним розпорядником бюджетних коштів, витрачає кошти на утримання апарату управління свого міністерства, на централізовані заходи, а також виробляє розподіл засобів між підвідомчими йому установами. Зокрема, перераховує кошти на утримання Академії медичних наук України, яка, у свою чергу, розподіляє бюджетні кошти між науково-дослідними організаціями, клінічними лікарнями, лабораторіями і іншими підвідомчими нею установами. В той же час Академія медичних наук України, будучи нижчестоящим розпорядником бюджетних коштів по відношенню до Міністерства охорони здоров'я України, одночасно є вищестоящим розпорядником по відношенню до підвідомчих установ.

## Контрольні питання

1. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення.
- 2.Складові бюджетної класифікації, її деталізація за видами.
- 3.Навести слід склад економічної класифікації видатків.
4. Необхідно розкрити структуру КЕКВ.
- 5.Слід охарактеризувати кошториси доходів і видатків бюджетних установ.
6. Види кошторисів.
7. Бюджетне призначення. Принципи бюджетного фінансування.
8. Слід охарактеризувати план асигнувань загального фонду бюджету, лімітну довідку про бюджетні асигнування.
9. Визначити потрібно розпорядників бюджетних коштів.
10. Потрібно навести склад розпорядників бюджетних коштів, їх права та обов'язки.

## Тести

### 1. Бюджетна класифікація - це

- а) розподіл доходів та витрат бюджетної установи за видами, закодованими у відповідному порядку;
- б) єдине систематизоване групування доходів за видами фінансування, закодованими у відповідному порядку;
- в) єдине систематизоване групування доходів, витрат та фінансування бюджету за однорідними ознаками, закодованими у відповідному порядку;
- г) єдине систематизоване групування витрат та фінансування бюджету за однорідними ознаками, закодованими у відповідному порядку.



## **2. Складові бюджетної класифікації – це**

- а) класифікація доходів + класифікація видатків бюджету та кредитування бюджету + класифікація фінансування бюджету + класифікація боргу;
- б) класифікація доходів + класифікація видатків бюджету + класифікація кредитування бюджету + класифікація фінансування бюджету;
- в) класифікація доходів та видатків бюджету + класифікація кредитування бюджету + класифікація боргу;
- г) класифікація фінансування бюджету + класифікація кредитування бюджету + класифікація боргу.

## **3. Класифікація доходів поділяється на**

- а) доходи від приватизації державного майна, податкові доходи, безоплатні перерахування;
- б) податкові, неподаткові доходи, безоплатні перерахування, доходи від операцій з капіталом;
- в) доходи від операцій з капіталом, трансферти, доходи від фінансових санкцій, доходи від іноземних та внутрішніх позик;
- г) податкові доходи, трансферти, доходи від операцій з капіталом, доходи від ліцензійних зборів.

## **4. Видатки бюджету - це**

- а) кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом;
- б) державні платежі, які не підлягають поверненню до бюджету;
- в) державні платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

## **5. Класифікація видатків бюджету формується за такими ознаками**

- а) за економічними ознаками, за видами фінансування, за функціями;
- б) за економічними ознаками, за розпорядниками бюджетних коштів, за функціями;

- в) за функціями, за розпорядниками бюджетних коштів, за бюджетними програмами, за економічними ознаками;
- г) за функціями, за розпорядниками бюджетних коштів, за видами кредитування, програмами, за видами фінансування.

#### **6. За економічною класифікацією витрати бюджету поділяються на**

- а) заробітну плату та нарахування від неї, капітальні витрати, інші витрати;
- б) поточні витрати, капітальні витрати, нерозподілені видатки;
- в) поточні витрати, капітальні витрати та за видами кредитування;
- г) капітальні витрати, витрати за розпорядниками бюджетних коштів, інші витрати.

#### **7. Кошторис бюджетної установи - це**

- а) плановий документ, що підтверджує повноваження щодо здійснення витрат на рік відповідно до бюджетних призначень;
- б) плановий документ, що підтверджує повноваження з отримання доходів на рік відповідно до бюджетних призначень;
- в) плановий документ, що підтверджує повноваження з отримання доходів і здійсненню витрат на рік відповідно до бюджетних призначень;
- г) плановий документ, підтверджуючий повноваження з отримання доходів на рік відповідно до повноважень, наданих головному розпорядникові бюджетних коштів.

#### **8. Бюджетне призначення – це**

- а) документ, що підтверджує здійснення витрат на рік бюджетною установою;
- б) документ, що підтверджує отримання доходів на рік бюджетною установою;
- в) документ, у якому здійснений розподіл бюджетного асигнування;
- г) документ, що підтверджує повноваження, надане головному розпорядникові бюджетних коштів.

## **9. Принципи бюджетного фінансування - це**

- а) безповоротність надання коштів бюджетній установі;
- б) цільове призначення наданих коштів та контроль за використанням наданих коштів;
- в) зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

## **10. Термін «бюджетне фінансування» означає**

- а) надання короткострокової позики на покриття видатків бюджетної установи;
- б) надання довгострокового кредиту у зв'язку з виникненням розриву між доходами і видатками;
- в) отримання коштів від надання платних послуг;
- г) виділення грошових коштів з бюджету на видатки відповідно до затверджених кошторисів.

## **11. Розпорядник коштів - це**

- а) вища організація, яка розпоряджається бюджетними коштами;
- б) органи Державного казначейства;
- в) керівники бюджетних установ, які уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, узяття бюджетних зобов'язань і на здійснення витрат за рахунок коштів бюджету;
- г) установи банків, які обслуговують бюджетні установи.

## **12. Залежно від обсягу наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на**

- а) головних та розпорядників бюджетних коштів нижчестоящего рівня;
- б) розпорядників вищої організації, яка розпоряджається бюджетними коштами та розпорядників бюджетних коштів відомчих установ;
- в) розпорядників бюджетних коштів першого, другого та третього рівня;

г) розпорядників, яким затверджуються бюджетні призначення у державному бюджеті та розпорядників, яким затверджуються бюджетні призначення місцевому бюджеті.

**13. Суб'єктами здійснення контролю за витрачанням коштів державного бюджету є**

- а) органи статистики;
- б) органи контрольно-ревізійної служби;
- в) установи банків;
- г) органи податкової служби.

**14. Захищені видатки – це**

- а) видатки місцевого бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень;
- б) видатки загального фонду бюджету, обсяг яких може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень;
- в) видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень;
- г) видатки державного бюджету, обсяг яких може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень.

**15. План асигнувань загального фонду бюджету - це**

- а) річний розподіл бюджетних асигнувань;
- б) квартальний розподіл бюджетних асигнувань;
- в) помісячний розподіл бюджетних асигнувань;
- г) подекадний розподіл бюджетних асигнувань.

**16. Права розпорядників третього рівня:**

- а) витратити кошти бюджету на утримання апарату установи, яку він очолює;
- б) витратити кошти бюджету на централізовані заходи;

- в) розподіляти надані йому кошти з бюджету між розпорядниками нижчого рівня;
- г) затверджувати кошториси і плани асигнувань розпорядників нижчестоящого рівня.

**17. Права головних розпорядників:**

- а) витратити кошти бюджету на утримання апарату установи, яку він очолює;
- б) витратити кошти бюджету на централізовані заходи, здійснювані безпосередньо цією установою;
- в) розподіляти надані йому кошти з бюджету між розпорядниками нижчого рівня;
- г) всі відповіді правильні.

**18. Обсяг фінансування щодо виконання плану бюджетною установою залежить від:**

- а) від запланованих заходів;
- б) фактичного виконання плану;
- в) фактичних витрат бюджетної установи;
- г) всі відповіді правильні.

**19. Принцип цільового призначення наданих коштів бюджетної установи полягає в тому, що:**

- а) отримані з бюджету кошти бюджетною установою повинні витратитися тільки у відповідності з її статутною діяльністю;
- б) отримані з бюджету кошти повинні витратитися тільки на централізовані заходи, здійснювані безпосередньо цією бюджетною установою;
- в) отримані з бюджету кошти повинні витратитися бюджетною установою суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків;
- г) отримані з бюджету кошти бюджетною установою повинні витратитися тільки а підставі первинних документів, які підтверджують витрати установи.

## **20. Індивідуальний кошторис – це:**

- а) кошторис, в якому видатки плануються у розрізі груп однотипних бюджетних установ;
- б) кошторис, який складають бюджетні установи у розрізі статей бюджетної класифікації;
- в) кошторис, який складають бюджетні установи на централізовані заходи;
- г) кошторис, який складається централізованою бухгалтерією при її обслуговуванні бюджетної установи.

### **Практичні завдання**

#### **1. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** Протягом місяця в бюджетній установі відбулися наступні господарські операції, що були відображені в обліку:

01.07.2013 р. – на рахунок установи в казначействі, поступили гроші від головного розпорядника коштів, на закупівлю нового програмного забезпечення для бухгалтерії бюджетної установи – 10000 грн.

05.07.2013 р. - на рахунок установи в казначействі – зараховано гроші від приватизації земельної ділянки розміром -1 га. Вартістю – 145000 грн.

06.07.2013 р. – на рахунок установи в казначействі – зараховано грошові кошти від ліцензійних зборів за право виробництва і продажу алкогольних напоїв – 26400 грн.

10.07.2013 р.– на рахунок установи в казначействі поступили грошові кошти від головного розпорядника коштів, на виплату заробітної плати держслужбовців установи - 214000 грн.

15.07.2013 р. - на рахунок установи в казначействі поступили грошові кошти від головного розпорядника коштів, на виплату коштів на відрядження працівників установи – 23000 грн.

23.07.2013 р. - на рахунок установи в казначействі – зараховано гроші від приватизації державного санаторію «Ялта». Дохід від приватизації склав – 1200500 грн.

**Завдання :** Розподіліть доходи бюджетної установи за такими видами: податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом, безоплатні перерахування.

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** Протягом місяця в бюджетній установі відбулися наступні господарські операції, що були відображені в обліку видатків установи:

03.08.2013 р. – бюджетною установою був повернутий короткостроковий кредит банку в сумі – 20000 грн.

06.08.2013 р. – був сплачений рахунок постачальника за отримані канцелярські приладдя та офісний папір – 1200 грн.

07.08.2013 р. – з рахунку установи в казначействі – було перераховано грошові кошти постачальнику комп'ютерної техніки за придбані 2 комп'ютери в комплекті з моніторами – 12700 грн.

15.08.2013 р.– був виплачений аванс, заробітної плати працівникам і службовцям установи, за першу половину серпня місяця - 105000 грн.

19.08.2013 р. – касир виплатила заборгованість працівникам та службовцям установи з службових відряджень – 8500 грн.

30.08.2013 р. - виплачена заробітна плата працівникам і службовцям установи, за другу половину серпня місяця – 121000 грн.

**Завдання:** Розподіліть видатки міського управління юстиції за такими видами: поточні, капітальні, нерозподілені видатки, кредитування.

## **РОЗДІЛ 3. ЗМІСТ БАЛАНСУ ТА ПЛАНУ РАХУНКІВ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ**

3.1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: класифікація та зміст.

3.2. Характеристика та особливості балансу бюджетних установ.

*Ключові поняття:* план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, класифікація та зміст рахунків, характеристика та особливості балансу бюджетних установ.

### **3.1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: класифікація та зміст**

План рахунків бухгалтерського обліку – систематизований перелік рахунків, які розміщуються відповідно до їх економічного змісту і забезпечують одержання показників, необхідних для повсякденного оперативного керування і контролю за діяльністю підприємства та для складання звітності.

План рахунків розроблений на підставі МСБО і призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій бюджетних установ.

Відповідно до цього у плані рахунків виділено 8 класів балансових та один (клас 0) позабалансових рахунків. Кожному синтетичному рахунку (рахунку першого порядку) та субрахунку (рахунку другого порядку) присвоєно відповідну назву і код.

Код синтетичного рахунка є двозначним, але в бюджетних установах при визначенні кореспонденції рахунків користуються, як правило, тризначними кодами субрахунків. Наприклад, код субрахунку 321 «Реєстраційні рахунки» означає, то цей субрахунок належить до синтетичного рахунка 32 «Рахунки в



казначействі» третього класу балансових рахунків «Кошти, розрахунки та інші активи».

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

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

До самостійної групи у плані рахунків належать позабалансові рахунки, об'єднані в клас 0. Вони призначені для обліку господарських засобів і розрахунків, які виключені з обороту установи і не відображаються в балансі, але потребують спеціального контролю. Облік на позабалансових рахунках здійснюється без застосування подвійного запису, тобто за простою системою.

Склад рахунків, їх призначення та особливості застосування відповідно до Порядку застосування плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ наведений у табл. 3.1.

## Склад рахунків, їх призначення

Клас	Рахунок	Призначення рахунків
1	2	3
	10	«Основні засоби»
<b>1</b> Необоротні активи	11	Інші необоротні матеріальні активи
	12	Нематеріальні активи
	13	Знос необоротних активів
	14	Незавершене капітальне будівництво
<b>2</b> Запаси	20	Виробничі запаси (Обліковують лише обладнання для встановлення на об'єктах, що будуються або реконструюються; будівельні матеріали, конструкції, деталі та інші матеріальні цінності, придбані за рахунок коштів, виділених на капітальне будівництво; матеріали для науково-дослідних робіт; спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами)
	21	Тварини на вирощуванні і відгодівлі
	22	Малоцінні та швидкозношувані предмети (Обліковують МБП незалежно від того, знаходиться вони на складі чи в експлуатації). Тобто при передачі в експлуатацію МШП не списують з балансу, а лише обліковують на окремих аналітичних рахунках за матеріально відповідальними особами.
	23	Матеріали і продукти харчування (Обліковують господарські матеріали, канцелярське приладдя, тару, паливо, запасні частини та ремонтні матеріали; матеріали для учбових, наукових та інших цілей; продукти харчування; медикаменти і перев'язувальні засоби)
	24	Готова продукція (Облік готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, і готової друкованої продукції)
	25	Продукція сільськогосподарського виробництва (Облік продукції підсобних сільських і навчально-дослідних господарств, що обліковуються на балансі бюджетної установи)
<b>3</b> Кошти, розрахунки та інші активи	30	Каса
	31	Рахунки в банках (Використовують лише ті установи, фінансування яких здійснюється за відомчою системою, та установи, що мають у своєму розпорядженні валютні кошти)
	32	Рахунки в казначействі (Використовують установи, що фінансуються через систему ДКУ. Для таких установ бюджетні рахунки у банках закриваються і відкриваються реєстраційні рахунки в органах Державного казначейства)
	33	Інші грошові кошти
	34	Короткострокові векселі одержані
	35	Розрахунки з покупцями та замовниками (Застосовують тільки науково-дослідні установи та навчальні заклади професійно-технічної освіти для обліку авансів, одержаних від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт за договорами)

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
	36	Розрахунки з різними дебіторами (обліковують розрахунки з різними дебіторами: - в порядку планових платежів з постачальниками продуктів харчування та медикаментів, коли умовами угоди передбачено оплату не за окремими операціями, а шляхом періодичного перерахування в певні строки і в установлених розмірах; - з підзвітними особами; - з відшкодування завданих збитків; - з іншими дебіторами).
4 Власний капітал	40	Фонд у необоротних активах (Обліковують вкладення у необоротні активи за мінусом їх зносу. Сальдо на цьому рахунку дорівнює сумі дебетових сальдо рахунків 10, 11, 12 і 14, зменшеній на суму кредитового сальдо рахунка 13, тобто кредитове сальдо рахунка 40 дорівнює залишковій (балансовій) вартості необоротних активів та витрат у незавершене капітальне будівництво).
	41	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах (Враховуючи, що знос МШП не нараховується, сума залишку за кредитом рахунка 41 завжди повинна дорівнювати сумі залишку за дебетом рахунка 22).
	43	Результати виконання кошторисів (Обліковують результати виконання кошторису як за загальним, так і за спеціальним фондами. На кредиті рахунка в кінці року відображають доходи, отримані установою за звітний період (кредитове сальдо рахунків 70, 71 і 72), а на дебеті — видатки (дебетове сальдо рахунків 80, 81, 82). Кредитове сальдо рахунка 43 визначає результати виконання кошторису установи за звітний рік
	44	Результати переоцінок (Обліковують результати переоцінок матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, у тому числі курсові різниці за валютними цінностями)
5 Довгострокові зобов'язання	50	Довгострокові позики
	51	Довгострокові векселі видані
	52	Інші довгострокові зобов'язання (Облік зобов'язань установи, які не виникають у процесі звичайної діяльності, не є характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року) пасивні рахунки
6 Поточні зобов'язання	60	Короткострокові позики
	61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
	62	Короткострокові векселі видані
	63	Розрахунки за виконані роботи (Призначено для розрахунків з постачальниками, підрядниками і замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надання послуг у наукових бюджетних установах, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах).
	64	Розрахунки із податків та платежів
	65	Розрахунки із страхування
	66	Розрахунки з оплати праці

## Продовження таблиці 3.1

1	2	3
	67	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами (обліковують розрахунки: з депонентами; за депозитними сумами; сумами за дорученнями; з батьками за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах, музичних школах, школах-інтернатах; з працівниками за формений одяг; зі студентами та аспірантами за користування гуртожитком; з іншими кредиторами. Рахунок може мати як дебетове, так і кредитове сальдо і в балансі показується розгорнуто.
	68	Внутрішні розрахунки (Облік розрахунків, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами за операціями з централізованих поставок)
7 Доходи	70	Доходи загального фонду (У кінці року сума кредитового сальдо рахунка 70 переноситься на субрахунок 431)
	71	Доходи спеціального фонду
	72	Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт (Облік реалізації виробів і продукції виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, готової друкованої продукції, наданих послуг, а також реалізації науково-дослідних робіт за договорами. На дебеті цього рахунка відображають собівартість реалізованої продукції (робіт), а на кредиті - суму одержаної компенсації (виручки) за реалізовану продукцію (роботи). Сальдо цього рахунка переносять в кінці року на субрахунок 432)
	74	Інші доходи (Обліковують нараховану плату за надані послуги, якщо вона не може бути зарахована на певний вид доходу спеціального фонду).
8 Витрати	80	Видатки із загального фонду (У дебет цього рахунка протягом року списують суми фактичних видатків, а в кінці року їх переносять з кредиту рахунка 80 у дебет субрахунку 431).
	81	Видатки спеціального фонду (За рішенням бухгалтера можуть обліковуватися також витрати підсобних господарств. У кінці року витрати з рахунка 81 переносяться в дебет субрахунку 432.
	82	Виробничі витрати (Обліковують витрати на виробництво: витрати виробничих (навчальних) майстерень з випуску готових виробів та видання друкованої продукції і надання послуг; витрати підсобних сільських і навчально-дослідних господарств; витрати на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами з підприємствами і установами; витрати на виготовлення різних експериментальних пристроїв для проведення наукових дослідів за роботами, що фінансуються з державного бюджету; витрати на заготівлю і переробку матеріалів господарським способом. За кредитом цього рахунка обліковують вироблені й оприбутковані вироби або здані замовникам роботи (послуги). Рахунок може мати дебетове сальдо за наявності незавершених робіт (замовлень, договорів).

1	2	3
Позабалансові рахунки	01	Орендовані необоротні активи
	02	Активи на відповідальному зберіганні
	04	Непередбачені активи і зобов'язання
	05	Гарантії і забезпечення
	06	Досвідчений. цінності, придбані шляхом централізованого постачання
	07	Списані активи і зобов'язання
	08	Бланки строгого обліку
	09	Призначення і зобов'язання

### 3.2. Характеристика та особливості балансу бюджетних установ

У бухгалтерському балансі бюджетних установ, як і в балансах промислових підприємств, реалізується принцип двобічності, тобто господарські засоби установи відображаються у двох розрізах:

- за їх речовим складом і розміщенням (актив балансу);
- за джерелами їх формування і цільовим призначенням (пасив балансу).

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

Бухгалтерський баланс - це звіт про стан засобів установи, що відображає її активи, капітал та зобов'язання у синтезованому вигляді на певну дату. У загальному вигляді баланс бюджетної установи будується за формулою (рис.3.1):



Рис. 3.1. Загальний вигляд балансу бюджетної установи

За складом статей, їх групуванням за розділами баланс бюджетної установи має за мету не розкриття інформації для зовнішніх користувачів про фінансовий стан установи, а забезпечення контролю та аналізу використання коштів загального і спеціального фондів.

Активи у балансі, в свою чергу, поділяються на необоротні та оборотні (рис.3.2).

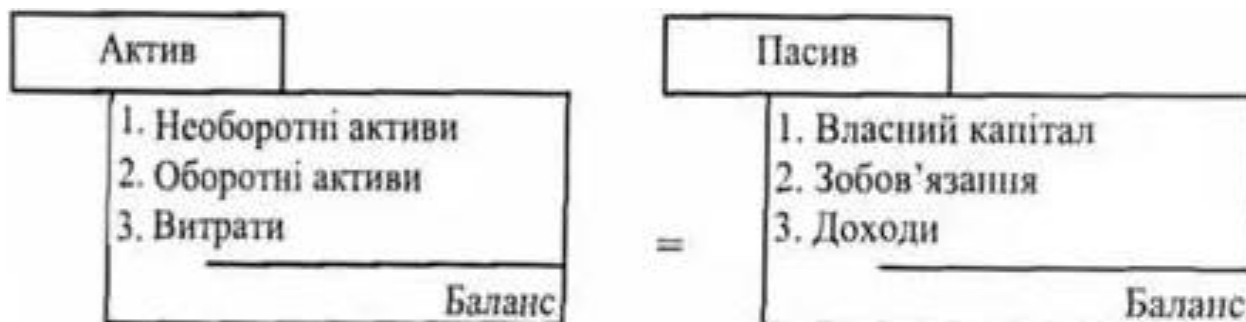


Рис. 3.2 Будова балансу бюджетної установи

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

До **активів** бюджетних установ належать ресурси, які ними контролюються і повинні принести їм економічну вигоду в майбутньому шляхом використання їх у процесі надання послуг відповідно до статутної діяльності, при обміні на інші активи або при погашенні зобов'язань установи (рис.3.3).

**Необоротні активи** - це засоби, придбані або створені бюджетною установою для довгострокового використання (понад один рік) у процесі господарської діяльності і не призначені для продажу. До них належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. вартістю, а у підсумок балансу включається лише залишкова вартість, тобто баланс складається за принципом «балансу-нетто»

# АКТИВИ

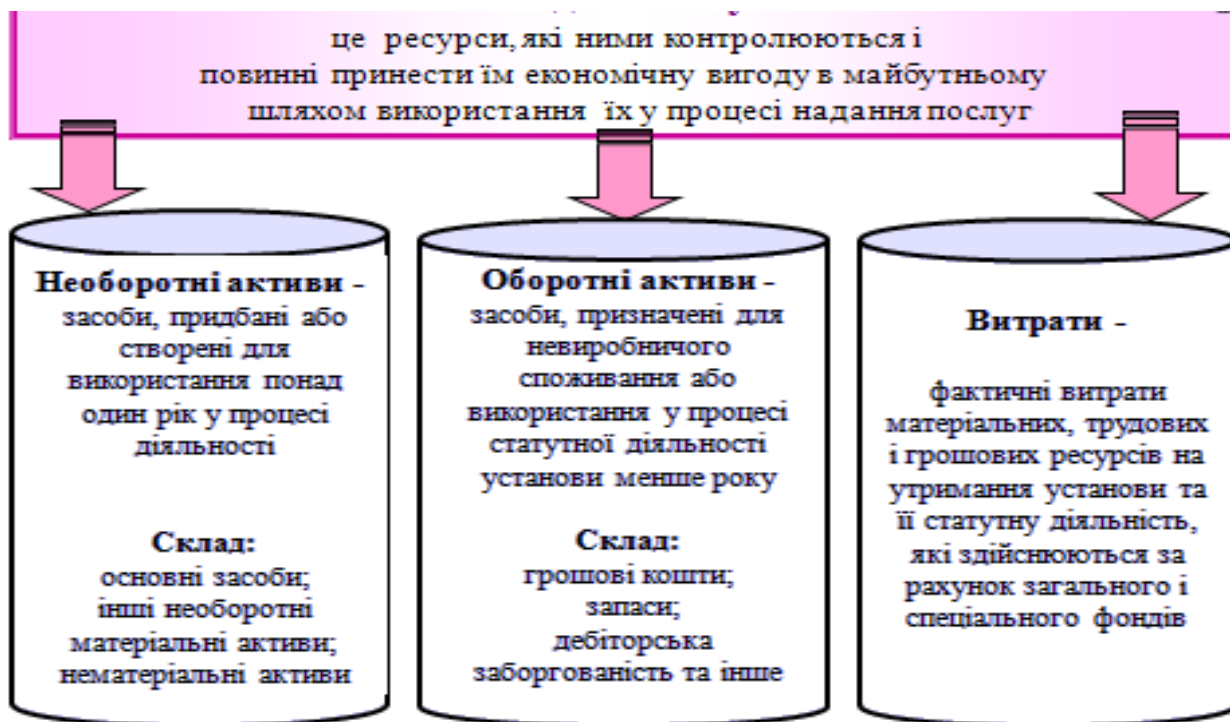


Рис. 3.3. Активи бюджетної установи

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

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

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

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

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

**Джерелами формування** активів і витрат бюджетних установ є власні кошти (капітал), зобов'язання і доходи (рис.3.4).

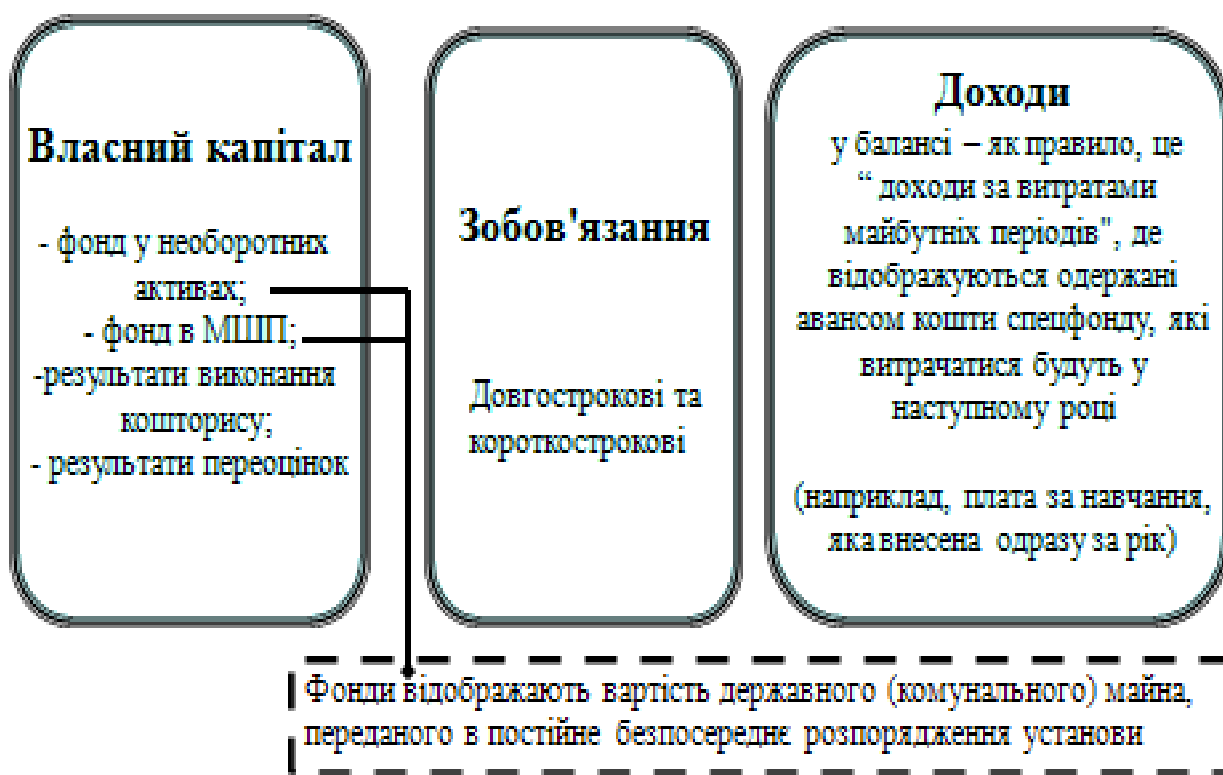


Рис. 3.4 Джерела формування активів і витрат бюджетних установ

До **власного капіталу** належать:

- фонд у необоротних активах;



- фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах які відображають вартість державного (комунального) майна, переданого в постійне безпосереднє розпорядження бюджетної установи

- результати виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами;
- результати переоцінок активів у випадках підвищення їх вартості.

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

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

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

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

Усі бюджетні установи складають єдиний баланс за всіма коштами загального і спеціального фондів, тобто кошти бюджету і позабюджетні

надходження та їх використання показуються в одному балансі. Складається баланс на підставі вивірених даних про залишки на рахунках аналітичного й синтетичного обліку на кінець звітної періоду (рис.3.5).

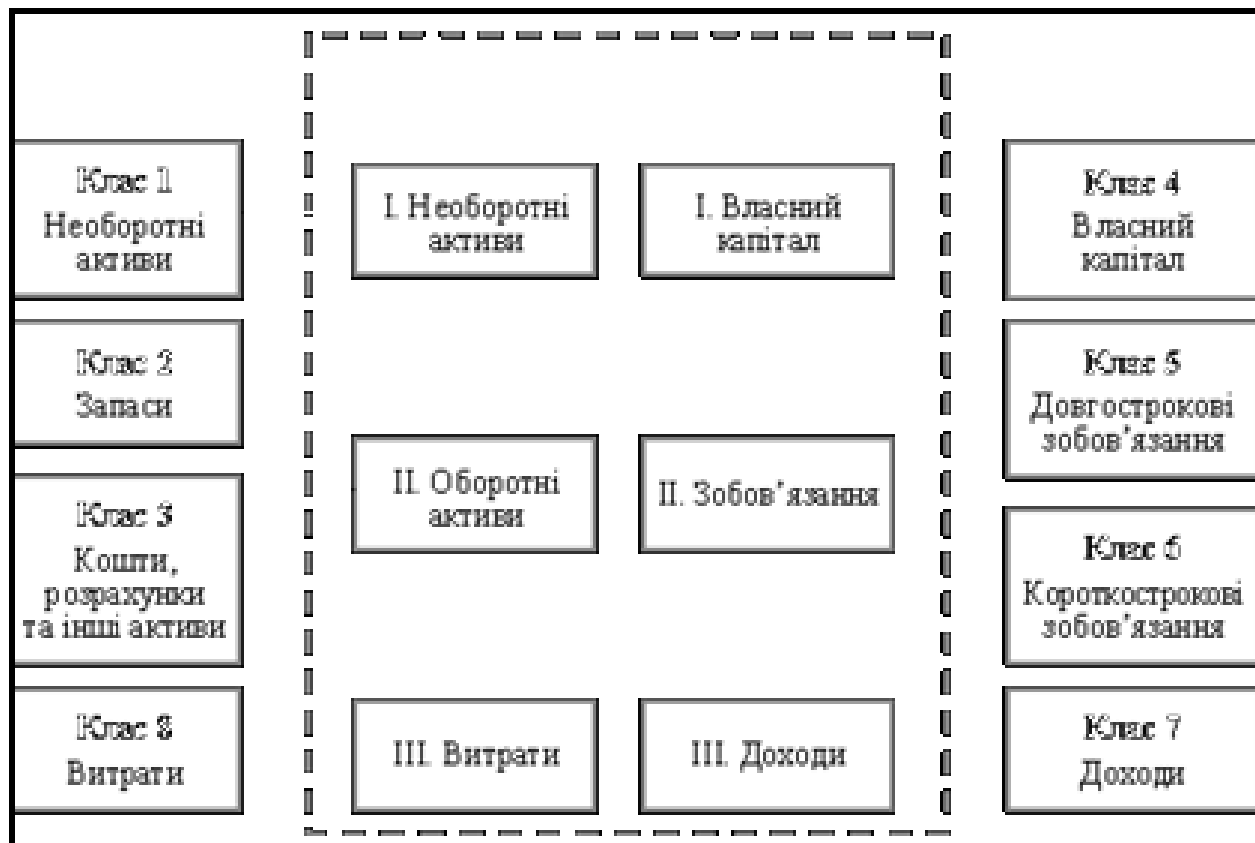


Рис.3.5 Взаємозв'язок балансу та бухгалтерських рахунків

Кожна установа заповнює в балансі тільки ті рядки, які стосуються її діяльності. Квартальні баланси бюджетних установ у частині витрат і доходів складаються наростаючим підсумком з початку року, тобто в балансі показуються загальні суми доходів і витрат з початку бюджетного року до звітної дати. При складанні заключного річного балансу бюджетні установи визначають фінансовий результат виконання кошторису з метою відображення його в балансі у складі власного капіталу. У зв'язку з цим всі доходи і витрати бюджетної установи в кінці року (перед складанням заключного балансу) списують на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів» окремо за загальним і спеціальним фондами. Тому в третьому розділі заключного балансу за активом станом на кінець року можуть бути лише суми залишків

незавершеного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях, витрати під урожай наступного року в підсобних (навчальних) сільських господарствах та незавершених і не зданих замовнику договірних науково-дослідних робіт.

Відповідно у третьому розділі пасиву «Доходи» на кінець року можуть бути лише залишки за статтею «Доходи за витратами майбутніх періодів», де відображуються одержані авансом кошти спеціального фонду, витрачатися які будуть у наступному році (наприклад, плата за навчання, внесена одразу за рік).

### **Контрольні питання**

1. Слід охарактеризувати план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.
2. Слід розкрити сутність плану рахунків обліку бюджетних установ.
3. Потрібно провести порівняний аналіз рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ з рахунками бухгалтерського обліку господарчих суб'єктів.
4. Характеристика та особливості балансу бюджетних установ.
5. Слід навести склад статей активу та пасиву балансу.
6. Слід розкрити взаємозв'язок балансу та бухгалтерських рахунків.
7. Необхідно розкрити джерела формування активів установ.
8. Необхідно розкрити джерела формування витрат установ.
9. Слід навести класифікацію рахунків обліку бюджетних установ.
10. Розкрити слід поняття «Баланс».

### **Тести**

#### **1. Бухгалтерський баланс - це**

- а) звіт про доходи та витрати бюджетних установ у синтезованому вигляді на певну дату;
- б) звіт про фінансові надходження бюджетної установи в синтезованому вигляді на певну дату;

- в) звіт про стан засобів установи, що відображає її активи, капітал та зобов'язання у синтезованому вигляді на певну дату;
- г) звіт про використання бюджетних асигнувань бюджетної установи у синтезованому вигляді на певну дату.

## **2. Мета складання балансу бюджетної установи - це**

- а) розкриття інформації для зовнішніх користувачів про фінансовий стан установи;
- б) забезпечення контролю та аналізу використання коштів загального і спеціального фондів;
- в) розкриття інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів про фінансовий стан установи;
- г) розкриття інформації про використання бюджетних асигнувань бюджетної установи.

## **3.Склад статей активу балансу в бюджетних установах - це**

- а) оборотні та необоротні активи;
- б)оборотні, необоротні активи, доходи;
- в)оборотні та необоротні активи, витрати;
- г) оборотні та необоротні активи, результат виконання кошторисів.

## **4. Склад статей пасиву балансу в бюджетних установах - це**

- а) власний капітал, доходи;
- б) власний капітал, зобов'язання, доходи;
- в) власний капітал, зобов'язання, витрати;
- г) результат виконання кошторисів , зобов'язання, витрати.

## **5. До оборотних активів належать**

- а) грошові кошти, незавершене будівництво , дебіторська заборгованість;
- б) грошові кошти, запаси, дебіторська заборгованість;
- в) запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість, доходи;

г) грошові кошти, нематеріальні активи, дебіторська заборгованість.

#### **6. Джерелами формування активів і витрат бюджетних установ є**

- а) доходи загального фонду;
- б) фінансування за рахунок місцевого бюджету;
- в) власні кошти (капітал), зобов'язання і доходи;
- г) фінансування за рахунок державного бюджету.

#### **7. До власного капіталу належать**

- а) статутний фонд;
- б) результати виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами;
- в) резервний фонд;
- г) нерозподілений прибуток (збиток).

#### **8. Показники фонду в малоцінних та швидкозношуваних предметах відображаються в Балансі**

- а) у розділі 2 Активу балансу - Оборотні активи;
- б) у розділі 1 Активу балансу - Необоротні активи;
- в) у розділі 1 Пасиву балансу - Власний капітал;
- г) у розділі 3 Пасиву балансу – Доходи.

#### **9. Показники результатів переоцінок активів у випадках підвищення їх вартості відображаються в Балансі**

- а) у розділі 3 Активу балансу – Витрати;
- б) у розділі 1 Активу балансу - Необоротні активи;
- в) у розділі 1 Пасиву балансу - Власний капітал;
- г) у розділі 3 Пасиву балансу – Доходи.

#### **10. Показники результатів виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами відображаються в Балансі**

- а) у розділі 2 Активу балансу - Оборотні активи;

- б) у розділі 1 Активу балансу - Необоротні активи;
- в) у розділі 1 Пасиву балансу - Власний капітал;
- г) у розділі 3 Пасиву балансу – Доходи.

**11. Відповідно до плану рахунків у бюджетних установах виділено**

- а) 9 класів балансових та клас 0 позабалансових рахунків;
- б) 8 класів балансових та клас 0 позабалансових рахунків;
- в) 10 класів рахунків;
- г) 9 класів рахунків.

**12. До необоротних активів бюджетних установ належать**

- а) ресурси, які належать засоби, призначені для невиробничого споживання протягом одного року;
- б) ресурси, які належать засоби, призначені для використання у процесі статутної діяльності бюджетної установи протягом одного року;
- в) ресурси, які придбані або створені бюджетною установою для довгострокового використання (понад один рік) у процесі діяльності і не призначені для продажу;
- г) ресурси, які повинні принести економічну вигоду в майбутньому шляхом використання у процесі надання послуг відповідно до статутної діяльності.

**13. На рахунку 72 в бюджетних установах відображаються**

- а) обсяги реалізації науково-дослідних робіт;
- б) доходи від реалізації власної продукції, виконаних робіт та послуг;
- в) доходи від реалізації продукції виробничих майстерень, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, науково-дослідних робіт;
- г) доходи від реалізації продукції підсобних господарств.

**14. Бухгалтерські рахунки 80 і 81 належать щодо балансу до рахунків**

- а) активних;

- б) пасивних;
- в) активно-пасивних;
- г) позабалансових.

### **15. Усі бюджетні установи складають баланс**

- а) за всіма коштами загального фонду;
- б) за всіма коштами спеціального фонду;
- в) за всіма коштами загального і спеціального фондів;
- г) за всіма коштами загального або спеціального фондів в залежності від вимог облікової політики установи.

### **16. Активи і витрати у балансі бюджетних установ**

- а) розміщуються за ознаками зростання ліквідності;
- б) розміщуються за ознаками зменшення ліквідності;
- в) не розміщуються за ознаками ліквідності;
- г) розміщуються або не розміщуються за ознаками ліквідності в залежності від вимог облікової політики установи.

### **17. Позабалансові рахунки**

- а) відображаються в балансі бюджетних установ;
- б) не відображаються в балансі бюджетних установ;
- в) відображаються або не відображаються в залежності від вимог облікової політики установи;
- г) не передбачені планом рахунків бюджетних установ.

### **18. Кредитове сальдо рахунка 43 визначає**

- а) доходи, отримані установою за звітний період;
- б) видатки, здійснені установою за звітний період;
- в) результати виконання кошторису установи за звітний рік;
- г) отримані бюджетні асигнування на виконання кошторису установи за звітний рік.

## **19. Рахунок 63 призначено**

- а) для розрахунків з постачальниками за отримані матеріальні цінності бюджетними установами;
- б) для розрахунків з замовниками з надання послуг у наукових бюджетних установах;
- в) для розрахунків з контрагентами відповідно до прийнятої облікової політики;
- г) всі відповіді правильні.

## **20. На рахунку 82 в бюджетних установах відображаються**

- а) витрати, які пов'язані з реалізацією продукції виробничих майстерень, підсобних сільських господарств;
- б) витрати, які пов'язані з реалізацією науково-дослідних робіт;
- в) витрати, які пов'язані з реалізацією продукції навчально-дослідних господарств;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

## **Практичні завдання**

### **1. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** Дитячий табір відпочинку «Салют», що фінансується з місцевого бюджету міста Одеса, має такі господарські засоби та джерела їх формування на 30.09.2013 року:

Статутний капітал – 200000 грн. Вартість основних засобів – 54000 грн. Нерозподілений прибуток – 18000 грн. Грошові кошти в касі табору – 1300 грн. Вартість продуктів харчування, в коморі табору складає – 32400 грн. Кредиторська заборгованість за доставку продуктів харчування за місяць склала – 900 грн.

Короткострокова позика банку для придбання пластикового басейну – 7000 грн. На рахунку установи в держказначействі – 60000 грн. Заборгованість із заробітної плати працівників – 2200 грн. Вартість законсервованих фруктів та овочів, вирощених на території табору та оприбуткованих в комору – 9000 грн.



Вартість матеріалів в коморі господарської частини (лаки, фарби, вапно, цвяхи) - 8000 грн. Вартість придбаного спортивного тренажеру – 1500 грн. Вартість корпусу дитячого табору – 9800 грн. Заборгованість із податків до бюджету – 900 грн. Вартість меблів в таборі – 11500 грн. Вартість автомобільного палива – 8800. Знос основних засобів – 1700 грн. Заборгованість покупців складає – 6000 грн. Вартість мікроавтобуса – 20000 грн. вартість постільної білизни – 4800 грн.

**Завдання** Згрупуйте господарські засоби та джерела їх формування в балансові статті. Складіть баланс на 01.10.2013 року.

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** Державне виробниче підприємство «Промінь» займається виробництвом мікроскопів і лабораторного обладнання. Фінансується ДВП «Промінь» за рахунок державного бюджету. На 31.12.2013 року підприємство має такі господарські засоби та джерела їх формування:

Первісна вартість будівлі підприємства – 26000 грн., нарахований на вартість будівлі знос – 2600 грн. Вартість виробничого обладнання – 20000 грн., нарахований на вартість обладнання знос – 3530 грн. Вартість запасів сталі 18000 грн., вартість запасів дорогоцінних металів 10140 грн. Вартість незавершеного виробництва – 37400 грн. Готова продукція: мікроскопи – 9200 грн., лабораторне обладнання - 10000 грн. Залишок грошей в касі підприємства становить – 200 грн. . Залишок грошей на рахунку в банку – 57320 грн. Вартість фондів становить – 58500 грн. Нерозподілений прибуток підприємства на 31.12.2013 року – 83307 грн. Короткострокові позики – 12000 грн. Заборгованість з постачальниками за матеріали становить 5100 грн. Заборгованість за послуги «Теплоенегро» - 10000 грн. Заборгованість з розрахунків за податки становить – 4078 грн. Заборгованість з розрахунків зі страхування – 1145 грн. Заборгованість за виплатами працівникам підприємства – 8000 грн.

**Завдання** Складіть баланс державного виробничого підприємства «Промінь» на 01.01.2014 року

## РОЗДІЛ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

- 4.1. Сутність, класифікація, оцінка необоротних активів
- 4.2. Організація обліку необоротних активів. Облікові регістри.
- 4.3. Облік зносу необоротних активів.
- 4.4. Облік поліпшення та вибуття необоротних активів.
- 4.5. Інвентаризація необоротних активів.

*Ключові поняття:* сутність, класифікація, оцінка необоротних активів, організація обліку необоротних активів, облікові регістри, облік зносу необоротних активів, облік поліпшення та вибуття необоротних активів, інвентаризація необоротних активів.

### **4.1. Сутність, класифікація, оцінка необоротних активів**

Для забезпечення діяльності бюджетних установ надання послуг вони повинні бути забезпечені засобами праці – необоротними активами.

В бюджетних установах основні засоби не створюють матеріальні блага, а тому не є засобами виробництва і використовуються як основні засоби невиробничого призначення.

**Необоротні активи** - це сукупність матеріальних і не матеріальних цінностей, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної експлуатації понад один рік.

Термін корисної експлуатації встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо нормативні документи відсутні) самостійно бюджетною установою при придбанні об'єкта.

При встановленні терміну корисної експлуатації необхідно враховувати:

- очікуване використання активу;
- очікуваний фізичний знос;
- інформацію приведену в паспорті чи довідкових даних (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Визначення необоротних активів в бюджетних установах

Класифікація необоротних активів бюджетних установ відрізняється від класифікації необоротних активів госпрозрахункових підприємств. Так, в якості важливої класифікаційної ознаки виступають такі як:

- джерела придбання;
- функціональне призначення активів;
- право власності;
- матеріальна форма та інші.

Всі ці ознаки мають вплив на організацію їх обліку. Класифікація необоротних активів представлена на рисунку 4.2.

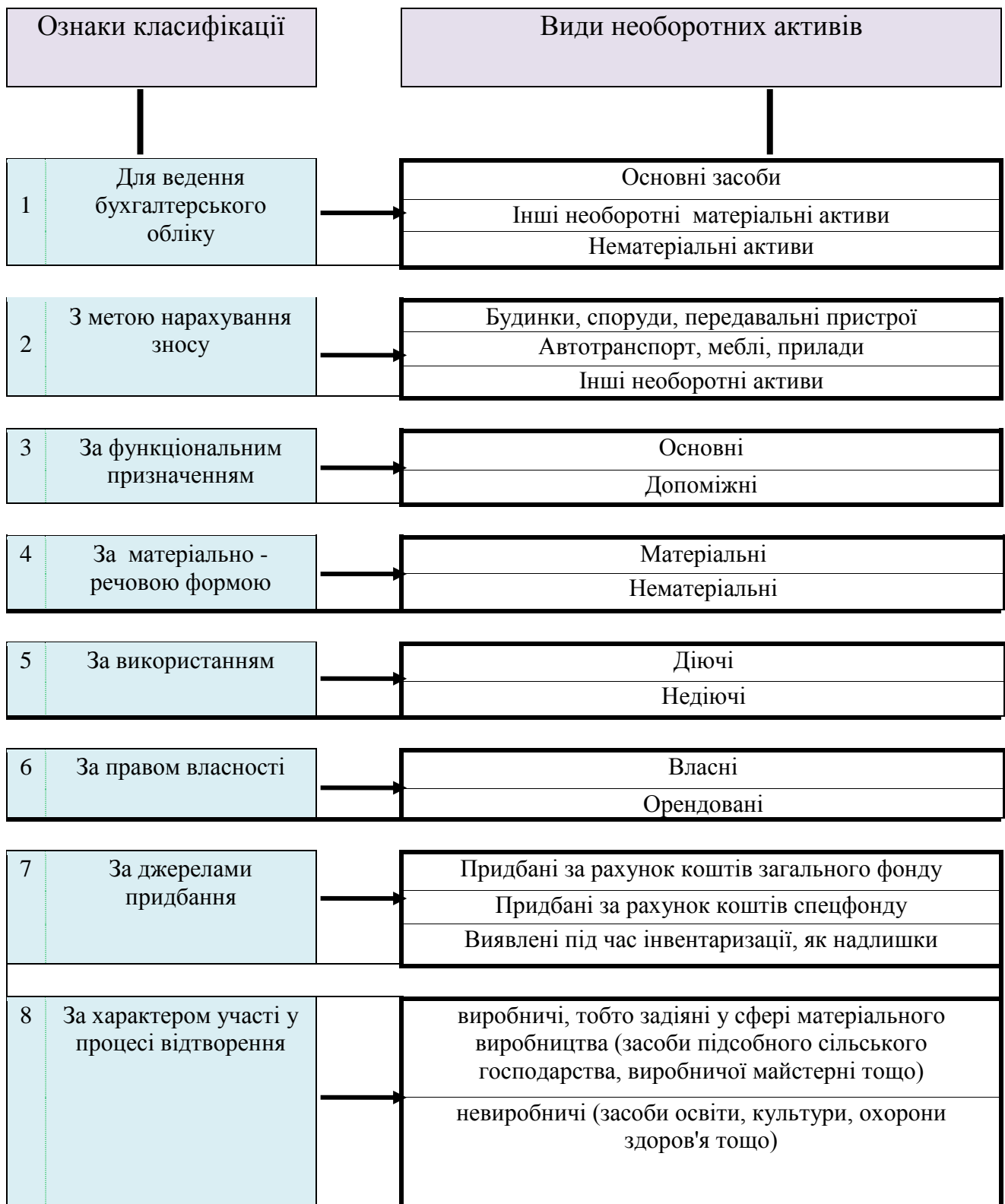


Рис. 4.2. Класифікація необоротних активів бюджетних установ

Для ведення бухгалтерського обліку необоротні активи визначаються за окремими ознаками. Розшифровка загальної характеристики необоротних активів за ознаками наведена у таблиці 4.1.

## Загальна характеристика необоротних активів

Види необоротних активів	Визначення необоротних активів	Приклади необоротних активів
1	2	3
Основні засоби	Матеріальні активи, які використовуються багаторазово в процесі виконання основних функцій установи, очікуваний строк корисного експлуатації яких становить > <b>1 року</b> і вартість яких без ПДВ та інших платежів > <b>1000 грн.</b> за одиницю	Будівлі, машини, обладнання тощо
	<p><i>Особливості:</i></p> <p>До основних засобів відносяться незалежно від вартості:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) сільськогосподарські машини і знаряддя;</li> <li>2) будівельний механізований інструмент;</li> <li>3) робочі і продуктивні тварини;</li> <li>4) всі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;</li> <li>5) документація по типовому проектуванню.</li> </ol>	
Інші необоротні матеріальні активи	Усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів	Музейні експонати, бібліотечні фонди тощо
	<p><i>Особливості:</i></p> <p>До малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА) відносять:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);</li> <li>2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;</li> <li>3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень);</li> <li>4) предмети виробничого значення вартістю до <b>1000 грн. без ПДВ</b> включно за одиницю (комплект)— робочі столи, верстаки, кафедри, парти та ін.; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення;</li> <li>5) предмети, призначені для видачі напрокат;</li> <li>6) господарський інвентар вартістю до <b>1000 грн. без ПДВ</b> включно за одиницю (комплект) — предмети конторського та господарського облаштування, конторське обладнання, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи, друкарські машини, килими, портъери, столовий інвентар та інше;</li> <li>7) інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю <b>не перевищує 1000 грн. без ПДВ</b>, — телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники та інше</li> </ol>	
Нематеріальні активи	Активи, що не мають матеріальної форми, використовуються установою в процесі виконання основних функцій > <b>1 року незалежно від вартості</b>	Авторські права, права користування майном, природними ресурсами тощо

Необоротні активи у бухгалтерському обліку та звітності відображаються за різною вартістю (табл. 4.2).

Таблиця 4.2.

## Оцінка необоротних активів

<i>Види оцінок</i>	<i>Визначення оцінок</i>
<b>Первісна</b>	<b>Це вартість, що історично склалась, тобто, собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення</b> <i>(особливості формування первісної вартості - слайд 11)</i>
<b>Балансова (залишкова)</b>	<b>Це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу. Визначається розрахунково.</b>
<b>Відновлювальна</b>	<b>Це первісна вартість, змінена після переоцінки</b>
<b>Ринкова</b>	<b>Ціна за аналогічними активами на ринку необоротних активів</b>

### **Зміна первісної (або відновлювальної) вартості**

проводиться у разі:

- індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства України;
- при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів, та частковій ліквідації відповідних об'єктів необоротних активів.

Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися за самостійним рішенням керівника установи тільки після закінчення року. У формулі застосовується індекс інфляції року, який щорічно визначається Державним комітетом статистики України (рис.4.3).

Проіндексована вартість необоротних активів буде вважатися їх обліковою первісною вартістю. Нова (переоцінена) первісна вартість визначається шляхом множення її на визначений коефіцієнт індексації.

Одночасно в такому ж порядку індексується сума зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації.

Якщо залишкова вартість об'єкта необоротних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість додається до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

### Індексація первісної (відновлювальної) вартості

проводиться за допомогою коефіцієнта індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = [ I(a-1) - 10 ] : 100, \text{ де:}$$

$I(a-1)$  - індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення  $K_i$  не перевищує 1, то індексація не проводиться.

#### Приклад

Установою проведено індексацію необоротних активів за минулий звітний рік. Індекс інфляції за минулий звітний рік становив 112,3%.

Коефіцієнт індексації буде мати значення:  $K_i = (112,3 - 10) : 100 = 1,023$ .

Об'єкт основних засобів	За даними обліку	Сума	Коефіцієнт індексації	Нова вартість	Сума дооцінки	Дт	Кт
	Первісна вартість	11500	1,023	11 764,5	264,5	10	40
	Знос	8625		8823,38	198,38	10	13
	Залишкова вартість	2875 (11500-8625)		2941,12	66,12	x	x

Рис. 4.3. Приклад розрахунку індексації необоротних активів в бюджетній установі.

Якщо вартість окремих видів необоротних активів після індексації значно відрізняється від аналогічних нових зразків, то вартість цих необоротних активів необхідно привести у відповідність до вартості аналогічних нових зразків, що діють на дату проведення індексації на ці види активів.

Переоцінка необоротних активів бюджетних установ проводиться постійно діючою комісією, яка призначається наказом керівника установи щорічно і діє протягом року.

За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості необоротних активів, який затверджується керівником установи.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу необоротних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

При постановці на облік необоротних активів – завдання бухгалтера бюджетної установи – вірно визначити первісну вартість необоротних активів.

До первісної вартості необоротних активів **не включаються витрати**:

✓ Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів.

Вони відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

✓ Суми ПДВ, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів. Вони відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків, що призначений для придбання цих активів (рис.4.4).

В залежності від джерела придбання суми ПДВ відносяться:

– при придбанні їх за рахунок коштів загального фонду у всіх випадках на витрати установи в дебет рахунків 801,802 по коду основного платежу.

– при придбанні необоротних активів за рахунок коштів спеціального фонду можуть мати місце такі ситуації:

а) ПДВ відноситься в склад податкового кредиту з ПДВ якщо установа здійснює діяльність, що підлягає обкладенню ПДВ, зареєстрована як платник ПДВ та придбаються необоротні активи по оподатковуваних операціях;

б) ПДВ списується на витрати по спеціальних коштах в дебет рахунків 811–813 за відповідним кодом, якщо установа не являється платником ПДВ.

✓ Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні. Вони відносяться на фактичні видатки бюджетної установи.

✓ Вартість робіт щодо встановлення структурованої кабельної системи, настройки локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали (кабельні лотки, монтажні панелі, розетки, коректори тощо), що використані при проведенні таких робіт. Їх вартість списується на фактичні видатки на підставі виправдних документів (актів виконаних робіт тощо).

Витрати на поточний та капітальний ремонт відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків за виключенням капітальних витрат на поліпшення земель, пов'язаних з багаторічними



насадженнями. Облік таких операцій має особливості, які наведені в Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ №64.

### **До первісної вартості необоротних активів не включаються:**

- ✓ **Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів;**
- ✓ **Суми ПДВ, які сплачуються при отриманні необоротних активів.**  
**В залежності від джерела придбання суми ПДВ відносяться:**
  - при придбанні за рахунок коштів загального фонду на витрати установив дебет рахунків 801,802 ;
  - при придбанні за рахунок коштів спеціального фонду на витрати по спеціальних коштах в дебет рахунку 81 за відповідними субрахунками, якщо установа не являється платником ПДВ;
  - якщо установа - платник ПДВ та придбаються необоротні активи по оподатковуваних операціях, то ПДВ відноситься до податкового кредиту за правилами ПКУ.
- ✓ **Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні;**
- ✓ **Вартість робіт щодо встановлення кабельної системи, настройки локальної обчислювальної мережі тощо, що використані при проведенні таких робіт;**
- ✓ **Витрати на ремонт за виключенням капітального поліпшення та капітальних витрат на поліпшення земель, пов'язаних з багаторічним насадженнями.**

Рис. 4.4. перелік витрат, що не включаються в первісну вартість необоротних активів в бюджетних установах

Отримання установами необоротних активів як гуманітарної допомоги, проводиться відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу», інших нормативно-правових актів.

Необоротні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, до складу якої обов'язково входить представник установи вищого рівня. Комісія складає акт, в якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види. Оцінка необоротних активів здійснюється відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» за ринковою вартістю на аналогічні активи.

При отриманні необоротних активів, що були у користуванні, вказується процент їх зносу. Дані акта відображаються в бухгалтерському обліку.

Необоротні активи, отримані безоплатно від інших бюджетних установ, зараховуються на баланс установи за первісною (відновлювальною) вартістю установи, що їх передала, з наведенням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

#### **4.2. Організація обліку необоротних активів. Облікові реєстри.**

Економічно однорідні необоротні активи згруповані за обліковими групами, які представлені у Плані рахунків та субрахунків.

В бюджетних установах аналітичний облік необоротних активів залежить від облікової групи, тому розглянемо кожен з них (рис. 4.5).

Об'єкти основних засобів враховуються на рахунку 10, до якого відкриваються відповідні субрахунки.

Об'єкт основних засобів – це:

– закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

– відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;

– інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється установою.

Інші матеріальні необоротні активи обліковуються на рахунку 11 за економічно однорідними групами (субрахунки 111- 119).

Для обліку нематеріальних активів призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи», до якого відкриваються субрахунки: 121 – «Авторські та суміжні з ними права»; 122 – «Інші нематеріальні активи».

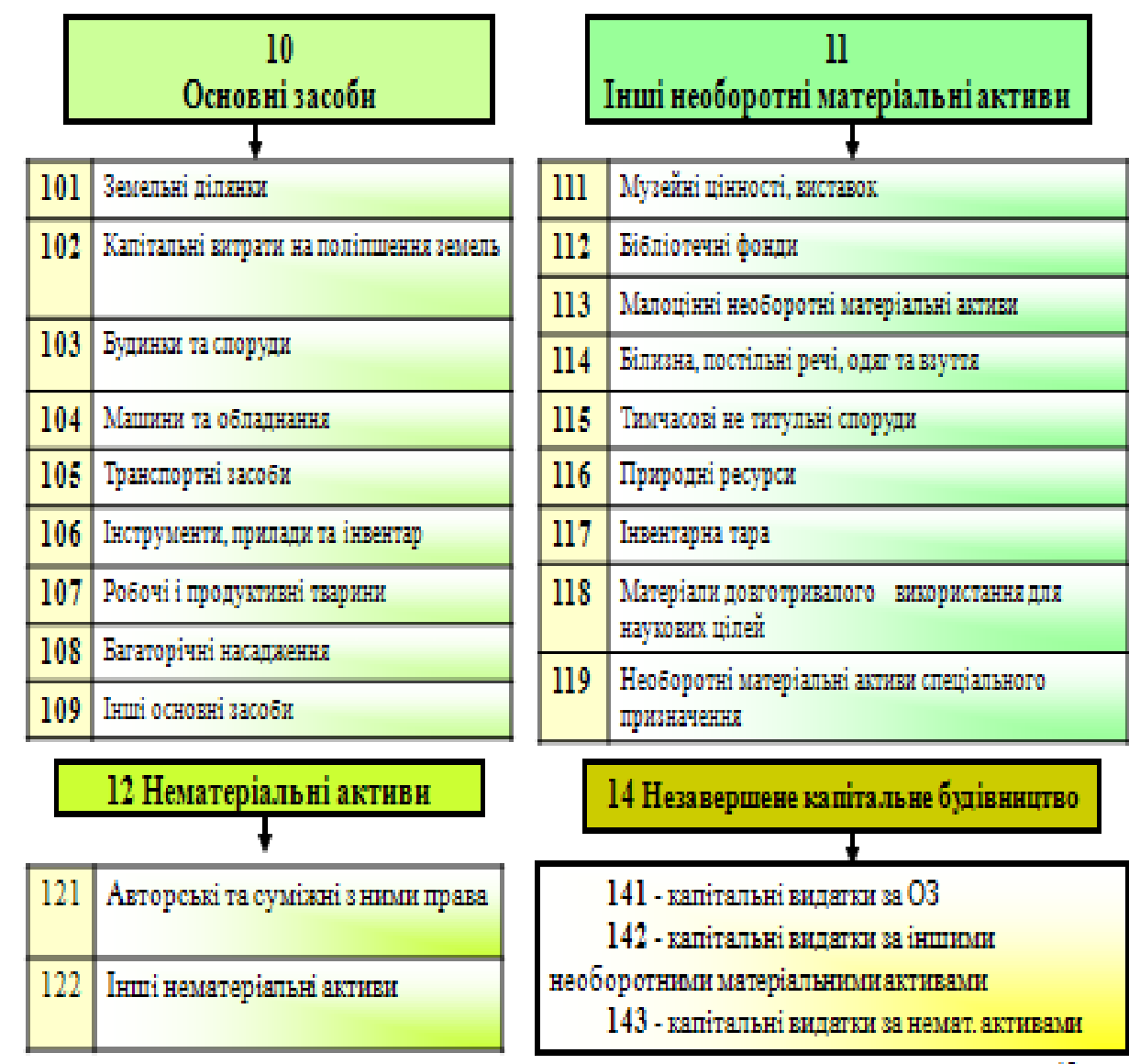


Рис. 4.5. Облікові групи необоротних активів в бюджетних установах

Для взяття на облік нематеріальні активи повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами: патентом, сертифікатом, ліцензією, тощо.

Нематеріальний актив береться на облік на підставі первинних документів за умови придбання на нього всіх трьох прав:

- володіння
- користування
- розпорядження, що відповідає праву власності на них.

Поширеним видом нематеріальних активів є програмне забезпечення. З метою єдиних підходів щодо їх відображення в бухгалтерському обліку держказначейство встановлює наступні рекомендації:

1. Якщо у документах на придбання програмного забезпечення визначено, що установа отримує виключні права на володіння, користування і розпорядження програмного забезпечення, то його придбання здійснюється за КЕКВ 2300 «Придбання землі і нематеріальних активів».

2. Якщо придбається програмне забезпечення, яке передбачене разом з придбанням комп'ютерної техніки, то вартість такого програмного забезпечення включається до вартості комп'ютерної техніки та проводиться оплата за КЕКВ 2110 «Придбання обладнання та предметів довгострокового користування».

3. При придбанні програмного забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачу, при цьому майнові та авторські права на об'єкт інтелектуальної власності та зазначене програмне забезпечення залишаються у розробника (постачальника), а замовнику надається право користування цим програмним забезпеченням без права передачі самого програмного забезпечення, то оплата видатків здійснюється за КЕКВ 1139 «Оплата інших послуг та інші видатки».

Це передбачає оплату за встановлення (інсталяцію) програмного забезпечення(програмних продуктів, інформаційних систем та комплексів, баз даних, web-сторінок /сайтів/ порталів), подальше користування, їх супроводження та обслуговування (в т.ч. навчання користувачів).

Організація аналітичного обліку має особливості у бюджетному обліку. Так, основні засоби обліковуються по кожному окремому об'єкту за встановленими обліковими групами та матеріально-відповідальними особами. Всі об'єкти основних засобів відображаються в гривнях без копійок (вони списуються на відповідні видатки при придбанні). Для організації обліку та контролю за збереженням необоротних активів кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер.

### ***Облікові реєстри необоротних активів***

Для раціональної організації обліку необоротних активів перш за все необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції їх надходження і руху.

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

Інформація в облікові реєстри переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Вимоги до документального оформлення господарських операцій регламентуються «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

Без правильно складеного і відповідним чином оформленого первинного документа не може бути здійснено жодного запису в бухгалтерському обліку.

Документи складаються з окремих показників, які називають реквізитами (з латинської – необхідне). Сукупність реквізитів визначає зміст документа, а їх розміщення – його форму. Щоб документ відповідав своєму призначенню, його необхідно скласти відповідно до форми, прийнятої для даної категорії документів. Від повноти і якості оформлення документів залежить їх доказова (юридична) сила, адже вони є свідченням, доказом, підтвердженням реальності конкретних господарських явищ, фактів, подій.

Усі реквізити первинних документів поділяються на обов'язкові та необов'язкові. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» до обов'язкових реквізитів належать:

- назва документа (форми);
- дата і місце його складання;
- назва підприємства,
- від імені якого складено документ;

- зміст і обсяг господарської операції та одиниці її вимірювання;
- посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення;

- особисті підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції та її оформленні.

Для обліку руху необоротних активів використовується порівняно невелика кількість первинних документів. Це, в першу чергу, документи з обліку основних засобів, передбачені «Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів», затвердженою ГУ ДКУ та ДКСУ 02.12.1997 р. №125/70, а також документи типових міжвідомчих форм з обліку розрахункових операцій та матеріальних цінностей (рахунки-фактури, накладні, акти тощо). В окремих випадках застосовують документи довільної форми.

Для аналітичного обліку основних засобів в бухгалтерії установи ведуть типові форми первинних документів ( табл.4.3).

Таблиця 4.3

Типові форми первинних документів необоротних активів

Форма	Назва форми	Призначення форми
1	2	3
<b>Основні засоби</b>		
№ 03-1 (бюджет)	Акт прийняття-передачі основних засобів	Складається на кожний окремий об'єкт основних засобів, який надходить шляхом придбання або безоплатної передачі від інших організацій
№ 03-2 (бюджет)	Акт прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Для приймання-здавання основних засобів після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації
№ 03-3 (бюджет)	Акт про списання основних засобів	Для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів, предметів основних засобів у разі повної або часткової їх ліквідації
№ 03-4 (бюджет)	Акт про списання автотранспортних засобів	Для оформлення вибуття транспортних засобів внаслідок їх зносу, морального старіння, знищення в результаті аварії, стихійного лиха тощо

## Продовження таблиці 4.3

1	2	3
№ 03-5 (бюджет)	Акт про списання з балансу бюджетних установ вилученої з бібліотеки літератури	Для списання літератури з балансу установи на підставі опису та загальних списків книг, що підлягають вилученню з бібліотек
№ 03-6 (бюджет)	Інвентарна картка обліку основних засобів	Для пооб'єктного обліку будинків, споруд, машин, обладнання, інвентарю та інших основних засобів
№ 03-8 (бюджет)	Інвентарна картка обліку основних засобів (для тварин і багаторічних насаджень)	Для індивідуального обліку робочих, продуктивних і племінних тварин, багаторічних насаджень та капітальних витрат по поліпшенню земель
№ 03-9 (бюджет)	Інвентарна картка групового обліку основних засобів	Для групового обліку однотипних засобів, що мають однакове призначення і однакову характеристику: столовий та кухонний інвентар, сценічні засоби, столи, парти, бібліотечні фонди.
№ 03-10 (бюджет)	Опис інвентарних карток	Для контролю за збереженням карток та повнотою записів до інвентарних карток, який складається в одному примірнику
№ 03-11 (бюджет)	Інвентарні списки основних засобів	Ведуть в місцях експлуатації матеріально-відповідальні особи
№ 03-12 (бюджет)	Відомість нарахування зносу на основні засоби	Для нарахування суми зносу за нормами за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані або ліквідовані) кожної класифікаційної групи
<b>Нематеріальні активи</b>		
НА-1	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	
НА-2	Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	
НА-4	Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	

Крім перелічених типових форм первинних документів, у практиці облікової роботи бюджетних установ можуть застосовуватися й документи довільної форми, але вони повинні відповідати вимогам, що ставляться до бухгалтерських документів.

Для обліку МНМА, білизни, постільних речей, одягу та взуття застосовують ті ж форми первинних документів, що й для обліку МШП (табл.4.4).

## Типові форми первинних документів МШП

Форма	Назва форми	Призначення форми
1	2	3
МШ-4	Акт на вибуття МШП	Для оформлення поломки та втрати МШП
МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Для обліку засобів, що видаються працівникам для індивідуального користування
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Для обліку виданого або поверненого на склад спецодягу та спецвзуття робітниками підприємства
МШ-8	Акт на списання МШП	Для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання засобів та здавання їх у комору для утилізації

Усі документи, якими оформляється рух необоротних активів, повинні складатися відповідно до вимог «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», своєчасно затверджуватися керівником установи і передаватися до бухгалтерії для відображення в облікових регістрах і звітності.

Синтетичний облік необоротних активів ведеться у книзі Журнал-головна у розрізі окремих субрахунків.

Узагальнення операцій з надходження необоротних активів відображається в меморіальних ордерах № 4, 6, 8. Операції з вибуття та внутрішнього переміщення узагальнюються в меморіальному ордері № 9. Дані меморіальних ордерів заносяться до Журнал-головної.

При комп'ютеризації обліку з цією метою використовують відповідні машинограми: «Головна книга», «Оборотна відомість основних засобів».

Схема облікових записів з надходження матеріальних необоротних активів представлена на рис.4.6.



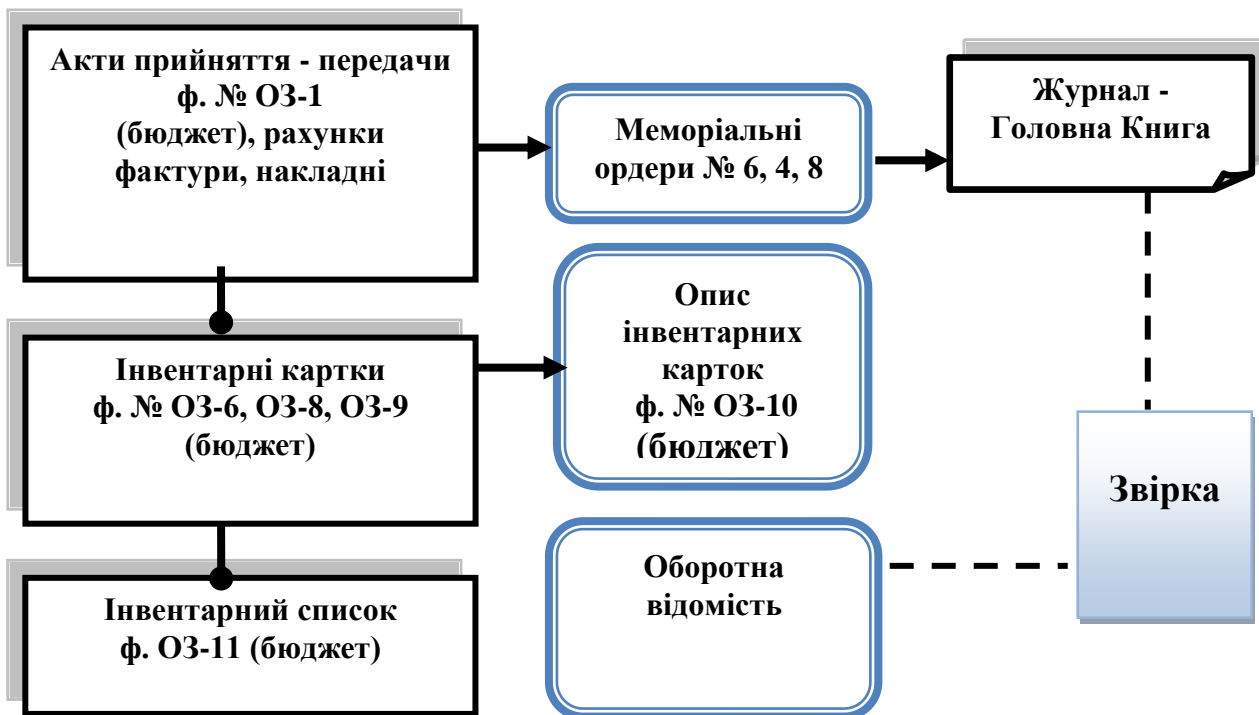


Рис. 4.6.Схема облікових записів з надходження необоротних активів

Списання необоротних активів відображається в облікових регістрах за наступною схемою (рис.4.7)



Рис. 4.7.Схема облікових записів по списанню основних засобів

Кореспонденція рахунків при надходженні та руху необоротних активів наведена у таблицях 4.5 і 4.6. на підставі «Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ».

Таблиця 4.5

**Типова кореспонденція рахунків при надходженні необоротних активів**

№	Вид операцій	Дт	Кт
1	<b>Оприходование необоротных активов від поставальників (сумма без НДС):</b>		
	- оплаченных путем предварительной оплаты	101 - 122	364
	- оплаченных после их получения	101 - 122	675
	<b>Одновременно производится вторая запись (сумма без НДС):</b>		
	- при оплате средствами общего фонда	801, 802	401
	- при оплате средствами специального фонда	811 - 813	401
	<b>Сумма НДС:</b>		
	при оплате средствами общего фонда	801,802	364 или 675
	при оплате средствами специального фонда:		
	- если НДС не включен в налоговый кредит	811 - 813	364 или 675
- если НДС включен в налоговый кредит	641	364 или 675	
2	<b>Списание сумм копеек с приобретенных необоротных активов</b>	801, 802, 811 - 813	364 или 675
	<b>3 Безвозмездное получение необоротных активов (кроме централизованной поставки, внутреннего перемещения в пределах главного распорядителя)</b>	101 - 122	364
	Одновременно производится вторая запись	812	401

При розгляді бухгалтерських проведеннь з обліку необоротних активів слід зазначити, що особливість їх відображення полягає в тому, що із збільшенням чи зменшенням їх вартості одночасно проводяться записи на пасивному, контраktivному рахунку 401 «Фонд в необоротних активах», який відображає вкладення коштів у створення фонду в частині необоротних активів.

Рахунок 401 є пасивний, контраktivний.

## Кореспонденція рахунків з руху необоротних активів

№	Вид операцій	Дт	Кт
1	Безвозмездная передача необоротных активов в пределах главного распорядителя бюджетных средств	131 -133 401	101 -122
2	Реализация зданий, сооружений	131 401 364,675	103 711
	На сумму начисленных средств от реализации, подлежащих перечислению в Госбюджет	811	642 Прочие расчеты с бюджетом
3	Изменение стоимости необоротных активов после проведения индексации, дооценки	101-122	401 131-133
	уценки	131 - 133 401	101 -122
4	Списание необоротных активов в результате недостач, установленной при инвентаризации	401 131 - 133	104 -122
	Одновременно на сумму возмещения убытков за счет виновных	363	711
	Одновременно запись, если виновные не установлены	05	-
5	Оприходованье остатков необоротных активов, выявленных во время инвентаризации	103 - 122 811	711 401

Контрарні рахунки застосовують для регулювання підсумків активних і пасивних основних рахунків, тому їх називають відповідно контрактивними і контрпасивними. Регулюючі рахунки при складанні балансу наводять у рядках після основного рахунка і до підсумку балансу не включають. Контрактивні рахунки призначені для обліку сум, на які зменшується залишок основного рахунка, який стоїть в активі балансу, а самі є пасивними рахунками.

### 4. 3. Облік зносу необоротних активів

У процесі експлуатації необоротні активи бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються.

**Знос** - це втрата об'єктом необоротних активів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього - і вартості.

**Об'єкт для нарахування зносу** - це первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів.

#### **Знос не нараховується на :**

- 1) земельні ділянки;
- 2) пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, унікальні документи Національного архівного фонду України тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- 3) багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоношення, експлуатаційного віку);
- 4) музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- 5) природні ресурси;
- 6) незавершене капітальне будівництво;
- 7) документацію з типового проектування незалежно від вартості;
- 8) підослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та інші).

На відміну від виробничих підприємств, у бюджетних установах нараховують лише знос на необоротні активи, що знаходяться на балансі та перебувають в експлуатації.

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 бюджетних установ застосовуються строки їх корисного використання та річні норми зносу.

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 України. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

Знос необоротних активів відображається на рахунку 13 «Знос необоротних активів» з розподілом на субрахунки:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Знос нематеріальних активів».

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.

В останній робочий день грудня бухгалтер переносить з інвентарних карток у типову форму № 03-12 (бюджет) «Відомість нарахування зносу на основні засоби» первісну вартість об'єкта, річну норму нарахування зносу, суму нарахованого зносу з початку експлуатації об'єкта до звітного періоду. На підставі цих даних визначають суму зносу за рік і на кінець року. На загальну суму нарахованого зносу у МО оформляють бухгалтерське проведення:

***Дт401 Кт131, 132***

З меморіального ордера сума зносу переноситься у книгу Журнал-головна.

Списання нарахованого зносу проводять при вибутті основних засобів бухгалтерським проведенням відображеними на рис. 4.8.

## Бухгалтерські проведення з обліку зносу

- 1) Нараховано знос: Дт 401 Кт 131, 132,133.
- 2) При вибутті основних засобів списано нарахований знос:  
Дт 131, 132,133 Кт 103-119 (на суму зносу вибуваючих активів)  
Дт 401 Кт 103-119 (на залишкову вартість об'єктів)

*Треба мати на увазі, що:*



Рис.4.8. Бухгалтерські проведення з обліку зносу

### 4.4. Облік поліпшення та вибуття необоротних активів

До поліпшення необоротних активів відносять витрати:

- на поточні і капітальні ремонти;
- реконструкцію, модернізацію.

Поточні ремонти можуть проводитися декілька разів на рік, а капітальні - як правило не частіше одного разу на рік (або й рідше).

При поточному ремонті замінюють окремі деталі без розбирання усього об'єкта, тоді як при капітальному ремонті розбирають об'єкт і замінюють несправні вузли та агрегати.

Ремонти основних засобів можуть здійснюватись господарським способом, тобто силами самої установи, або ж підрядним способом (силами сторонніх організацій на підставі укладеної угоди, договору, контракту).

На кожен об'єкт, що підлягає ремонту, складають відомість дефектів, у якій вказують деталі, що потребують заміни, необхідні ремонтні роботи, норми

часу на виконання робіт, виготовлення та заміну деталей, кошторисну вартість ремонту, строки початку і закінчення ремонту.

Якщо ремонт виконується господарським способом, то на підставі відомості дефектів виписують наряд-замовлення, документи на одержання зі складу необхідних запасних частин і ремонтних матеріалів, наряди на виконання робіт з виготовлення, монтажу, реставрації окремих вузлів і деталей та їх заміни.

Якщо ремонт виконує підрядна організація, то відомість дефектів складають у присутності представника замовника. Приймання виконаних підрядною організацією ремонтних робіт оформляється «Актом прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» т. ф. №03-2 (бюджет). Акт передають у бухгалтерію, де на його підставі в інвентарній картці обліку основних засобів виконують відповідні записи про виконаний ремонт. Крім того, акт т. ф. №03-2 є підставою для списання витрат на ремонт основних засобів.

Вартість поточного і капітального ремонту основних засобів не зараховується на збільшення їх балансової вартості, а списується на поточні витрати установи за рахунок відповідних джерел фінансування.

Роботи з реконструкції та модернізації оформляються аналогічно капітальному ремонту, але роботи з модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції об'єктів необоротних активів суттєво змінюють їх технічні та експлуатаційні характеристики, а відтак їхню вартість. Тому витрати на ці роботи зараховують на збільшення первісної вартості основних засобів. При цьому виконують такі бухгалтерські проведення (табл. 4.7).

**Облік господарських операцій з  
ремонту і модернізації основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
Списано витрачені ремонтні матеріали, запасні частини, пальне тощо	801, 802	234, 235, 238 та інші
Нарахована зарплата працівникам установи за виконані ремонтні роботи з нарахуванням на соціальні заходи	801, 802	661, 651
Прийняті роботи із закінченого ремонту основних засобів, виконаного підрядним способом (на суму з ПДВ)	801, 802	364, 675
Прийняті роботи з реконструкції основних засобів, виконані підрядною організацією на суму вартості робіт разом з ПДВ одночасно другий запис (на суму без ПДВ)	801,802 103-105	631 401

**Облік вибуття і списання основних засобів**

Вибуття необоротних активів може бути наслідком:

- їх повного фізичного зносу і непридатності для подальшого використання;
- реалізації (відчуження) надлишкового, непотрібного, не використовуюваного обладнання, транспортних засобів та інших об'єктів;
- поломки, знищення, псування з вини осіб, відповідальних за збереження та використання засобів, недостачі, виявленої при проведенні інвентаризації;
- знищення або псування засобів унаслідок пожежі, стихійного лиха;
- безоплатної передачі іншим бюджетним установам за розпорядженням вищих керівних органів;
- переведення до складу оборотних активів (МШП, тварин на відгодівлі).

Для оформлення списання основних засобів, які стали непридатними, використовують:

- «Акт про списання основних засобів» (т. ф. №03-3 (бюджет),
- «Акт про списання автотранспортних засобів» (т. ф. №03-4 (бюджет),



-«Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури» (т. ф. №03-5 (бюджет).

Зазначені акти складаються постійно діючою комісією, яка призначається наказом по установі.

Постійно діюча комісія виконує такі процедури:

1) проводить огляд основних засобів для складання акта на їх списання, використовуючи при цьому необхідну технічну документацію (технічні паспорти, проектно-кошторисну документацію, відомості дефектів тощо), а також дані бухгалтерського обліку;

2) встановлює неможливість відновлення і подальшого використання об'єкта в даній установі та вносить пропозиції про його продаж, передачу або списання;

3) встановлює конкретні причини списання об'єкта: фізичний або моральний знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварія та інше;

4) встановлює осіб, з вини яких сталося передчасне вибуття основних засобів з експлуатації;

5) встановлює можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проводить їх оцінку;

6) здійснює контроль за вилученням із списаних основних засобів придатних вузлів, деталей та матеріалів з кольорових і дорогоцінних металів, визначає їхню кількість, вагу, вартість, контролює здавання їх на відповідний склад.

За результатами обстеження комісією складаються акти на списання основних засобів за встановленими формами, які затверджуються керівником установи. Розбирання та демонтаж основних засобів до затвердження актів на їх списання не допускається.

Списання з балансів бюджетних установ основних засобів проводиться в такому порядку:

а) з балансів установ, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету:

– вартістю до 5000 грн. за одиницю – з дозволу керівника установи;

– вартістю від 5000 до 10000 грн. за одиницю – з дозволу вищої організації;

– вартістю понад 10000 грн. за одиницю – з дозволу міністерства чи іншого центрального органу виконавчої влади за підпорядкуванням;

б) з балансів установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів:

– вартістю до 2500 грн. за одиницю – керівниками установи, які є розпорядниками коштів;

– вартістю від 2500 до 5000 грн. за одиницю – з дозволу вищої установи;

– вартістю понад 5000 грн. за одиницю – з дозволу місцевої державної адміністрації.

Усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації основних засобів, оприбутковуються як вторинна сировина і обов'язково здаються установі, на яку покладено збір такої сировини.

Вилучені після демонтажу основних засобів деталі і вузли, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, підлягають здаванню на спеціалізовані підприємства України, що здійснюють приймання та переробку відходів і брухту дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння. Визначення сум збитків здійснюється відповідно до «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затвердженого КМУ 22.01.1996 р. № 116, та Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» від 06.06.1995 р. № 217/95-ВР.

Предмети, які втратили своє значення, але придатні для використання, можуть бути списані тільки за умови, що їх неможливо продати чи передати іншій установі.

Безоплатна передача основних засобів дозволяється лише в такому порядку:

а) у межах одного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади – установам, що утримуються за рахунок державного бюджету;

б) у межах одного бюджету – установам, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів.

Продаж основних засобів (у тому числі зношених) здійснюється тільки через аукціони чи біржі. При цьому продаж основних засобів, вартість яких перевищує 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, проводиться за умови обов'язкового погодження з органами, уповноваженими розпоряджатися цим майном.

Суми, отримані установами від продажу чи демонтажу основних засобів (крім будівель і споруд), залишаються у розпорядженні установи з правом їх подальшого використання на ремонт, модернізацію або придбання нових засобів того ж призначення. При цьому кошти, отримані від реалізації та розбирання основних засобів, придбаних за рахунок позабюджетних коштів, використовуються тільки після сплати податків, встановлених законодавством. Суми, отримані установами від продажу чи демонтажу будівель і споруд, вносяться в доход того бюджету, за рахунок якого ці установи утримуються (табл.4.8).

Таблиця 4.8

Основні господарські операції з обліку вибуття основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Списуються повністю зношені, непридатні для використання основні засоби	131,132	103 -109
Списуються основні засоби, ще не повністю зношені, але непридатні для використання		
- на суму зносу	131,132	103-109
- на залишкову вартість	401	103-119

Продовження табл.4.8

1	2	3
Оприбутковані матеріали, одержані від розбирання необоротних активів:		
- на вартість, що підлягає перерахуванню в доход бюджету	231,234	642
- на вартість матеріалів, які були придбані за рахунок загального фонду	234,235	701,702
- на вартість матеріалів, які були придбані за рахунок спецфонду	234,235	711-713
Реалізація основних засобів, придбаних за рахунок коштів загального фонду (крім будівель і споруд):		
- на суму зносу таких засобів	131,132	104-119
- на залишкову вартість	401	104-119
- на суму виручки	313,323, 364,675	701
Реалізація основних засобів (крім будівель і споруд), придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:		
- на суму зносу	131,132	104 -119
- на залишкову вартість	401	104 -119
- на суму виручки (без ПДВ)	313, 323, 364,675	711
- на суму ПДВ	313, 323, 364,675	641
Реалізація будівель і споруд:		
- на суму зносу	131	103
- на залишкову вартість	401	103
- на суму коштів, отриманих від реалізації	364, 675	711
- одночасно другий запис	811	642
Списання недостач необоротних активів:		
- на суму зносу	131, 132	104-119
- на залишкову вартість	401	104-119
- на суму коштів, що підлягає відшкодуванню винною особою	363	642

Списання основних засобів у зв'язку з їх переведенням до складу МІПП:

Дт13 (на суму зносу) Кт10, 11 -10,0

Дт40 (на залишкову вартість) Кт10,11-5.0

Одночасно: Дт221Кт 41-5,0

Оприбуткування придбаних нематеріальних активів оформляється відповідними супровідними документами: актами, угодами, рахунками -

фактурами тощо. На їх підставі в бухгалтерії оформляються відповідні бухгалтерські проведення:

Дт12 Кт класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання». Одночасно робиться запис: Дт 80,81 Кт 401.

Розглянемо кореспонденцію рахунків при відображенні деяких господарських операцій з нематеріальними активами (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Основні господарські операції з обліку нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Одержано програмне забезпечення ЕОМ:		
- на купівельну вартість без ПДВ	121	364, 675
- на суму ПДВ	801,802	364, 675
- одночасно другий запис на суму без ПДВ	801,802	401
Одержано безоплатно право на користування природними угіддями	122	401
Зараховано на баланс майно придбаного підприємства (з гудвілом):		
- на облікову вартість	103 104,105,	364,675
- на суму зносу необоротних активів	103,104,105	131
- на суму гудвілу	122	364, 675
- одночасно другий запис на облікову вартість необоротних активів (разом з гудвілом)	801,802	401
3. Нараховано знос нематеріальних активів	401	133
4. Списано нематеріальні активи, непридатні для подальшого використання:		
- на суму нарахованого зносу	133	121, 122
- на залишкову вартість	401	121, 122

#### 4.5. Інвентаризація необоротних матеріальних активів

Порядок проведення інвентаризації необоротних активів регламентується «Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», затвердженою наказом ГУ ДКУ від 30 жовтня 1998 р.

№90 (у редакції наказу ДКУ від 05.10.2005 р. № 184). Інвентаризації підлягає все майно установи незалежно від його місцезнаходження.

Основні завдання інвентаризації необоротних активів:

- виявлення фактичної наявності основних засобів та інших необоротних активів у відповідальних за їх збереження осіб;
- виявлення не використовуваних матеріальних цінностей з причини їх непридатності для використання або непотрібності в діяльності установи;
- перевірка дотримання умов зберігання матеріальних цінностей, правил їх утримання, експлуатації та доцільності використання за призначенням;
- виявлення недоліків організації первинного та бухгалтерського обліку, стану внутрішньогосподарського контролю за збереженням і використанням цінностей;
- виявлення помилок, зловживань, які мали місце в оформленні первинних документів та облікових реєстрів;
- перевірка реальної вартості облікованих на балансі матеріальних цінностей і нематеріальних активів;
- виявлення недостач або лишків матеріальних засобів в окремих відповідальних за їх збереження осіб та причин цих явищ, усунення розбіжностей даних обліку з фактичною наявністю засобів.

У практиці обліково-економічної та контрольної-ревізійної роботи інвентаризації поділяють на види за різними ознаками:

- повна і часткова;
- суцільна і вибіркова;
- планова і раптова;
- необхідна (обов'язкова);

повторна, контрольна, безперервна (перманентна), з оформленням і без оформлення інвентаризаційних описів, з ручною і механізованою (автоматизованою) обробкою результатів та інше.

Але за будь-якого способу проведення інвентаризації та оформлення її результатів найважливішим правилом є вимога обов'язкової перевірки

фактичної наявності засобів безпосередньо у місцях зберігання, порівняння цих даних з показниками бухгалтерського обліку, виявлення відхилень та їх причин, усунення розбіжностей фактичної наявності засобів з даними обліку.

Установи зобов'язані проводити інвентаризацію необоротних активів, як правило, перед складанням річного звіту, але не раніше першого жовтня:

- будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу на три роки;

- музейних цінностей – відповідно до строків, установлених Міністерством культури України;

- бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;

- дорослих тварин основного стада – не менше одного разу на квартал;

- інших основних засобів та необоротних активів: у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад – не менше одного разу на два роки, в інших установах – не менше одного разу на рік;

- інвентаризація дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і виробів з них, а також дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться у відходах і брухті, здійснюється два рази на рік: станом на перше січня і на перше липня;

- капітальних робіт інвентаризаційного характеру і капітальних ремонтів – не менше одного разу на рік, але не раніше першого грудня.

У ці ж терміни проводиться інвентаризація матеріальних цінностей, які не належать установі – як такі, то перебувають на обліку (в орендному користуванні, на відповідальному зберіганні тощо), так і не враховані з будь-яких причин. Інвентаризація всіх цінностей проводиться в установлені терміни, незалежно від того, коли і скільки разів проводилася позапланова перевірка протягом року.

Кількість інвентаризацій у звітному році, перелік майна, що підлягає інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником установи – крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, а саме:

- перед складанням річної бухгалтерської звітності у терміни, вказані вище;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання— передавання справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день виявлення таких фактів);
- після пожежі або стихійною лиха (повені, землетрусу та ін.): терміново після ліквідації пожежі або стихійного лиха;
- у випадку ліквідації установи;
- згідно з розпорядженням судових та слідчих органів;
- при передачі майна установи в оренду;
- при передачі підприємств, установ, організацій або їх структурних підрозділів з одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів і служб зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації та оформлення її результатів.

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язкової участі головного (старшого) бухгалтера. Очолює інвентаризаційну комісію керівник установи або його заступник. Наказом установлюється також термін і строки проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів в обліку. Планова інвентаризація повинна проводитися, як правило, станом на перше число місяця. Якщо вона не може бути закінчена за один день у конкретному місці зберігання цінностей, то її можна почати до першого числа і закінчити після першого числа, але результати треба скоригувати станом на перше число.

В установах, в яких внаслідок великої кількості засобів та складної організаційної структури проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, утворюються також місцеві комісії, очолювані керівниками відповідних структурних підрозділів. Але при цьому забороняється призначати



головою місцевої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі одного й того самого працівника два роки підряд. До складу місцевої комісії обов'язково включається працівник бухгалтерії. Робота місцевих інвентаризаційних комісій організовується та контролюється центральною комісією.

Проведення інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляється наказом керівника установи, при якій створена централізована бухгалтерія. При цьому затверджується розподіл її працівників для участі в місцевих інвентаризаційних комісіях. На підставі цього наказу керівники установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, призначають місцеві інвентаризаційні комісії, до складу яких обов'язково включають працівників централізованої бухгалтерії та фахівців-технологів, які добре знають об'єкт інвентаризації та первинний облік.

Забороняється проводити інвентаризацію при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів такої інвентаризації недійсними. Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб. Наявність цінностей при інвентаризації виявляється шляхом обов'язкового перерахунку, зважування, обміру і т. ін., виходячи з установлених одиниць виміру.

Результати інвентаризації повинні бути відображені в обліку за той же період, в якому закінчено інвентаризацію.

Вартість надлишків і недостач визначають за тими ж цінами, що і в поточному обліку.

У всіх випадках виявлення недостач та надлишків інвентаризаційна комісія повинна взяти письмове пояснення матеріально відповідальних осіб, на підставі якого з урахуванням наявних у її розпорядженні матеріалів та власного спостереження встановлює характер виявлених розходжень з даними обліку (порушення умов зберігання, халатність або зловживання службових осіб, крадіжка, аварія тощо) і відповідно до цього визначає порядок регулювання

відхилень. При виявленні зловживань або недочас у великих розмірах керівник підприємства мусить передати справу судово-слідчим органам і не пізніше 5 днів після виявлення недочас або крадіжок пред'явити звинувачуваному цивільний позов.

Усі відхилення, виявлені у процесі інвентаризації, повинні бути відображені в бухгалтерському обліку протягом 10 днів після її закінчення. Порядок регулювання інвентаризаційних різниць такий:

– надлишки основних засобів та іншого майна, виявлені при інвентаризації, підлягають оприбуткуванню з подальшим установленням причин їх виникнення і винних у цьому осіб. Оцінка виявлених в надлишку об'єктів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами. На оприбуткування надлишків основних засобів та інших необоротних матеріальних активів складають бухгалтерські проведення:

а) на дійсну (залишкову) вартість об'єкта: Дт10, 11 Кт711; Дт811 Кт401;

б) на суму зносу об'єкта: Дт10, 11 Кт131, 132;

– втрати засобів від псування, крадіжок, недогляду, халатного ставлення, аварій з вини окремих осіб відшкодовуються винними особами за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недочас, знищення і псування матеріальних цінностей відповідно до Постанови КМУ від 22.01.1996р. № 116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» та Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» № 217/95–ВР.

Збитки від втрати, розкрадання, нестачі, знищення (псування) алмазних інструментів визначаються у подвійному розмірі їхньої вартості за відпускними цінами, що діють на день виявлення завданих збитків.

Із загальної суми стягнення з винних відповідальних осіб здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Ці операції оформляють такими бухгалтерськими записами:

а) на залишкову (балансову) вартість відсутніх, зіпсованих або знищених цінностей: Дт401 Кт10, 11;

б) на суму зносу вказаних цінностей: Дт131, 132 Кт10, 11;

в) на суму відшкодування, віднесена на винних осіб: Дт363 Кт711;

– втрати основних засобів у тих випадках, коли винні не встановлені, а також втрати від пожежі або стихійного лиха зараховуються на зменшення фінансування у такому порядку:

б) за кошторисами установ, що утримуються за рахунок бюджету:

– на суму до 2500 грн. включно за кожним випадком недостач або псування матеріальних цінностей – з дозволу керівника установи;

– на суму від 2500 до 5000 грн. включно – з дозволу керівника вищої установи;

– на суму понад 5000 грн. – з дозволу керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, голів місцевих державних адміністрацій, голів виконавчих органів місцевих рад (за підпорядкуванням).

При списанні основних засобів за рахунок установи складають бухгалтерські проведення:

а) на залишкову вартість: Дт401 Кт10, 11;

б) на суму зносу: Дт131, 132 Кт10, 11.

### **Контрольні питання**

1. Необхідно розкрити сутність, класифікацію, оцінку необоротних активів.

2. Слід визначити види оцінок необоротних активів.

3. Потрібно навести синтетичний облік надходження, наявності необоротних активів.
4. Потрібно навести синтетичний облік вибуття необоротних активів.
5. Слід визначити первинні документи з надходження і вибуття необоротних активів та облікові регістри.
6. Необхідно розкрити економічну сутність зносу необоротних активів.
7. Слід визначити норми зносу та порядок його нарахування.
8. Потрібно навести облік зносу та відновлення необоротних активів.
9. Потрібно навести облік поліпшення необоротних активів. Капітальний і поточні ремонти. Порядок відображення в обліку.
10. Необхідно розкрити сутність інвентаризації необоротних активів.

## **Тести**

### **1. Необоротні активи – це**

- а) сукупність матеріальних цінностей, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної експлуатації понад один рік;
- б) сукупність матеріальних цінностей, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної експлуатації понад один рік, та вартість який перевищує 1000 грн.;
- в) сукупність матеріальних і не матеріальних цінностей, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної експлуатації понад один рік;
- г) сукупність матеріальних і не матеріальних цінностей, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної експлуатації понад один рік, та вартість який перевищує 1000 грн.

**2. За функціональним призначенням необоротні активи класифікуються як:**

- а) будинки, споруди, передавальні пристрої; Автотранспорт, меблі, прилади;
- б) основні та допоміжні;
- в) основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи;
- г) власні та орендовані.

**3. Для ведення бухгалтерського обліку необоротні активи класифікуються як:**

- а) будинки, споруди, передавальні пристрої; Автотранспорт, меблі, прилади;
- б) основні та допоміжні;
- в) основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи;
- г) власні та орендовані.

**4. З метою нарахування зносу необоротні активи класифікуються як:**

- а) власні та орендовані;
- б) виробничі та невиробничі;
- в) матеріальні та нематеріальні;
- г) будинки, споруди, передавальні пристрої; автотранспорт, меблі, прилади.

**5. Основні засоби – це**

- а) матеріальні активи, очікуваний термін експлуатації яких перевищує один рік, вартістю 1000 грн. за одиницю;
- б) матеріальні активи, очікуваний термін експлуатації яких перевищує один рік;
- в) матеріальні активи, очікуваний термін експлуатації яких перевищує один рік, вартістю понад 1000 грн. з урахуванням ПДВ за одиницю;
- г) матеріальні активи, очікуваний термін експлуатації яких перевищує один рік, вартістю понад 1000 грн. без ПДВ та інших платежів за одиницю.

**6. До основних засобів належать незалежно від вартості**

- а) сільськогосподарський транспорт;
- б) будівельне обладнання;
- в) тварини на вирощуванні та годівлі;

г) усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів.

**7. Оприбутковані матеріали, одержані від розбирання необоротних активів, які були придбані за рахунок спеціального фонду, відображаються в обліку проведенням**

а) Дт71 Кт23;

б) Дт23 Кт71;

в) Дт23 Кт40;

г) Дт23 Кт74.

**8. Відновлювальна вартість необоротних активів у бюджетному обліку - це**

а) ринкова вартість;

б) справедлива вартість;

в) первісна вартість за винятком зносу;

г) первісна вартість, змінена після переоцінки.

**9. Зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться в разі**

а) нарахування зносу необоротних активів;

б) індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства;

в) отримання транспортно-заготівельних робіт, які пов'язані з придбанням необоротних активів;

г) проведенням ремонтів необоротних активів.

**10. Індиксація первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться**

а) на будь-яку дату, самостійно визначену рішенням керівника установи;

б) за рішенням керівника установи тільки після закінчення року;

в) після закінчення звітної квартилу за рішенням керівника установи;

г) після закінчення звітнього місяця за рішенням керівника установи.

**11. До первісної вартості необоротних активів, отриманих від постачальників за кошти включаються**

- а) вартість необоротних активів за договором купівлі - продажу з урахуванням суми ПДВ;
- б) вартість необоротних активів за договором купівлі - продажу за винятком суми ПДВ;
- в) вартість необоротних активів за договором купівлі - продажу з урахуванням зборів та інших послуг, які сплачуються при їх придбанні;
- г) ринкова вартість необоротних активів за винятком суми ПДВ.

**12. Нематеріальні активи – це**

- а) активи, що не мають матеріальної форми, використовуються установою в процесі виконання основних функцій > 1 року незалежно від вартості;
- б) активи, що не мають матеріальної форми, використовуються установою в процесі виконання основних функцій > 1 року та вартістю 1000 грн.;
- в) активи, що не мають матеріальної форми, використовуються установою в процесі виконання основних функцій > 1 року та вартістю >1000 грн.;
- г) активи, що не мають матеріальної форми, використовуються установою в процесі виконання основних функцій > 1 року та вартістю < 1000 грн.

**13. Знос нараховується на такі необоротні активи, як**

- а) земельні ділянки;
- б) природні ресурси;
- в) невиробничі необоротні активи;
- г) незавершене капітальне будівництво.

**14. Знос нараховується на такі необоротні активи, як**

- а) музейні цінності;
- б) робочі та продуктивні тварини;

- в) документацію з типового проектування;
- г) багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку.

**15. При вибутті основних засобів списання нарахованого зносу проводять бухгалтерським проведенням**

- а) Дт131 Кт103 та Дт401 Кт103;
- б) Дт103 Кт131 та Дт103 Кт401;
- в) Дт131 Кт401 та Дт401 Кт103;
- г) Дт80,81 Кт103 та Дт401 Кт131.

**16. Залишок первісної вартості необоротних активів на кінець року дорівнює**

- а) сумі створеного фонду в необоротних активах за мінусом накопиченого зносу необоротних активів;
- б) сумі створеного фонду в необоротних активах плюс накопичений знос необоротних активів;
- в) сумі накопиченого зносу необоротних активів за мінусом суми створеного фонду в необоротних активах;
- г) сумі створеного фонду в необоротних активах.

**17. Витрати на ремонт основних засобів зараховуються**

- а) на збільшення балансової вартості основних засобів;
- б) на збільшення видатків установи;
- в) на зменшення доходів установи;
- г) на зменшення зносу основних засобів.

**18. Для бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, списання необоротних активів з дозволу керівників установи проводиться**

- а) до 2500 грн. за одиницю;
- б) до 5000 грн. за одиницю;



- в) до 10000 грн. за одиницю;
- г) понад 10000 грн. за одиницю.

**19. Для бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, списання необоротних активів з дозволу вищої організації проводиться**

- а) від 2500 грн. до 5000 грн. за одиницю;
- б) від 5000 грн. до 10000 грн. за одиницю;
- в) від 10000 грн. до 15000 грн. за одиницю;
- г) понад 15000 грн. за одиницю.

**20. Для бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, списання необоротних активів з дозволу вищої організації проводиться**

- а) від 2500 грн. до 5000 грн. за одиницю;
- б) від 5000 грн. до 10000 грн. за одиницю;
- в) від 10000 грн. до 15000 грн. за одиницю;
- г) понад 15000 грн. за одиницю.

### **Практичні завдання**

#### **1. Ознайомтесь з інформацією вирішіть завдання.**

**Умова.** Чинною комісією прийнято рішення про списання монітора, який входить до складу комп'ютерного комплексу вартістю 3000,00 грн. Сума нарахованого зносу такого комплексу становить 2400,00 грн. Складові комп'ютерного комплексу, які придатні для подальшої експлуатації, оцінені комісією у таких сумах:

- системний блок – 7800,00 грн. (сума зносу – 1440,00 грн.);
- клавіатура – 120,00 грн. (сума зносу – 60,00 грн.);
- пристрій набору – 60,00 грн. (сума зносу – 30,00 грн.)

Результати такої оцінки оформлені відповідним актом. Установою придбано новий монітор вартістю 1590,00 грн. , у т.ч. ПДВ.

**Завдання.** Відобразити в обліку бюджетної установи:

- списання комп'ютерного комплексу;
- оприбуткування нового монітору та сплату постачальнику грошових коштів.

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** За замовленням бюджетної установи проектною організацією було виготовлено проектно-кошторисну документацію для проведення реконструкції будівлі. Вартість робіт з виготовлення проектно-кошторисної документації – 72000,00 грн. (у т. ч. ПДВ – 12000,00 грн.). Для проведення реконструкції будівлі установа уклала з підрядною організацією спільний договір на суму 540000,00 грн. (у т. ч. ПДВ – 90000,00 грн.).

Після виконання робіт з підрядною організацією підписані акти виконаних робіт. Роботи з проведенню реконструкції будівлі сплачені за рахунок коштів загального фонду.

**Завдання.** Відобразити в обліку бюджетної установи:

- збільшення витрат бюджетної організації згідно з рахунком за виготовлення проектно-кошторисної документації;
- збільшення витрат бюджетної організації згідно рахунку на проведення реконструкції будівлі;
- сплата заборгованості постачальникам;
- прийняття в експлуатацію будівлі згідно з актом.

## РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ЗАПАСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

5.1. Поняття, класифікація, оцінка запасів бюджетних установ.

Організація обліку.

5.2. Документальне оформлення надходження та руху матеріалів.

5.3. Аналітичний та синтетичний облік запасів.

5.4. Облік МШП.

5.5. Інвентаризація запасів та відображення в обліку її результатів.

*Ключові поняття:* матеріальні цінності, класифікація та оцінка запасів, типові операції з запасами, документальне оформлення надходження та руху матеріалів, облік матеріалів та МШП, інвентаризація запасів.

**1. Поняття, класифікація та оцінка запасів бюджетних установ.**

**Організація обліку.**

Під *запасами* бюджетних установ розуміють різноманітні матеріальні елементи, що використовуються у процесі діяльності як предмети праці менш одного року (рис.5.1).

На відміну від виробничої сфери, де всі виробничі запаси у процесі використання переносять свою вартість на собівартість виготовленої готової продукції, вартість спожитих матеріалів у бюджетних установах здебільшого відноситься на їх фактичні видатки.

Важливим елементом організації обліку матеріалів є їх оцінка, тобто грошовий вираз їхньої вартості.

У бюджетних установах матеріали всіх видів, продукти харчування, МШП в обліку та звітності відображають за *купівельною ціною*.

За *облікову* ціну звичайно беруть фіксовані (постійні) ціни на рік (прейскурантні, планово-розрахункові або середньозважені). Відхилення фактичної вартості матеріалів від їхньої облікової ціни можна обліковувати на окремому аналітичному рахунку "Відхилення від облікових цін" у складі відповідного субрахунку обліку матеріалів і періодично списувати на видатки

установи пропорційно обліковій вартості витрачених матеріалів, а при незначних запасах матеріалів (у невеликих установах) - прямо списувати на фактичні видатки установи при оприбуткуванні матеріалів.

Запаси, виготовлені силами організації у власній майстерні, підсобному господарстві тощо, приймаються на облік за **фактичною собівартістю**.

Вартість цінностей, одержаних безоплатно, визначають виходячи з їхньої **ринкової ціни** на дату оприбуткування.

Періодично, як правило у періоди інфляції, бюджетні установи за рішенням Головного управління ДКУ можуть проводити **дооцінку** запасів.



Рис. 5.1. Визначення запасів в бюджетних установах

У бюджетних установах основним є групування матеріалів за функціональним призначенням, яке покладено в основу організації обліку матеріальних цінностей:

- матеріали для навчальних, наукових та інших цілей;
- продукти харчування;
- медикаменти й перев'язувальні засоби;
- господарчі матеріали і канцелярське приладдя;
- пальне, паливо та мастильні (змащувальні) матеріали;
- тара;
- матеріали в дорозі;
- корми і фураж;
- заласні частини до машин і обладнання;
- будівельні матеріали;
- інші матеріали;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- вироби виробничих (навчальних) майстерень;
- продукція підсобних (навчальних) сільських господарств.

## **Надходження запасів до бюджетних установ**

- ❖ від постачальників;
- ❖ підзвітних осіб;
- ❖ від списання непридатних основних засобів та МШП;
- ❖ з власного виробництва;
- ❖ від благодійних установ;
- ❖ безоплатно від інших бюджетних установ;
- ❖ безоплатно від спонсорів;
- ❖ на спеціальні заходи за дорученням;
- ❖ як надлишки, виявлені при інвентаризації;
- ❖ як лишки матеріалів, що залишилися у розпорядженні установи після закінчення договірних науково-дослідних робіт тощо.

Кожному найменуванню матеріалів надається постійний номенклатурний номер, визначається облікова одиниця вимірювання. Передбачено 7-значну структуру номенклатурного номера: перші дві цифри означають код балансового (синтетичного) рахунка, третя – код субрахунку (рахунка II порядку), четверта – номер групи, останні три – порядковий номер матеріалу в групі. Номенклатурний номер повинен обов'язково проставлятися у всіх первинних документах з обліку матеріалів та у відповідних облікових регістрах.

Норми запасів матеріальних цінностей бюджетних установ визначаються у мінімальних розмірах, які забезпечують безперервну роботу установи, і встановлюються у днях або процентах до їх річного споживання. Величина норми запасів матеріалів залежить від норм та обсягів їх споживання, організації матеріально-технічного забезпечення та умов зберігання.

Економне і раціональне використання матеріальних цінностей у бюджетних установах базується на правильній організації обліку, основні завдання якого такі:

- правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття матеріальних цінностей;
- контроль за зберіганням і рухом матеріалів на складах, у коморах та інших місцях зберігання і безпосереднього витрачання;
- контроль за дотриманням встановлених норм запасів, виявлення надлишкових та не використовуваних матеріалів з метою мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів;
- контроль за раціональним витрачанням матеріальних цінностей та дотриманням норм їх використання;
- підготовка і подання своєчасної, повної та об'єктивної інформації керівництву установи і звітності вищим організаціям про наявність і використання матеріальних цінностей для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

## **5.2. Документальне оформлення надходження та руху матеріалів**

Первинні документи є основою матеріального обліку. Безпосередньо на підставі первинних документів здійснюють попередній, поточний і подальший контроль за рухом, збереженням і раціональним використанням матеріальних ресурсів.

Особливого значення набувають ці вимоги у зв'язку з прийняттям ряду законодавчих актів про закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, якими передбачено, що будь-яке підприємство, котре здійснює закупівлі повністю або частково за державні кошти, при визначенні продавця (постачальника) та при укладанні договору з ним повинно виходити з положень про проведення тендерів на закупівлю та визначення їх переможців, з якими потім і укладаються угоди поставки.

Іншою важливою особливістю організації закупівель матеріальних цінностей для бюджетних установ є широке використання централізованого постачання, яке здійснюється установою вищого рівня через спеціалізовані установи-закупники.

Матеріальні цінності надходять до бюджетних установ від постачальників, установ-закупників, підзвітних осіб, що закупили матеріали за готівку, від списання непридатних основних засобів та МШП, з власного виробництва, від благодійних установ, безоплатно від інших бюджетних установ, спонсорів, на спеціальні заходи за дорученням, як надлишки, виявлені при інвентаризації, як лишки матеріалів, що залишилися у розпорядженні установи після закінчення договірних науково-дослідних робіт тощо.

Усі ці операції оформляють відповідними первинними документами: рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними, квитанціями до залізничної накладної, податковими накладними, платіжними вимогами-дорученнями тощо (табл. 5.1).

## Реєстр основних типових форм з обліку запасів

Типові форми		Призначення
Назва	№	
1	2	
<b>Надходження запасів</b>		
Журнал обліку надходження вантажів	№ М-1	Реєстрація одержаних первинних документів
Доручення на право одержання матеріалів	№ М-2	Доручення на право одержання матеріалів
Акт про приймання матеріалів	№ 3-1	1) Якщо виявлено нестачу вантажу або його пошкодження, псування під час перевезення. 2) При надходженні матеріалів без супровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки).
Прибутковий ордер	№ М-4	На прийнятті на склад матеріали, який підписують завідуючий складом і експедитор
Товарно-транспортна накладна	№ 1-ТН	При перевезенні матеріалів залученим автотранспортом
Дорожній лист вантажного автомобіля	№ 3-3	
Накладна (вимога)		Надходження на склад матеріалів власного виготовлення, відходів виробництва, від ліквідації основних засобів, МШП тощо
Товарний чек, накладна, акт		Додаються до авансового звіту підзвітної особи при придбанні матеріалів підзвітними особами
<b>Видача матеріалів зі складу</b>		
Накладна (вимога)	№ 3-3	Також застосовується для оформлення внутрішнього переміщення матеріалів в установі
Меню-вимога на видачу продуктів харчування	№ 3-4	Складається щодня на підставі даних про кількість людей, які харчуються в їдальні, та норм розкладки продуктів харчування
Забірна картка	№ 3-5	Застосовується як при систематичному щоденному відпуску матеріалів та палива, так і при періодичному через відповідні проміжки часу протягом місяця
Акт обміру залишків	довільної форми	Використовують коли видача палива зі складу за накладною або забірною карткою неможлива. Згідно з актом обміру визначають залишки (наприклад, вугілля у буртах або дров на складі), а розрахунковим шляхом — кількість витраченого палива
Реєстр прийняття-здачі документів ( або Звіт про рух матеріальних цінностей)		В установлені графіком документообігу терміни усі документи з надходження та відпуску матеріальних цінностей зі складу передають до бухгалтерії установи на підставі реєстру (або звіту)



Безкоштовна передача матеріальних цінностей, закуплених шляхом централізованого постачання, з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника здійснюється з виставленням авізо та первинних документів, що підтверджують факт передавання матеріальних цінностей (товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, актів прийняття-передачі тощо).

Матеріальні цінності оприбутковуються на складі бюджетної установи у відповідних одиницях вимірювання (ваги, об'єму, довжини, підрахунку) (табл.5.2). Якщо матеріали надходять в одній одиниці вимірювання, а витрачаються в іншій, то їх обліковують одночасно у двох одиницях вимірювання (наприклад, у кілограмах і літрах).

Таблиця 5.2

Складський облік запасів у бюджетній установі

Типові форми		Призначення
Назва	№	
1	2	3
Книга складського обліку запасів	№ 3-9	Кількісний облік продуктів і матеріалів на складі ведуть матеріально відповідальні особи у розрізі найменувань, сортів, категорій, профілів, типорозмірів або інших якісних відмінностей (ознак) за номенклатурними номерами
Картки складського обліку матеріалів	№ М-12	При значній кількості цінностей
Підсумки накопичувальних документів (забірних карток, відомостей на видачу матеріалів тощо) заносяться в книгу або картку складського обліку один раз після їх закриття, але не пізніше останнього дня місяця. Матеріально відповідальні особи повинні контролювати щодня дотримання норм запасів і при істотних відхиленнях фактичних запасів від встановлених норм повідомляти у відділ постачання та керівництву установи.		
Реєстр прийняття-здачі документів ( або Звіт про рух матеріальних цінностей на складі)	М- 13	Періодично завідувач складом на підставі первинних документів складає Реєстр та здає у бухгалтерію

При наявності в установі електронних обчислювальних машин (ЕОМ) складський облік може бути повністю автоматизований шляхом створення автоматизованого робочого місця (АРМ) завідувача складу. У такому разі всі облікові реєстри і звіти формуються автоматично, можуть бути надруковані на

паперових носіях інформації у вигляді машинограм або ж автоматично (на магнітних носіях) передані для використання на центральну ЕОМ у бухгалтерію. Це значно полегшує облік товарно-матеріальних цінностей та підвищує його якість і оперативність.

### 5.3. Аналітичний та синтетичний облік запасів

Аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії можна вести трьома різними способами (рис.5.2):

- паралельно-картковим (книжковим),
- в оборотних відомостях,
- оперативно-бухгалтерським (сальдовим).

Останній метод вважають найбільш раціональним.



Рис.5.2 Способи ведення аналітичного обліку запасів у бюджетних установах

**Паралельно-картковий** (або паралельно-книжковий) метод передбачає, що в бухгалтерії ведеться кількісно-сумовий облік за всіма номенклатурними номерами товарно-матеріальних цінностей, для чого для кожного виду (облікової групи) відкривають картку кількісно-сумового обліку (т.ф. №3-7) або відповідну кількість сторінок у «Книзі кількісно-сумового обліку» (т.ф. №3-6).

У кінці місяця визначають обороти і залишки за кожним аналітичним рахунком і складають «Оборотні відомості» (т.ф. №3-11), підсумки яких звіряють з даними синтетичного обліку. Таким чином, при цьому методі кількісний облік матеріалів у бухгалтерії і на складі дублюється, що значно підвищує його трудомісткість та вартість і викликає часте відставання аналітичного обліку від синтетичного. Але він забезпечує подвійний контроль за рухом та збереженням матеріалів, постійне порівняння даних обох видів обліку (складського й аналітичного), своєчасне виявлення помилок, підвищення достовірності облікових даних. Тому в невеликих бюджетних установах цей метод застосовують досить часто і успішно.

**Метод оборотних відомостей** передбачає, що в бухгалтерії ведуться лише «Оборотні відомості» (т.ф. №3-11) кількісно-сумового обліку за матеріально-відповідальними особами і видами цінностей (залишок на початок місяця, надійшло, вибуло, залишок на кінець місяця - кількість і сума).

Записи в такі оборотні відомості виконують на підставі первинних документів та їх реєстру за місяць (окремо з надходження і видатку), який складають для кожної матеріально відповідальної особи у розрізі номенклатурних номерів. Дані такого реєстру звіряють з картками складського обліку. Замість реєстру можна використовувати з цією ж метою «Звіт про рух матеріалів на складі», який більше відповідає цьому методові обліку. Підсумки звіту переносять до оборотної відомості.

Підсумки оборотних відомостей за всіма матеріально відповідальними особами звіряють з даними синтетичного обліку. Оборотні відомості за цим методом ведуть у вигляді зшитка з вкладними аркушами. Найменування матеріалів та їхні номенклатурні номери записують лише один раз на початку

року, а щомісяця заносять на вкладні аркуші дані про рух матеріалів та їх залишки на кінець місяця.

**Оперативно-бухгалтерський (сальдовий)** метод обліку матеріалів широко застосовують у бюджетних установах, що мають значну облікову номенклатуру матеріалів, та в централізованих бухгалтеріях. Цей метод поєднує в одному процесі аналітичний облік матеріалів у бухгалтерії з оперативним обліком на складах, що сприяє поліпшенню обліку матеріалів та посиленню контролю за їх використанням, зменшенню кількості бухгалтерських записів з обліку матеріалів, усуненню дублювання кількісного обліку матеріалів на складах і в бухгалтерії. Все це значно підвищує оперативність і точність бухгалтерського обліку матеріалів, знижує його трудомісткість та підвищує ефективність праці облікових працівників.

При цьому методі облік матеріалів на складах ведеться тільки в натуральних вимірниках, а в бухгалтерії - тільки у грошовому виразі за твердими (постійними) обліковими цінами у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб та груп матеріалів.

У кінці місяця завідувач складу виводить залишки у цих регістрах і переносить їх з карток складського обліку в «Сальдову книгу (відомість)», яку передає до бухгалтерії.

У бухгалтерії залишки матеріалів таксують (розцінюють) за твердими цінами і визначають суму залишків за окремими групами матеріалів у розрізі матеріально відповідальних осіб. Ці залишки звіряють з даними аналітичного обліку, який ведеться у грошовому вимірнику за тими ж обліковими групами матеріалів і за тими ж постійними (твердими) цінами. При виявленні розбіжностей у конкретній групі перевіряють первинні документи щодо кількості матеріалів, які надійшли та вибули, правильності застосування ціни і таксування. Виявлені помилки в аналітичному обліку виправляють методами додаткових записів або «червоного сторно». Помилки у картках складського обліку виправляють коректурним способом.

Відхилення від облікових цін, що закономірно з'являються при цьому методі обліку, можуть відображатися в обліку двома способами. Якщо вони незначні (в умовах стабільності економіки), їх можна зразу ж при надходженні матеріалів та виникненні відхилень відносити за рахунок відповідних джерел фінансування, тобто списувати на видатки.

В умовах нестабільної економічної ситуації, при значних коливаннях цін на матеріали (в умовах інфляції тощо) для обліку відхилень бажано відкривати окремі аналітичні рахунки «Відхилення від облікових цін» до кожного синтетичного рахунку або субрахунку. Щомісячно суми таких відхилень необхідно розподіляти і списувати на витрати пропорційно вартості витрачених матеріалів за обліковими цінами. При такій організації обліку залишок матеріалів на синтетичному рахунку (субрахунку) буде відображено за їхньою фактичною собівартістю.

Для обліку виробничих запасів і господарських матеріалів планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено синтетичні рахунки класу 2 «Запаси»:

20 – «Виробничі запаси», 21 – «Тварини на вирощуванні та відгодівлі», 22 – «МШП», 23 – «Матеріали і продукти харчування», 24 – «Готова продукція», 25 – «Продукція сільськогосподарського виробництва».

До кожного з цих рахунків відкриваються субрахунки за видами товарно-матеріальних цінностей.

Облік операцій з витрачання матеріалів, крім продуктів харчування, ведуть у накопичувальній відомості з витрачання матеріалів (МО №13).

Записи у цю відомість здійснюють за кожним документом зокрема у розрізі субрахунків. В таблиці 5.3 відображено типові проведення, що використовують для обліку запасів в бюджетній установі.

Після закінчення місяця підсумки субрахунків переносять до книги Журнал-головна.

## Типові проведення з обліку руху запасів бюджетних установ

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Оприбуткування виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, у тому числі за операціями з централізованого постачання установою-закупником (вартість без ПДВ):		
	- що сплачені шляхом попередньої оплати рахунку	201-218, 231-239	361,362, 364
	- що сплачені після їх отримання	201-218, 231-239	675
	Сума ПДВ з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок загального фонду	801, 802	361, 362, 364, 675
2.	Сума ПДВ з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок коштів спецфонду:		
	- якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811-813	361, 362, 364,675
	- якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	
3	Отримані установою-замовником виробничі запаси, матеріали, продукти харчування, медикаменти та інші запаси від установи-закупника за операціями з централізованого постачання	201-218, 231-239	683, 684
4	Списання використаних виробничих запасів на підставі документів, крім отриманих за операціями з централізованого постачання	801, 802, 811-813	201-218, 231-236, 238, 239
5	Передані виробничі запаси, закуплені шляхом централізованого постачання з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника	683, 684	201-218, 231-239
6	Згідно з отриманими актами від установи-замовника на фактичні видатки відносяться суми використаних запасів установою-закупником	801, 802, 813	683, 684
7	Отримання матеріалів і продуктів харчування як гуманітарної допомоги	231-236, 238, 239	364
8	Оприбуткування лишків матеріалів і продуктів харчування, виявлених при інвентаризації	231-236, 238, 239	711
9	Відображена вартість сум переоцінки запасів:		
	- дооцінка	201-218, 231-236, 238, 239	441
	- уцінка	441	201-218, 231-236, 238, 239
10	Списання недостач виробничих запасів у межах установлених норм, а також недостач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи (винних осіб не встановлено), придбаних у поточному році, у минулих роках, за розрахунками з централізованого постачання	801, 802, 811-813, 431, 432, 683, 684,	201, 204, 205, 231-236, 238, 239,
	Водночас проводиться другий запис:		
	- на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб	363	711
	- коли винних осіб не встановлено, справи знаходяться в слідчих органах	05	-

#### 5.4. Облік МШП

До МШП зараховують засоби праці, що придбані для використання у статутній діяльності установи на строк менше одного року. У той же час малоцінні та швидкозношувані предмети, як засоби праці, мають певну специфіку використання: вони можуть використовуватися у діяльності установи тривалий час (протягом декількох місяців), не змінюючи при цьому зовнішнього вигляду та основних фізичних властивостей. До таких засобів зараховують дрібний господарський інвентар, інструменти, сценічно-постановчі засоби вартістю до 10 грн. за одиницю (комплект), посуд тощо.

Для обліку МШП планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено окремий синтетичний рахунок 22 «МШП», облік за яким ведеться на двох субрахунках: 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації»; 222 «Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення».

*Слід пам'ятати:*



Рух МШП у бюджетних установах оформляється первинними документами типових міжвідомчих форм (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Типові міжвідомчі форми для обліку МШП

Типові форми		Примітки
№	Назва	
1	2	3
МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	
МШ-2	Картка обліку МШП	
МШ-3	Замовлення на ремонт або	

Продовження таблиці 5.4

1	2	3
	заточування інструментів (пристроїв)	
МШ-4	Акт вибуття МШП	Застосовується для оформлення поломки та втрати МШП
МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні	Складається на підставі актів вибуття (ф. № МШ-4) і подається до центрального складу, звідки видаються до цеху інструменти (пристрої) того ж найменування, марки та розміру без додаткової виписки накладних вимог або забірних карток.
МШ-6	Особова картка № обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	
МШ-8	Акт на списання МШП	застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку використання, інших МШП і здавання їх в комору для утилю

Крім того, в бюджетних установах за необхідності можуть використовуватися відомчі (галузеві) форми первинних документів з обліку МШП та форми документів і реєстрів, затвержені ДКУ, такі як «Журнал реєстрації битого посуду» т. ф. №3 - 10 та інші.

У процесі документування руху малоцінних та швидкозношуваних предметів, як і інших об'єктів, розрізняють документи оперативного і бухгалтерського обліку. До перших належать документи, що відображають передачу зазначених предметів у ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу предметів робітникам у тимчасове користування та



повернення тощо. Це, перш за все, документи типових форм № МШ-1, МШ-2, МШ-3, МШ-6 та МШ-7. Складають їх, як правило, керівники підрозділів, комірники для оперативного контролю за збереженням, рухом, станом і використанням малоцінних та швидкозношуваних предметів.

До документів бухгалтерського обліку зараховуються документи, якими оформляється відпуск предметів у виробництво зі зміною матеріально відповідальної особи, їх списання та ін., тобто ті первинні документи, які є підставою для здійснення записів на рахунках. Це можуть бути забірні картки (т. ф. № 3-5), накладна-вимога (т.ф. № 3-3), акти на вибуття і списання МШП (т. ф. № МШ-4, МШ-5, МШ-8).

Особливістю обліку МШП в бюджетних установах є те, що їхня вартість при передачі зі складу в експлуатацію не списується з балансу, а залишається в обліку до повного використання, тобто до часу втрати придатності.

Крім того, на вартість МШП, що надійшли в установу, створюють фонд у МШП за видами з одночасним відображенням фактичних видатків на придбання (табл.5.5).

Таблиця 5.5

Основні господарські операції з обліку МШП

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Оприбуткування МШП (вартість без ПДВ):		
	- що сплачені шляхом попередньої оплати	221	361, 362,364
	- що сплачені після їх отримання	221	675
	Водночас проводиться другий запис (сума без ПДВ)	801, 802, 811-813	411
2	ПДВ по МШП:		
	- придбаних за рахунок коштів загального фонду	801, 802	361, 362
	- придбаних за рахунок коштів спецфонду:		
	якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811-813	361, 362
якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	361, 362,364,675	

## Продовження таблиці 5.5

3	Отримані установою-замовником МШП від установи-закупника, придбані за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок коштів загального фонду кошторису або за рахунок інших надходжень спеціального фонду кошторису, якщо установа-закупник є бюджетною установою	221-222	411
4	Отримання МШП як гуманітарна допомога	221	364
		812	411
5	Видача зі складу в експлуатацію МШП:		
	- вартість до 10 грн. включно за одиницю (комплект)	411	221/1
	- вартість більше 10 грн. за одиницю (комплект)	221/2	221/1
6	Оприбуткування лишків МШП (при інвентаризації)	221	711
		811	411
7	Реалізація лишків МШП, що не використовуються установою	411	221
	На суму коштів від реалізації проводиться запис	364, 675	711
8	Списання МШП, які стали непридатними	411	221
9	Оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбору необоротних активів, МШП, які залишені для ремонту та інших потреб установи	231234, 235, 238,239	711
10	Списання МШП, установлених при інвентаризації недостач і втрат	411	221
	Водночас проводиться другий запис:		
	- на суму, яка віднесена на рахунок винних осіб	363	711
	- коли винні особи не встановлені	05	-

На підставі проведених господарських операцій складається «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення МШП» – МОН<sup>№</sup>10 (бюджет), підсумки якого переносяться до книги Журнал-головна.

### 5.5. Інвентаризація запасів та відображення в обліку її результатів

Бюджетні установи й організації повинні проводити інвентаризацію матеріалів, продуктів харчування, палива, малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших матеріальних цінностей за місцем зберігання та за матеріально відповідальними особами в строки і порядку, передбаченому Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів,

товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення й перелік майна, що підлягає інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником установи (крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим). Інвентаризація всіх цінностей проводиться в установлені терміни, включаючи цінності, на предмет наявності яких проводились позапланові перевірки протягом року.

Бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

- а) молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл – не менше одного разу на квартал;
- б) готових виробів, сировини і матеріалів, пального, кормів, фуражу та інших матеріалів – не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
- в) продуктів харчування і спирту – не менше одного разу на квартал;
- г) незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях і підсобних сільських та навчально-дослідних господарствах – не раніше 1 жовтня звітного року і, крім того, періодично – у терміни, які встановлюють міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад (за підпорядкуванням).

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передавання справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цін і (на день встановлення таких фактів);
- після пожежі або стихійного лиха (повені, землетрусів тощо);
- у випадку ліквідації установи;
- згідно з розпорядженням судових та слідчих органів
- при передачі майна установи в оренду;

- при передачі підприємств установ, організацій або їхніх структурних підрозділів з одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

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

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язковою участю головного бухгалтера. Очолює інвентаризаційну комісію керівник установи або його заступник. Наказом встановлюють також терміни початку та закінчення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку.

Матеріальні цінності під час інвентаризації заносять в описи з кожного окремого найменування із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту й кількості (рахунком, масою або мірою). На виявлені пошкоджені цінності складають додаткові акти, в яких зазначають причини, характер і ступінь псування, та вказують винних у цьому осіб. Матеріальні запаси, що надійшли під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами в присутності членів інвентаризаційної комісії і оприбутковуються після проведення інвентаризації. Такі цінності заносять в окремий опис під назвою «Матеріальні цінності, що надійшли під час інвентаризації». Одночасно в документі про надходження таких цінностей за підписом голови інвентаризаційної комісії робиться відмітка «Після інвентаризації» з посиланням на лату опису, в якому зазначено такі цінності.

Після закінчення інвентаризації оформлені описи здають до бухгалтерії для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації.

Про всі недостачі, лишки, втрати, пов'язані з псуванням матеріальних цінностей, інвентаризаційна комісія повинна одержати письмові пояснення відповідальних працівників. На підставі цих пояснень та матеріалів інвентаризації комісія встановлює характер і причини виявлених недостач, втрат і псування цінностей або їх лишків і з урахуванням цього вносить пропозицію щодо порядку регулювання різниці між даними інвентаризації та обліку.

Виявлені при інвентаризації розходження фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку регулюються в такому порядку:

- виявлені лишки цінностей підлягають оприбуткуванню з подальшим виявленням причин їх виникнення та винних у цьому осіб;

- нестача матеріальних цінностей в межах установлених норм природних втрат списується за розпорядженням керівника на витрати установи. Норми природних втрат застосовуються лише у випадку виявлення фактичних нестач. Списувати матеріальні цінності у межах норм природних втрат до встановлення факту нестачі забороняється. За відсутності затверджених норм природних втрат (з окремих видів цінностей) усі нестачі розглядаються як понаднормові;

- взаємозалік лишків і нестач через пересортування може бути дозволений тільки як виняток за один і той же період, для однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи, щодо матеріальних цінностей одного й того ж найменування та в тотожних кількостях. Якщо при цьому вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає, перевищує вартість цінностей, виявлених у лишках, різниця у вартості повинна бути віднесена на винних осіб;

- нестача матеріальних цінностей понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей зараховуються на винних осіб і стягуються з них за вартістю, встановленою відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. При виявленні нестач і втрат внаслідок зловживань відповідні матеріали протягом п'яти днів після встановлення такого факту підлягають передачі до слідчих органів, а на суму нестачі (втрати) оформляється цивільний позов;

- у випадках, коли конкретних винуватців не встановлено або ж у стягненні з них відмовлено судом, нестачі матеріальних цінностей понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха, від не розкритих крадіжок списуються на витрати бюджетних установ, але лише після ретельної перевірки щодо відсутності винних осіб та вжиття необхідних заходів для запобігання подібним явищам.

У бухгалтерському обліку результати інвентаризації повинні бути відображені не пізніше десяти днів після їх закінчення і у тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, і обов'язково до складання річного звіту (табл.5.6).

Таблиця 5.6

Бухгалтерські записи за результатами інвентаризації запасів у бюджетній установі

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
Оприбутковано надлишки матеріалів і продуктів харчування, виявлені при інвентаризації	231-236, 238-239	711
Списано матеріали у межах норм природних втрат, а також нестачі і втрати від псування за рахунок установи	801,802, 811-813	201,202,204, 231-236, 238-239
Списання нестач і втрат матеріалів і продуктів харчування за рахунок винних осіб:		
- на облікову вартість	801,802, 811-813	231-236, 238-239
- на суму відшкодування, віднесена на винних осіб	363	711

**Контрольні питання**

1. Основні завдання бухгалтерського обліку матеріалів.
2. Класифікація та оцінка запасів бюджетних установ.
3. Як ведеться облік матеріалів на складі?
4. Документальне оформлення видачі матеріалів зі складу.
5. Синтетичний облік матеріалів.
6. Аналітичний облік матеріалів.
7. Рахунки, що використовуються для обліку МШП.
8. Облік придбання МШП.
9. Облік списання МШП.
10. Інвентаризація запасів та відображення в обліку її результатів.

## Тести

**1. Вартість матеріальних цінностей, одержаних безоплатно, у бюджетному обліку визначається**

- а) за обліковою ціною;
- б) за ринковою ціною;
- в) за ціною можливого продажу;
- г) не визначається, такі матеріальні цінності обліковуються тільки у кількісному виразі.

**2. Централізоване постачання матеріальних цінностей здійснюється**

- а) бюджетною установою тільки від одного постачальника;
- б) бюджетною установою тільки від установи вищого рівня;
- в) установою вищого рівня через спеціалізовані установи-закупники;
- г) бюджетною установою тільки від постачальників за тендером.

**3. Якщо виявлено нестачу матеріальних цінностей або їх пошкодження, псування під час перевезення, таке оприбуткування цінностей оформлюється**

- а) актом про приймання матеріалів № 3-1;
- б) товарно-транспортною накладною № 1- ТН;
- в) прибутковим ордером № М-4;
- г) накладною (вимогою) № 3-3.

**4. Надходження на склад матеріалів власного виготовлення, відходів виробництва, від ліквідації основних засобів, МШП тощо оформлюється**

- а) актом про приймання матеріалів № 3-1;
- б) забірною карткою № 3-5;
- в) прибутковим ордером № М-4;
- г) накладною (вимогою) № 3-3.

**5. Внутрішнє переміщення матеріалів у бюджетній установі оформлюється**

- а) актом про приймання матеріалів № 3-1;
- б) забірною карткою № 3-5;
- в) прибутковим ордером № М-4;
- г) накладною (вимогою) № 3-3.

**6. Систематичний щоденний відпуск матеріалів і палива, та періодичний їх відпуск через відповідні проміжки часу протягом місяця оформлюється**

- а) актом про приймання матеріалів № 3-1;
- б) забірною карткою № 3-5;
- в) прибутковим ордером № М-4;
- г) накладною (вимогою) № 3-3.

**7. Паралельно-картковий метод аналітичного обліку матеріалів у бухгалтерії передбачає**

- а) кількісно-сумовий облік за матеріально-відповідальними особами і видами цінностей за допомогою тільки Оборотних відомостей;
- б) облік матеріалів на складах тільки в натуральних вимірниках, в бухгалтерії - тільки у грошовому виразі, у кінці місяця залишки у цих регістрах переносяться з карток складського обліку в Сальдову відомість, яка залишається у бухгалтерії;
- в) облік за всіма номенклатурними номерами матеріальних цінностей за допомогою карток або Книги кількісно-сумового обліку, що дублює кількісний облік матеріалів у бухгалтерії і на складі;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.



**8. Вартість сум дооцінки запасів у бухгалтерському обліку бюджетних установ, які раніше були отримані за рахунок коштів загального фонду, відображається проведенням**

- а) Дт20,23 Кт 701,702;
- б) Дт20,23 Кт711;
- в) Дт20,23 Кт441;
- г) Дт441 Кт20,23.

**9. Вартість сум уцінки запасів у бухгалтерському обліку бюджетних установ, які раніше були отримані за рахунок коштів спеціального фонду, відображається проведенням**

- а) Дт701Кт20,23;
- б) Дт711 Кт20,23;
- в) Дт20,23 Кт441;
- г) Дт441 Кт20,23.

**10. Списання недостач запасів, віднесених на рахунок установи (винних осіб не встановлено), придбаних у поточному році за рахунок загального фонду, відображається в бухгалтерському обліку бюджетних установ проведенням**

- а) Дт701 Кт20,23;
- б) Дт801 Кт20,23;
- в) Дт20,23 Кт801;
- г) Дт431 Кт20,23.

**11. Списання недостач запасів, віднесених на рахунок установи (винних осіб не встановлено), придбаних у минулих роках за рахунок загального фонду, відображається в бухгалтерському обліку бюджетних установ проведенням**

- а) Дт701 Кт20,23 та Дт 05;

- б) Дт801 Кт20,23 та Дт 05;
- в) Дт20,23 Кт801 та Дт 05;
- г) Дт431 Кт20,23 та Дт 05.

**12. Списання недостач виробничих запасів (винні особи встановлено), придбаних за рахунок загального фонду**

- а) Дт701 Кт20,23;
- б) Дт801 Кт20,23;
- в) Дт363 Кт711;
- г) Дт363 Кт20,23.

**13. До МШП у бюджетних установах зараховують**

- а) засоби праці, що придбані для використання у статутній діяльності установи протягом декількох місяців;
- б) дрібний господарський інвентар, інструменти, строк використання яких більше одного року.
- в) сценічно-постановчі засоби вартістю до 10 грн. за одиницю (комплект), строк використання яких більше одного року;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

**14. Списання МШП, які стали непридатними, придбаних за рахунок загального фонду**

- а) Дт701 Кт22;
- б) Дт801 Кт22;
- в) Дт411 Кт22;
- г) Дт411Кт801.

**15. Бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію готових виробів, сировини і матеріалів, пального та інших матеріалів**

- а) не менше одного разу на місяць;

- б) не менше одного разу на квартал;
- в) не менше одного разу на рік;
- г) на власний розсуд керівництва бюджетної установи.

**16. Бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію продуктів харчування**

- а) не менше одного разу на місяць;
- б) не менше одного разу на квартал;
- в) не менше одного разу на рік;
- г) на власний розсуд керівництва бюджетної установи.

**17. Облік операцій з витрачання матеріалів, крім продуктів харчування, у бюджетних установах ведуть у**

- а) меморіальному ордері № 10;
- б) меморіальному ордері № 11;
- в) меморіальному ордері № 12;
- г) меморіальному ордері № 13.

**18. Облік операцій з МШП у бюджетних установах ведуть у**

- а) меморіальному ордері № 10;
- б) меморіальному ордері № 11;
- в) меморіальному ордері № 12;
- г) меморіальному ордері № 13.

**19. Облік операцій з витрачання продуктів харчування у бюджетних установах ведуть у**

- а) меморіальному ордері № 10;
- б) меморіальному ордері № 11;
- в) меморіальному ордері № 12;
- г) меморіальному ордері № 13.

## **20. Проведення інвентаризації у бюджетних установах є обов'язковим**

- а) перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- б) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передавання справ);
- в) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цін і (на день встановлення таких фактів);
- г) всі відповіді правильні.

### **Практичні завдання**

#### **1. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** У міській лікарні №10 м. Одеси протягом травня 2013 р. відбулися наступні операції:

У лабораторії лікарні:

10.05.2013 р. у ході тендерної закупівлі було оприбутковано від постачальника перев'язувальні матеріали на суму 12300,00 грн., у т.ч. ПДВ (придбання відбулося за рахунок загального фонду).

12.05.2013 р. за рахунок власних коштів лікарнею було придбано лабораторні пакети № 10 в кількості 1200 шт. за ціною 5,40 грн. за шт., у т.ч. ПДВ (оплата за товари відбулася 9.05.2013 р.)

В лікувальному блоці:

13.05.2013 р. оприбутковано будівельні матеріали на суму 24000,00 грн., які були надані меценатом безкоштовно.

22.05.2013 р. в ході проведеної інвентаризації було виявлено недостачу лікувальних матеріалів на суму 120,00 грн. Винну особу не встановлено.

У харчовому блоці :

23.05.2013 р. оприбутковано харчові продукти від постачальника на суму 21200,00 грн., у т.ч. ПДВ. (придбання відбулося за рахунок спеціального фонду).

28.05.2013 р. у ході проведеної інвентаризації було виявлено надлишок харчових продуктів, облікова ціна яких склала 900,00 грн.

29.05.2013 р. у ході проведеної інвентаризації було виявлено недостачу харчових продуктів, облікова ціна яких склала 270,00 грн. Винна особа – комірник.

30.05.2013 р. з комори було видано харчові продукти до кухні на суму 400,00 грн. І в той же день відбулася реалізація готової продукції кінцевому споживачу на суму 2000,00 грн. в т.ч. ПДВ

В автомобільній майстерні:

01.05.2013 р. оприбутковано МШП на суму 200,00 грн., як гуманітарна допомога.

02.05.2013 р. видано з комори МШП на суму 190,00 грн. на ремонт авто.

05.05.2013 р. відбулася реалізація інструментарію покупцеві. Продажна ціна склала 2900,00 грн. Облікова ціна реалізованих МШП 700,00 грн.

**Завдання.** Відобразити всі операції в обліку бюджетної установи.

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** Згідно з рішенням районного відділення освіти загальноосвітня школа повинна передати для поточних потреб дитячого садка мийні засоби та електронні лампочки на загальну суму 750,00 грн. Крім цього, передають вази для квітів на суму 330,00 грн., які обліковуються на рахунку 221. Матеріальні цінності придбані в поточному році за рахунок загального фонду.

**Завдання.** Відобразити в обліку бюджетної установи:

- безоплатну передачу матеріальних цінностей від одного розпорядника до іншої бюджетної установи.

## РОЗДІЛ 6. ОБЛІК ФІНАНСУВАННЯ ТА РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ

6.1. Облік фінансування через органи ДКУ.

6.2. Облік операцій па поточних (бюджетних) рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах ДКУ.

6.3. Облік касових і фактичних видатків.

6.4. Облік внутрішніх розрахунків.

*Ключові поняття:* фінансування, поточні (бюджетні) рахунки у банках, реєстраційні рахунки в органах ДКУ, касові і фактичні видатки, внутрішні розрахунки, кореспонденція рахунків.

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

Установи, що утримуються за рахунок Державного або місцевих бюджетів, фінансуються, як правило, через органи Державного казначейства України, яким в установах уповноважений банків відкривають єдиний казначейський рахунок (рис.6.1).

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

**Єдиний казначейський рахунок** - це система бюджетних рахунків органів ДКС в установах банків, на які зараховують надходження до державного бюджету і з яких органи ДКС здійснюють платежі на користь суб'єктів господарювання, які виконали послуги розпорядникам бюджетних коштів, та оплачують інші видатки бюджетних установ.

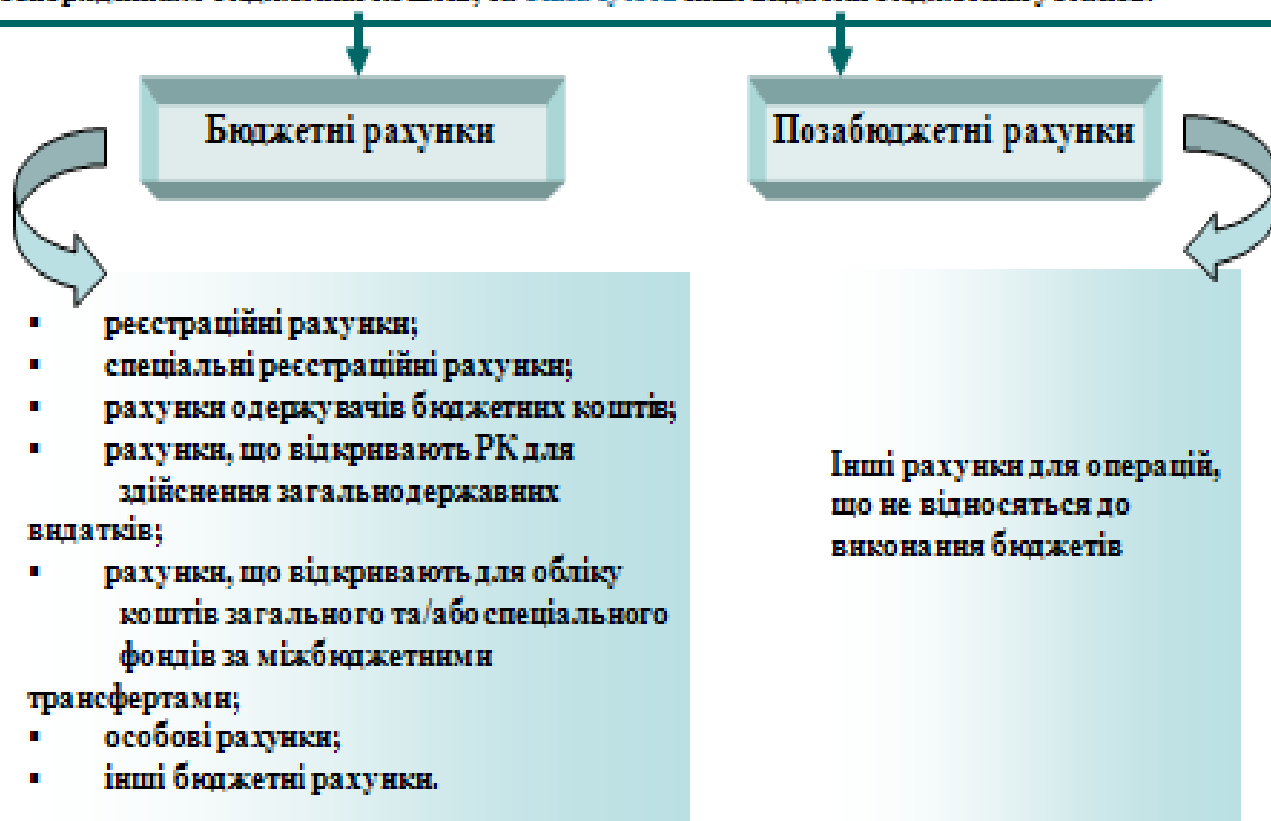


Рис.6.1. Система бюджетних рахунків органів ДКС

При фінансуванні через територіальні органи ДКУ всі поточні рахунки бюджетних установ в уповноважених банках закриваються, а в органах ДКУ їм відкриваються реєстраційні рахунки відповідно до інструкції ДКУ «Порядок відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України».

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

В органах ДКУ відкриваються рахунки двох видів:

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

2) позабюджетні - для обслуговувані операцій, що не відносяться до виконання бюджетів.

*Бюджетні рахунки* поділяють на такі види:

а) реєстраційні рахунки (РК) - відкривають розпорядникам бюджетних коштів для обліку операцій з виконання загального фонду кошторису;

б) спеціальні реєстраційні рахунки - відкривають для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторису;

в) рахунки одержувачів бюджетних коштів - відкривають для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів;

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

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

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

є) інші бюджетні рахунки.

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

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

Підставою для оплати видатків є платіжні доручення РК та документи, що підтверджують цільове використання коштів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт, тендерна документація, акцепти тендерних пропозицій, контракти, договори про закупівлю тощо).

Платіжні доручення на перерахування до бюджетів та державних цільових фондів сум податків і зборів (обов'язкових платежів), пені, штрафів та



інших санкцій, передбачених чинним законодавством, та розрахункові документи на безспірне стягнення приймаються органами ДКУ незалежно від залишку коштів на реєстраційних рахунках. Виконання цих розрахункових документів здійснюється органами ДКУ відповідно до «Порядку безспірного списання коштів з реєстраційних рахунків установ та організацій, оплата видатків яких здійснюється з єдиного казначейського рахунка», або до інших нормативно-правових актів.

Платіжні доручення подаються до органів ДКУ у двох примірниках, на першому з яких ставляться відбиток печатки та підписи відповідальних осіб установи (рис. 6.2). Дата платіжного доручення повинна відповідати даті його фактичного подання або даті наступного дня, якщо документи надійшли після операційного часу. Платіжне доручення дійсне протягом 10 днів. Підготовлені та перевірені платіжні доручення передаються органами ДКУ до установ банків у вигляді електронних розрахункових документів каналами зв'язку в системі «клієнт-банк».

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

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

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

70 «Доходи загального фонду» (субрахунки 701 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи», 702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи»);

31 «Рахунки у банках»;

32 «Рахунки в казначействі».

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ №		1	0010001	
№	1 Януаря 2008р.	Одержавно банком		
		"-----"		2008р.
Платник	Права та підприємство "Т"			
Код за ЄДРПОУ	11345678			
Банк платника	код банку	ДЕБЕТ рах.№	СУМА	
КРД(+) АШБ "Азов" м. Київ.	322904	12341234123412	340,00	
Отримувач	ВДК у Дніпропетровській обл. м. Київ			
Код	11345678			
Банк отримувача	код банку	КРЕДИТ рах.№		
УДК у м. Київ	820019	12341234123412		
Сума словами	Триста сорок три, 00 коп.			
Примітки платцю	Податок на прибуток. Код платежу 11021000.			

Рис. 6.2. Зразок платіжного доручення

У кредит субрахунків 701, 702 записують суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки установи, передбачені загальним фондом кошторису згідно із затвердженим державним або місцевим бюджетом.

За дебетом цих субрахунків відображають:

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

Кредитовий залишок на цих субрахунках протягом року показує суму асигнувань з бюджету наростаючим підсумком з початку року за мінусом сум,

зарахованих на відновлення касових видатків бюджету. У кінці року рахунок 70 закривається і сальдо не має.

Аналітичний облік асигнувань з бюджету ведеться у спеціальних регістрах:

– картка аналітичного обліку отриманих асигнувань;

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

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

Для обліку коштів, призначених для перерахування на реєстраційні рахунки підвідомчих установ або одержувачів бюджетних коштів, ГРК і РК II ступеня використовують субрахунок 322 «Особові рахунки» (табл.6.1).

Таблиця 6.1.

Типові бухгалтерські записи з обліку доходів загального фонду при фінансуванні через органи ДКУ

№	Зміст операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Одержані асигнування із загального фонду бюджету: на утримання установи та інші цілі для перерозподілу підвідомчим установам (для ГРК та РК II ступеня)	321 322	701, 702 701, 702
2.	Перераховано кошти розпорядникам нижчого рівня	701,702	321,322
3.	Одержано асигнування загального фонду у вигляді векселів	341	701,702
4.	Відкликані кошти з реєстраційних рахунків РК	701,702	321,322
5.	Списуються у кінці року суми використаних асигнувань	701.702	431

Зазначені операції відображаються в «Накопичувальних відомостях руху коштів загального фонду в органах ДКУ (установах банку)» (МОН<sup>2</sup>), які складаються за кожним реєстраційним рахунком окремо. Аналітичний облік ведеться у розрізі реєстраційних рахунків, відкритих за кодами функціональної класифікації.

## **6.2. Облік операцій на поточних (бюджетних) рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах ДКУ**

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

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

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

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

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

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

Безготівкові розрахунки здійснюються з використанням різних видів розрахункових документів:

- платіжні доручення;
- платіжні вимоги-доручення;
- розрахункові чеки;
- акредитиви;
- документи в електронному вигляді у системі «клієнт - банк».

Безготівкові розрахунки бюджетних установ здійснюються за такими принципами (рис.6.3):

- 1) бюджетна установа не має права самостійно обирати установу банку для відкриття рахунків;
- 2) бюджетна установа сама обирає форму безготівкових розрахунків і погоджує її у відповідній угоді (договорі, контракті), укладеній з постачальником, виходячи з умов фінансування та наявних коштів;
- 3) кошти з рахунка установи списуються лише за розпорядженням його власника;
- 4) момент здійснення платежу має бути максимально наближеним до часу надання послуг, виконання робіт, отримання матеріалів тощо;
- 5) платежі здійснюються в межах залишків коштів на рахунку платника;
- 6) платежі здійснюються лише в розмірі зареєстрованих зобов'язань платника;
- 7) платежі здійснюються лише на передбачені кошторисом цілі та на підставі документів, що підтверджують цільове призначення витрачання коштів.

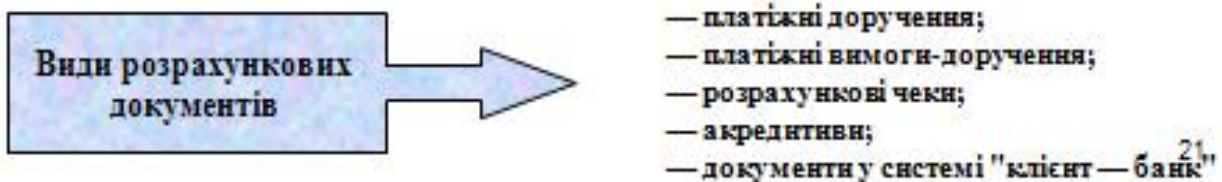
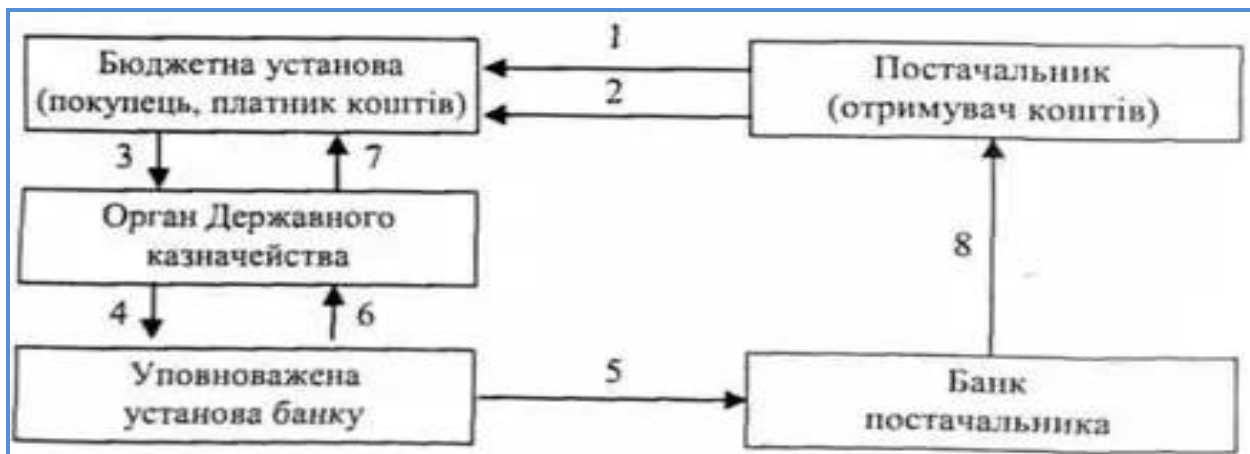


Рис. 6.3. Основні принципи безготівкових розрахунків бюджетних установ

Найбільш поширеними у бюджетних установах є розрахунки за допомогою платіжних доручень, які застосовуються як у розрахунках за товари, роботи, послуги, так і за нетоварними операціями (переказ коштів підвідомчим установам, платежі до бюджету, органів соціального страхування, погашення іншої кредиторської заборгованості, претензій, штрафів, пені тощо).

При фінансуванні бюджетних установ через органи ДКУ порядок розрахунків платіжними дорученнями має свої особливості, які впливають з того, що функцію обслуговуючого банку для таких установ фактично виконує орган ДКУ (рис.6.4).



- 1 – на підставі угоди постачальник виконує роботи бюджетній установі;
- 2 – після виконання роботи постачальник направляє установі рахунок-фактуру;
- 3 – установа подає до органу ДКУ платіжні доручення з підтвердними документами;
- 4 – орган ДКУ після перевірки наявності зареєстрованого відповідного зобов'язання та коштів на рахунку установи за відповідним КЕКВ (згідно з кошторисом) подає до уповноваженого банку платіжні доручення;
- 5 – уповноважений банк списує кошти з єдиного казначейського рахунка і переказує їх установі банку постачальника;
- 6 — уповноважений банк надсилає органу ДКУ виписки з казначейського рахунка з доданими платіжними дорученнями;
- 7 — орган ДКУ списує кошти з реєстраційного рахунка установи і надсилає останній виписку з рахунка з доданими платіжними дорученнями;
- 8 — банк постачальника зараховує кошти на рахунок отримувача коштів і надсилає виписку з рахунка постачальнику з доданими платіжними дорученнями.

Рис.6.4. Послідовність розрахунків платіжними дорученнями через органи Державного казначейства

Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку за витратами коштів з рахунків у банку та органах ДКУ наведена у таблиці 6.2.

Типова кореспонденція рахунків за витратами коштів з рахунків банку та  
органах ДКУ

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

Облік операцій за рухом грошових коштів на рахунках у банках та органах ДКУ ведуть:

- у МОН<sub>2</sub> (бюджет) - за коштами загального фонду;
- у МОН<sub>9</sub> (бюджет) - за коштами спеціального фонду.

При цьому для кожного субрахунки складають окремий меморіальний ордер з додатковою нумерацією (2а, 2б, 3а, 3б тощо). Записи у накопичувальні відомості здійснюють на підставі виписок банку (органу ДКУ) з доданими розрахунковими документами. У кінні місяця підсумки оборотів за кожним меморіальним ордером переносять окремим рядком у книгу Журнал-головна.

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

Під видатками (не ототожнювати із затратами) розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом – головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів. Тобто видатки – це державні платежі, що не підлягають поверненню (не створюють і не компенсують фінансових вимог).

Характерною особливістю обліку видатків бюджетних установ є їх поділ на касові та фактичні (рис.6.5).

Якщо касові та фактичні видатки збігаються у часі (що буває досить рідко), їх називають прямими видатками.

*Касовими видатками* вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. При цьому касовими видатками вважають як кошти, отримані готівкою в касу установи, так і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків. Звідси зрозуміло, що касові видатки не можна ототожнювати 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, обладнання, у фонди на соціальні заходи тощо.





Рис. 6.5. Характеристика касових і фактичних витрат бюджетних установ

*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 продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо.

Такий розподіл видатків в обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів.

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

Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами.

Облік фактичних видатків, як і касових, ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: для касових видатків – це касовий метод, при якому запис доходів і видатків здійснюється в момент отримання коштів, незалежно від періоду, до якого вони належать; для фактичних видатків – це метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюється в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів. Якщо касові та фактичні видатки збігаються у часі (що буває досить рідко), їх називають *прямими видатками*.

Основні види касових і фактичних видатків у розрізі окремих кодів економічної класифікації видатків бюджету наведені в таблиці 6.3.

Таблиця 6.3

Основні види касових і фактичних видатків бюджетних установ

Коди видатків	Касові видатки	Фактичні видатки
1110	Отримано кошти в касу установи для виплати заробітної плати	Нараховано заробітну плату
1120	Перераховано у 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	Списано витрачені медикаменти
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	Списано на видатки вартість використаної електроенергії на підставі документів організації – постачальника електроенергії

Облік касових видатків ведеться на синтетичних рахунках 31 «Рахунки в банках» та 32 «Рахунки в казначействі» у розрізі відповідних субрахунків. Ці рахунки є активними, грошовими.

За дебетом відображаються суми грошових коштів, що були отримані у вигляді фінансування і плати за надані послуги, а за кредитом - використання вказаних грошових коштів та повернення плати.

Облік операцій з руху грошових коштів при меморіально-ордерній формі обліку в бюджетних установах ведеться в «Накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального (спеціального) фонду в органах ДКУ (установах банків)» – меморіальні ордери №2 і №3.

Аналітичний облік касових видатків у бюджетних установах і централізованих бухгалтеріях ведеться у «Картці аналітичного обліку касових видатків», яка 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.

Схему обліку касових видатків зображено на рис.6.6.

Облік фактичних видатків ведеться на активних затратних рахунках 80 «Видатки із загального фонду» та 81 «Видатки спеціального фонду» у розрізі відповідних субрахунків.

За дебетом цих рахунків відображають суми фактичних видатків, проведених упродовж року, за кредитом – наприкінці року списання сум фактичних видатків на результат виконання кошторису.



Рис. 6.6. Схема обліку касових видатків

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).

Схему обліку фактичних видатків зображено на рис. 6.7.



Схема обліку фактичних видатків бюджетних установ

5	Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій (ф. № 405(б))
6	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами (ф. № 406(б))
7	Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів (ф. № 410(б))
8	Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами (ф. № 386(б))
12	Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування (ф. № 411(б))
13	Накопичувальна відомість витрачання матеріалів (ф. № 396(б))

Рис 6.7.Схема обліку фактичних видатків

#### 6.4. Облік внутрішніх розрахунків

Внутрішні розрахунки – це розрахунки, що виникають у процесі виконання бюджетів і кошторисів доходів і витрат між вищестоящими розпорядниками коштів та підвідомчими їм установами.

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

- 683 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом»;
- 684 «Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом».

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

Облік внутрішніх розрахунків ведеться відповідно до Інструкції про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей. Методика відображення в обліку таких операцій залежить від того, за рахунок яких коштів (загального чи спеціального фонду) та якою у становою-закупником (бюджетною чи госпрозрахунковою) проводяться централізовані закупівлі (табл. 6.4).

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

Таблиця 6.4

Облік операцій з централізованих поставок матеріальних ресурсів

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

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

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

### 6.5. Облік касових операцій

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

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



різні цілі, правила оформлення касових документів, ведення касової книги, контролю законності касових операцій.

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

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

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

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

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

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

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

Для оформлення документів на отримання зарплати, стипендій, допомоги, видатків на службові відрядження тощо РК подають до органів ДКУ заявку на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки, за формою, наведеною у додатку до «Порядку обслуговування державного бюджету за видатками», затвердженого наказом ДКУ від 25.05.2004 р. №89 (у двох примірниках). Один примірник цієї заявки після видачі готівки повертається РК з відповідним відбитком штампа казначея, зберігається як обов'язковий документ і є додатком до бухгалтерських реєстрів, що підтверджують обсяг та цільове спрямування бюджетних коштів.

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

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

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

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

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

Здійснення видатків готівкою на придбання продуктів харчування та медикаментів проводиться за тими самими документами, що й за перерахуванням, але за наявності на це дозволу головного розпорядника бюджетних коштів.

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

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

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

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

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

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

В установах, які мають велику кількість підрозділів або обслуговуються централізованою бухгалтерією, виплата зарплати може здійснюватися за письмовим наказом керівника іншими, крім касира, особами, з якими також укладають письмові договори про повну матеріальну відповідальність. Якщо через віддаленість обслуговуючої установи розрахунково-платіжна відомість не може бути повернена довіреною особою в касу протягом трьох днів, виплата зарплати оформляється через підзвітних осіб.

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

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

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

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

Для синтетичного обліку наявності та руху грошей у касі призначений активний рахунок 30 «Каса» ( 301 «Каса в національній валюті», 302 «Каса в іноземній валюті»).

Основні бухгалтерські проводки з обліку касових операцій у національній валюті наведені у таблиці 6.5.

Таблиця 6.5

Основні бухгалтерські проводки з обліку касових операцій у національній валюті

Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Надійшла готівка в касу з реєстраційного рахунка установи	<b>301</b>	<b>311,321</b>
2. Надійшла виручка за надані платні послуги	<b>301</b>	<b>711</b>
3. Оплачено готівкою захарчування працівників за місцем роботи	<b>301</b>	<b>674</b>
4. Внесено плату за проживання в гуртожитках	<b>301</b>	<b>364</b>
5. Повернуто в касу підзвітними особами залишок невикористаного авансу	<b>301</b>	<b>362</b>
6. Оприбутковано лишок коштів, виявлених під час інвентаризації каси	<b>301</b>	<b>363</b>
7. Виплачено заробітну плату і допомогу за тимчасовою непрацездатністю	<b>661</b>	<b>301</b>
8. Виплачено стипендії	<b>662</b>	<b>301</b>
9. Видано підзвіт працівникам установи	<b>362</b>	<b>301</b>
10. Внесено готівку з каси на реєстраційний рахунки	<b>311,321</b>	<b>301</b>
11. Віднесено на винних осіб нестачу готівки в касі, виявлену в результаті інвентаризації	<b>363</b>	<b>301</b>

На підставі касових звітів з указаною кореспонденцією рахунків здійснюють записи в «Накопичувальну відомість за касовими операціями - Меморіальний ордер №1» т.ф. №380 (бюджет) та в «Картку аналітичного обліку готівкових операцій», затверджену наказом ДКУ від 06.10.2000 р. №100. В останній за кожним звітом касира записують надходження і видаток та виводять залишок на кінець дня готівки за кожним кодом функціональної та економічної класифікації видатків (окремо за загальним фондом та видами коштів спеціального фонду). У централізованих бухгалтеріях складається окрема картка для кожної установи, що обслуговується такою бухгалтерією, та загальна картка для всіх установ. Картка відкривається па місяць. За її даними здійснюють контроль за дотриманням касової дисципліни у питанні цільового використання готівки за призначенням.

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

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

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

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

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

- копію відповідним чином зареєстрованого статуту (положення), завірену нотаріально або органом реєстрації;

- копію посвідчення про взяття бюджетної організації на облік у податкових органах (довідка ф. №9 4-ОПП);

- картку зі зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати документи, та відтиском печатки організації, на якій повинен бути ідентифікаційний код організації;

- довідку про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України;

- копію страхового свідоцтва про реєстрацію установи у фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;

- ліцензію НБУ на право займатися зовнішньоекономічною діяльністю.

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

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

Бухгалтерський облік валютних операцій ведеться бюджетними установами за субрахунками, встановленими планом рахунків:

302 «Каса в іноземній валюті»,

318 «Поточні рахунки в іноземній валюті»,



442 «Інша переоцінка» (для відображення курсових різниць).

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

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

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

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

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

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

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

До монетарних статей належать кошти в касі, на рахунках у банках та в казначействі, у розрахунках з підзвітними особами, іншими дебіторами і кредиторами за умови її подальшого погашення грошима. Немонетарними вважаються статті необоротних активів, запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, яка буде погашена не грошима, а взаємозаліками. сировиною,

товарами, обладнанням, послугами або в результаті інших не-грошових 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 кожну звітну дату, а монетарні статті перераховуються з використанням курсу НБУ щомісяця (на звітну дату).

Основні операції бюджетних установ з іноземною валютою наведено у таблиці 6.6.

Таблиця 6.6

Основні операції бюджетних установ з іноземною валютою

Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1. Зараховано кошти на валютний рахунок установи	318/1	701,702
2. Зараховано на валютний рахунок установи кошти, що надійшли як благодійні внески	318/1	712
3. Перераховано кошти на рахунок банку для придбання іноземної валюти відповідно до чинного законодавства	364	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326
4. Зараховано кошти в іноземній валюті, придбані через банк	318	364
5. Списана вартість послуги за придбання валюти	801,802, 811-813	364
6. Проведено розрахунок з Пенсійним фондом за придбану іноземну валюту:		

1	2	3
- нарахований пенсійний збір	801,802, 811-813	651
- перерахований пенсійний збір	651	311,313,314, 316,319,321, 323,324,326
7. Нараховано курсову різницю на залишок іноземної валюти на рахунках		
а) при збільшенні курсу	318	442
б) при зменшенні курсу	442	318
8. Одержано в касу іноземну валюту готівкою з валютного рахунка	302	318
9. Видано з каси в підзвіт іноземну валюту	362	302
10. Списується сума фактичного боргу установі за рахунок винної особи	363	362
11. Внесено в касу суму виявленої нестачі іноземної валюти в потрібному розмірі	302	363
12. Нараховано бюджету різницю між внесеною і фактичною сумою боргу винної особи	363	642

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 номер № 1-2, 1-3 і т. ін.

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

## **6.7. Облік інших грошових коштів**

Крім грошових коштів на поточних рахунках у банках, реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства України та в касі, бюджетні установи можуть мати інші грошові кошти, до яких зараховують: кошти в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, мазут, харчування і т. ін., оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, у повідомленнях на поштові перекази, у векселях одержаних та в інших грошових документах, у тому числі прийнятих на тимчасове зберігання від хворих (у лікарнях, санаторіях тощо). Перелічені цінності зберігаються, як правило, у касі установи.

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

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

Рахунок 33 має чотири субрахунки (рис.6.8):

331 „Грошові документи в національній валюті”	→	Обліковуються грошові документи установи, що отримані за вартістю в національній валюті.
332 „Грошові документи в іноземній валюті”	→	Обліковуються грошові документи установи, що отримані за вартістю в іноземній валюті.
333 „Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	→	Обліковуються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.
334 „Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті”	→	Обліковуються кошти в іноземній валюті, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, а будуть зараховані в наступному місяці.

Рис. 6.8. Характеристика субрахунків рахунка 33 «Інші кошти»

Розглянемо порядок використання цих субрахунків для відображення деяких операцій з грошовими документами.

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

Операції з акредитивами оформляються такими обліковими записами:

1. Виставлено акредитив для розрахунків з іногороднім постачальником

Дт субрах.331, 332 Кт субрах.311, 313, 314, 318, 321, 323, 324.

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

Дт субрах.675 Кт субрах.331, 332.

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

Дт субрах.311, 313, 314, 318, 321, 323, 324 Кт субрах.331, 332.

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

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

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

Дт субрах.331 Кт субрах.301, 311, 321, 362, 364.

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

Дт субрах.362 Кт субрах.331.

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

- 1) на отримане пальне (використані талони): Дт субрах.235 Кт субрах.362,
- 2) на витрачене пальне: Дт субрах 801, 802, 811 Кт субрах 235.

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

- 1) Одержана путівка від санаторно-курортної установи
  - сума вартості без ПДВ: Дт субрах.331 Кт субрах.364,
  - на суму ПДВ: Дт субрах.641 Кт субрах.364,
- 2) Видана санаторно-курортна путівка з частковою (повною оплатою її вартості готівкою)
  - на вартість без ПДВ: Дт субрах.301 Кт субрах.331,
  - на суму ПДВ: Дт субрах.301 Кт субрах.641.
- 3) Списання різниці у вартості путівки, реалізованої з пільгами:  
Дт субрах.812 Кт субрах.331.

Аналогічно оформлюють операції з іншими грошовими документами.

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

- 1) перерахування грошей: Дт субрах.333 Кт субрах.301,
- 2) зарахування на поточний, реєстраційний, спеціальний реєстраційний рахунок:

Дт субрах.311, 313, 321, 323 Кт субрах.333.

Для обліку векселів - письмового боргового зобов'язання встановленої форми, що дає право його власнику через певний строк вимагати відповідну

суму у боржника, призначено синтетичний рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» з розподілом на субрахунки:

341 «Векселі, одержані в національній валюті»

342 «Векселі, одержані в іноземній валюті».

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

1) отримано вексель від боржника: Дт субрах.341, 342 Кт субрах 364,

2) погашено короткостроковий вексель боржником: Дт субрах.313, 318, 323 Кт субрах.341, 342.

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

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

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших коштів наведена у таблиці 6.7.

Таблиця 6.7

Типова кореспонденція рахунків з обліку інших коштів

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Придбання поштових марок, талонів на бензин, харчування тощо	331	311-313, 321, 322, 364,675.
2	Використання талонів за цілодобовим призначенням, крім талонів на бензин	801, 802, 811	331
3	Видання в підзвіт талонів на бензин, бланків трудових книжок та вкладишів до них	362	331

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



## Контрольні питання

1. Необхідно охарактеризувати облік фінансування через органи ДКУ.
2. Необхідно охарактеризувати облік операцій на бюджетних рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах ДКУ.
3. Слід розкрити поняття про касові видатки бюджетних установ.
4. Слід розкрити поняття про фактичні видатки бюджетних установ.
5. Які рахунки використовують для обліку касових видатків бюджетних установ?
6. Які рахунки використовують для обліку фактичних видатків бюджетних установ?
7. Необхідно навести типові бухгалтерські проведення фінансування через органи ДКУ.
8. Слід навести типові бухгалтерські проведення касових видатків.
9. Слід навести типові бухгалтерські проведення фактичних видатків.
10. Потрібно визначити первинні документи з обліку фінансування через органи ДКУ.

## Тести

### 1. Єдиний казначейський рахунок - це

- а) спеціальний рахунок казначейства;
- б) реєстраційний банківський рахунок;
- в) система бюджетних рахунків органів ДКУ в установах банків;
- г) поточний рахунок казначейства.

### 2. В органах ДКУ відкриваються рахунки:

- а) бюджетні та позабюджетні;
- б) рахунки загального та спеціального фонду;
- в) спеціальні та інші бюджетні рахунки;
- г) реєстраційні та особові рахунки.

**3. Суми бюджетних коштів, що надійшли до бюджетної установи, передбачені загальним фондом кошторису, відображаються проведеннями:**

- а) Дт321 Кт702;
- б) Дт702 Кт321;
- в) Дт321 Кт712;
- г) Дт712 Кт321.

**4. Перераховано кошти розпорядникам нижчого рівня**

- а) Дт321 Кт702;
- б) Дт702 Кт321;
- в) Дт321 Кт712;
- г) Дт712 Кт321.

**5. Одержано асигнування загального фонду у вигляді векселів:**

- а) Дт341 Кт712;
- б) Дт701 Кт341;
- в) Дт341 Кт701;
- г) Дт712 Кт341.

**6. Списуються у кінці року суми використаних асигнувань:**

- а) Дт801 Кт701;
- б) Дт701 Кт801;
- в) Дт431 Кт701;
- г) Дт701 Кт431.

**7. Безготівкові розрахунки бюджетних установ здійснюються за такими принципами:**

- а) бюджетна установа має права самостійно обирати установу банку для відкриття рахунків;

- б) бюджетна установа сама обирає форму безготівкових розрахунків з постачальником;
- в) кошти з рахунка установи списуються тільки при наявності заборгованості перед постачальниками;
- г) платежі здійснюються лише та на підставі підтверджуючих документів стосовно витрачання коштів.

**8. Облік операцій за рухом грошових коштів на рахунках у банках та органах ДКУ за коштами загального фонду ведуть**

- а) у меморіальному ордері № 1, т. ф. № 381 (бюджет);
- б) у меморіальному ордері №2, т.ф. № 382 (бюджет);
- в) у меморіальному ордері №3, т.ф. № 382 (бюджет);
- г) у меморіальному ордері №4, т.ф. № 382 (бюджет).

**9. Облік операцій за рухом грошових коштів на рахунках у банках та органах ДКУ за коштами спеціального фонду ведуть**

- а) у меморіальному ордері № 1, т.ф. № 381 (бюджет);
- б) у меморіальному ордері №2, т.ф. № 382 (бюджет);
- в) у меморіальному ордері №3, т.ф. № 382 (бюджет);
- г) у меморіальному ордері №4, т.ф. № 382 (бюджет).

**10. Перераховано кошти за електроенергію**

- а) Дт801 Кт675;
- б) Дт675 Кт801;
- в) Дт675 Кт321;
- г) Дт321 Кт675.

**11. Надходження коштів за реалізацію транспортних засобів**

- а) Дт801 Кт105;
- б) Дт321 Кт105;

- в) Дт321 Кт675;
- г) Дт321 Кт701.

**12. Відшкодовані витрати загального фонду коштами спеціального фонду**

- а) Дт701 Кт321;
- б) Дт715 Кт321;
- в) Дт321 Кт715;
- г) Дт321 Кт701.

**13. Перераховано кошти постачальникам за послуги на умовах передплати**

- а) Дт801 Кт321;
- б) Дт675 Кт321;
- в) Дт364 Кт321;
- г) Дт361 Кт321.

**14. Перераховано суми ПДФО відповідно до законодавства**

- а) Дт661Кт641;
- б) Дт321Кт641;
- в) Дт641 Кт321;
- г) Дт641 Кт661.

**15. Касові видатки установи – це**

- а) суми, отримані з бюджетних рахунків чи готівкою в касу установи;
- б) видача грошей з каси установи;
- в) витрачання готівкових коштів;
- г) витрачання коштів при проведенні касових операцій.

### **16. Касове виконання бюджету – це**

- а) виконання всіх робіт та послуг згідно кошторису установи;
- б) видача грошей з бюджетних рахунків;
- в) витрачання готівкових коштів;
- г) витрачання коштів при проведенні касових операцій.

### **17. Фактичні видатки установи – це**

- а) суми, отримані з бюджетних рахунків установи;
- б) витрачання коштів при здійсненні статутної діяльності бюджетної установи;
- в) дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтверджені первинними документами;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

### **18. Прямі видатки – це**

- а) витрати, які безпосередньо залежать від фінансування установи;
- б) касові та фактичні видатки, які збігаються у часі;
- в) дійсні витрати, які компенсовані фінансуванням;
- г) касові видатки, які підтверджені кошторисом установи.

### **19. Касовими видатками установи є видатки за операціями**

- а) отримано з бюджетного рахунку готівка у касу на відрядження;
- б) видана готівка з каси на виплату заробітної плати;
- в) видана готівка з каси у підзвіт;
- г) утримано ПДФО з заробітної плати працівників.

### **20. Фактичними видатками установи є видатки за операціями**

- а) перераховані кошти постачальникам за виконані роботи за кошторисом;
- б) утримано ЄСВ від заробітної плати працівників установи;
- в) надано у бухгалтерію звіт про витрачання підзвітних сумна відрядження;
- г) утримано ПДФО з заробітної плати працівників установи.

## Практичні завдання

### 1. Ознайомтесь з інформацією вирішіть завдання.

**Умова.** Касиром бюджетної установи протягом робочого дня зафіксовано такі операції в касі:

- надійшла готівка в касу з реєстраційного рахунка установи в ДКУ у розмірі 12350,00 грн. на виплату заробітної плати та витрати під звіт;
- робітниками внесено в касу плату за проживання в гуртожитках - 2300,00 грн.
- з каси виплачено заробітну плату у розмірі 11998,00 грн.;
- оприбутковано лишок коштів, виявлених під час інвентаризації каси - 16,00 грн.;
- на кінець робочого дня внесено залишок готівки з каси на реєстраційний рахунок у ДКУ – суму розрахувати, за умови, що в касі залишилося - 20,00 грн.

**Завдання.** Відобразити в обліку бюджетної установи розрахунки за касовими операціями.

### 2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.

**Умова.** Бюджетною установою ( неплатник ПДВ) у січні 2012 р. на фактичні видатки по спеціальному фонду спрямовано 1290,00 грн. У цьому ж місяці від орендатора отримано по відшкодуванню комунальних послуг 863,00 грн., а саме: за використання електроенергії та водопостачання.

**Завдання.** Відобразити в обліку бюджетної установи:

- збільшення фактичних видатків по спеціальному фонду в розмірі комунальних послуг;
- відшкодування комунальних послуг орендатором;
- погашення заборгованості постачальникові комунальних послуг.

## **РОЗДІЛ 7. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ**

7.1. Склад, класифікація і завдання обліку коштів спеціального фонду.

7.2. Облік власних надходжень.

7.2.1. Облік коштів, одержаних як плата за послуги.

7.2.2. Облік сум за дорученнями та інших благодійних надходжень.

7.2.3. Облік інших власних надходжень та інших доходів бюджетних установ.

7.3. Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень, підсобних (навчальних) сільських господарств.

7.4. Облік науково-дослідних робіт за господарськими договорами та розрахунків із замовниками

7.5. Облік депозитних сум.

*Ключові поняття:* спеціальний фонд, власні надходження, плата за послуги, суми за дорученнями, благодійні надходження, депозитні суми, витрати і доходи виробничих (навчальних) майстерень, науково-дослідні роботи, типові проведення операцій з обліку спеціального фонду.

### **7.1. Склад, класифікація і завдання обліку коштів спеціального фонду**

Бюджетні установи в процесі своєї статутної діяльності можуть отримувати кошти не лише з державного або місцевих бюджетів, а й з інших джерел. Такі кошти прийнято називати власними надходженнями.

Усі власні надходження установ і організацій, що утримуються за рахунок асигнувань з державного або місцевого бюджетів, включаються до спеціального фонду бюджету. Їх надходження та витрачання планується у кошторисі доходів і видатків бюджетної установи.

Спеціальний фонд складається з:

- власних надходжень (спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження);
- субвенцій, одержаних з бюджетів іншого рівня;
- інших доходів спеціального фонду (рис. 7.1).

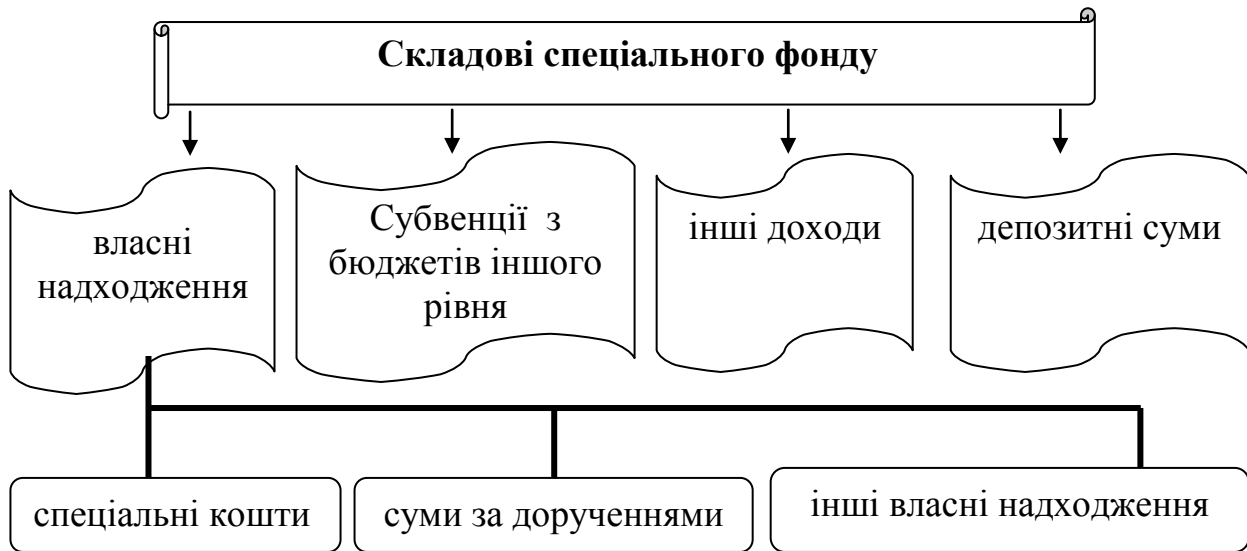


Рис. 7.1. Складові спеціального фонду

*Спеціальні кошти* - це доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що провадиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисам доходів і видатків установи (рис.7.2).

*Суми на виконання окремих доручень* (суми за дорученнями) - це кошти, які бюджетні установи отримують від фізичних і юридичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень або використання за цільовим призначенням, визначеним особою, що надає такі кошти.

*Інші власні надходження* - це надходження, не включені до складу спеціальних коштів або сум за дорученнями.

*Субвенції, одержані з інших бюджетів* - це кошти, виділені з бюджету іншого рівня органам державної влади, що утримуються за рахунок державного



бюджету, для виконання делегованих законами України повноважень органів місцевого самоврядування, або інших, визначених законодавством, функцій.

*Інші доходи* - це інші кошти спеціального фонду бюджету, включені до кошторису установи, крім інших власних надходжень.

Крім коштів спеціального фонду, окремим бюджетним установам можуть надходити кошти, що їм не належать і які необхідно перерахувати за призначенням при настанні відповідних умов. Це так звані *депозитні суми*. Вони не належать до коштів спеціального фонду і в кошторисі не плануються.

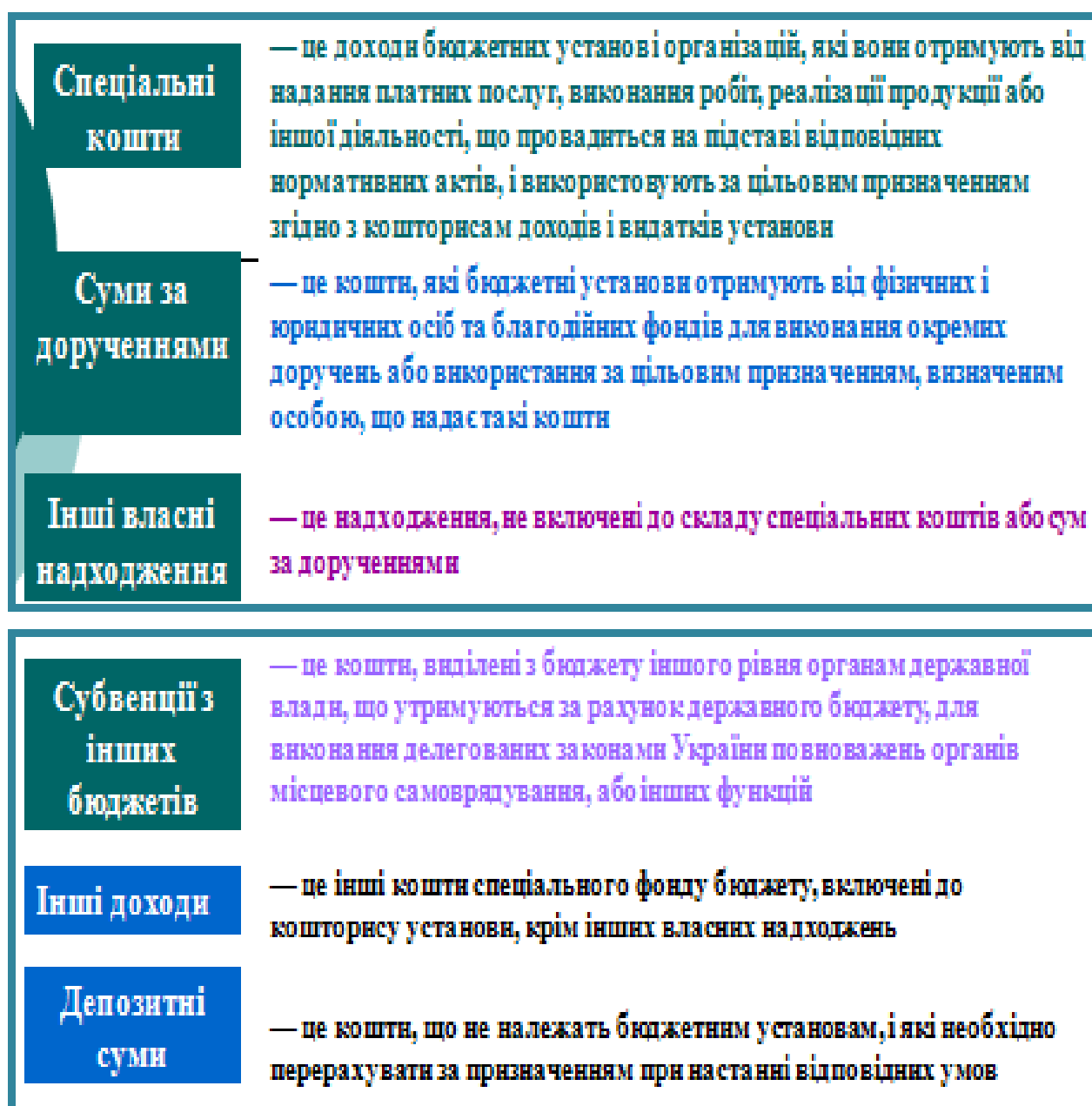


Рис. 7.2. Характеристика складових спеціального фонду

Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами; щодо них діє та ж сама класифікація видатків, що й для коштів загального фонду бюджету. Облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для нього рахунках.

Для зберігання коштів спеціального фонду і проведення операцій з ними бюджетним установам відкривають спеціальні реєстраційні рахунки у відповідних органах ДКУ. При цьому в органах ДКУ для установи може бути відкрито не більше чотирьох спеціальних реєстраційних рахунків за всіма видами позабюджетних коштів.

## **7.2. Облік власних надходжень**

### **7.2.1. Облік коштів, одержаних як плата за послуги**

До спеціальних коштів бюджетних установ зараховують інші доходи, крім бюджетного фінансування, надходження яких передбачено відповідними нормативно-правовими актами. Детальний перелік власних надходжень бюджетних установ і організацій затверджений постановою КМУ від 17.05.2002 р. №659 «Про затвердження Переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання» (рис.7.3).

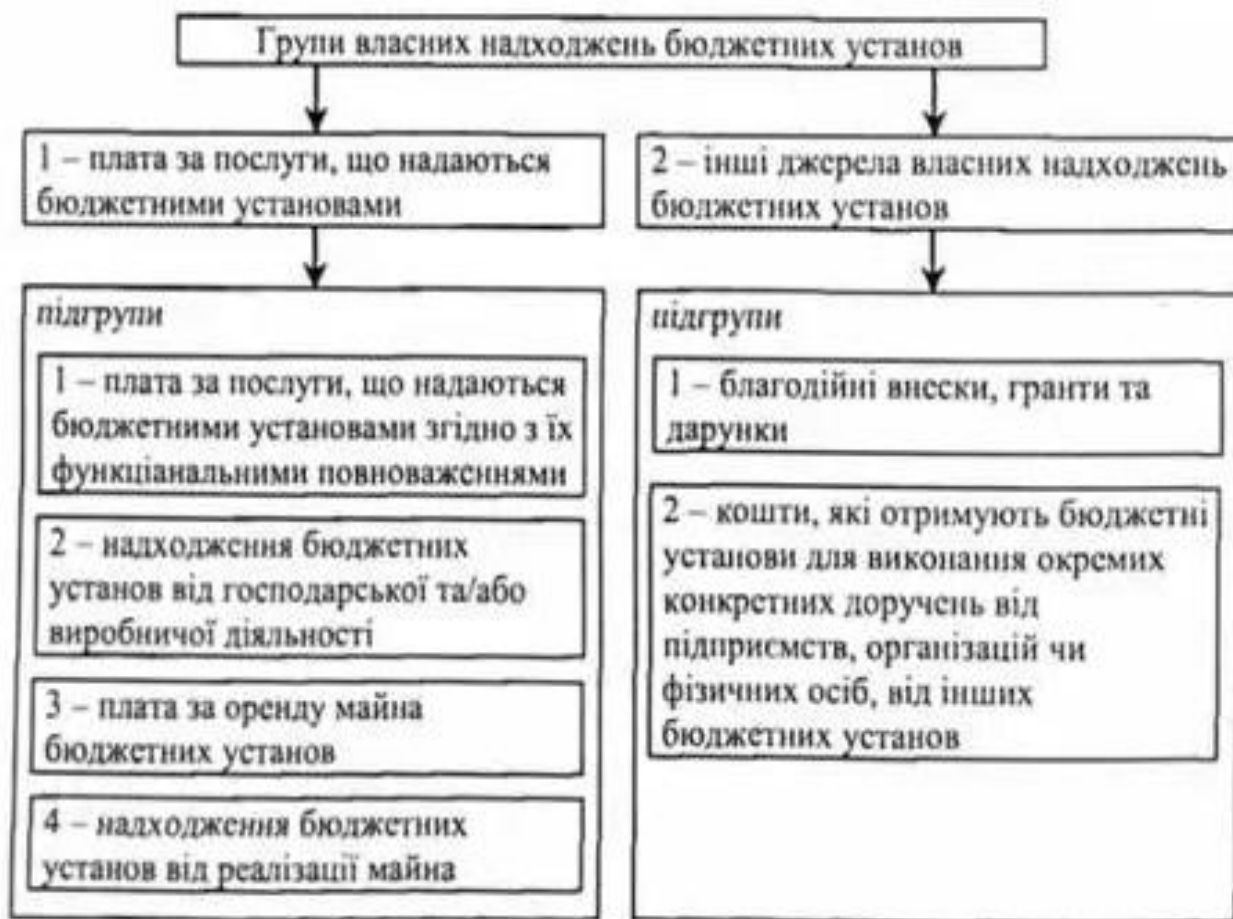


Рис. 7.3. Види власних надходжень бюджетних установ

Згідно з цим переліком власні надходження бюджетних установ поділяють на дві групи:

- 1) плата за послуги, що надаються бюджетними установами;
- 2) інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

До першої групи належать надходження від надання послуг у відповідності з законами та нормативно-правовими актами України. Такі надходження мають постійний характер і обов'язково передбачаються у бюджеті та кошторисах бюджетних установ.

До цієї групи належать:

а) плата за послуги, що надаються бюджетними установами відповідно до їх функціональних повноважень. Перелік таких платних послуг для окремих категорій бюджетних установ затверджено відповідними постановами уряду:

– кошти від надання послуг з організації і проведення свят, зустрічей, концертів, екскурсій, спортивних та показових виступів, атракціонів, змагань, за розробку сценаріїв, за послуги зв'язку, за кіно -, фото -, теле -, відео -, аудіо - послуги, експлуатацію спортивного і культурного обладнання, спорядження, тренажерів тощо;

– вхідна плата за відвідання музеїв, виставок, картинних галерей, планетаріїв, надходження від продажу репродукцій художніх творів, копій музейних документів;

– надходження від користувачів бібліотек за пошкоджені та втрачені книги;

– плата за інформаційні та рекламні послуги, за переклади іноземної літератури, складання рефератів та бібліографічних довідок, за виготовлення фоторепродукцій книг, статей, випуск і розповсюдження буклетів, програм, малотиражних газет, плакатів, медалей тощо;

– надходження за видачу ліцензій, дозволів, які згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи, видачу сертифікатів якості, документів, квитків, паспортів, - посвідчень, довідок, контрольних карток обліку;

– кошти від організації та проведення лекцій, лекторіїв, курсів, семінарів, гуртків, секцій, за послуги консультаційних центрів, спеціалізованих груп, за надання консультацій, проведення тестування;

– кошти, які отримують науково-дослідні інститути від господарських організацій та осіб на утримання науково-консультаційних пунктів і груп підготовки до кандидатських екзаменів, а також вступних іспитів до аспірантури;

– кошти, що отримують медичні установи від окремих категорій громадян за проведення медичних оглядів, а також від організацій і установ за обов'язкові медичні огляди осіб, що в них працюють;

– плата одиноких громадян за їх обслуговування вдома у розмірах, визначених законодавством;

– кошти, одержані установами ветеринарної медицини за проведення терапевтичних, хірургічних, акушерсько-гінекологічних, протиепізоотичних, санітарно-гігієнічних заходів згідно зі спеціальним переліком, затвердженим КМУ 15.08.1992 р. №478, за дезінфекцію, дератизацію, дегельмінтизацію, а також ветеринарно-санітарну експертизу продуктів тваринного і рослинного походження, що продаються на ринках, ярмарках;

б) надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності:

– кошти від надання транспортних послуг, ремонту транспортних засобів, користування стоянками, що належать установі або знаходяться на її території;

– надходження від виробничо-господарської діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств і господарств, що відповідають профілю роботи установи і передбачені положенням про таку установу та обліковуються на її балансі;

– кошти на виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і послуг та спеціальних робіт (експерименти, аналізи, прогнози, експертизи, випробування, дослідження, спостереження тощо), робіт і послуг з навігаційно-гідрографічного забезпечення мореплавства;

– кошти, що надходять до фонду загальної обов'язкової освіти:

– від реалізації продукції пришкольних ділянок, садів, виноградників, городів;

від заготівельних організацій за здане шкільними колективами насіння тощо;

– за роботи, виконані шкільними колективами;

– плата за суміші для годування і лікувальні суміші, виготовлені молочними кухнями;

– суми, які згідно з діючим законодавством отримують станції переливання крові за відпуск донорської крові та її компонентів і виготовлених з них препаратів;

– плата за протези (зубні, вушні, очні) і контактні лінзи, включаючи вартість робіт і матеріалів;

в) плата за оренду майна бюджетних установ;

г) надходження від реалізації майна бюджетних установ.

До другої групи відносять кошти, одержані бюджетними установами для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти, пожертви, подарунки. Такі надходження не мають постійного характеру і плануються лише у тих випадках, коли вони заздалегідь визначені відповідними урядовими рішеннями, укладеними договорами, календарними планами на виконання робіт і т. ін. До цієї групи належать:

а) благодійні внески, гранти і подарунки, у т. ч. від спонсорів та меценатів;

б) кошти, одержані бюджетними установами на виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій, фізичних осіб, інших бюджетних установ, у т. ч. інвестиції на спорудження житлових будинків.

Власні надходження бюджетних установ використовуються у відповідності із законом про державний бюджет або рішеннями відповідних органів про місцеві бюджети.

Для зберігання коштів, одержаних як плата за послуги, бюджетній установі відкривається окремий спеціальний реєстраційний рахунок в органі ДКУ.

Платежі, що надійшли готівкою до каси установи, не дозволяється використовувати без попереднього зарахування на спеціальний реєстраційний рахунок. Витрачання цих коштів передусє контроль органів ДКУ на підставі платіжних документів, до яких додаються виправдні документи, у межах наявності коштів за певним кодом економічної класифікації видатків.

Бухгалтерські субрахунки, передбачені для обліку операцій з коштами, одержаними як плата за послуги, відображені на рис. 7.4.

**Для обліку операцій з коштами, одержаними як плата за послуги, планом рахунків передбачено такі субрахунки:**

**313 "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги";**

**323 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги";**

**674 "Розрахунки за спеціальними видами платежів";**

**711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги";**

**715 "Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду";**

**716 "Доходи за витратами майбутніх періодів";**

**811 "Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги".**

Рис. 7.4. Субрахунки, передбачені для обліку операцій з коштами, одержаними як плата за послуги

У бухгалтерському обліку операції зі спеціальними коштами відображаються такими проведеннями (табл. 7.1).

Розпорядникам бюджетних коштів надано право використовувати тимчасово вільні кошти спеціального фонду на видатки, що повинні фінансуватися за рахунок загального фонду бюджету, з подальшим їх відшкодуванням, якщо інше не передбачене нормативно-правовими актами МФУ та ДКУ. Таке рішення розпорядник бюджетних коштів приймає самостійно і оформляє наказом по установі, про що письмово повідомляє відповідний орган ДКУ за місцем знаходження.

Частіше всього спеціальні кошти можуть залучатися для погашення заборгованості із зарплати з нарахуваннями, стипендій, пенсій та інших

соціальних виплат, а також на покриття видатків на утримання установи (комунальні платежі, енергоносії тощо).

Таблиця 7.1

Основні господарські операції з обліку коштів, отриманих як плата за  
послуги

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахована плата за утримання дітей в інтернатах при школах, за навчання у гуртках при школах, за навчання понад обсяги, передбачені програмами, за навчання у ліцеях та гімназіях	674	711
2.	Нарахована плата за навчання у вищих навчальних закладах, за підготовку кадрів і підвищення кваліфікації у навчальних закладах професійно-технічної освіти	364	711
3.	Надійшли спеціальні кошти за надані платні послуги	301,323	364,674
4.	Внесені на спеціальний реєстраційний рахунок кошти, що надійшли в касу готівкою як плата за надані послуги	323	301
5.	Нарахована зарплата з обов'язковими відрахуваннями на соціальні заходи за рахунок спеціальних коштів	811	661, 651— 654
6.	Здійснені витрати за рахунок спеціальних коштів: сума без ПДВ	811	364,675
	на суму ПДВ, включену до податкового кредиту	641	364,675
	на суму ПДВ, не включену до податкового кредиту	811	364,675
7.	Придбані матеріали і продукти харчування за спеціальні кошти:		
	сума без ПДВ	231-239	364, 675
	на суму ПДВ, включену до податкового кредиту	641	364,675
8.	Витрачені матеріали і продукти харчування, придбані за спеціальні кошти	811	231-239
9.	Списані доходи за спеціальними коштами: використані у звітному році	711	432
	залишені на передбачені договорами видатки наступного року	711	716
10.	Списані видатки, проведені у звітному році	432	811



Порядок відображення в обліку операцій з покриття дефіциту бюджетних асигнувань за рахунок коштів спеціального фонду та їх подальшого відшкодування подано у табл. 7.2.

Таблиця 7.2.

Облік операцій з покриття дефіциту бюджетних асигнувань за рахунок коштів спеціального фонду

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахована зарплата за рахунок коштів загального фонду	801,802	661
2.	Доходи спеціального фонду направляються на витрати за загальним фондом	711-713	715
3.	Отримано в касу готівку на виплату зарплати за рахунок коштів спеціального фонду	301	323,324,326
4.	Виплачена з каси зарплата працівникам	661	301
5.	Зменшено видатки загального фонду бюджету	811-813	801, 802
6.	Відновлено кошти спеціального фонду за рахунок доходів загального фонду	715	711-713
7.	Одночасно другий запис на перераховані суми з реєстраційних рахунків загального фонду на рахунки коштів спеціального фонду	323,324,326	321
8.	Відновлено видатки загального фонду бюджету	801,802	811-813

Операції з руху коштів спеціального фонду на поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках відображають у МОН№3 - «Накопичувальній відомості руху грошових коштів спеціального фонду в органах ДКУ (установах банків)», які відкривають окремо для кожного виду коштів спеціального фонду.

Доходи, одержані як плата за надані послуги, відображаються у Накопичувальній відомості нарахування доходів спеціального фонду - МОН№14 (бюджет) за кожним видом доходів, для чого можуть бути відкриті окремі МОН№ 14-1, 14-2 тощо.

### **7.2.2. Облік сум за дорученнями та інших благодійних надходжень**

Суми за дорученнями належать до коштів спеціального фонду бюджету і враховуються як власні надходження бюджетних установ.

До сум за дорученнями зараховуються кошти, одержані:

- на виплату студентам іменних стипендій; на виплату матеріальної допомоги і доплати до державних стипендій за рахунок замовників; на придбання методичної літератури і навчальних посібників для студентів-заочників;
- на придбання замовлених у централізованому порядку бланків документів з бухгалтерського обліку, звітності, статистики;
- на виконання окремих доручень відповідно до рішення Уряду,
- добровільні компенсації хворих за надання їм медичних послуг медичними, лікувальними та санітарно-профілактичними установами;
- за медичну допомогу громадянам, надану установами охорони здоров'я відповідно до договорам про добровільне медичне страхування;
- страхові суми при настанні страхового випадку та інші кошти, одержані для виконання окремих доручень.

Витрачання сум за дорученнями можна здійснювати лише на видатки, передбачені у дорученні підприємства, установи, організації або фізичної особи, яка внесла відповідні кошти або передала матеріальні цінності.

Усі суми за дорученнями повинні зберігатися в органі ДКУ на окремому спеціальному реєстраційному рахунку. Суми за дорученнями, що надійшли готівкою в касу установи, в обов'язковому порядку повинні бути внесені на рахунок у банку (казначействі). Органи ДКУ контролюють використання цих коштів за призначенням.

Субрахунки, передбачені планом рахунків бюджетних установ, для обліку операцій із сумами за дорученнями зображено на рис. 7.5.

**Для обліку операцій із сумами за дорученнями планом  
рахунків бюджетних установ передбачено такі  
субрахунки:**

- 314 "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень";**
- 324 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень";**
- 673 "Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень";**
- 712 "Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ";**
- 812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ"**

Рис. 7.5. Субрахунки для обліку операцій із сумами за дорученнями в бюджетних установах

Надходження коштів для виконання окремих доручень відображають за дебетом субрахунків 324 або 301 і кредитом субрахунку 712. Витрачені суми на виконання доручень списують з кредиту субрахунку 324 на дебет субрахунку 812 (табл. 7.3).

До спеціальних коштів, крім сум, що надходять на виконання окремих доручень, зараховують також кошти, які одержують бюджетні установи як благодійні внески, пожертви, гуманітарну допомогу тощо.

Благодійні внески можуть надаватися як у грошовій формі, так і товарами, продуктами, основними засобами. Якщо благодійна організація або особа не визначила конкретні цілі використання коштів, напрямки їх використання визначає керівник бюджетної установи-одержувача, виходячи з першочергових потреб, пов'язаних з фінансуванням основної діяльності установи.

Таблиця 7.3

## Господарські операції з обліку сум за дорученнями

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли кошти для виконання окремих доручень	301,324	673
	Одночасно відображається сума доходу за іншими джерелами власних надходжень	673	712
2.	Внесені з каси на спеціальний реєстраційний рахунок суми за дорученнями, одержані готівкою	324	301
3.	Перераховано постачальникам на виконання окремих доручень	361,364, 675	324
4.	Прийняті роботи (послуги), виконані за рахунок сум за дорученнями	812	361,364, 675
5.	Оприбутковані матеріали і продукти харчування, придбані за рахунок сум за дорученнями	231- 235, 238, 239	361,364, 675
6.	Списані витрачені матеріали, придбані за рахунок сум за дорученнями	812	231 -235, 238, 239

Але ці кошти не можна використовувати на виплату зарплати працівникам установи. Після одержання благодійного внеску розпорядник коштів повинен внести зміни до кошторису доходів і видатків бюджетної установи (за спеціальним фондом) (табл. 7.4)

Таблиця 7.4

## Бухгалтерський облік гуманітарної допомоги

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Одержані основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи як гуманітарна допомога:		
	- відображається сума доходу залишеними надходженнями	324	712
	-на облікову вартість одержаних активів	101-122	364

Продовження табл. 7.4

1	2	3	4
	одночасно другий запис на створення фонду в необоротних активах	812	401
	відображаються касові видатки за рахунок інших власних надходжень	364	324
2	Одержані малоцінні та швидкозношувані предмети як гуманітарна допомога:		
	- відображається сума доходу за іншими власними Надходженнями	324	712
	- на облікову вартість одержаних МШП	221	364
	- одночасно другий запис на створення фонду у МШП	812	411
	- відображаються видатки за рахунок інших власних надходжень	364	324
3	Одержані матеріали і продукти харчування як гуманітарна допомога:		
	- відображається сума доходу за іншими власними надходженнями	324	712
	- на облікову вартість одержаних матеріалів	231-236, 238, 239	364
	- відображаються касові видатки за рахунок інших власних надходжень	364	324
4	Списана вартість витрачених на потреби установи матеріалів і продуктів харчування, одержаних як гуманітарна допомога	812	231- 235, 238,239
5	Одержані спонсорські, благодійні внески і інша гуманітарна допомога у грошовій формі	301,302, 314,318. 324	712
6	Перераховано кошти, одержані як благодійні внески, на оплату за роботи, послуги, виконані для основної діяльності установи	364, 675	314, 324
7.	Списані витрати, виконані за кошти, отримані як гуманітарна допомога	812	364,675
8	У кінці року списуються фактичні витрати, здійснені за рахунок сум за дорученнями	432	812
9.	Списуються доходи із сум за дорученнями	712	432

Відомості про отриману гуманітарну допомогу відображаються у пояснювальній записці до квартального та річного звітів і у відповідних формах фінансової звітності. Бюджетні установи, що отримують кошти на виконання окремих доручень, складають звіт за ф. № 4—2 "Звіт про надходження і

використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ".

### **7.2.3. Облік інших власних надходжень та інших доходів установ**

До інших власних надходжень бюджетних установ зараховують:

- плату за утримання дітей у дошкільних закладах;
- плату за навчання у державних школах естетичного виховання дітей;
- кошти, що надходять на харчування дітей в інтернатах при школах та у групах продовженого дня;
- плата за проживання у гуртожитках навчальних закладів і установ післядипломної освіти;
- кошти, що надходять на рахунок професійно-технічного навчального закладу або залишаються навчальному закладу від сум, що надійшли за роботи, виконані учнями, згідно із законодавством;
- кошти працівників за харчування, одержане за місцем роботи;
- кошти, отримані на часткову компенсацію вартості спортивної форми, що видається відповідно до чинного законодавства спортсменам, учням спортивних закладів;
- відрахування від заробітку або інших доходів спецконтингенту за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані послуги;
- кошти, одержані установами від реалізації путівок до туристичних та спортивних баз, пансіонатів, санаторно-курортних установ та установ відпочинку;
- відрахування від доходів госпрозрахункових установ і організацій, що знаходяться у відомстві бюджетних установ, якщо це передбачено чинним законодавством;
- кошти, що надходять від діяльності установ громадського харчування, які належать бюджетним установам;

- кошти, отримані на договірних засадах за надання лікувально-профілактичної допомоги працівникам державних органів, підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та фізичним особам.

Бухгалтерські субрахунки, передбачені планом рахунків бюджетних установ, для обліку інших власних надходжень відображені на рис. 7.6.

<b>Для обліку інших власних надходжень використовують субрахунки:</b>	
<b>316</b>	<b>"Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду";</b>
<b>326</b>	<b>"Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду";</b>
<b>633</b>	<b>"Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень";</b>
<b>674</b>	<b>"Розрахунки за спеціальними видами платежів";</b>
<b>712</b>	<b>"Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ";</b>
<b>714</b>	<b>"Кошти батьків за надані послуги";</b>
<b>812</b>	<b>"Видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ".</b>

Рис. 7.6. Субрахунки, що використовують для обліку інших власних надходжень у бюджетних установах

У бухгалтерському обліку бюджетної установи розрахунки за іншими власними надходженнями відображають такими записами (табл. 7.5).

Нарахування плати за утримання дітей у дошкільних закладах здійснюють на підставі табеля обліку відвідування дітей. У бухгалтерії на підставі табеля складають відомість розрахунків з батьками за утримання дітей. У централізованих бухгалтеріях складають «Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей» (МОН<sup>№</sup>15, бюджет). Підсумок нарахування плати за дні відвідувань переноситься з МОН<sup>№</sup>15 до книги Журнал-головна.

Таблиця 7.5

## Облік інших власних надходжень бюджетних установ

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нарахована плата за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	674	714
2	Нарахована плата:		
	- за користування гуртожитком	364	712
	- за харчування дітей в інтернатах при школах - групах продовженого дня- - за харчування працівників за місцем роботи	674	712
3	Надійшла плата за утримання дітей у дошкільних закладах, за користування гуртожитком, за харчування дітей в інтернатах при школах та працівників за місцем роботи	301,326	364,674
4	Здійснено видатки за рахунок коштів, що належать до інших власних надходжень	812	326, 364, 675
5	Нарахована плата учням системи професійно-технічної освіти за виконані ними роботи в період виробничого навчання та суми, відраховані навчальному закладу	633	669, 712
6.	Надійшли від підприємств кошти на рахунок навчального закладу системи професійно-технічної освіти за виконані учнями роботи в період виробничого навчання	326	633
7.	Нарахована часткова компенсація вартості спортивної форми, виданої згідно з чинним законодавством спортсменам та учням спортивних закладів	674	712
8.	Надійшла часткова компенсація вартості спортивної форми	301,326	674
9.	Надійшла плата від батьків за харчування дітей в інтернатах при школах продуктами харчування	232	674

Плата за харчування дітей в інтернатах при школах та групах продовженого Дня може вноситися продуктами харчування (якщо при школі є харчоблок). Приймання від батьків продуктів харчування оформляють накладною (вимогою), яку виписують у трьох примірниках (1-й - бухгалтерії; 2-й - матеріально відповідальній особі; 3-й - особі, що здала продукти).



Аналогічно обліковують операції з інших власних надходжень бюджетних установ.

Крім інших власних надходжень, до складу коштів спеціального фонду бюджету зараховують також інші доходи бюджетних установ:

- плату за пробірування і таврування виробів та сплавів з дорогоцінних металів;

- кошти від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, іншого майна Збройних сил України, інших військових формувань та правоохоронних органів;

- 80% надходжень до Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях;

- платежі до Фонду України соціального захисту інвалідів;

- 90% портового (адміністративного) збору та інші.

Для обліку надходження та використання інших доходів передбачено субрахунки:

319 «Інші поточні рахунки»; 328 «Інші рахунки в казначействі»;

712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень-бюджетних установ».

Про надходження і використання цих коштів бюджетні установи складають Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду.

### **7.3. Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень, підсобних (навчальних) сільських господарств**

#### *Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень*

Бюджетні установи можуть отримувати доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), виготовленої виробничими (навчальними) майстернями. Як

правило, такі підрозділи у бюджетних навчальних закладах створюють для практичної підготовки учнів та студентів за відповідною спеціальністю. Статутна діяльність виробничих (навчальних) майстерень з практичної підготовки учнів та студентів фінансується за рахунок бюджетних коштів у межах кошторису. Але одночасно з навчальною роботою такі майстерні можуть виконувати роботи, виготовляти вироби, надавати послуги на замовлення населення або інших юридичних осіб. Частину таких виробів виробничі (навчальних) майстерні можуть використовувати у власній діяльності бюджетної установи, а частину – реалізувати на сторону.

Для обліку операцій з виготовлення і реалізації продукції виробничих (навчальних) майстерень у плані рахунків бюджетних установ передбачено субрахунки:

241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень»;

721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»;

821 «Витрати виробничих (навчальних) майстерень».

Витрати на виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг виробничими (навчальними) Майстернями обліковують за дебетом субрахунку 821. До таких витрат зараховують вартість витрачених матеріалів, нараховану зарплату, обов'язкові нарахування на суму зарплати та ін. За кредитом субрахунку 821 обліковують одержану продукцію та списують суми витрат на виконані і прийняті замовниками роботи (послуги). Продукцію (вироби) майстерень прибуткують на дебет субрахунку 241 за фактичними витратами на її виготовлення (фактичною собівартістю). На субрахунку 821 па кінець року може бути дебетове сальдо при наявності незавершеного виробництва або незакінчених і не переданих замовникам робіт.

Субрахунок 721 використовують для обліку реалізації продукції, робіт і послуг виробничих (навчальних) майстерень. На дебеті цього субрахунку відображають фактичну собівартість реалізованих виробів, виконаних робіт, наданих послуг стороннім організаціям та особам за плату, а на кредиті - виручку за реалізовану продукцію (роботи, послуги). Різниця між дебетовим і

кредитовим оборотами цього субрахунку показує суму прибутку або збитку від реалізації виробів виробничих (навчальних) майстерень, яка списується у кінці звітного періоду на субрахунок 432 «Результати виконання кошторису за спеціальним фондом» (табл.7.6).

Таблиця 7.6

Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Списані матеріали, видані зі складу на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг майстернями	821	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239
2. Повернені на склад матеріали, не використані у виробничих (навчальних) майстернях	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239	821

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
3. Віднесені прями витрати на виробництво продукції	821	362, 364, 635, 367
4. Нарахована зарплата за виготовлення продукції у майстерні (з нарахуванням на соціальні заходи)	821	661, 651, 652, 653, 654
5. Оприбутковані готові вироби і продукція, передані з майстерні на склад	241	821
6. Вироби майстерні, передані для використання у статутній діяльності установи:		
як господарські, навчальні та інші матеріали	231, 234, 236, 238, 239	241
як малоцінні та швидкозношувані предмети: на фактичну собівартість	221	241
одночасно другий запис на створення фонду	801, 802, 811, 813	411
як основні засоби або інші необоротні матеріальні активи: на фактичну собівартість	106, 109, 113, 114 та ін.	241
одночасно другий запис на створення фонду	801, 802, 811, 813	401
7. Реалізовані послуги, надані виробничими (навчальними) майстернями на сторону:		
фактична собівартість реалізованих послуг	721	821
реалізаційна вартість (без ПДВ)	301, 313, 323, 364	721
сума ПДВ (якщо такі послуги оподатковуються ПДВ)	301, 313, 323, 364	641
8. Реалізовані готові вироби майстерень:		
фактична собівартість реалізованих виробів	721	241
реалізаційна вартість (без ПДВ)	301, 313, 323, 364	721
сума ПДВ (якщо така продукція оподатковується ПДВ)	301, 313, 323, 364	641
9. Фінансовий результат від реалізації продукції (робіт, послуг) майстерень зараховується на результати виконання кошторису		
прибуток	721	432
збиток	432	721

Аналітичний облік витрат ведеться, як правило, позамовним методом, тобто на кожне замовлення відкривають окрему картку аналітичного обліку витрат, записи у якій є підставою для визначення фактичної собівартості виготовленої продукції та виконаних робіт (наданих послуг), або вартості незавершеного виробництва.

*Облік діяльності підсобних (навчальних) сільських господарств*

Одним з видів виробничої діяльності бюджетних установ може бути виробництво сільськогосподарської продукції у підсобних (навчальних) сільськогосподарських підрозділах. Вироблена цими підрозділами продукція може використовуватися як для внутрішніх потреб установи (харчування контингенту тощо), так і для реалізації на сторону. Кошти від діяльності підсобних (навчальних) сільських господарств використовуються в першу чергу на покриття витрат цих господарств, а отриманий прибуток може направлятися на покриття дефіциту доходів загального фонду відповідно до кошторисних передбачень.

Для обліку діяльності підсобних (навчальних) сільських господарств бюджетних установ, що обліковується на єдиному балансі бюджетної установи, використовують такі субрахунки:

107 «Робочі і продуктивні тварини»;

108 «Багаторічні насадження»;

211—218 рахунка 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі»;

251 «Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств»;

722 «Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств»;

822 «Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств».

Основні господарські операції з обліку витрат і доходів підсобних (навчальних) сільських господарств бюджетних установ наведено у таблиці 7.7.

## Облік діяльності підсобних сільських господарств установ

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1.	Оплачено за рахунок спеціальних коштів за електроенергію, використану у підсобному (навчальному) сільському господарстві вартість без ПДВ	822	313, 323
	сума ПДВ, віднесена до податкового кредиту	641	313, 323
2.	Нарахована зарплата з обов'язковими відрахуваннями на соціальні заходи працівникам підсобного сільського господарства	822	661, 651-654
3.	Списані різні матеріали, витрачені у підсобному сільському господарстві	822	234, 235, 238, 239
4.	Одержана продукція підсобного сільського господарства	251	822
5.	Оприбутковано приплід молодняка та приріст живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі	211	822
6.	Продукція сільськогосподарського виробництва передана для використання в установі як продукти харчування	232	251
7.	Реалізована продукція сільського господарства і тварини з вирощування і відгодівлі:		
	за собівартістю	722	211, 251
	за вартістю реалізації без ПДВ	364	722
	на суму ПДВ, віднесену до податкового зобов'язання	364	641
8.	У кінці року фінансові результати від реалізації сільськогосподарської продукції зараховуються на результати виконання кошторису		
	прибуток	722	432
	збиток	432	722

Аналітичний облік витрат на виробництво у підсобному (навчальному) сільському господарстві при необхідності можна вести за культурами і групами тварин у спеціальних відомостях або картках аналітичного обліку. На кінець року на субрахунку 822 може утворитися сальдо у розмірі вартості робіт, виконаних у рослинництві під урожай наступного року.

#### **7.4. Облік науково-дослідних робіт за господарськими договорами та розрахунків із замовниками**

Бюджетні установи можуть виконувати науково-дослідні роботи (далі - НДР) за договорами із замовниками та отримувати за це відповідну плату (доходи), яка планується і обліковується у складі коштів спеціального фонду. Підставою для виконання таких робіт є договір, укладений науковою установою із замовником. У договорі необхідно передбачити обсяг наукової роботи та етапи її виконання, порядок здавання виконаної роботи замовнику, вартість робіт і порядок розрахунків та інші питання, що регулюють відносини замовника і виконавця. До договору додаються: технічне завдання, протокол узгодження договірної вартості роботи, календарний план її виконання, кошторисні розрахунки, штатний розклад виконавців тощо.

Облік витрат на виконання договірних НДР ведуть позамовним методом. Кожному договору надається порядковий номер замовлення, відкривається окрема картка аналітичного обліку витрат. Облік витрат ведуть за статтями відповідно до кошторису. Основними статтями витрат на НДР є витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; вартість витрачених матеріалів, спеціального обладнання і устаткування; витрати на службові відрядження; Оплата робіт співвиконавців; інші прями та накладні витрати.

До витрат на оплату праці зараховують витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати наукових працівників як Штатних, так і працюючих за сумісництвом, а також Науково-технічного та науково-допоміжного персоналу, зайнятого виконанням робіт за конкретним договором. Нарахування зарплати та її віднесення на конкретні замовлення здійснюють на підставі табеля відпрацьованого часу, підписаного науковим керівником підрозділу - виконавця робіт.

Спеціальне обладнання та устаткування для виконання НДР виготовляється безпосередньо в установах або купується у спеціалізованих постачальницьких організаціях за рахунок коштів замовника. Вартість якого устаткування повинна передбачатися у кошторисі витрат на виконання НДР.

Якщо спеціальне устаткування за умовою договору або письмової згоди замовника після закінченні теми залишається у виконавця, то воно оцінюється за ціною можливою використання (справедливою вартістю) і оприбутковується у складі основних засобів, матеріалів або МШП. При цьому на вартість оприбуткованих зворотних цінностей витрати на виконання НДР не зменшуються. Названі Цінності прибуткуються як безоплатно одержані і враховуються як доходи спеціального фонду.

Окрему статтю витрат становить оплата За науково-дослідні, дослідно-конструкторські, експериментальні, лабораторно-аналітичні та інші роботи, виконані сторонніми (спеціалізованими) підприємствами і організаціями, якщо такі роботи наукова установа не може виконати своїми силами або вважає це недоцільним. З виконавцями цих робіт наукова установа укладає окремий договір.

До статті «Накладні витрати» відносять витрати, які на момент їх здійснення неможливо економічно доцільним методом віднести безпосередньо на собівартість конкретної теми. Це витрати, пов'язані з управлінням, обслуговуванням та організацією НДР установи в цілому. Такі витрати збирають (накопичують) на окремому субрахунку 826 «Витрати до розподілу» і періодично, як правило, щомісячно, розподіляють і списують на собівартість окремих замовлень (тем) пропорційно витратам на оплату праці основних виконавців.

Для обліку витрат на виконання НДР за договорами та розрахунками із замовниками та співвиконавцями планом рахунків передбачено такі субрахунки:

351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи»;

634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»;

723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами»;

823 «Витрати на науково-дослідні роботи за договорами».

Витрати, пов'язані з виконанням науково-дослідних робіт за договорами, обліковують за дебетом субрахунку 823 в кореспонденції з кредитом рахунків запасів, грошових коштів та зобов'язань (табл.7.8).

Таблиця 7.8

Облік виконання науково-дослідних робіт за договорами

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшов аванс від замовника на виконання НДР за договором	313, 323	351
2.	Придбано спеціальне обладнання для виконання НДР за договорами		
	купівельна вартість (без ПДВ)	203	364, 675
	на суму ПДВ, включену в податковий кредит	641	
на суму ПДВ, не включену в податковий кредит	823		
3.	Передано спеціальне обладнання зі складу науковому підрозділу для виконання НДР за договорами	823	203
	(з одночасним зарахуванням його на за балансовий рахунок 02)	02	
4.	Видано зі складу різні матеріали для виконання НДР за договорами	823	201,231, 234 і ін.
5.	Нарахована зарплата працівникам, зайнятим виконанням НДР, з обов'язковими нарахуваннями на соціальні заходи	823	661,651-654
6.	Списані витрати на відрядження наукових працівників з виконання НДР за договорами (згідно із затвердженими авансовими звітами)	823	362
7.	Перераховано співвиконавцям, залученим до виконання НДР за договорами	635	313, 323
8.	Прийняті виконані НДР від співвиконавців	823	635
9.	Здано виконані НДР замовнику (за актом):		
	- собівартість виконаних робіт	723	823
	- договірна вартість робіт (без ПДВ)	634	723
	- на суму ПДВ з вартості робіт	634	641
10.	Зараховано раніше одержаний аванс на виконання НДР у погашення заборгованості замовника	351	634
11.	Прибуткується вартість спеціального обладнання, що залишається установі після закінчення НДР за договором		



1	2	3	4
	(з одночасним списанням Його із забалансового рахунка 02):	02	
	- у складі основних засобів (з урахуванням зносу)	104, 106	131, 711
	одночасно другий запис	811	401
	- у складі МШП	221	711
	одночасно другий запис	811	411
	- у складі різних матеріалів	231,234	711
12.	Результати від виконання НДР в кінці року відносяться на результати виконання кошторису		
	прибуток	723	432
	збиток	432	723

За кредитом субрахунку 823 відображають фактичну собівартість виконаних і зданих замовнику НДР у кореспонденції з дебетом субрахунку 723.

Витрати з незакінчених тем до повного їх закінчення і здачі замовникам обчислюють у складі незавершеного виробництва, вартість якого оцінюють за фактичними витратами згідно з карткою аналітичного обліку витрат на замовлення (тему НДР).

Розрахунки із замовниками здійснюють, як правило, безготівковим методом. Після підписання договору замовник перераховує науковій установі аванс у розмірі, передбаченому договором. За кошти цього авансу виконавець НДР здійснює поточні витрати на НДР і закуповує передбачене кошторисом спеціальне обладнання, устаткування, матеріали.

Здавання замовнику виконаних НДР проводиться в міру готовності окремих етапів (розділів), передбачених календарний планом, і оформляється спеціальним актом, який є підставою для оформлення рахунка на оплату (за мінусом відповідної частки перерахованого авансу).

Оплата замовником закінчених НДР проводиться платіжним дорученням за договірною вартістю з вирахуванням раніше перерахованих авансів і проміжних платежів.

### 7.5. Облік депозитних сум

До депозитних сум належать кошти, що надходять у тимчасове розпорядження бюджетної установи і при настанні відповідних умов підлягають поверненню (перерахуванню) за призначенням. Це можуть бути передані на тимчасове зберігання кошти хворих, що знаходяться на лікуванні у медичних установах, суми, що знаходяться у тимчасовому користуванні судових органів і підлягають поверненню їх власникам або перерахуванню за належністю відповідно до рішення суду тощо.

Відмінністю депозитних коштів від розглянутих раніше надходжень є те, що вони ніяк не стосуються до кошторису доходів та видатків установи і тому кошторисом не передбачаються (не плануються), а відтак і не включаються до спеціального фонду бюджетної установи.

Депозитні суми зберігають на окремих спеціальних реєстраційних рахунках і обліковують окремо. Термін зберігання депозитних коштів визначається депозитним договором відповідно до чинного законодавства України. Після закінчення встановленого терміну зберігання незатребувані депозитні суми підлягають перерахуванню в доход того бюджету, за кошти якого утримується установа.

Для бухгалтерського обліку депозитних сум призначено субрахунки:

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум»;

672 «Розрахунки за депозитними сумами».

Бухгалтерські проведення з обліку депозитних сум наведено у таблиці 7.9.

Таблиця 7.9

#### Облік депозитних сум

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли депозитні суми в касу або на рахунок установи	301,315, 325	672
2.	Повернені депозитні суми за призначенням	672	301, 315, 325

Аналітичний облік депозитних сум ведеться за окремими одержувачами коштів.

### **Контрольні запитання**

1. Слід розкрити сутність спеціального фонду.
2. Потрібно навести класифікацію спеціального фонду.
3. Облік коштів, одержаних як плата за послуги.
4. Облік сум за дорученнями.
5. Облік благодійних надходжень.
6. Облік інших власних надходжень та інших доходів бюджетних установ.
7. Облік витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень.
8. Облік витрат і доходів підсобних сільських господарств.
9. Облік витрат і доходів науково-дослідних робіт за господарськими договорами та розрахунків із замовниками.
10. Облік депозитних сум.

### **Тести**

#### **1. Власні надходження спеціального фонду складаються з**

- а) коштів на виконання окремих доручень, субвенцій, одержаних з бюджетів іншого рівня та спеціальних коштів;
- б) спеціальних коштів, коштів на виконання окремих доручень, інших доходів спеціального фонду;
- в) спеціальних коштів, коштів на виконання окремих доручень, інших власних надходжень;
- г) коштів на виконання окремих доручень, спеціальних коштів, депозитних сум.

## **2. Спеціальні кошти – це**

- а) кошти, виділені з бюджету іншого рівня;
- б) кошти, які установи отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції;
- в) кошти, які установи отримують від осіб для виконання окремих доручень;
- г) кошти, які установи отримують від осіб для використання за цільовим призначенням.

## **3. Нарахована плата за навчання дітей у гуртках при школах**

- а) Дт364 Кт714;
- б) Дт673 Кт713;
- в) Дт675 Кт712;
- г) Дт674 Кт711.

## **4. Придбані продукти харчування за спеціальні кошти**

- а) Дт232Кт711;
- б) Дт232Кт811;
- в) Дт232 Кт675;
- г) Дт811Кт675.

## **5. Витрачені канцелярські приладдя, придбані за спеціальні кошти**

- а) Дт711Кт234;
- б) Дт811Кт234;
- в) Дт675 Кт234;
- г) Дт811Кт675.

**6. Доходи, одержані як плата за надані послуги, відображаються в Накопичувальній відомості нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ**

- а) меморіальному ордері № 6, т. ф. № 409 (бюджет);

- б) меморіальному ордері № 7, т. ф. № 409 (бюджет);
- в) меморіальному ордері № 13, т. ф. № 409 (бюджет);
- г) меморіальному ордері № 14, т. ф. № 409 (бюджет).

#### **7. До сум за дорученнями зараховуються кошти, одержані**

- а) добровільні компенсації хворих за надання їм медичних послуг медичними, лікувальними та санітарно-профілактичними установами;
- б) кошти від організації та проведення лекцій, лекторіїв, курсів, семінарів, гуртків, секцій;
- в) кошти від надання послуг з організації і проведення свят, зустрічей, концертів, екскурсій, спортивних та показових виступів;
- г) плата за переклади іноземної літератури, складання рефератів та бібліографічних довідок.

#### **8. До власних надходжень бюджетних установ зараховуються кошти, одержані**

- а) як надходження від користувачів бібліотек за пошкоджені та втрачені книги;
- б) як добровільні компенсації хворих за надання їм медичних послуг медичними, лікувальними та санітарно-профілактичними установами;
- в) на придбання методичної літератури і навчальних посібників для студентів-заочників;
- г) на виплату матеріальної допомоги і доплати до державних стипендій за рахунок замовників.

#### **9. До інших джерел власних надходжень зараховуються кошти, одержані**

- а) страхові суми при настанні страхового випадку;
- б) благодійні внески, гранти і подарунки від спонсорів та меценатів;
- в) кошти за послуги консультаційних центрів;
- г) кошти за проведення тестування.

**10. Надійшли кошти для виконання окремих доручень**

- а) Дт321Кт674;
- б) Дт324Кт673;
- в) Дт323 Кт675;
- г) Дт324Кт631.

**11. Перераховано постачальникам на виконання окремих доручень**

- а) Дт674Кт321;
- б) Дт675Кт324;
- в) Дт675Кт323;
- г) Дт631Кт324.

**12. Власні надходження бюджетної установи – це**

- а) кошти, які установа отримує з державного бюджету;
- б) кошти, які установа отримує з місцевого бюджету;
- в) кошти, які установа отримує з інших джерел;
- г) кошти, які установа отримує з державного та місцевого бюджету.

**13. Кошти, які бюджетні установи отримують від надання платних послуг - це**

- а) спеціальні кошти;
- б) інші власні надходження;
- в) суми за дорученням;
- г) інші доходи.

**14. Отримана плата за оренду майна бюджетних установ відноситься до**

- а) власних надходжень;
- б) інших доходів;
- в) депозитних сум;

г) субвенцій бюджетів різного рівня.

**15. Для зберігання коштів спеціального фонду і проведення операцій з ними бюджетні установи використовують**

- а) депозитні рахунки у банківських установах;
- б) поточні рахунки у банківських установах;
- в) спеціальні реєстраційні рахунки у відповідних органах ДКУ;
- г) депозитні рахунки у відповідних органах ДКУ.

**16. Отримані бюджетною установою благодійні внески та гранти відносяться до**

- а) допомоги бюджетів різного рівня;
- б) інших доходів;
- в) доходів загального фонду;
- г) інших власних надходжень.

**17. Кошти на виплату студентам іменних стипендій, одержані бюджетною установою від замовників відносяться до**

- а) спеціальних коштів;
- б) інших власних надходжень;
- в) сум за дорученням;
- г) інших доходів.

**18. Витрати на виготовлення продукції виробничими (навчальними) майстернями обліковують**

- а) за дебетом субрахунку 241;
- б) за дебетом субрахунку 821;
- в) за дебетом субрахунку 721;
- г) за кредитом субрахунку 821.

**19. Вироблена продукція підсобних (навчальних) сільських господарств може використовуватися**

- а) тільки для внутрішніх потреб установи (харчування контингенту тощо);
- б) для реалізації на сторону;
- в) за цільовим призначенням замовників;
- г) як для внутрішніх потреб установи, так і для реалізації на сторону.

**20. Фактичну собівартість виконаних і зданих замовнику НДР обліковують**

- а) за дебетом субрахунку 823;
- б) за дебетом субрахунку 723;
- в) за кредитом субрахунку 823;
- г) за дебетом субрахунку 432.

**Практичні завдання**

**1. Ознайомтесь з інформацією вирішіть завдання.**

**Умова.** Бюджетна установа (не платник ПДВ) за поточний рік здійснила такі операції:

- для виконання науково-дослідних робіт зі складу відпущені у виробництво матеріали - 2000,00 грн.;
- списано на витрати відпущені у виробництво матеріали довготривалого використання 1400,00 грн.;
- нараховано заробітну плату основним виконавцям за виконані науково-дослідницькі роботи - 10000,00 грн.;
- нараховано єдиний соціальний внесок від фонду заробітної плати у розмірі 3600,00 грн.;
- списано накладні витрати на собівартість науково-дослідних робіт 1200,00 грн.;
- замовником прийнято науково-дослідницькі роботи на підставі акту приймання-передачі на суму 24000,00 грн.;



- у кінці року визначено результат виконання кошторису за спеціальним фондом.

**Завдання.** Необхідно визначити собівартість реалізованих науково-дослідних робіт та скласти бухгалтерські проведення на підставі зазначених операцій.

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** З метою проведення поточного ремонту за рахунок спеціального фонду бюджетна установа (не платник ПДВ) за поточний рік здійснила такі операції:

- придбано будівельні матеріали на суму 6300,00 грн., у тому числі ПДВ;
- транспортні витрати на доставку будівельних матеріалів – 240,00 грн., у тому числі ПДВ;
- перераховано кошти транспортній установі у повному обсязі;
- підряднику - будівельній установі передані придбані будівельні матеріали для виконання поточного ремонту;
- вартість ремонтних робіт, які здійснювала підрядна будівельна установа склала - 4000,00 грн., крім того ПДВ;
- списані будівельні матеріали, які використані для ремонту;
- погашена заборгованість підрядній установі за ремонтні роботи (безготівковими коштами через банківський рахунок) у повному обсязі.

**Завдання.** Необхідно скласти бухгалтерські проведення на підставі зазначених операцій.

## **РОЗДІЛ 8. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ, ІНШІ РОЗРАХУНКИ**

8.1. Організація обліку заробітної плати в бюджетних установах.

8.2. Документальне оформлення нарахування зарплати, доплат і надбавок та виплат з розрахунку середньої зарплати.

8.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати в бюджетних установах.

8.4. Облік утримань із заробітної плати працівників бюджетних установ.

8.5. Облік розрахунків з підзвітними особами.

*Ключові поняття:* заробітна плата, форми оплати, фонд оплати праці, середня заробітна плата, облік заробітної плати, відпускні, лікарняні, утримань із заробітної плати. Типові бухгалтерські проведення із заробітної плати працівників бюджетних установ.

### **8.1. Організація обліку заробітної плати в бюджетних установах**

Закон України «Про оплату праці» визначив, що заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник чи уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу 9 (рис.8.1).

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

Реалізація права громадян на працю здійснюється шляхом укладання:

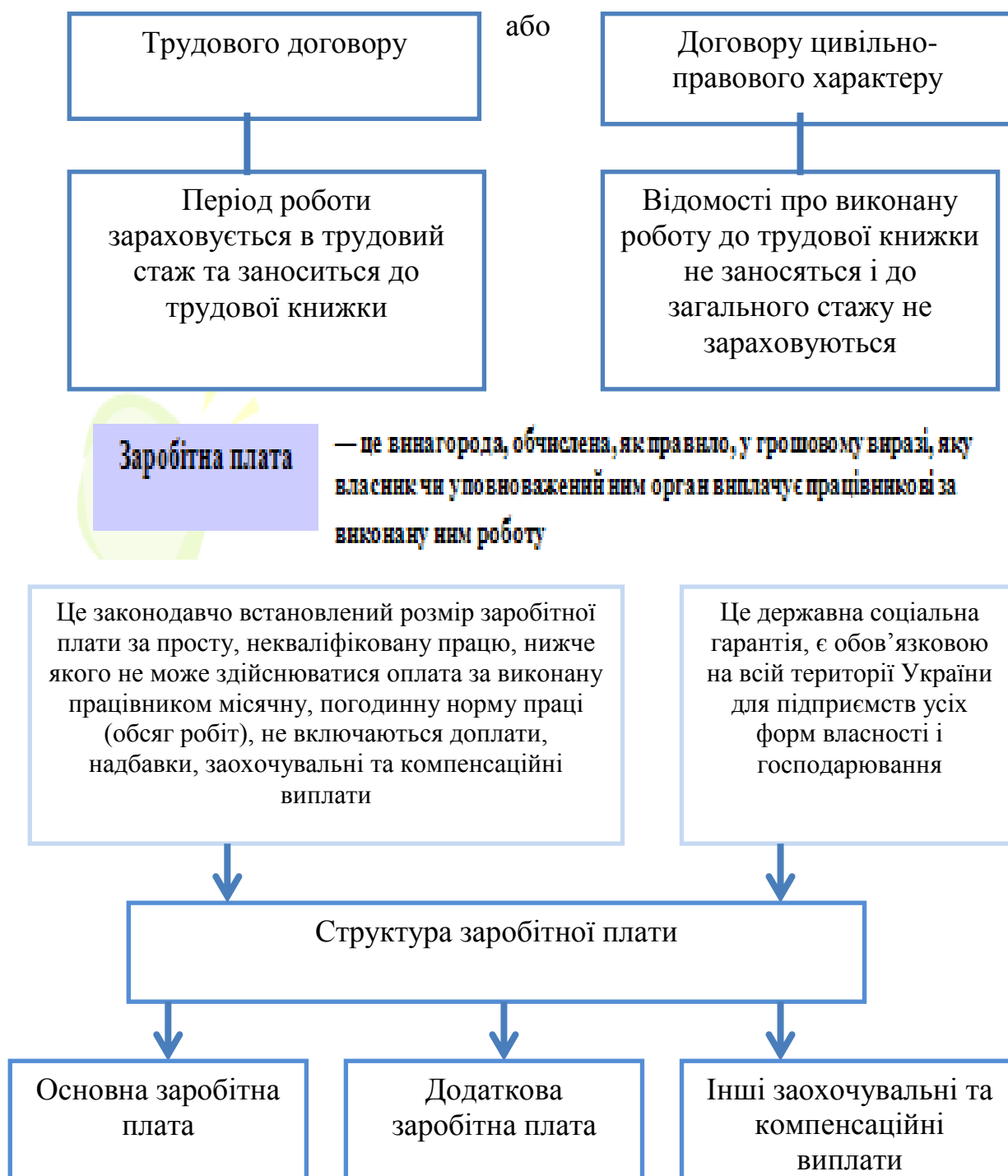


Рис. 8.1. Визначення заробітної плати за законодавчими актами

Основними формами оплати праці в бюджетних установах є почасова й відрядна, але переважає, як правило, почасова оплата (рис.8.2).

Основою організації оплати праці є *тарифна система*, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів, тарифно-кваліфікаційні характеристики.



Рис.8.2. Форми оплати праці в бюджетних установах

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

Почасова оплата праці в бюджетних установах має два різновиди:

- штатно-окладна
- погодинна.

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

Погодинна оплата праці передбачає наявність погодинних ставок. Сума оплати праці залежить від кількості відпрацьованих годин і визначається множенням відпрацьованих годин на погодинну ставку.

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

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

Крім того, у бюджетних установах має місце суміщення професій (посад), тобто виконання працівником поряд зі своєю основною роботою, обумовленою трудовим договором, додаткової роботи з іншої професії (посади). Доплати за суміщення професій (посад) максимальними розмірами не обмежуються і визначаються керівником установи, виходячи з одержаної економії за ставками і окладами сумісників - працівників. Доплата за суміщення включається у середній заробіток у всіх випадках його обчислення. Прикладом суміщення

посад у вищих навчальних закладах є виконання професором (доцентом) обов'язків декана факультету або його заступника.

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

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

а) відрядникам -- за подвійними відрядними розцінками;

б) працівникам на погодинних або денних ставках - у розмірі подвійної годинної або денної ставки;

в) працівникам на місячних окладах - у розмірі одинарної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий чи неробочий день проводилася у межах місячної норми робочого часу, і у розмірі подвійної годинної або денної ставки понад оклад, якщо робота проводилася в обсягах, що перевищують місячну норму.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Табель обліку відпрацьованого часу може вестися двома способами:

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

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

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



Нормальна тривалість робочого часу згідно КЗпП не може перевищувати 40 годин на тиждень, але для деяких категорій працівників бюджетної сфери законодавчо встановлено скорочену тривалість робочого часу (викладачі, вчителі, лікарі та ін.), враховуючи підвищене інтелектуальне і нервово напруження їх праці (рис.8.3).

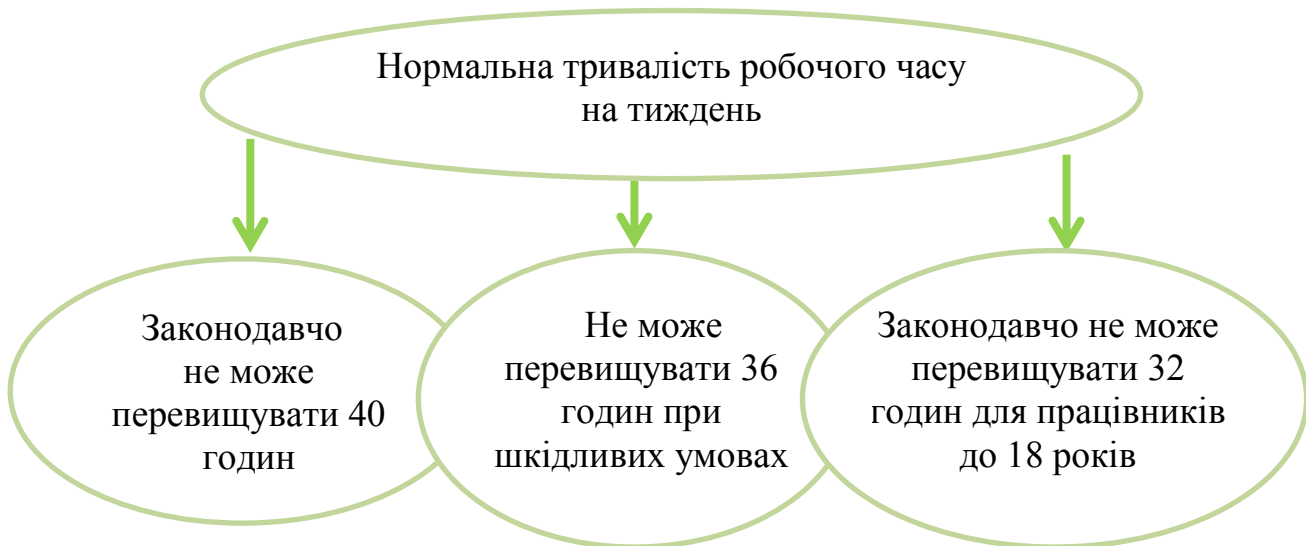


Рис.8.3. Тривалість робочого часу згідно КЗпП

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

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

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

Нарахування заробітної плати працівникам бюджетної установи являє собою розрахунок заробітку за місяць з урахуванням посадового окладу, різних доплат і надбавок, премій, допомоги, оплати відпусток за мінусом відрахувань.

Здійснюється нарахування зарплати на підставі первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків, наказів, документів про присвоєння вчених звань та наукових ступенів тощо.

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

Нарахування заробітної плати здійснюється один раз на місяць.

При почасовій оплаті праці підставою для нарахування зарплати є таблиць обліку використання робочого часу, який складають в окремих підрозділах установи і за підписом керівника підрозділу та особи, уповноваженої вести облік виходу на роботу працівників, подають до бухгалтерії.

Нарахування зарплати за відпрацьований час може здійснюватися безпосередньо в таблиці або в розрахунковій (розрахунково-платіжній) відомості, виходячи з кількості відпрацьованих днів (годин) та встановленого місячного окладу (погодинної ставки оплати).

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

Якщо працівнику встановлено місячний посадовий оклад, то сума заробітку визначається діленням суми окладу на кількість робочих днів (годин)

за нормативної тривалості місяця і множенням на кількість фактично відпрацьованих днів (годин).

При відрядній оплаті праці, якщо робота виконувалася бригадою, то сума заробітку підлягає розподілу між членами бригади відповідно до кількості відпрацьованого часу і рівня кваліфікації окремих працівників. При цьому розподіл може здійснюватися пропорційно заробітку за тарифними ставками або пропорційно кількості коефіцієнт-годин. Остання визначається множенням кількості відпрацьованих годин окремих працівником на тарифний коефіцієнт відповідного розряду, встановленого цьому працівникові.

Крім основної оплати за виконану роботу або відпрацьований час, працівники бюджетних установ можуть отримувати різного виду доплати, передбачені законодавством. Розміри надбавок обґрунтовуються відповідними розрахунками, підтверджуються необхідними документами та оформляються наказами керівника установи. Це і є підставою для бухгалтерії при нарахуванні надбавок. Згідно з наказом на підставі таблиця відпрацьованого часу провадиться додаткова оплата і за роботу в святкові та неробочі дні, а також за роботу в нічний час.

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

- надання працівнику щорічної та додаткових відпусток з оплатою;
- виконання працівником державних і громадських обов'язків;
- залучення працівників до виконання військових обов'язків;
- службових відряджень тощо.

#### ***Облік відпусток, допомоги в разі тимчасової непрацездатності***

Працівники бюджетних установ, як і всі громадяни України, мають право на щорічну відпустку, а також на додаткові, творчі та соціальні відпустки згідно із законодавством (рис.8.4).

Основними законодавчими актами, що регламентують державні гарантійні права на відпустку, регулюють питання надання та оплати відпусток є Конституція України, Кодекс законів про працю України, Закон України "Про відпустки" та інші нормативно-правові акти.

У всіх випадках надання відпустки оформляється наказом (розпорядженням) керівника установи, що і є підставою для нарахування оплати за час відпустки.



Рис. 8.4. Види відпусток працівників бюджетних установ

Нараховуючи окремі виплати, виходять із середньої заробітної плати, яку обчислюють згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою КМУ від 08.02.95 № 100.

Для оплати щорічної відпустки обчислюється середня заробітна плата за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки (рис.8.5).

Якщо відпустка починається в одному, а закінчується у наступному місяці, то суму оплати визначають окремо за кожен місяць. Це необхідно для

правильного розрахунку сукупного оподаткованого доходу для утримання податку з доходів фізичних осіб.

Якщо працівник працював у даній установі менше року, то середня зарплата обчислюється за фактично відпрацьований час, тобто з 1 числа місяця після зарахування на роботу і до 1 числа місяця, у якому надається відпустка. Якщо згідно із законодавством або з інших причин працівник не працював якийсь час і за ним не зберігався заробіток або зберігався частково, то цей проміжок часу виключається з розрахункового періоду.

## Оплата днів відпустки

Проводиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки (або за фактичний час роботи, якщо він менше року).

Загальна сума виплат за вказаний період (крім виплат, що не враховуються при визначенні середнього заробітку згідно із законодавством — пенсії, премії, компенсаційні виплати тощо)

кількість календарних днів року або фактично відпрацьованого періоду за винятком святкових і неробочих днів

Сума середньоденного заробітку

Одержану суму середньоденного заробітку **множать** на кількість календарних днів відпустки.

**Святкові та неробочі дні, що припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.**

Рис. 8.5. Схема розрахунку оплати відпустки

При визначенні середньої зарплати для розрахунку оплати за час відпустки враховують такі виплати:

- основна зарплата;
- доплати і надбавки (за понаднормову роботу і роботу в нічний час, за суміщення посад, розширення зон обслуговування, умови праці, інтенсивність праці, вислугу років);
- виробничі премії;
- винагороди за підсумками року;
- допомога з тимчасової непрацездатності;
- виплата за середнім заробітком (за час виконання державних і громадських обов'язків, службових відряджень тощо).

Не враховуються при визначенні середньої зарплати:

- виплати разового характеру (за окреме доручення, за невикористану відпустку, матеріальна допомога, вихідна допомога та ін.);
- компенсаційні виплати на відрядження;
- премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції;
- пенсії, державна допомога, призи за результатами конкурсів, вартість виданого спецодягу, засобів індивідуального захисту, знезаражувальних засобів, спеціального харчування;
- дотації на обіди та проїзд;
- зарплата за роботу за сумісництвом;
- доходи від акцій трудового колективу та інше.

Формула для розрахунку відпускних:

$$B = \frac{M}{K - C} \times N,$$

де  $B$  — сума відпускних;

$M$  — сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців або за фактично відпрацьований період (меншої тривалості);

$K$  — кількість календарних днів розрахункового періоду (для працівника, який відпрацював в установі понад один рік, а для працівника, який відпрацював менше одного року, — кількість календарних днів фактично відпрацьованого періоду, що передували місяцю надання відпустки);

$C$  — кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством;

$N$  — тривалість відпустки в календарних днях.

Допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок загального захворювання, не пов'язаного з нещасним випадком на виробництві, призначається відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням».

### Допомога з тимчасової непрацездатності

внаслідок захворювання, не пов'язаного з нещасним випадком на виробництві залежить від середньої заробітної плати працівника, тривалості хвороби, страхового стажу

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є листок непрацездатності, виданий закладом охорони здоров'я.

Листок непрацездатності - це документ, що виправдовує відсутність на роботі в період хвороби (відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами) і на підставі якого виплачують відповідну допомогу.

Середня заробітна плата застрахованої особи визначається за правилами, встановленими Постановою КМУ «Про обчислення середньої заробітної плати

(доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» від 26.09.2001 р. № 1266.

**Середня заробітна плата** визначається виходячи з виплат за останні шість календарних місяців роботи перед захворюванням:

**Загальна сума заробітку / кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді.**

Якщо працівник відпрацював в установі до хвороби менше шести місяців, середня зарплата визначається виходячи з виплат за фактично відпрацьований час.

Загальна сума заробітку для розрахунку допомоги з урахуванням додаткової оплати не повинна перевищувати граничну місячну суму зарплати, на яку нараховуються страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Гранична сума місячної зарплати (доходу), з якої утримуються страхові внески, кожен рік визначається Законом про Державний бюджет.

Тривалість хвороби для розрахунку допомоги визначається кількістю робочих днів, що припадають на час хвороби.

**Сума допомоги = середньоденний заробіток x кількість робочих днів хвороби x розмір допомоги залежно від страхового стажу**

5

Формула розрахунку допомоги у разі тимчасової непрацездатності:

$$D = (Зпл. / K1) \times \% \times K2,$$

де  $D$  — допомога у разі тимчасової непрацездатності;

$Зпл.$  — сума заробітної плати за останні шість місяців;

$K1$  — кількість відпрацьованих робочих днів за останні шість місяців;

$\%$  — відсоток, який залежить від трудового стажу;

$K2$  — кількість днів тимчасової непрацездатності.

Якщо працівник працював менше ніж календарний місяць, то розрахунковим періодом є фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку.



Під час розрахунку суми допомоги не враховується ні сума відпускних, ні дні відпустки, оскільки протягом цього періоду працівник не працював (табл.8.1).

Таблиця 8.1

Розрахунок розміру допомоги з тимчасової непрацездатності

№ з/п	Одержувачі допомоги	Страховий стаж	Розмір допомоги, % середньої заробітної плати (доходу)
1	2	3	4
1	Застраховані особи	до 5 років	60 %
2	Застраховані особи	від 5 до 8 років	80 %
3	Застраховані особи	понад 8 років	100 %
4	Застраховані особи:		Незалежно від страхового стажу 100 % середньої заробітної плати
	Зарахованим до 1 - 4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи		
	Одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи		
	ветеранам війни та особам, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту"		
	при отриманні допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами		

Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності поділяється на дві складові:

- оплата перших 5 днів допомоги (оплачуються установою);
- оплата всіх інших днів допомоги (виплата проводиться за рахунок коштів ЄСВ) (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Облік нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Нарахування сум допомоги за рахунок коштів установи (перші 5 днів)	801, 811	802, 661
за рахунок коштів Фонду	652	661

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

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

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

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

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

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

Нарахування зарплати за відпрацьований час може здійснюватися безпосередньо в таблиці або в розрахунковій (розрахунково-платіжній) відомості, виходячи з кількості відпрацьованих днів (годин) та встановленого місячного окладу (погодинної ставки оплати).

Основним джерелом інформації про використання робочого часу є дані табельного обліку, які знаходять відображення у Табелі обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати.

Табель – це іменний список працівників у розрізі відповідних структурних підрозділів, який складається до початку місяця в алфавітному порядку особою, призначеною керівником установи. У ньому повинні бути такі дані: табельний номер, прізвище, ім'я та по батькові працівника, його посада, ранг, оклад (ставка), кількість відпрацьованих годин за кожен день. Впродовж місяця у таблиці у вигляді умовних позначень фіксуються також усі неявки на роботу на основі поданих документів - листків про тимчасову непрацездатність, викликів до військкомату, наказів про відпустку тощо.

Табель обліку відпрацьованого часу може вестися двома способами:

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

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

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

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

### 8.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку заробітної плати в бюджетних установах.

Синтетичний облік нарахованої заробітної плати відображаються у Зведених розрахункових відомостях із заробітної плати та стипендій (рис.8.6).



Рис. 8.6. Схема облікового процесу нарахування заробітної плати

За розрахунками з фонду грошового забезпечення та інших нарахувань військовослужбовцям складають окремий МОН№5/1 за ф.405, а із заробітної плати працівників – МОН№5/2. Кореспонденцію рахунків з обліку нарахування заробітної плати відображено в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

Облік нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування заробітної плати працівникам, що перебувають і не перебувають у штаті установи, нарахування відпускних	801, 811	802, 661
2	Нарахування гонорару композиторам, артистам, авторам за виконані ними роботи по договорам й разовим замовленням	801, 811	802, 669

Аналітичний облік за субрахунком 661 ведеться у Розрахунково-платіжних відомостях працівника, які відкриваються окремо на кожного працівника.

**Облік розрахунків зі стипендіатами**

Основним нормативним документом, що регулює питання стипендіального забезпечення є Постанова КМУ від 12.07.04р. № 882 «Порядок призначення і виплати стипендій».

Стипендія - це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, 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.

Учням, студентам, курсантам, слухачам, клінічним ординаторам, аспірантам і докторантам, які навчаються згідно з угодами, укладеними між навчальними закладами або науковими установами та фізичними або

юридичними особами, стипендії можуть виплачуватися за рахунок коштів цих осіб, якщо це передбачено умовами укладеної угоди.

Призначення і виплата стипендій студентам, які є іноземними громадянами та особами без громадянства, провадиться відповідно до міжнародних договорів України і актів Кабінету Міністрів України.

Види стипендій: академічна та соціальна.

Для обліку розрахунків зі стипендіатами призначено пасивний субрахунок 662 «Розрахунки зі стипендіатами» на якому обліковуються розрахунки із стипендій з учнями, студентами й аспірантами.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків зі стипендіатами відображено в таблиці 8.4.

Таблиця 8.4

Облік розрахунків зі стипендіатами

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахування стипендій, доплат до них, а також матеріальної допомоги за рахунок стипендіального фонду, утвореного із коштів загального фонду	801, 802	662
2	Утримано із стипендій (якщо стипендія вища від суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленої на початок звітнього року, помноженої на 1.4) податку на доходи фізичних осіб	662	641
3	Утримано профспілкові внески (за умови членства в профспілковій організації)	662	666
4	Утримано із стипендії за виконавчими листами та іншими документами	662	668
5	За заявою студента утримання плати за проживання в гуртожитку	662	675
6	Видано стипендію та матеріальну допомогу	662	301, 321
7	Депоновано стипендію	662	671

Синтетичний облік нарахованої стипендії відображається у Зведених розрахункових відомостях із заробітної плати та стипендій.

### ***Облік розрахунків бюджетної установи зі страхування***

Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон) встановлено нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - ЄСВ). Встановлено, що з 1 січня 2011 року Україна перейшла на систему єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний соціальний внесок, ЄСВ).

Єдиний соціальний внесок нараховується на:

- заробітну плату найманих працівників, яка включає основну, додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються згідно із Законом про оплату праці;
- винагороду фізичній особі за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовим договором (далі - ЦПД);
- оплату перших днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця;
- допомогу по тимчасовій непрацездатності;
- допомоги або компенсації згідно із законодавством;
- грошове забезпечення.

ЄСВ обчислюється в межах максимальної величини бази, яка дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб для працездатних осіб (ч. 3 ст. 7 і п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону про ЄСВ). При цьому для внеску передбачено і мінімальний розмір, обчислений виходячи з мінімальної зарплати, що діє в місяці, за який нараховують зарплату, дохід (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону про ЄСВ).

Розміри ставок ЄСВ стосовно бази за категоріями платників наведено у ст. 8 Закону. Платники, база та ставки ЄСВ відображені в таблиці 8.5.

Таблиця 8.5

## Основні елементи ЄСВ

Страховальники	Застраховані особи	База	Ставки, %	
			нарахованн я	утримання
1	2	3	4	5
Бюджетні установи та організації, інші юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, у т. ч. філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб, які мають окремий баланс та самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами, що використовують працю інших осіб на умовах трудового договору або на інших умовах, передбачених законодавством	Працівники- громадяни України, іноземці (якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких дана ВРУ) та особи без громадянства, які працюють на умовах трудового договору	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі, що визначаються відповідно до ЗУ «Про оплату праці», та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за ЦПД	36,3	3,6
	Особи, які працюють на виборних посадах в органах державної влади, органах місцевого самоврядування та отримують заробітну плату (винагороду) за роботу на такій посаді			

## Продовження таблиці 8.5

1	2	3	4	5
	Працівники воєнізованих формувань, гірничорятувальних частин незалежно від підпорядкування, а також особовий склад аварійно-рятувальної служби, створеної відповідно до законодавства на постійній основі			
	особи, зазначені у п. 9 ч. 7 ст. 8 Закону про ЄСВ*			
	Працівники-інваліди (ч. 13 ст. 8 Закону про ЄСВ)			
ЦПД (абз. 2 п. 1 ч. 1 ст. 4 Закону про ЄСВ)	Фізичні особи, які виконують роботи (надають послуги) за ЦПД		6,1	
	Громадяни України, які працюють на умовах трудового договору у цих страхувальників (якщо інше не передбачено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких дана ВРУ) (абз. 1 п. 6 ч. 1 ст. 4 Закону про ЄСВ)		8,41	3,6
	Особи, зазначені у п. 9 ч. 7 ст. 8 Закону про ЄСВ*	Винагорода фізичній особі за виконання робіт (надання послуг) за ЦПД	34,7	2,6
Дипломатичні представництва філії, представництва, інші підрозділи	Особи, зазначені у п. 9 ч. 7 ст. 8 Закону про ЄСВ* працівники-інваліди	Сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову	36,3	3,6
	Громадяни України та особи без громадянства, які працюють на умовах трудового договору			6,1



Продовження таблиці 8.5

1	2	3	4	5
установ, створені відповідно до законодавства України, які мають окремий баланс та самостійно здійснюють розрахунки із застрахованими особами	Особи, зазначені у п. 9 ч. 7 ст. 8 Закону про ЄСВ*	заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т. ч. в натуральній формі, що визначаються відповідно до ЗУ "Про оплату праці", та суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за ЦПП (	8,41	3,6
Дипломатичні представництва та консульські установи іноземних держав, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних установ та організацій, розташовані на території України	Працівники-інваліди		36,3	3,6
	Військовослужбовці, особи рядового та начальницького складу			6,1
	Особи, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності		8,41	3,6
Установи, що використовують найману працю, військові частини, які виплачують грошове забезпечення, допомогу по тимчасовій непрацездатності		Сума грошового забезпечення, що виплачується військовими частинами	34,7	2,6
		Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності та оплата перших днів тимчасової непрацездатності	33,2	2

Правила сплати ЄСВ наведено у ст. 9 Закону. Основні з них такі:

- ЄСВ сплачується в безготівковій формі на рахунки, спеціально відкриті ПФУ в органах Держказначейства;

- днем сплати є день, коли ЄСВ списано з рахунка платника незалежно від строку зарахування коштів на рахунок пенсійного фонду України (ч. 10 ст. 9 Закону);

- зобов'язання зі сплати ЄСВ повинні виконуватися в першу чергу, крім зобов'язань із зарплати (доходу), у тому числі і перед зобов'язаннями зі сплати податків (ч. 12 ст. 9 Закону);

- платники ЄСВ зобов'язані сплачувати ЄСВ не пізніше числа місяця, наступного за базовим звітним періодом (абз. 1 ч. 8 ст. 9 Закону).

При цьому базовим періодом для ЄСВ є календарний місяць (абз. 3 ч. 8 ст. 9 Закону).

Сплачений ЄСВ розподілятиметься за видами соціального страхування пропорційно сумах ЄСВ у відсотках. Для бюджетних установ порядок розподілу визначено ч. 16 ст. 8 Закону про ЄСВ.

Суми відрахувань на соціальне страхування відображається за кодом економічної класифікації видатків - **КЕКВ 1120** «Нарахування на заробітну плату».

Облік розрахунків з фондами соціального страхування ведеться у меморіальному ордері 5 «Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» - т. ф. 405 (бюджет).

Аналітичний облік розрахунків зі страхування здійснюється в картках ф.292-а (у книзі ф. 292) окремо за кожним видом страхування.

#### **8.4. Облік утримань із заробітної плати працівників бюджетних установ**

Утримання із заробітної плати працівників бюджетної установи не мають особливостей порівняно з утриманнями із заробітної плати працівників виробничої сфери. Види утримань із заробітної плати працівників бюджетних установ відображені в таблиці 8.6.

## Класифікація видів утримань із заробітної плати

Види утримань із заробітної плати		
Обов'язкові	Добровільні	
	За рішенням адміністрації	Узгоджені з працівником
1	2	3
Податок на доходи фізичних осіб	Планові та позапланові аванси	Профспілкові внески
Єдиний соціальний внесок	Неповернуті вчасно підзвітні суми	Сплата відсотків за позики
	Суми нанесених матеріальних збитків	Сплата відсотків за товари, продані в кредит
За виконавчими листами	Штрафи, накладені в адміністративному порядку	Індивідуальне страхування

Заробітна плата, як і інші доходи, що отримують фізичні особи, підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб (далі - ПДФО).

Формула утримання ПДФО з доходів, нарахованих у вигляді заробітної плати:

$$Пдох = (Д - ЄСВ - ПСП) \times СтПдох,$$

де *Пдох* — податок на доходи фізичних осіб;

*Д* — дохід, нарахований (виплачений) у вигляді заробітної плати;

*ЄСВ* — єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що утримується з доходу працівника;

*ПСП* — податкова соціальна пільга (якщо працівник має право на соціальну пільгу);

*СтПдох* — ставка податку на доходи.

Згідно із п. 169.4.1 ПКУ 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. Розміри податкової соціальної пільги регламентується ПКУ.

Бухгалтерські записи на суми нарахованої заробітної плати й утримань з неї відображаються на підставі розрахунково-платіжних відомостей у Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій - типова форма 405 (бюджет), яке є одночасно й меморіальним ордером 5 (рис. 8.4).



Рис 8.7. Схема облікового процесу утримань із заробітної плати

В таблиці 8.7 відображені типові бухгалтерські проведення з обліку утримань із заробітної плати.

## Облік утримань із заробітної плати

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Утримано із заробітної плати та гонорару податок на доходи фізичних осіб	661, 669	641
2	Утримано із заробітної єдиний соціальний внесок	661	651
3	Утримано із заробітної плати за дорученнями - зобов'язаннями працівниками за товари, продані в кредит торгівельними організаціями	661	663
4	Утримано із заробітної плати працівників на підставі письмової заяви окремо кожного працівника, що виявив бажання перерахувати заробітну плату за безготівковим розрахунком на поточний рахунок в установі банку	661	664
5	Утримано із заробітної плати за дорученнями працівників у сплату страхових платежів за договорами добровільного страхування шляхом безготівкових розрахунків	661	665
6	Утримано із заробітної плати за заявами працівників членські профспілкові внески при безготівковій системі розрахунків з профспілковими організаціями	661	666
7	Утримано із заробітної плати працівників за зобов'язаннями індивідуального позикодержателя на погашення позики, одержаної в установі банку відповідно до чинного законодавства	661	667
8	Утримано із заробітної плати і пенсій за виконавчими листами та іншими документами	661	668

Аналітичний облік розрахунків з працюючими за безготівковими перерахуваннями внесків на підставі договорів добровільного страхування за субрахунком 665, а також розрахунків із членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків за субрахунком 666 ведеться на картках.

Аналітичний облік за субрахунком 668 ведеться в Книзі обліку грошових стягнень за кожним отримувачем із зазначенням прізвища чи організації,

номера, дати й терміну дії виконавчого листа чи іншого документа та суми (відсотка) утримань.

### **Контрольні питання**

1. Яка нормативно-правова база з обліку заробітної плати?
2. Яка структура заробітної плати?
3. Необхідно розкрити документальне оформлення і порядок нарахування зарплати, різних доплат і надбавок та виплат.
4. Слід охарактеризувати облік розрахунків з оплати праці.
5. Необхідно визначити відрахування із заробітної плати.
6. Який порядок оформлення та аналітичного обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.
7. Слід охарактеризувати облік розрахунків за платежами від заробітної плати в бюджет.
8. Слід визначити алгоритм нарахування відпускних, особливості обліку відпускних.
9. Слід визначити алгоритм нарахування лікарняних, особливості обліку лікарняних.
10. Слід охарактеризувати облік розрахунків за стипендіями.

### **Тести**

#### **1. Основними формами оплати праці в бюджетних установах є**

- а) окладна і відрядна;
- б) почасова й відрядна;
- в) штатна і погодинна;
- г) окладна і почасова.

#### **2. При штатно-окладній формі оплати праці кожному працівникові**

- а) встановлюються відрядні розцінки;

- б) встановлюються погодинні ставки;
- в) встановлюються посадові оклади;
- г) правильна відповідь включає в себе всі перераховані вище пункти.

### **3. Оплата днів відпустки проводиться**

- а) виходячи з середньої заробітної плати за останні 12 календарних місяців роботи з урахуванням місяця надання відпустки;
- б) виходячи з середньої заробітної плати за останні 6 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки;
- в) виходячи з загальної суми виплат за останні 6 календарних місяців роботи з урахуванням місяця надання відпустки;
- г) виходячи з середньої заробітної плати за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки.

### **4. Середньоденний заробіток визначають таким чином**

- а) загальну суму виплат за вказаний період за мінусом виплат, що не враховуються згідно із законодавством, треба поділити на відповідну кількість робочих днів року;
- б) загальну суму виплат за вказаний період треба поділити на відповідну кількість календарних днів року за винятком неробочих днів;
- в) загальну суму виплат за вказаний період за мінусом виплат, що не враховуються згідно із законодавством, треба поділити на відповідну кількість календарних днів року за винятком святкових і неробочих днів;
- г) загальну суму виплат за вказаний період за мінусом виплат, що не враховуються згідно із законодавством, треба поділити на відповідну кількість календарних днів року.

### **5. У розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються**

- а) святкові та неробочі дні, що припадають на період відпустки;

- б) святкові, неробочі дні, дні за листами непрацездатності, що припадають на період відпустки;
- в) неробочі дні, що припадають на період відпустки;
- г) включаються та оплачуються всі календарні дні.

#### **6. При погодинній оплаті праці сума заробітку визначається**

- а) множенням кількості відпрацьованих за місяць годин на тарифну ставку без урахування доплат і надбавок;
- б) множенням кількості відпрацьованих за місяць годин на коефіцієнт доплати без урахування доплат і надбавок;
- в) множенням кількості відпрацьованих за місяць годин на коефіцієнт доплати з урахуванням доплат і надбавок;
- г) множенням кількості відпрацьованих за місяць годин на тарифну ставку з урахуванням доплат і надбавок.

#### **7. При визначенні середньої зарплати для розрахунку оплати за час відпустки враховують такі виплати, як**

- а) основна зарплата, виробничі премії, винагороди за підсумками року, зарплата за роботу за сумісництвом;
- б) основна зарплата, доплати і надбавки, допомога з тимчасової непрацездатності;
- в) основна зарплата, доплати і надбавки, разова матеріальна допомога;
- г) основна зарплата, доплати, доходи від акцій трудового колективу, премії за винаходи та раціоналізаторські пропозиції.

#### **8. При визначенні середньої зарплати для розрахунку оплати за час відпустки не враховують такі виплати, як**

- а) матеріальну допомогу разового характеру, зарплата за роботу за сумісництвом;
- б) допомогу з тимчасової непрацездатності, винагороди за підсумками року;



- в) надбавки за суміщення посад, виробничі премії;
- г) надбавки за понаднормову роботу і роботу в нічний час.

**9. Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності у бюджетних установах здійснюється таким чином**

- а) оплата перших 5 днів допомоги проводиться за рахунок коштів ЄСВ та оплата всіх інших днів допомоги оплачуються установою;
- б) оплата перших 5 днів допомоги оплачуються установою та оплата всіх інших днів допомоги проводиться за рахунок коштів ЄСВ;
- в) оплата тимчасової непрацездатності проводиться за рахунок коштів ЄСВ;
- г) оплата тимчасової непрацездатності проводиться за рахунок коштів установи.

**10. Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності в бюджетних установах за умови страхового стажу понад 8 років надається в розмірах**

- а) 50%;
- б) 60%;
- в) 80%;
- г) 100%.

**11. Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності в бюджетних установах за умови страхового стажу до 5 років надається в розмірах**

- а) 50%;
- б) 60%;
- в) 80%;
- г) 100%.

**12. Розмір допомоги з тимчасової непрацездатності в бюджетних установах за умови страхового стажу від 5 до 8 років надається в розмірах**

- а) 50%;
- б) 60%;

- в) 80%;
- г) 100%.

**13. Середня заробітна плата застрахованої особи для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності у бюджетних установах визначається**

- а) виходячи з виплат за останній календарний місяць роботи перед захворюванням;
- б) виходячи з виплат за останні 3 календарних місяців роботи перед захворюванням;
- в) виходячи з виплат за останні 6 календарних місяців роботи перед захворюванням;
- г) виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи перед захворюванням.

**14. Сума допомоги тимчасової непрацездатності у бюджетних установах визначається**

- а) множенням середньоденного заробітку на кількість робочих днів хвороби та на розмір допомоги залежно від страхового стажу;
- б) множенням середньоденного заробітку на кількість календарних днів хвороби та на розмір допомоги залежно від страхового стажу;
- в) множенням середньоденного заробітку на кількість календарних днів хвороби за мінусом святкових днів та на розмір допомоги залежно від страхового стажу;
- г) множенням середньоденного заробітку на кількість робочих днів хвороби за мінусом святкових днів та на розмір допомоги залежно від страхового стажу.

**15. Нарахування сум допомоги за рахунок коштів бюджетної установи оформлюється проведенням**

- а) Дт652 Кт661;

- б) Дт661 Кт652;
- в) Дт801 Кт661;
- г) Дт661Кт 801.

**16. Нарахування сум допомоги за рахунок коштів Страхового фонду оформлюється проведенням**

- а) Дт652 Кт661;
- б) Дт661 Кт652;
- в) Дт801Кт661;
- г) Дт661Кт 801.

**17. Утримання із стипендій податку на доходи фізичних осіб у відповідності до норм податкового законодавства, у бюджетній установі оформлюється проведенням**

- а) Дт801 Кт662;
- б) Дт641 Кт662;
- в) Дт662 Кт641;
- г) Дт801 Кт641.

**18. За заявою студентів утримання плати за проживання в гуртожитку із стипендій у бюджетній установі оформлюється проведенням**

- а) Дт811 Кт662;
- б) Дт662 Кт675;
- в) Дт662 Кт811;
- г) Дт662 Кт711.

**19. Депоновану стипендію в бюджетній установі оформлюється проведенням**

- а) Дт811 Кт671;
- б) Дт662 Кт661;

в) Дт662 Кт671;

г) Дт662 Кт811.

**20. Утримання із заробітної плати за заявами працівників членські профспілкові внески у бюджетній установі оформлюється проведенням**

а) Дт666 Кт801;

б) Дт801 Кт666;

в) Дт666 Кт661;

г) Дт661 Кт666.

### **Практичні завдання**

#### **1. Ознайомтесь з інформацією вирішіть завдання.**

**Умова.** Підзвітною особою Петровим О.М. 29.12.2013 р. надано авансовий звіт за видані йому 23.12.2013 р. грошові кошти з каси у розмірі 2000 грн. на витрати на відрядження в м. Київ з 23.12.2013 р. по 27.12.2013 р.

У звіті зазначено та надано наступні документи:

- витрати на проїзд 231,24 грн., у т.ч. ПДВ, додано квитки Одеса-Київ та Київ-Одеса вартістю 115,62 грн. у т.ч. ПДВ в одну сторону;

- витрати на проживання в готелі «Лондон» м. Києва з 24.12.2013 р. по 26.12.2013 р. у розмірі 205,00 грн. на день; додано рахунок готелю на суму 615,00 грн. у т.ч. ПДВ;

- витрати на проїзд по м. Києву в маршрутному таксі, квитки за проїзд не додано до авансового звіту;

- добові у розмірі 214,60 грн. на день на загальну суму 1073,00 грн.

**Завдання.** Відобразити в обліку бюджетної установи:

- видачу з каси грошових коштів на відрядження;

- затвердження авансового звіту та відображення витрат на відрядження;

- закриття розрахунків із підзвітною особою.

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** У бюджетній установі нараховується заробітна плата бухгалтеру за поточний місяць.

Згідно зі штатним розписом оклад посадової особи складає 2800,00 грн. У поточному місяці 22 робочих дні, із них бухгалтером відпрацьовано 17 робочих днів. 7 календарних днів (із середи по вівторок) бухгалтер хворів. У бюджетній установі 5-ти денний робочий тиждень, стаж роботи бухгалтера 6 років.

**Завдання.** Відобразити в обліку бюджетної установи:

- нарахування заробітної плати працівникові установи;
- нарахування лікарняних працівникові установи;
- утримання ЄСВ та ПДФО з заробітної плати працівника;
- виплату заробітної плати з каси бюджетної установи.

## РОЗДІЛ 9. ЗВІТНІСТЬ БДЖЕТНИХ УСТАНОВ

9.1. Закриття рахунків, порядок складання і подання річної бухгалтерської звітності.

9.2. Склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та її регламентація. Податкова та статистична звітність.

*Ключові поняття:* заключні обороти, закриття рахунків, результат виконання кошторису, регламентація звітності, форми, періоди звітності, бухгалтерська, податкова та статистична звітність.

### ***1. Закриття рахунків, порядок складання і подання річної бухгалтерської звітності***

Перед складанням річної бухгалтерської звітності бюджетні установи обов'язково повинні проводити інвентаризацію засобів та розрахунків з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю активів та зобов'язань.

Інвентаризація проводиться відповідно до «Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», затвердженої наказом ДКУ № 90 від 30.10.1998 р. (у редакції наказу ДКУ від 05.10.2005 р. № 184).

До складання річної звітності мають бути оброблені усі первинні документи, господарські операції відображені на рахунках в облікових регістрах, визначені результати виконання кошторису, закриті рахунки доходів та витрат, визначені фінансові результати, звірені залишки аналітичних і синтетичних рахунків (субрахунків).

Методика складання і подання річної звітності визначається щорічно відповідною інструкцією, затвердженою наказом ДКУ.

Згідно з вимогами нормативних документів ДКУ в кінці року бюджетні установи визначають фінансовий результат виконання кошторису. У зв'язку з цим перед складанням заключного балансу необхідно виконати бухгалтерські проведення із списання доходів і видатків установи на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів».

На субрахунках обліку видатків (801-825) дебетове сальдо може залишитися на кінець року лише з незакінчених або закінчених, але не зданих і не оформлених відповідними документами робіт:

- з виготовлення продукції у виробничих (навчальних) майстернях;
- видання друкованої продукції і надання послуг;
- незавершеного виробництва у підсобному (навчальному) сільському господарстві;
- незакінчених науково-дослідних та конструкторських робіт за договорами з підприємствами, виготовлення експериментальних пристроїв для проведення наукових експериментів за рахунок коштів державного бюджету;
- незакінчених операцій із заготівлі та переробки матеріалів господарським способом.

Рахунки обліку доходів у кінці року закривають на результати виконання кошторису по тому фонду, за рахунок якого вони були одержані, за винятком доходів з видатків майбутніх періодів. Це можуть бути кошти, отримані авансом на виконання договірних науково-дослідних робіт, кошти за навчання, сплачені авансом на рік вперед тощо. Суми таких доходів переносять на субрахунок 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів», де вони і залишаються кредитовим сальдо на кінець року.

На результати виконання кошторису зараховують у кінці року також результати переоцінок активів і курсові різниці за операціями з іноземною валютою, що обліковуються протягом року на рахунку 44, тому цей рахунок у заключному балансі на кінець року залишку не має.

Основні операції із закриття рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ наведено у Табл. 9.1

Бухгалтерські проведення щодо списання заключними оборотами доходів  
і видатків бюджетної установи

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Списуються одержані у звітному році асигнування загального фонду	701,702	431
2. Списуються одержані у звітному році доходи спеціального фонду:		
що належать до поточного бюджетного періоду	711-714	432
що належать до майбутніх періодів	711-714	716
3. Списуються доходи за спеціальними коштами, одержані у минулому, а витрачені у поточному бюджетному періоді	716	432
4. Списуються доходи спеціального фонду кошторису, використані на покриття видатків загального фонду	715	432
5. Списуються результати реалізації продукції, робіт, послуг виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських господарств, науково-дослідних робіт за договорами і т. ін.:		
прибутки	721-723	432
збитки	432	721-723
6. Списуються видатки за рахунок коштів загального фонду	431	801,802
7. Списуються видатки за рахунок коштів спеціального фонду	432	811-813
8. Списуються результати переоцінок матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів:		
загального фонду	431	441
спеціального фонду	432	441
9. Списуються нараховані курсові різниці за операціями з іноземною валютою:		
за загальним фондом	431	442
за спеціальним фондом	442	431
	432	442
	442	432



## 9.2. Склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та її регламентація. Податкова та статистична звітність.

Звітність бюджетних установ досить різноманітна і глибоко деталізована. Це має своє об'єктивне пояснення, адже на її підставі контролюється виконання бюджетів за видатками, перевіряється доцільність витрачання бюджетних коштів відповідно до кошторисних передбачень, аналізується повнота і доцільність використання майна, своєчасність і повнота платежів, стан розрахунків тощо. Бухгалтерська звітність бюджетних установ суворо регламентована як за змістом, так і за термінами подання.

Для загального уявлення про склад звітності бюджетних установ наведемо її класифікацію за складом та суб'єктами використання (рис.9.1)



Рис. 9.1. Класифікація звітності бюджетних установ

Бухгалтерська звітність бюджетних установ складається на підставі даних облікових реєстрів про господарські операції з виконання кошторису доходів і видатків установи за звітний період або про стан її коштів та розрахунків на звітну дату. Склад місячної і квартальної фінансової звітності бюджетних установ регламентується «Порядком складання місячної та квартальної фінансової звітності установами та організаціями, які отримують кошти з державного або місцевих бюджетів», який щорічно затверджує наказом ДКУ (рис.9.1).

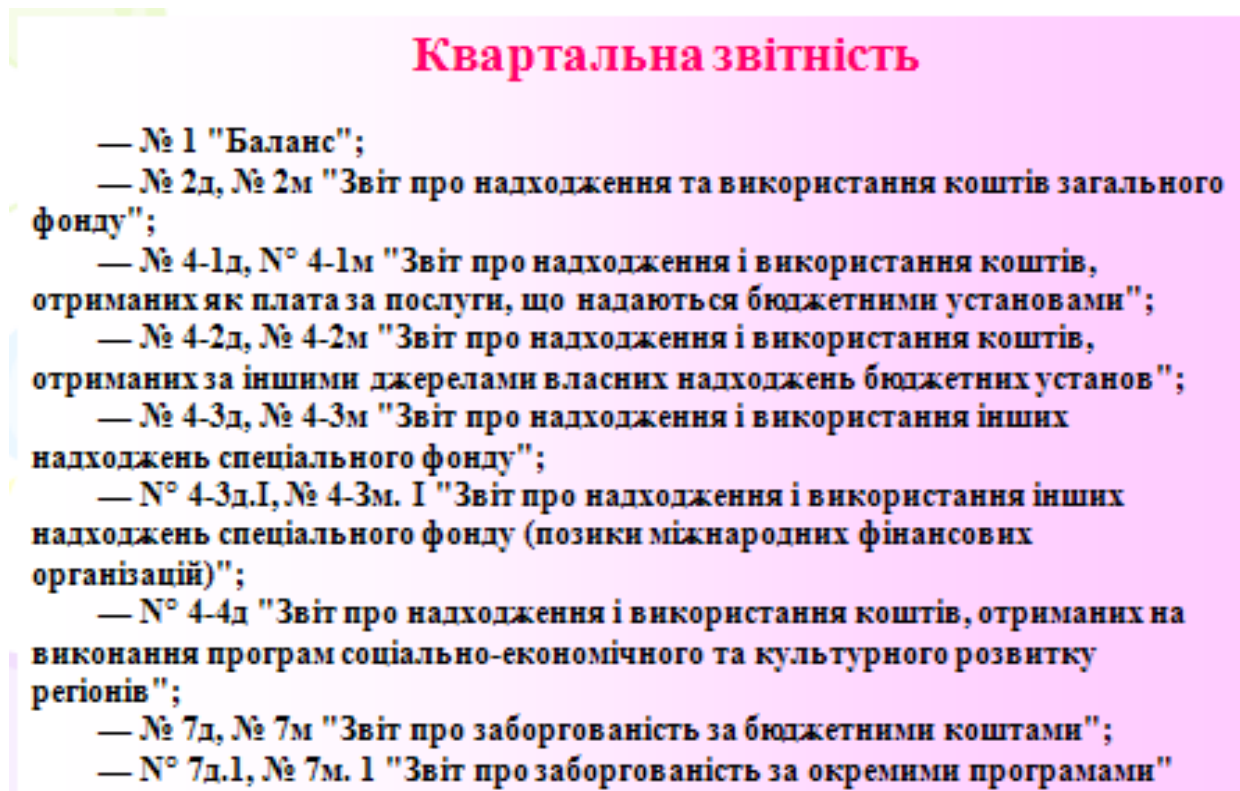


Рис.9.1. Форми квартальної звітності бюджетних установ

До форм квартальної фінансової звітності додається пояснювальна записка, яка включає текст та додатки (рис.9.2). Пояснювальна записка до квартального фінансового звіту повинна містити інформацію про:

- назву установи та її місцезнаходження;
- короткий опис основної діяльності установи;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває установа;
- середню чисельність працівників.

## Пояснювальна записка

До пояснювальної записки додаються **довідки**:

- 1) Довідка про депозитні операції бюджетних установ;
- 2) Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами";
- 3) Довідка про направлення асигнувань загального фонду установам, підвідомчим іншим головним розпорядникам бюджетних коштів;
- 4) Довідка про використання іноземних грантів;
- 5) Довідка про суми кредиторської заборгованості;
- 6) Довідка про дебіторську заборгованість;
- 7) Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду;
- 8) Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду тощо.

Рис.9.2. Перелік довідок до пояснювальної записки фінансового звіту

Місячні форми фінансової звітності бюджетні установи та одержувачі бюджетних коштів складають і подають до органів Державного казначейства України за такими формами:

- №7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- №7д.1, №7м 1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами».

При проведенні операції у натуральній формі або іноземній валюті, що здійснюються у розрахунках за загальним та спеціальним фондами, розпорядниками бюджетних коштів складається Довідка про надходження у натуральній формі або Довідка про операції в іноземній валюті, яка подається до органу Державного казначейства України не пізніше останнього робочого дня місяця.

Головні розпорядники коштів державного бюджету, що виконують програми спеціального фонду державного бюджету за рахунок позик міжнародних фінансових організацій, складають і подають до органів Державного казначейства України Довідку щодо виконання розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій.

Усі форми періодичної звітності складаються бюджетними установами наростаючим підсумком з початку року в розрізі кодів функціональної та економічної класифікації видатків. При цьому квартальний баланс складається на підставі звірених даних про залишки на рахунках аналітичного і синтетичного обліку на кінець кварталу. При цьому слід враховувати, що доходи і видатки у квартальних балансах показуються наростаючими підсумками з початку року, а всі інші статті - станом на кінець звітного періоду. До балансу додаються довідки «Доходи загального фонду» (за рахунком 70) та «Доходи спеціального фонду» (за рахунком 71 у частині інших надходжень).

Звіт за формою №2 складають всі установи, які одержують кошти загального фонду Державного бюджету України або місцевих бюджетів.

Звіти за формою №4 складаються у розрізі видів спеціальних коштів: плата за послуги, суми за дорученнями, депозитні суми та ін. Так, форма № 4-1 складається установами, що отримують доходи від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції та іншої діяльності відповідно до чинного законодавства і використовують їх за цільовим призначенням згідно з кошторисом.

Звіт за формою №4-2 складають установи, що отримують кошти від юридичних, фізичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень згідно із затвердженим кошторисом.

Звіт за формою №7 складають всі бюджетні установи та одержувачі бюджетних коштів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську і кредиторську заборгованість на звітну дату, що виникла як за видатками, так і за нарахованими доходами. Звіт складають у розрізі кодів економічної і функціональної класифікації видатків.

Річний фінансовий звіт бюджетних установ, крім тих форм, що подаються у складі квартальної звітності, додатково містить форми:

- №5 «Звіт про рух необоротних активів»;
- №6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»;
- №9 «Звіт про результати фінансової діяльності»;

- №15 «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах».

- Пояснювальна записка.

У звіті за формою №5 відображається вартість необоротних активів установи на початок і кінець звітного року та їх рух протягом року. Складають цей звіт на підставі даних окремих субрахунків до синтетичних рахунків 10, 11 і 12.

Звіт за формою №6 характеризує рух за рік окремих, видів матеріалів і продуктів харчування та їх залишки на початок і кінець року.

У звіті за формою №9 відображають доходи і видатки, а також операції, внаслідок яких ці доходи (видатки) збільшуються або зменшуються. Звіт складається з двох частин: загальний фонд і спеціальний фонд.

Фінансовий результат із загального фонду визначають за таким алгоритмом: до одержаних бюджетних асигнувань додають вартість оприбуткованих надлишків матеріалів, суму до оцінки матеріалів, суми централізованого забезпечення та інших доходів, суми списаної кредиторської заборгованості; віднімають видатки загального фонду, суми списаних недостач, списаної дебіторської заборгованості; додають або віднімають результати переоцінок. Аналогічним порядком визначають також фінансовий результат за спеціальним фондом.

У звіті за формою №15 відображають виявлені протягом звітного року суми недостач, втрат і крадіжок грошей та матеріальних цінностей після заходів, вжитих для усунення їх наслідків: віднесено на винних осіб за рішенням суду, стягнуто з винних осіб, списано за рахунок установи, знаходиться у слідчих органах.

До річного звіту, як і до квартального, додається пояснювальна записка.

Інструкції про порядок складання бухгалтерської звітності бюджетних установ переглядаються щорічно і затверджуються ДКУ відповідно до потреб обліку і контролю за виконанням Закону України про Державний бюджет на відповідний рік (рис.9.3).

### Форми податкової звітності

Форма звітності	Періодичність подання	Термін подання
1	2	3
Податковий звіт про використання коштів неприбутковими установами	Щоквартальне	Не пізніше 40 днів після закінчення звітного кварталу
Податкова декларація з податку на додану вартість	Щомісячно, щоквартально	Не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним; протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу
інші за вимогами ПКУ		

Форма статистичної звітності	Періодичність подання
1. Звіт про обсяг реалізованих послуг (ф. № 1-послуги)	Місячна, річна
2. Звіт з праці (ф. № 1 ПВ)	Місячна, квартальна
3. Звіт про наявність вільних робочих місць (вакантних посад) і потреби в працівниках (ф. № 3-ПН)	Місячна
4. Звіт про кількісний і якісний склад державних службовців і посадових осіб місцевого самоврядування, що займають посади керівників і спеціалістів (ф. № 9-ДС)	Річна
5. Звіт про травматизм на виробництві (ф. № 7-тнв)	Річна
6. Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) (ф. № 11-03)	Річна
7. Звіт про залишки і витрати матеріалів (ф. № 3-МТП)	Піврічна, річна
8. Звіт про залишки і використання енергетичних матеріалів і продуктів переробки нафти (ф. № 4-МТП1)	Місячна, квартальна, річна
9. Звіт про результати використання палива, тепло енергії і електроенергії (ф. № П-МТП)	Піврічна
10. Звіт про витрати палива, тепло енергії і електроенергії	Піврічна
11. Звіт про наявність обчислювальної техніки (ф. № 2-інф)	Річна
12. Звіт про роботу автотранспорту (ф. № 2-тр) та інші	Річна

Рис. 9.3. Форми податкової та статистичної звітності

Крім поданих у таблиці загальнообов'язкових форм, бюджетні організації складають і подають статистичну звітність за профілем своєї діяльності:

- про відвідування поліклінік,
- захворюваність,
- тривалість лікування,
- відвідування театрів, музеїв тощо.

Складають статистичну звітність на підставі даних спеціально організованого спостереження (статистичного обліку) в установах та організаціях, а також на підставі даних бухгалтерського обліку.

### **Контрольні питання**

1. Назвіть склад бухгалтерської звітності бюджетних установ.
2. Розкрийте основні вимоги до складання і подання бухгалтерської звітності бюджетних установ.
3. Як класифікується звітність бюджетних установ?
4. Назвіть основні форми податкової звітності бюджетних установ і терміни її подання.
5. Які форми соціальної звітності є обов'язковими для бюджетних установ?
6. Назвіть та охарактеризуйте за призначенням форми статистичної звітності бюджетних установ.
7. В чому полягає сутність закриття рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ?
8. Які форми звітності подають бюджетні установи в органи державного казначейства?
9. Як визначають результати виконання кошторису в бюджетних установах?
10. Яка організація визначає методику складання і подання річної звітності бюджетних установ?

### **Тести**

- 1. До складу загальнообов'язкової статистичної звітності бюджетних установ належать**
  - а) звіт про обсяг реалізованих послуг;

- б) податковий звіт про використання коштів неприбутковими установами і організаціями;
- в) податкова декларація з податку на додану вартість;
- г) звіт про надходження та використання коштів загального фонду.

**2. Списуються в кінці року одержані у звітному році асигнування загального фонду проведенням**

- а) Дт431 Кт801;
- б) Дт431Кт801;
- в) Дт701 Кт431;
- г) Дт431Кт701.

**3. Списуються в кінці року одержані у звітному році доходи спеціального фонду, що належать до майбутніх періодів проведенням**

- а) Дт716 Кт711;
- б) Дт431Кт716;
- в) Дт716 Кт431;
- г) Дт711Кт716.

**4. Списуються прибутки від реалізації продукції, робіт, послуг виробничих (навчальних) майстерень проведенням**

- а) Дт432Кт721;
- б) Дт721Кт432;
- в) Дт721Кт821;
- г) Дт821Кт721.

**5. Списуються збитки від реалізації продукції, робіт, послуг виробничих (навчальних) майстерень проведенням**

- а) Дт432Кт721;
- б) Дт721Кт432;



- в) Дт721Кт821;
- г) Дт821Кт721.

**6. Списуються у кінці року видатки за рахунок коштів загального фонду проведенням**

- а) Дт801Кт701;
- б) Дт801Кт431;
- в) Дт431Кт801;
- г) Дт701Кт801.

**7. Списуються результати уцінок матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів загального фонду проведенням**

- а) Дт441 Кт431;
- б) Дт431Кт441;
- в) Дт441Кт801;
- г) Дт801Кт441.

**8. Списуються результати дооцінок матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів загального фонду проведенням**

- а) Дт441 Кт431;
- б) Дт431 Кт441;
- в) Дт441Кт701;
- г) Дт701Кт441.

**9. У розділі активу «Видатки» заключного балансу бюджетної установи на кінець року відображаються показники**

- а) фактичні витрати, які установа здійснювала впродовж року;
- б) касові витрати, установа здійснювала впродовж року;
- в) витрати на незавершене виробництво;
- г) не відображаються показники у зв'язку з закриттям кошторису.

**10. У розділі пасиву «Доходи» заключного балансу бюджетної установи на кінець року відображаються показник:**

- а) доходи від реалізації робіт, послуг, які установа здійснювала впродовж року;
- б) фінансування, яке установа отримувала впродовж року;
- в) не відображаються показники у зв'язку з закриттям кошторису;
- г) доходи майбутніх періодів.

**11. На субрахунках обліку видатків дебетове сальдо може залишитися на кінець року лише з незакінчених або закінчених, але не зданих і не оформлених відповідними документами робіт:**

- а) з виготовлення продукції у виробничих (навчальних) майстернях;
- б) незавершеного виробництва у підсобному (навчальному) сільському господарстві;
- в) незакінчених науково-дослідних робіт за договорами з підприємствами;
- г) всі відповіді правильні.

**12. Фінансовий результат виконання кошторису бюджетні установи визначають**

- а) у кінці звітного місяця;
- б) у кінці звітного кварталу;
- в) у кінці звітного року;
- г) у кінці звітного періоду, який визначений обліковою політикою установи.

**13. Рахунки доходів (за винятком доходів майбутніх періодів) у кінці року закривають**

- а) у кредит рахунків витрат;
- б) у кредит рахунків, які визначають результати виконання кошторису;
- в) у дебет рахунків, які визначають результати виконання кошторису;
- г) у дебет рахунків витрат.

**14. Доход за витратами майбутніх періодів у кінці року**

- а) у дебет рахунків, які визначають результати виконання кошторису;
- б) у кредит рахунків витрат;
- в) залишаються кредитовим сальдо.
- г) у кредит рахунків, які визначають результати виконання кошторису.

**15. Доход за витратами майбутніх періодів - це**

- а) кошти, отримані авансом на виконання договірних науково-дослідних робіт;
- б) плата за послуги навчання;
- в) плата за послуги оренди;
- г) всі відповіді правильні.

**16. Звітність бюджетних установ за суб'єктами використання поділяється на**

- а) індивідуальну та зведену;
- б) статистичну, податкову, фінансову
- в) місячну, квартальну, річну;
- г) всі відповіді правильні.

**17. Звітність бюджетних установ за обсягами інформації поділяється на**

- а) індивідуальну та зведену;
- б) статистичну, податкову, фінансову
- в) місячну, квартальну, річну;
- г) всі відповіді правильні.

**18. Звітність бюджетних установ за терміном подання поділяється на**

- а) індивідуальну та зведену;
- б) статистичну, податкову, фінансову
- в) місячну, квартальну, річну;

г) всі відповіді правильні.

**19. Усі форми періодичної звітності складаються бюджетними установами**

- а) без наростаючого підсумка за попередні періоди в розрізі кодів тільки функціональної класифікації видатків;
- б) без наростаючого підсумка за попередні періоди в розрізі кодів тільки економічної класифікації видатків;
- в) наростаючим підсумком з початку року в розрізі кодів функціональної та економічної класифікації видатків
- г) наростаючим підсумком з початку року, в розрізі кодів такої класифікації видатків, яка передбачена обліковою політикою установи для складання звітності.

**20. Фінансовий результат із спеціального фонду визначають за алгоритмом:**

- а) до одержаних коштів додають суми списаної кредиторської заборгованості;
- б) від одержаних коштів віднімають результати переоцінок;
- в) до одержаних коштів додають вартість надлишків матеріалів та віднімають видатки спеціального фонду і суми списаних недостач;
- г) до одержаних коштів додають суми списаної дебіторської заборгованості.

**Практичні завдання**

**1. Ознайомтесь з інформацією вирішіть завдання.**

**Умова.** Навчальна майстерня при бюджетній установі (не платник ПДВ) виробляє вироби. За поточний рік здійснила такі операції:

- зі складу відпущено у виробництво майстерні матеріали - 4000,00 грн.;
- повернута частина матеріалів на склад, які не використані у виробничій діяльності - 400,00 грн.;

- нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві – 3000,00 грн.;
- нараховано єдиний соціальний внесок від фонду оплати праці - 1020,00 грн.;
- оприбутковано готові вироби;
- реалізовано готові вироби покупцю - 8000,00 грн.;
- отримано кошти від покупця - 8000,00 грн.;
- списано собівартість реалізованих виробів;
- визначено результат виконання кошторису за спеціальним фондом у кінці року.

**Завдання:** Необхідно скласти бухгалтерські проведення на підставі зазначених операцій.

## **2. Ознайомтесь з інформацією та вирішіть завдання.**

**Умова.** Навчальний заклад (платник ПДВ) придбав спеціальне устаткування для проведення за замовленням фармацевтичної фабрики науково-дослідницькі роботи на суму 10000,00 грн., крім того ПДВ. Устаткування передане в науково-дослідний підрозділ навчального закладу. Після завершення робіт устаткування оцінене за ціною можливого використання у 2000,00 грн. (сума зносу - 8000,00 грн.) Після закінчення робіт з даного договору, відповідно до його умов, спеціальне устаткування залишається на балансі навчального закладу. Замовником прийняті науково-дослідницькі роботи на підставі акта приймання-передачі на суму 30000,00 грн., у тому числі ПДВ. Собівартість реалізованих науково-дослідницьких робіт - 15000,00 грн. Розрахунки між замовником та виконавцем проведені у повному обсязі.

У кінці року визначений результат виконання кошторису за спеціальним фондом.

**Завдання:** Необхідно скласти бухгалтерські проведення на підставі зазначених операцій.

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.10р. № 2456-VI (із змінами і доповненнями, останні з яких внесені Законом України від 05.07. 2012р. за № 5059-VI [Електронний ресурс]- Режим доступу: [http://www.nibu.factor.ua/info/Zak\\_basa / Kodeks](http://www.nibu.factor.ua/info/Zak_basa / Kodeks).
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року за № 2755-VI / Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, 15-16, 17.
3. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996- XIV, із змінами і доповненнями, останні з яких внесені Законом України від 22.12.11р. за № 4224-VI [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.
4. Закон України "Про державний бюджет України на 2012 рік » від 22 грудня 2011 року за № 4282-VI / Відомості Верховної Ради України, 2012, № 34-35.
5. Закон України "Про гуманітарну допомогу" від 22.10.1999 р. № 1192- XIV, в редакції від 01.06.12р. [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
6. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, в редакції Наказу Державного казначейства України №526 від 22.12.2009р., із змінами та доповненнями, останні з яких внесені згідно з Наказом Державного казначейства України № 312 від 02.09.2010р. [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/>
7. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ, затверджена Наказом Державного казначейства України від 08.12.00р. за № 125 [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
8. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Державного казначейства України від 25.11.08 р. № 495 / «Все про бухгалтерський облік » №28 від 25.03.11р.
9. Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України від 26.12.03р.

№ 242, в редакції від 21.06.05р. [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.

10. Інструкція зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, затверджена наказом Державного казначейства України від 02.12.97р. за № 125/70. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

11. Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затверджена наказом ДКУ від 10.07.00р. № 61, у редакції наказу Державного казначейства України від 14.02.05р. №28. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

12. Інструкція по інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків і інших статей балансу бюджетних установ, затверджена наказом ГУ Державного казначейства України від 30.10.98 р. № 90, в редакції наказу Державного казначейства України від 05.10.05 р. № 184. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

13. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затверджено наказом ГУ Державного казначейства України від 27.07.00р. за № 68, із змінами, внесеними Наказом Державного казначейства України за № 117 від 05.06.03р. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

14. Інструкція Державного казначейства України "Порядок відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України" від 02.12.02 р. № 221, у редакції наказу Державного казначейства України від 08.05.08р. № 152. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

15. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений ГУ Державного казначейства України від 10.12.99 р., № 114, із

змінами, останні з яких внесені Наказом Державного казначейства України від 04.06.07р. за №116.

16. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджено наказом МФУ від 24.05.95 р. № 88, із змінами і доповненнями, внесеними наказом МФУ від 07.06.10 р. № 372, які набрали чинності 24.07.10р. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

17. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений Наказом МФУ №44 від 24.01.12р. [Електронний ресурс]- Режим доступу: [http://kazna.ucoz.ua/index/normativnye\\_dokumenty](http://kazna.ucoz.ua/index/normativnye_dokumenty).

18. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затверджений Наказом МФУ №758 від 22.06.12р. [Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://kazna.ucoz.ua/index/normativnye\\_dokumenty](http://kazna.ucoz.ua/index/normativnye_dokumenty).

19. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ, затверджено наказом ДКУ від 06.10.00р. за № 100, із змінами і доповненнями, внесеними Наказом ДКУ від 27.05.05р. № 98. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>

20. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затверджений Наказом МФУ за №309 від 02.03.12р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://kazna.ucoz.ua/index/>

21. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах. 4-те вид. перероб. та доп. Навч. посіб.- К.: Центр учбової літератури. 2011 – 312 с.

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



Навчальний посібник з дисципліни «Облік у бюджетних установах» для студентів IV курсу всіх форм навчання спеціальності « Облік та аудит».

Укладачі: О. В. Артюх, к.е.н.

В.Ф.Максімова, д.е.н.

Т.В. Черкашина, к.е.н.