

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ
“ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ”

Житомир – 2018

ВСТУП

Навчальна дисципліна “Облік у бюджетних установах” призначена для студентів спеціальності «Облік і аудит» усіх форм навчання та орієнтована на засвоєння слухачами програми теоретичних та практичних основ організації та методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Метою вивчення дисципліни є засвоєння теорії і практики бухгалтерського обліку в бюджетних установах, оволодіння студентами базовими знаннями з організації і функціонування бюджетних установ, формування вміння орієнтуватись у законодавчо-нормативних документах та інструктивно-методичних матеріалах з організації та методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

В результаті вивчення цієї дисципліни студент повинен:

- знати: теоретичні аспекти функціонування бюджетних установ, нормативні акти, які його регламентують, а також підходи до організації та методики бухгалтерського обліку господарських операцій бюджетних установ;
- вміти: відображати господарські операції бюджетної установи на рахунках бухгалтерського обліку та звітності.

Для досягнення зазначених вище цілей і завдань велике значення має самостійна творча робота студента. Запропонований навчальний посібник містить методичні вказівки до вивчення кожної теми з дисципліни “Облік у бюджетних установах”, плани семінарських занять, перелік навчальних завдань, тести до кожної теми та рекомендовану літературу.

ПРОГРАМА ДИСЦИПЛІНИ “ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ”

ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Поняття бюджетних установ і правові засади їх діяльності.

Правове регулювання бухгалтерського обліку та особливості його організації в бюджетних установах. Загальні положення регулювання. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Етапи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Облікова політика бюджетної установи. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Форма ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Організаційна побудова бухгалтерії бюджетної установи. Регламентація діяльності бухгалтерської служби та окремих її працівників.

Поняття та види кошторисів. Структура кошторису доходів і видатків. Порядок складання проектів кошторисів. Розгляд і затвердження кошторисів. Внесення змін до кошторисів.

ТЕМА 2. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Поняття та оцінка необоротних активів. Документальне оформлення операцій з необоротними активами. Характеристики рахунків з обліку необоротних активів.

Поняття та склад основних засобів. Характеристика рахунку 10 “Основні засоби”. Надходження основних засобів. Безоплатне отримання основних засобів. Переоцінка. Ремонт і модернізація основних засобів. Списання основних засобів. Продаж основних засобів. Ліквідація основних засобів. Безоплатна передача основних засобів

Облік інших необоротних матеріальних активів.

Облік зносу необоротних активів.

Облік незавершеного капітального будівництва.

ТЕМА 3. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Загальні засади обліку необоротних активів

Облік нематеріальних активів

Облік зносу необоротних активів

ТЕМА 4. ОБЛІК ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Оцінка запасів. Оцінка запасів при надходженні. Оцінка запасів при вибутті. Переоцінка запасів. Документальне оформлення операцій і характеристика

рахунків, призначених для обліку наявності та руху запасів. Характеристика рахунків з обліку запасів.

Облік виробничих запасів. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі. Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Визначення і склад МШП. Облік надходження МШП. Передача МШП в експлуатацію. Списання МШП.

Облік надходження продуктів харчування. Операції з відпуску і витрачання продуктів харчування. Облік паливо-мастильних матеріалів. Придбання ПММ за безготівковим розрахунком. Придбання ПММ за талонами. Придбання ПММ за готівкові кошти. Видача та списання витрачених ПММ.

Облік готової продукції.

Аналітичний облік запасів.

ТЕМА 5. ОБЛІК ФІНАНСОВО-РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Облік касових операцій. Облік операцій з руху коштів на рахунках, відкритих в органах Держказначейства. Облік операцій в іноземній валюті. Облік інших коштів.

Облік розрахунків з покупцями та замовниками. Облік розрахунків в порядку планових платежів. Особливості обліку розрахунків з підзвітними особами. Облік розрахунків з відшкодуванням завданих збитків. Облік розрахунків з іншими дебіторами. Інвентаризація розрахунків з дебіторами.

ТЕМА 6. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, СТРАХУВАННЯ ТА СТИПЕНДІЙ

Поняття зобов'язань та підстави їх виникнення. Характеристика рахунків з обліку зобов'язань. Облік позик.

Теоретичні засади обліку рахунків за виконані роботи. Документування господарських операцій з обліку розрахунків за виконані роботи. Синтетичний та аналітичний облік. Облікові регістри та звітність.

Теоретичні аспекти обліку розрахунків за податками та платежами. Документування. Синтетичний та аналітичний облік.

Облік розрахунків з оплати праці, зі страхування та стипендій . Загальні положення. Оплата годин нічної роботи. Оплата годин надурочної роботи. Порядок оплати роботи у святкові та вихідні дні. Виплати, які не відносяться до фонду оплати праці. Порядок нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Утримання із заробітної плати. Облік нарахування та виплати сум відпускних. Документування господарських операцій з обліку розрахунків з оплати праці. Особливості обліку розрахунків з оплати праці в установах освіти. Особливості обліку розрахунків з оплати праці в установах охорони здоров'я. Особливості обліку розрахунків з оплати праці в установах органів влади.

Особливості обліку розрахунків зі стипендіатами. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з оплати праці.

Загальні положення обліку розрахунків за іншими операціями. Документування розрахунків за іншими операціями. Синтетичний та аналітичний облік. Облік внутрішніх розрахунків. Інвентаризація розрахунків.

ТЕМА 7. ОБЛІК ФОНДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Загальні засади обліку фондів в бюджетних установах.

Облік фондів у необоротних активах і в малоцінних та швидкозношуваних предметах.

ТЕМА 8. ОБЛІК РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Загальні засади обліку власного капіталу в бюджетних установах

Облік результатів виконання бюджетів

Облік результатів виконання кошторисів

ТЕМА 9. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Поняття доходів бюджетних установ. Облік доходів загального фонду. Облік доходів спеціального фонду. Облік доходів від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт, доходів бюджетів та інших доходів. Облік доходів від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт. Облік доходів бюджетів. Облік інших доходів.

Поняття видатків бюджетних установ. Фактичні та касові. Види видатків відповідно до бюджетної класифікації. Облік видатків загального фонду. Облік видатків спеціального фонду .

ТЕМА 10. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

Облік виробничих витрат

ТЕМА 11. ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Призначення фінансової звітності бюджетних установ. Формування показників місячної фінансової звітності розпорядниками коштів бюджетів

Звітність про виконання загального фонду кошторису. Звітність про надходження і використання коштів спеціального фонду. Звітність про заборгованість бюджетних установ. Звітність про зобов'язання бюджетних установ.

Порядок складання квартальної звітності бюджетними установами. Порядок складання ф. № 1 “Баланс”. Особливості складання квартальної звітності про виконання кошторису. Звітність про заборгованість і зобов'язання бюджетних установ. Пояснювальна записка до квартальної звітності.

Особливості складання річної фінансової звітності бюджетними установами

ТЕМА 12. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Понятті інвентаризації та порядок регламентації її проведення в бюджетних установах. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації.

Інвентаризація нематеріальних активів

Порядок проведення інвентаризації запасів. Інвентаризація матеріалів та продуктів харчування. Інвентаризація молодняка тварин та тварин на відгодівлю. Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів. Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт. Інвентаризація незавершеного виробництва виробничих (навчальних) майстерень. . Інвентаризація незавершеного виробництва в підсобних (навчальних) сільських господарствах. Інвентаризація дорогоцінних матеріалів. Відображення в обліку результатів інвентаризації.

ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

План

1. Поняття бюджетних установ і правові засади їх діяльності.
2. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.
3. Форма ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

1. Поняття бюджетних установ і правові засади їх діяльності.

Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

До бюджетних установ належать установи системи освіти, науки, культури, медичні заклади, науково-дослідні інститути, органи законодавчої та виконавчої влади, міністерства та відомства. Фінансово-господарська діяльність цих установ як юридичних осіб має низку особливостей, які впливають на методіку й організацію бухгалтерського обліку:

– бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної власності;

– метою діяльності бюджетних установ є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг;

– бюджетні установи не наділяються оборотними коштами, їх фінансовий стан визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань із відповідних бюджетів;

– бюджетні установи є складовою бюджетної системи та її первинною ланкою, в якій щоденно відбуваються численні господарські операції, що вносять зміни до складу та розміщення господарських засобів і джерел їх формування (рис. 1.1).

Предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах є наявність і рух господарських засобів за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі виконання кошторису. Як система інформаційного забезпечення процесу контролю за використанням бюджетних коштів бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує три функції:

- управлінську;
- контрольну;
- інформаційну.

Основним завданням бухгалтерського обліку є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій із використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення.

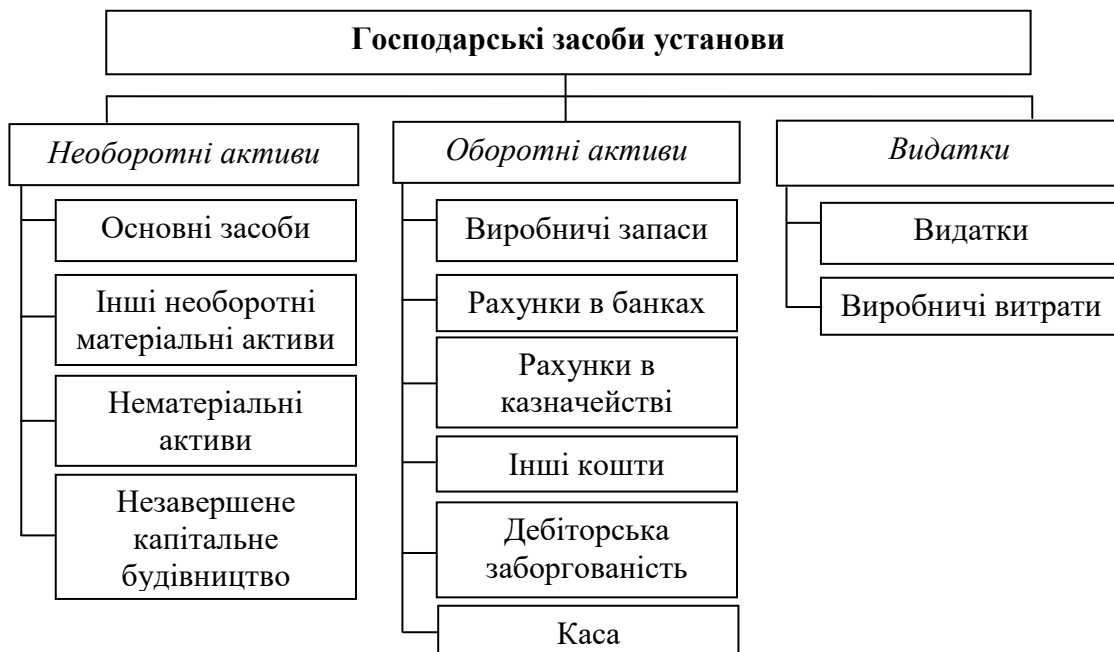


Рис. 1.1. Класифікація господарських засобів бюджетних установ за складом і розміщенням

Особливості предмету бухгалтерського обліку, а також завдання останнього визначають елементи його методу, одним із яких є бухгалтерський баланс. Бухгалтерський баланс – це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал у синтезованому вигляді на певну дату. Склад статей

активу балансу характеризує належність бюджетних установ до галузей, які надають нематеріальні послуги, а склад статей пасиву вказує, що бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної власності й утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів. Статті активу та пасиву згруповано у три розділи таким чином, щоб якомога чіткіше проглядався взаємозв'язок між активами установи, її витратами і джерелами їх формування та покриття (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Схема балансу бюджетної установи

2. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Бюджетні установи мають свій план рахунків. Для поточного бухгалтерського обліку в бюджетних установах використовують План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок його застосування, затверджені Наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 114. Структуру Плану рахунків зорієнтовано на потреби складання балансу та інших форм фінансової звітності (рис. 1.3). Вимоги Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ є обов'язковими для всіх установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів.

Зазначений План рахунків, розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, та операцій з виконання сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) бюджетів.

БАЛАНС

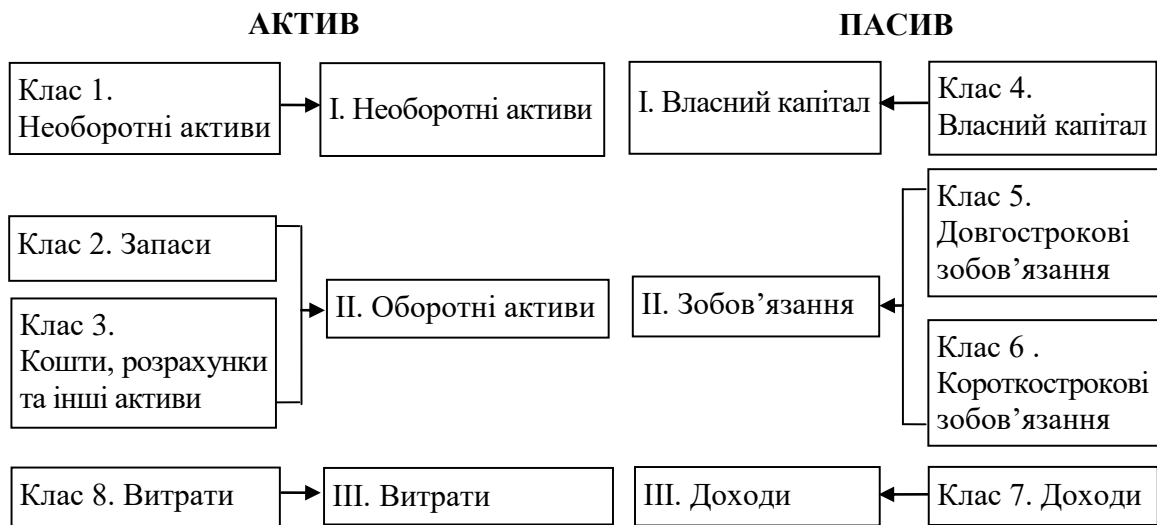


Рис. 1.3. Взаємозв'язок балансу і Плану рахунків

Усі рахунки згруповано у два розділи:

I розділ – балансові рахунки;

II розділ – позабалансові рахунки.

Балансові рахунки за економічним змістом згруповано у вісім класів, кожен із яких містить синтетичні рахунки, на яких обліковуються близькі за економічним змістом об'єкти.

У Плані рахунків передбачено рахунки для окремого обліку доходів і видатків загального та спеціального фондів.

Планом рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ не передбачено окремого класу рахунків для управлінського обліку. Щодо балансу рахунки поділяються на активні, пасивні та активно-пасивні.

У другому розділі виокремлено позабалансові рахунки, які призначені для обліку активів і розрахунків, що вилучені з обороту установи й не відображаються в балансі. На позабалансових рахунках господарські операції відображаються без застосування методу подвійного запису.

Розроблена і затверджена Державним казначейством України Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ (наказ Державного казначейства України від 10.07.2000 р. № 61) забезпечує єдність відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних субрахунках бухгалтерського обліку із застосуванням вимог Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Структуру Плану рахунків наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1. Структура плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Номер і найменування класів	Номери рахунків, які входять до класу	Синтетичні рахунки	
		Кількість	% до підсумку
1. Необоротні активи	10-14	5	12
2. Запаси	20-25	6	15
3. Кошти, розрахунки та інші активи	30-36	7	17
4. Власний капітал	40, 41, 43, 44	4	10
5. Довгострокові зобов'язання	50-52	3	7
6. Поточні зобов'язання	60-68	9	22
7. Доходи	70-72, 74	4	10
8. Витрати	80-82	3	7
Усього	–	41	100
Позабалансові рахунки	01, 02, 04-09	8	–

План рахунків та Інструкція щодо його застосування є обов'язковим і важливим засобом державного управління бухгалтерським обліком у бюджетних установах. Оскільки План рахунків передбачено застосовувати в усіх бюджетних установах, то в кожному конкретному випадку використовують лише певну частину рахунків. Тому кожна галузь чи бюджетна установа розробляють для себе робочий план рахунків. Робочий план рахунків затверджує керівник установи.

3. Форма ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

В бюджетних установах застосовують форму “Журнал-головна”, яка є різновидом і спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми. Регістри цієї форми розроблено Державним казначейством України в Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та Порядку їх складання, затверджених Наказом Державного казначейства України № 68 від 27.02.2000 р., на основі меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку з урахуванням вимог сьогодення.

Форма “Журнал-Головна” ґрунтується на застосуванні системи місячних накопичувальних відомостей – меморіальних ордерів. Усього передбачено 16 меморіальних ордерів, перелік і призначення яких наведено в таблиці 1.2. Меморіальні ордери застосовують як за ручного, так і за комп'ютеризованого ведення бухгалтерського обліку.

Операції, які не потрібно накопичувати впродовж місяця або які не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, реєструють у меморіальних ордерах ф. № 274 (бюджет). Так оформляють, наприклад, нарахування зносу необоротних активів, операції “сторно”. Ці ордери складають безпосередньо після здійснення операцій

або не пізніше наступного дня (одержання первинного документа) і нумерують, починаючи із “17”, за кожен місяць окремо.

Узагальнюючим регістром синтетичного обліку є книга “Журнал-головна” ф. № 308 (бюджет), яка ведеться, як правило, за рахунками другого порядку. Побудова книги забезпечує перевірку правильності та повноти записів у синтетичному обліку, а тому відпадає потреба у складанні оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу). Аналітичний облік організується:

– поєднанням синтетичного й аналітичного обліку її окремих меморіальних ордерів шляхом використання лінійно-позиційного способу записів. До них можна віднести меморіальні ордери № 4,6,7,8;

– використанням типових і спеціалізованих форм аналітичного обліку (книг, карток, форм комп’ютеризованого обліку тощо).

Для перевірки правильності та повноти записів у регістрах аналітичного обліку щомісячно (щоквартально) складають оборотні відомості за аналітичними рахунками, дані яких звіряють із оборотами і залишками синтетичних рахунків книги “Журнал-головна” (рис. 1.4).

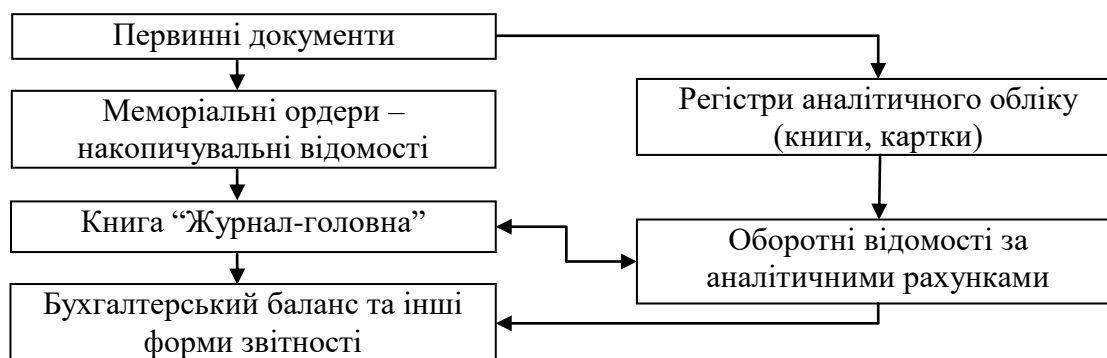


Рис. 1.4. Схема форми ведення бухгалтерського обліку “Журнал-Головна”

Таблиця 1.2. Перелік і призначення меморіальних ордерів

№ м/о	Накопичувальні відомості, зведені		Номер рахунка, субрахунку
	Назва	Форма №	
1	Накопичувальна відомість за касовими операціями	380 (бюджет)	301, 302
2	Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)	381 (бюджет)	311, 312, 321 та інші
3	Відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)	382 (бюджет)	313, 323, 324-329
4	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами	408 (бюджет)	364
5	Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендії	408 (бюджет)	66
6	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами	409 (бюджет)	675
7	Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів	410 (бюджет)	361
8	Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами	386 (бюджет)	362
9	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів	438 (бюджет)	10, 11, 12, 14
10	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних і швидкозношуваних предметів	439 (бюджет)	22
11	Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування	398 (бюджет)	232
12	Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування	411 (бюджет)	232
13	Накопичувальна відомість витрачання матеріалів	396 (бюджет)	231, 233-239
14	Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ	409 (бюджет)	711, 712
15	Зведення відомостей за розрахунками із батьками на утримання дітей	406 (бюджет)	714
16	Відомість позабалансового обліку		01-010
17 і далі	Меморіальні ордери для обліку інших операцій	274 (бюджет)	131-133, 363 та інші

Слід пам'ятати, що головним нормативно-правовим документом, відповідно до якого організується облік у бюджетних установах, є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-IV, згідно з яким порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової

звітності про виконання кошторисів і бюджетів регулюється Державним казначейством України, яке розробляє план рахунків бухгалтерського обліку і порядок його застосування, типову кореспонденцію рахунків, інструкції з обліку окремих об'єктів, форми звітності.

Міністерства та відомства України за погодженням із Державним казначейством України в разі необхідності можуть видавати вказівки щодо порядку застосування загальних положень із бухгалтерського обліку в установах своєї системи з урахуванням специфіки їхньої діяльності.

Важливу роль в організації обліку відіграє Державний комітет статистики України, який розробляє та узгоджує із Міністерством фінансів України, Державним казначейством України форми звітності. В бюджетних установах обов'язковим є застосування цілої низки первинних документів, наприклад, з обліку основних засобів, грошових коштів у касі та на рахунках в органах Державного казначейства.

Ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів, а також складання звітності в бюджетних установах покладається на бухгалтерію, яка, як правило, є самостійною службою і має свою структуру.

Указом Президента України від 25.12.2001 року № 1251 “Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері”, яким заплановано низку заходів, спрямованих на посилення ролі бухгалтерського обліку в зміцненні фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері, а також передбачено розроблення й упровадження стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. На виконання цього Указу Державним казначейством України розроблено Концепцію реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Концепція містить перелік завдань реформування системи бухгалтерського обліку, тенденції його розвитку і досягнення за період незалежності України, особливості й шляхи реформування бухгалтерського обліку в державному секторі та календарний план розроблення та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку як кінцевої мети.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Назвіть специфічні особливості та завдання бухгалтерського обліку в бюджетних установах на сучасному етапі.

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

ТЕМА 2. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

План

1. Поняття, склад та оцінка необоротних активів.
2. Документальне оформлення операцій з необоротними активами.
3. Загальні положення обліку необоротних активів бюджетної установи за їх складовими.
4. Відображення операцій з надходження необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку.
5. Облік зносу необоротних активів.
6. Облік проведення ремонтних робіт.
7. Відображення операцій з вибуття необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

1. Поняття, склад та оцінка необоротних активів.

Облік необоротних активів регулюється Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 року № 64 зі змінами (далі – Інструкція № 64). Зокрема, п. 1.2 даної Інструкції визначено, що бухгалтерський облік необоротних активів повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення, вибуття всіх необоротних активів, які належать установі, у тому числі і здані в оренду.

Згідно з п. 1.3 Інструкції № 64, у складі необоротних активів обліковуються: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний та господарський інвентар, обчислювальна техніка, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя лову, спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання з науковою метою, авторські та суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єктами промислової власності, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання.

Особливістю необоротних активів є багаторазове використання їх у процесі господарської діяльності, збереження початкового зовнішнього вигляду (форми) впродовж періоду, який перевищує рік. Необоротні активи класифікують за різними ознаками. Це загальні ознаки, що дають можливість їх виокремлення у складі інших активів.

За видами необоротні активи поділяють на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та незакінчене капітальне будівництво.

Оцінка необоротних активів бюджетних установ має певні особливості. У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображаються необоротні активи, поділяється на:

- первісну;
- балансову (залишкову);
- відновлювальну.

Первісна вартість необоротних активів – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

Балансова (залишкова) вартість необоротних активів – це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу.

Відновлювальна вартість необоротних активів – це первісна вартість, змінена після переоцінки.

При формуванні первісної вартості об'єкта слід пам'ятати, що:

1) витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів не збільшують вартість придбаних необоротних активів, а відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків;

2) суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів, не враховуються до вартості необоротних активів і відносяться на фактичні видатки за кодом економічної класифікації видатків, що призначений для придбання цих активів;

3) податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартість необоротних активів, а відносяться на фактичні видатки бюджетної установи;

4) роботи щодо встановлення структурованої кабельної системи, настройки локальної обчислювальної мережі, а також витратні матеріали, що використані при проведенні таких робіт, не відносяться до вартості необоротних активів, а списуються на фактичні видатки на підставі первинних документів (актів виконаних робіт тощо).

2. Документальне оформлення операцій з необоротними активами.

Необоротні активи надходять до бюджетних установ шляхом придбання за рахунок коштів загального чи спеціального фондів за системою тендерних торгів, капітального будівництва, у вигляді гуманітарної допомоги, централізованого постачання. Документальне оформлення надходження необоротних активів не має жодних відмінностей від аналогічних операцій у сфері підприємницької діяльності.

Інвентарний облік необоротних активів ведеться в інвентарних картках (типові форми ОЗ-6 (бюджет) “Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах”, ОЗ-8 (бюджет) “Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)”, ОЗ-9 (бюджет) “Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах”).

Аналогічно ведуть також описи інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ-10 (бюджет) “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”, ОЗ-11 (бюджет) “Інвентарний список основних засобів”).

З метою своєчасного відображення введення в господарський оборот, використання, обліку та вибуття окремих придбаних (створених) об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів їх аналітичний облік бюджетними установами ведеться за типовими формами: 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”.

3. Загальні положення обліку необоротних активів бюджетної установи за їх складовими.

Основні засоби. Слід пам’ятати, що основні засоби бюджетних установ у складі необоротних активів мають вартісний параметр. Так, згідно з вимогами п. 2.1 Інструкції № 64, до основних засобів належать матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1000 гривень за одиницю (комплект).

Строком корисного використання називається очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою і який встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або установою самостійно в момент придбання активу. При визначенні строку корисної

(очікуваної) експлуатації основних засобів слід урахувувати: очікуване використання об'єкта установою з урахуванням його потужності або продуктивності; фізичний та моральний знос, що передбачається; правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Незалежно від вартості об'єкта, до основних засобів належать :

- 1) сільськогосподарські машини та знаряддя;
- 2) будівельний механізований інструмент;
- 3) робочі та продуктивні тварини;
- 4) усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів;
- 5) документація з типового проектування.

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

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.

Основні засоби в установах обліковуються за місцем їх зберігання (місцезнаходженням) та в бухгалтерії за інвентарними об'єктами.

Інші необоротні матеріальні активи. Усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів відносяться до складу інших необоротних матеріальних активів, зокрема: музейні цінності, експонати зоопарків, виставок; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизна, постільні речі, одяг та взуття; тимчасові нетитульні споруди; природні ресурси; інвентарна тара; матеріали довготривалого використання для наукових цілей; необоротні матеріальні активи спеціального призначення.

Крім того, незалежно від вартості одиниці (комплекту), відносяться до інших необоротних матеріальних активів і не включаються до складу основних засобів:

- 1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо);
- 2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;

3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень);

4) предмети виробничого значення вартістю до 1000 гривень включно за одиницю (комплект) (без ПДВ) – робочі столи, верстаки, кафедри, парти та ін.; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (світлокопіювальні рами та ін.);

5) предмети, призначені для видачі напрокат;

б) господарський інвентар вартістю до 1000 гривень включно за одиницю (комплект) (без ПДВ) – предмети конторського та господарського облаштування, конторське обладнання, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи, шапірографи та інші ручні розмножувальні та нумерувальні апарати, переносні юрти, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок із спеціальним обладнанням), килими, порт'єри, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення – гідропульти, стендери, драбини ручні та ін.;

7) інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 1000 гривень включно (без ПДВ), – телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники та ін.

Остання група є специфічною у складі інших необоротних матеріальних активів. До цієї групи належать матеріали, отримані зі складу лабораторією чи іншими структурними підрозділами науково-дослідних інститутів, вищих навчальних закладів для науково-дослідних робіт. Ці матеріали використовуються неодноразово або тривалий час, та є об'єктами досліджень (наприклад в установах культури до них належать вартісні матеріали, отримані зі складу для реставрації й ремонту творів мистецтва, музейних цінностей, пам'яток архітектури тощо).

Нематеріальні активи. Активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року, належать до нематеріальних активів, які поділяються на дві групи:

1. Авторські та суміжні з ними права.

2. Інші нематеріальні активи.

Першу групу становлять права бюджетної установи на літературні та музичні твори, програми для електронно-обчислювальних машин, бази даних тощо. Слід пам'ятати, що програмне забезпечення, яке використовуватиметься у господарській діяльності бюджетних установ понад рік (із дати введення в експлуатацію) і вартість якою перевищує 1000 грн., тепер обліковують у складі основних засобів.

До другої групи належать нематеріальні активи із поділом за такими підгрупами:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об'єкти промислової власності;
- інші нематеріальні активи.

Незавершене капітальне будівництво. Незавершене капітальне будівництво – це обсяг фактично освоєних капітальних вкладень на незакінчених і невведених в експлуатацію будівлях та об'єктах будівництва за станом на певну дату.

Облік незавершеного капітального будівництва (виготовлення, створення), добудівля, поліпшення (дообладнання, реконструкція, модернізація) об'єктів необоротних активів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення в експлуатацію здійснюються на рахунку 14 “Незавершене капітальне будівництво”, який має на субрахунки:

141 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами”;

142 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами”;

143 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами”.

На субрахунку 141 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами” обліковуються витрати за незакінченими й закінченими об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації основних засобів, але не зданими в експлуатацію.

На субрахунку 142 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами” обліковуються витрати за незакінченими і закінченими об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації інших необоротних матеріальних активів, але не зданими в експлуатацію.

На субрахунку 143 “Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами” обліковуються витрати за незакінченими і закінченими об'єктами з виготовлення (створення), модернізації нематеріальних активів, але не зданими в експлуатацію.

Виконані будівельно-монтажні роботи відносяться установою на фактичні видатки, що відображають вартість незавершеного капітального будівництва. Витрати за незакінченими або закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, які були списані на результати виконання кошторису,

обліковуюються на рахунку 14 “Незавершене капітальне будівництво” (крім капітальних витрат на поліпшення земель та капітальних вкладень в багаторічні насадження).

Усі затрати на будівництво, виготовлення, створення і поліпшення об’єктів групуються за такими напрямками робіт (витрат):

- проектно-вишукувальні роботи;
- будівельні роботи;
- роботи з монтажу устаткування;
- придбання устаткування, що потребують монтажу;
- придбання устаткування, що не потребують монтажу, інструментів та інвентарю;
- інші капітальні роботи і затрати.

Аналітичний облік незавершеного капітального будівництва ведеться у розрізі затрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об’єктом.

Взяття на облік необоротних активів, які вводяться в експлуатацію після закінчення будівництва (виготовлення, розробки), проводиться на підставі акту приймальної комісії про прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом (виготовленням, розробкою) об’єкта установою, у кошторисі якої були закладені такі втрати. В акті вказується вартість збудованого (виготовленого, розробленого) необоротного активу, яка визначається на підставі даних бухгалтерського обліку всіх проведених витрат.

Придбані за рахунок коштів капітального будівництва обладнання, меблі, інвентар тощо для облаштування об’єкта підлягають оприбуткуванню.

4. Відображення операцій з надходження необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

Для відображення в бухгалтерському обліку необоротних активів у План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ включені такі синтетичні рахунки:

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

До кожного із цих рахунків відкривають субрахунки в розрізі груп необоротних активів. Дані рахунки кореспондують з рахунками інших класів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. Основні кореспонденції рахунків з надходження необоротних активів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Придбано необоротні активи за рахунок коштів загального фонду (на вартість придбання без ПДВ)	101-122	364, 675
	Водночас на зазначену суму робиться інший запис на створення фонду у необоротних активах	801, 802	401
	Відображено суму ПДВ: – якщо установа не є платником ПДВ; – якщо ПДВ включено до складу податкового кредиту	801, 802 641	364, 675
2	Придбано необоротні активи за рахунок коштів спеціального фонду: – на первісну вартість (вартість придбання) без ПДВ	101-122	364, 675
	Водночас на зазначену суму робиться інший запис на створення фонду у необоротних активах	811-813	401
	Відображено суму ПДВ: – якщо установа не є платником ПДВ; – якщо ПДВ включено до складу податкового кредиту	811-813 641	364, 675
3	Списано суми копійок із придбаних необоротних активів	801, 802, 811-813	364, 675

Схему обліку надходження необоротних активів відображено на рис. 2.1.

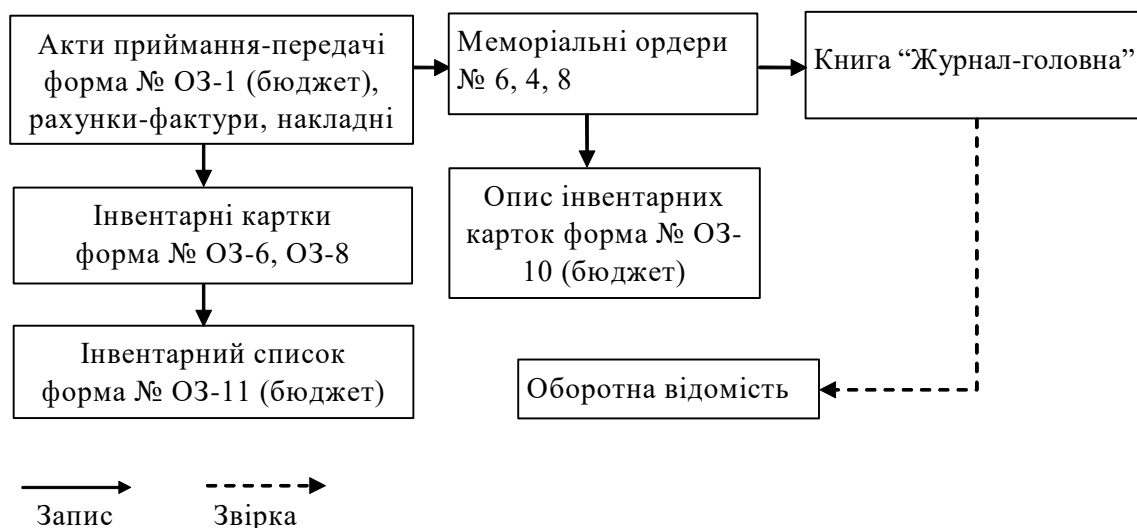


Рис. 2.1. Схеми обліку надходження необоротних активів

5. Облік зносу необоротних активів.

Варто звернути увагу на такі моменти:

- 1) на необоротні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос;
- 2) об'єктом для нарахування зносу є первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів;

3) необоротні активи зношуються як фізично, так і морально;

4) нарахування морального зносу у вартісному вираженні в системі бухгалтерського обліку не передбачене;

5) на низку об'єктів необоротних активів знос не нараховують, зокрема, на: земельні ділянки; пам'ятки культурної спадщини, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, зберігаються в бібліотеках як об'єкти з невизначеним строком корисного використання; багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку; музейні цінності; природні ресурси; незавершене капітальне будівництво; документацію з типового проектування незалежно від вартості; піддослідні тварини;

б) на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів нарахування зносу призупиняється;

7) 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;

8) нарахований знос розміром у 100 % вартості на об'єкти, придатні для подальшого використання, не може бути підставою для їх списання;

Знос необоротних активів відображається на рахунку 13 "Знос необоротних активів" Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (див. операцію 1 в табл. 2.2) з поділом на субрахунки:

131 "Знос основних засобів";

132 "Знос інших необоротних матеріальних активів";

133 "Знос нематеріальних активів".

На загальну суму нарахованого зносу складається меморіальний ордер за типовою формою № 274 (бюджет), дані якого заносяться в книгу "Журнал-головна".

6. Облік проведення ремонтних робіт.

Для підтримання необоротних активів у робочому стані до моменту їх списання, а також з метою запобігання передчасному вибуттю їх через непридатність, у бюджетних установах періодично здійснюють технічне обслуговування, а в разі необхідності проводяться ремонтні роботи. Витрати, пов'язані із проведенням ремонтів необоротних активів, незалежно від способу

виконання робіт, відносять на видатки установи, а витрати з реконструкції та модернізації об'єктів зараховують на збільшення їх первісної вартості (табл. 2.2).

Таблиця 2.2. Основні кореспонденції рахунків з обліку витрат на ремонт необоротних активів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос на необоротні активи відповідно до встановлених норм	401	131-133
2	Списано витрачені на ремонт необоротних активів ремонтні матеріали, запасні частини, паливно-мастильні матеріали тощо	801, 802 811-813	234, 235, 238, 239
3	Нарахована заробітна плата працівникам за виконані ремонтні роботи з відрахуванням відповідно сум до Пенсійного фонду та інших державних цільових фондів	801, 802 811-813	661 651-654
4	Списано суми видатків за ремонт необоротних активів, проведений підрядною організацією	801, 802 811-813	364, 675

7. Відображення операцій з вибуття необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку.

Необоротні активи вибувають з різних причин:

- повного фізичного зносу і непридатності до подальшого використання;
- відчуження (реалізації) надлишкових об'єктів і таких, що не використовуються;
- нестач у зв'язку із втратами, псуванням та розкраданням;
- пошкодження внаслідок аварій чи стихійного лиха;
- безоплатного передавання іншим бюджетним установам за розпорядженням відповідних органів;
- переведення до складу оборотних активів;
- знесення будівель і споруд через недоцільність їх використання та з метою будівництва на їхньому місці нових об'єктів.

Слід пам'ятати, що завершення встановленого терміну служби необоротних активів не може бути підставою для їх списання, якщо вони ще придатні для використання за цільовим призначенням і подальша експлуатація їх не заборонена відповідною документацією заводів-виробників або нормативно-правовими актами.

Всі цінності (деталі, вузли, агрегати) розібраного й демонтованого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації необоротних активів, оприбутковуються.

Деталі й вузли, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, вилучені після демонтажу об'єктів, підлягають здаванню

на підприємства або в організації України, що здійснюють приймання та переробку відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

Господарські операції, пов'язані з вибуттям необоротних активів, відображають в накопичувальній відомості про вибуття та переміщення необоротних активів (форма № 438 (бюджет), меморіальний ордер № 9) (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Схема обліку необоротних активів

Порядок відображення операцій із вибуття необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Основні кореспонденції рахунків з обліку вибуття необоротних активів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Безоплатно передано необоротні активи:	131-133	101-122
	– в частині накопиченого зносу;		
	– в частині залишкової вартості	401	101-122
2	Списано непридатні для використання (знищені, втрачені) необоротні активи за актами й інспекторськими свідоцтвами:	131-133	101-122
	– в частині накопиченого зносу;		
	– в частині залишкової вартості	401	101-122
3	Оприбутковано матеріали, вузли та запасні частини, отримані внаслідок розбирання необоротних активів, які підлягають списанню, і придбані:	231, 234, 238, 239	701, 702
	– за рахунок загального фонду;		
	– за рахунок спеціального фонду	231, 234, 238, 239	711-713
4	Списано накопичений знос та залишкову вартість реалізованих установою будинків та споруд	131, 401	103
	Відображено:		
	– дохід від реалізації будинків та споруд;	364, 675	711

	– сума коштів від реалізації, що підлягають передачі до бюджету	811	642
--	---	-----	-----

Особливістю відображення у фінансовій звітності бюджетних установ інформації про необоротні активи є наведення даних не лише про їх стан, зміни, але й про видатки, здійснені установами на їх придбання. Крім того, для відображення наявності та стану необоротних активів на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та вибуття (у розрізі відповідних джерел) за звітний рік складається окрема форма звітності “Звіт про рух необоротних активів” (ф. № 5).

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Дайте поняття основних засобів та охарактеризуйте способи їх оцінки в бюджетних установах.
2. Наведіть класифікацію основних засобів бюджетних установ.
3. Завдання обліку необоротних активів у бюджетних установах.
4. Назвіть первинні документи з обліку руху основних засобів та інших необоротним активів.
5. Дайте характеристику субрахунків для обліку основних засобів та наведіть приклади їх кореспонденції.
6. Назвіть джерела надходження основних засобів у бюджетних установах та наведіть приклади відображення в обліку операцій з надходження основних засобів.
7. Охарактеризуйте порядок списання основних засобів/і у бюджетних установах та його відображення в обліку.
8. Дайте характеристику організації інвентарного обліку основних засобів.
9. Порядок нарахування зносу основних засобів та його відображення в обліку.
10. Розкрийте особливості відображення в обліку витрат на ремонти і модернізацію основних засобів.
11. Що таке нематеріальні активи та який порядок їх оцінки і обліку?

ТЕМА 3. ОБЛІК ЗАПАСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

План

1. Поняття, склад та оцінка запасів бюджетних установ.
2. Документальне оформлення наявності та руху запасів.
3. Відображення наявності та руху запасів бюджетних установ на рахунках бухгалтерського обліку.

1. Поняття, склад та оцінка запасів бюджетних установ

Бухгалтерський облік запасів у бюджетних установах регламентується Інструкцією з обліку запасів, затвердженою Наказом Державного казначейства України № 125 від 08.12.2000 р. (далі – Інструкція № 125). Згідно з п. 1 зазначеної інструкції, запасами є оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (чи певні елементи у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, упродовж року. При цьому, термін очікуваної експлуатації запасів бюджетної установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання запасів.

У п. 3 зазначеної вище Інструкції визначено поділ запасів бюджетних установ на такі групи:

- виробничі запаси;
- тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- матеріали і продукти харчування;
- готова продукція;
- продукція сільськогосподарського виробництва.

У бухгалтерському обліку установ запаси, у т.ч. одержані та передані безоплатно в установленому чинним законодавством порядку, оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється на такі види:

- балансова вартість – це вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі;
- первісна вартість – це вартість придбання, одержання, виготовлення запасів;
- справедлива вартість – первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно;
- відновлювальна вартість – це змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки.

Аналогічно до оцінювання необоротних активів, зазначимо, що сума ПДВ та мита, сплачена у вартості придбаних запасів та видатки на транспортування товарно-матеріальних цінностей, їх заготівлю, не збільшують первісної вартості таких запасів, а відносяться на видатки бюджетної установи за відповідними кодами економічної класифікації.

Існують особливості щодо оцінки окремих об'єктів запасів бюджетної установи, зокрема, наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1. Оцінка різних видів запасів установи

<i>№ з/п</i>	<i>Вид запасів</i>	<i>Вартість, за якою оцінюється об'єкт обліку</i>
1	Молодняк тварин, одержаний від приплоду в своєму господарстві	Планова собівартість в день отелення, опоросу, окоту на підставі акта на приплід
2	Молодняк худоби, що переходить на наступний рік для подальшого вирощування і відгодівлі, а також молодняк худоби, що переводиться у звітному році до основного стада	Фактична собівартість, але не вище заготівельних цін на худобу, що продається державі
3	Тара	Ціни, які зазначені в рахунках постачальників
4	Продукція виробничих (навчальних) майстерень	Фактична собівартість
5	Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств	Планова собівартість з корегуванням в кінці року до рівня фактичної собівартості

При списанні запасів в результаті їх використання, виробничого перетворення, продажу або іншого вибуття, відповідно до вимог п. 43 Інструкції № 125, оцінка таких запасів проводиться за їх балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості. Причому середньозважена собівартість визначається за кожним видом подібних запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок звітного періоду та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного періоду та одержаних у звітному періоді запасів. Проте, використання такого методу рекомендується за умов наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами. Відповідно до інформаційних потреб бюджетної установи а також особливостей її функціонування визначення середньозваженої собівартості відбувається на періодичній основі (наприклад, в кінці календарного місяця) або при одержанні відповідної партії товарно-матеріальних цінностей.

2. Документальне оформлення наявності та руху запасів

Документування наявності та руху запасів в бюджетній установі здійснюється з використанням первинних документів, які закріплені Наказом Державного казначейства України № 130 від 18.12.2000 р. “Про затвердження типових форм

обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання” (табл. 3.2).

Таблиця 3.2. Типові форми обліку руху запасів бюджетних установ

№ форми	Назва документу	Призначення документу
Форма № 3-1	Акт про приймання матеріалів	Складається при прийманні на облік установи матеріальних запасів, за якими існують кількісні або якісні розбіжності з даними супроводжувальних документів постачальників
Форма № 3-2	Акт списання	Застосовується для списання запасів і складається комісією, призначеною наказом керівника, у двох примірниках
Форма № 3-3	Накладна (вимога)	Є уніфікованою та застосовується для оформлення прийняття матеріальних цінностей на склад (у комору), видачі зі складу (комори) та для внутрішнього переміщення матеріальних цінностей
Форма № 3-4	Меню-вимога на видачу продуктів харчування	Застосовується для оформлення відпуску продуктів харчування зі складу (комори). Складається щоденно на підставі норм розкладки продуктів харчування та даних про кількість осіб, що одержують харчування
Форма № 3-4а	Меню-вимога на видачу продуктів харчування	Застосовується для оформлення видачі продуктів харчування зі складу (комори) при автоматизованому обліку
Форма № 3-5	Забірна картка	Призначена для оформлення відпуску матеріальних цінностей, продукції молочної кухні та інших запасів, які відпускаються систематично протягом місяця

Запаси бюджетних установ обліковують за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та в бухгалтерії. Для аналітичного обліку запасів, у т.ч. матеріалів у дорозі, бухгалтерією та/або матеріально відповідальними особами бюджетних установ застосовуються форми, наведені нижче (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Типові форми аналітичного обліку запасів бюджетних установ

№ форми	Назва документу	Призначення документу
Форма № 3-6	Книга кількісно-сумового обліку	Застосовується для аналітичного обліку матеріальних цінностей як у кількісному, так і сумовому вимірах
Форма № 3-6а	Книга кількісно-сумового обліку	Застосовується в централізованих бухгалтеріях для аналітичного обліку матеріальних цінностей в розрізі аналітичних рахунків за кожним найменуванням (гатунком) запасів як у цілому за всіма обслуговуваними установами, так і з виділенням за кожною установою (матеріально відповідальною особою)
Форма № 3-7	Картка кількісно-сумового обліку	Застосовується в установах, де аналітичний облік у бухгалтерії здійснюється не в книгах, а на картках (аналогічно до форм № 3-6 та № 3-6а)
Форма № 3-8	Книга обліку тварин	Застосовується для аналітичного обліку молодняка тварин та тварин на відгодівлі (за видами та віковими групами молодняка тварин, а також за видами тварин на відгодівлі)

Форма № 3-9	Книга складського обліку запасів	Застосовується для обліку матеріалів, продуктів харчування, готових виробів та інших запасів на складі (кладовій)
Форма № 3-10	Журнал реєстрації битого посуду	Журнал ведеться для списання розбитого посуду в установах, що мають у своєму складі їдальні та харчоблок
Форма № 3-11	Оборотна відомість	Застосовується для звірки даних складського та бухгалтерського обліку
Форма № 3-12	Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування	Призначена для обліку надходження продуктів харчування (у кількісно-сумовому вираженні) за кожною матеріально-відповідальною особою
Форма № 3-13	Накопичувальна відомість з витрачання продуктів харчування	Застосовується для обліку витрачання продуктів харчування протягом місяця на підставі меню-вимог та інших документів
Форма № 3-14	Опис карток з обліку запасів	Застосовується для реєстрації відкритих карток аналітичного обліку у випадках, коли облік бухгалтерських операцій ведеться не в книгах, а на картках

Узагальнення даних щодо руху запасів відбувається так, як це показано на рис.

3.1.



Рис. 3.1. Схема кількісно-сумарного (паралельного) методу обліку запасів

Облік надходження запасів ведуть в меморіальних ордерах № 4, 6, 7, 8.

3. Відображення наявності та руху запасів бюджетних установ на рахунках бухгалтерського обліку

Відповідно до Плану рахунків бюджетних установ, облікове відображення їх запасів здійснюється за допомогою рахунків класу 2 “Запаси”, зокрема:

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

Для обліку запасів, що призначені для виконання науково-дослідних робіт, для використання у виробництві та капітальному будівництві передбачено рахунок 20 “Виробничі запаси”, який поділяється на субрахунки:

- 201 “Сировина і матеріали”;
- 202 “Обладнання, конструкції і деталі до установки”;
- 203 “Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами”;
- 204 “Будівельні матеріали”;
- 205 “Інші виробничі запаси”.

Молодняк усіх видів тварин і тварини на відгодівлі, птахи, кролі, хутрові звірі, сім’ї бджіл, доросла худоба, вибракувана з основного стада, худоба, прийнята від населення для реалізації незалежно від їх вартості обліковуються на рахунку 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі” з поділом на субрахунки:

- 211 “Молодняк тварин на вирощуванні”;
- 212 “Тварини на відгодівлі”;
- 213 “Птиця”;
- 214 “Звірі”;
- 215 “Кролі”;
- 216 “Сім’ї бджіл”;
- 217 “Доросла худоба, вибракувана з основного стада”;
- 218 “Худоба, прийнята від населення для реалізації”.

Для обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, тобто малоцінних предметів, які не ввійшли до складу необоротних активів, оскільки строк їх корисної експлуатації становить менше одного року, передбачений рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” з поділом на субрахунки:

- 221 “Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації”;
- 222 “Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення”.

Для відображення господарських операцій ці субрахунки можуть поділятися на додаткові рахунки третього, четвертого порядків.

Матеріали і продукти харчування, що знаходяться в установі, обліковуються на рахунку 23 “Матеріали і продукти харчування”, який поділяється на субрахунки:

- 231 “Матеріали для учбових, наукових та інших цілей”;
- 232 “Продукти харчування”;
- 233 “Медикаменти і перев’язувальні засоби”;
- 234 “Господарські матеріали і канцелярське приладдя”;
- 235 “Паливо, горючі і мастильні матеріали”;
- 236 “Тара”;

- 237 “Матеріали в дорозі”;
- 238 “Запасні частини до машин і обладнання”;
- 239 “Інші матеріали”.

Для обліку виробів виробничих (навчальних) майстерень призначено рахунок 24 “Готова продукція”. Облік готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, а також готової друкованої продукції ведеться на субрахунку 241 “Вироби виробничих (навчальних) майстерень”.

Для обліку протягом року продукції сільських і навчально-дослідних господарств призначено субрахунок 251 “Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств” рахунку 25 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Основні бухгалтерські проводки з руху запасів наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4. Основні кореспонденції рахунків з обліку запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано матеріалів (вартість без ПДВ):	231-	361, 362,
	– що сплачені шляхом попередньої плати;	239	364
	– що сплачені після отримання матеріалів	231-	675
		239	
	Сума ПДВ з матеріалів, придбаних за рахунок коштів загального фонду, якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	801, 802	361, 362, 364, 675
2	Сумою ПДВ з матеріалів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811- 813	361, 362, 364, 675
	Сума ПДВ, включена до податкового кредиту	641	361, 362, 364, 675
3	Списано використані матеріали на підставі підтверджувальних документів	801, 802, 811- 813	231-236, 238, 239
4	Отримано матеріали, що надійшли до установи в порядку гуманітарної допомоги	231- 239	364
5	Оприбутковано тварин для відгодівлі	212	364

Окремою складовою запасів бюджетних установ є продукти харчування, облік яких ведеться в коморах (на складах), харчоблоках і в бухгалтерії. Як правило, розрахунки за продукти харчування здійснюються в порядку планових платежів, що є характерною особливістю функціонування бюджетних установ.

Специфіка даного виду запасів обумовлює низку заходів щодо підтримання збереженості та придатності продуктів харчування, зокрема, забезпечуються особливі умови їх зберігання (температурний режим, дотримання термінів придатності), а також організовується контроль за

закладанням продуктів у процесі приготування їжі та виходом готових страв згідно із чинними нормами.

Для синтетичного обліку наявності та руху продуктів харчування призначений субрахунок 232 “Продукти харчування”, окремо організовується облік тари.

Схему обліку продуктів харчування з використанням меморіальних ордерів № 11 “Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування” форма № 398 (бюджет) і № 12 “Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування” форма 411 (бюджет) наведено на рис. 3.2.

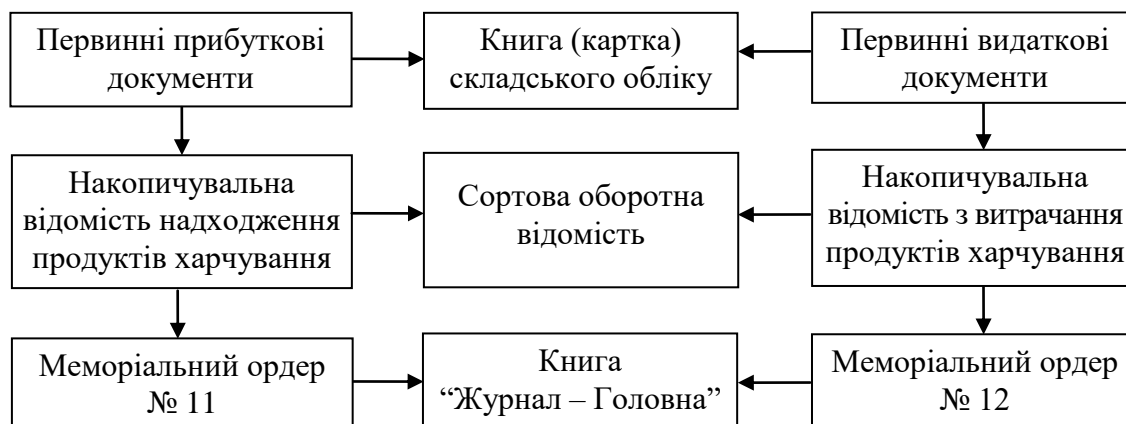


Рис. 3.2. Схема обліку продуктів харчування

Для обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП), що не ввійшли до складу необоротних активів, оскільки термін корисного використання їх становить менше року, передбачено рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” із поділом на субрахунки:

– 221 “Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі та в експлуатації”;

– 222 “Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення”.

Субрахунок 211 поділяється на субрахунки другого рівня:

– 221/1 “Малоцінні та швидкозношувані предмети на складі”;

– 221/2 “Малоцінні та швидкозношувані предмети в експлуатації”.

На субрахунку 411 “Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах” обліковується вартість МШП, то перебувають у безпосередньому розпорядженні бюджетних установ.

Наголосимо, що документальне оформлення надходження і відпуску МШП, а також облік їх на складах ведеться подібно до обліку запасів. У разі передавання в експлуатацію МШП вартістю до 10 грн. включно за одиницю (комплект) вони списуються з бухгалтерського обліку на зменшення фонду в МШП. В експлуатації

такі предмети перебувають на зберіганні в осіб, відповідальних за їх використання та зберігання, й обліковуються в кількісному вираженні.

МШП вартістю понад 10 грн. за одиницю (комплект), передані в підрозділи, відображаються в обліку як МШП в експлуатації. Списання їх здійснюються на підставі актів, подібно до списання необоротних активів. Порядок відображення операцій з обліку МШП наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5. Типова кореспонденція рахунків з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Придбано МШП (вартість без ПДВ):		361, 362,
	– на умовах попередньої оплати;	221,	364
	– на умовах наступної оплати	221	675
	Водночас робиться інший запис на створення фонду у МШП	801, 811- 813	411
2	Сума ПДВ з МШП, придбаних за рахунок коштів загального фонду, якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	801, 802	361, 362, 364, 675
	Сума ПДВ з МШП, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811- 813	361, 362, 364, 675
	Сума ПДВ, включена до податкового кредиту	641	361, 362, 364, 675
3	Видано зі складу в експлуатацію МШП:	411	221/1
	– вартістю до 10 грн. включно за одиницю (комплект)		
	– вартістю понад 10 грн. включно за одиницю (комплект)	221/2	221/1
4	Списано МШП, непридатні для експлуатації	411	221/2
5	Отримано МШП в порядку гуманітарної допомоги	221	712
	Водночас робиться запис на створення фондів у МШП	812	411
6	Списано собівартість реалізованих МШП, що придбані за рахунок коштів загального фонду	411	221
	Відображено дохід від реалізації МШП	313, 323, 364, 675	711
7	Списано собівартість реалізованих МШП, що придбані за рахунок коштів спеціального фонду	411	221
	Відображено дохід від реалізації МШП	313, 323, 364, 675	711

У фінансовій звітності бюджетних установ відображається інформація про наявність, стан і рух матеріальних цінностей (ф. № 1 “Баланс”, ф. № 6 “Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування”) і про видатки, здійснені установою для придбання запасів (“Звіт про виконання загального фонду кошторису установи” (ф. № 2 (д/м) за відповідний звітний період, а також звітність про надходження і

використання коштів спеціального фонду за ф. 4-1 (д/м), 4-2 (д/м), 4-3 (д/м) за відповідний період).

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Охарактеризуйте класифікаційні групи та порядок оцінки запасів у бюджетних установах.
2. Назвіть основні завдання та особливості організації обліку запасів у бюджетних установах.
3. Назвіть основні первинні документи з обліку надходження та вибуття матеріальних цінностей в бюджетних установах.
4. Охарактеризуйте організацію зберігання та складського обліку матеріальних запасів.
5. Дайте характеристику методів аналітичного обліку запасів у бухгалтерії.
6. Перелічіть рахунки для обліку виробничих запасів і господарських матеріалів, дайте їх коротку характеристику,
7. Наведіть приклади основних господарських операцій з руху матеріальних цінностей та їх відображення на рахунках обліку.
8. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку бюджетних установ медикаментів та перев'язувальних засобів.
9. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку медичних установ продуктів харчування.
10. Дайте характеристику рахунків з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі у підсобних (навчальних) сільських господарствах.
11. Назвіть первинні документи, якими оформлюють рух тварин на вирощуванні та відгодівлі, наведіть приклади бухгалтерських проведення за відповідними операціями.
12. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку бюджетних установ надходження, використання і списання малоцінних та швидкозношуваних предметів.

ТЕМА 4. ОБЛІК ФІНАНСОВО-РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

План

1. Нормативно-правове регулювання грошових розрахунків.
2. Облік касових операцій бюджетних установ.
3. Облік грошових коштів на рахунках у банку та органах Держказначейства.
4. Облік грошових документів.
5. Облік короткострокових векселів одержаних.
6. Облік розрахунків з різними дебіторами.

1. Нормативно-правове регулювання грошових розрахунків

Порядок обліку руху грошових коштів у бюджетних установах визначено в Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженій Наказом Державного казначейства України від 26.12.2003 р. № 242 (далі – Інструкція № 242). Відповідно до пункту 1.3 даної інструкції, грошові кошти в бюджетних установах поділяються на такі групи: грошові кошти в касі; грошові кошти на рахунках в установах банків і органах Державного казначейства; інші грошові кошти.

Облік операцій з грошовими коштами здійснюється у грошовій одиниці України. Облік операцій в іноземній валюті відображається в регістрах бухгалтерського обліку (меморіальних ордерах, відомостях, картках тощо) також у національній валюті України. Грошові кошти, одержані в іноземній валюті, перераховуються у грошову одиницю України відповідно до Порядку відображення в обліку операцій в іноземній валюті, затвердженого наказом Державного казначейства України від 24.07.2001 р. № 126, за валютним курсом НБУ з одночасним відображенням операцій в іноземній валюті в бухгалтерському обліку.

Рух грошових коштів у бюджетних установах суворо регламентується кошторисом бюджетних установ – основним плановим документом, що надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, а також визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень. Кошториси бюджетних установ складаються на рік відповідно до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 (далі – Порядок № 228).

2. Облік касових операцій бюджетних установ.

Перелік джерел надходжень та напрямів витрачання готівкових коштів в бюджетній установі зображені на рисунку 4.1.

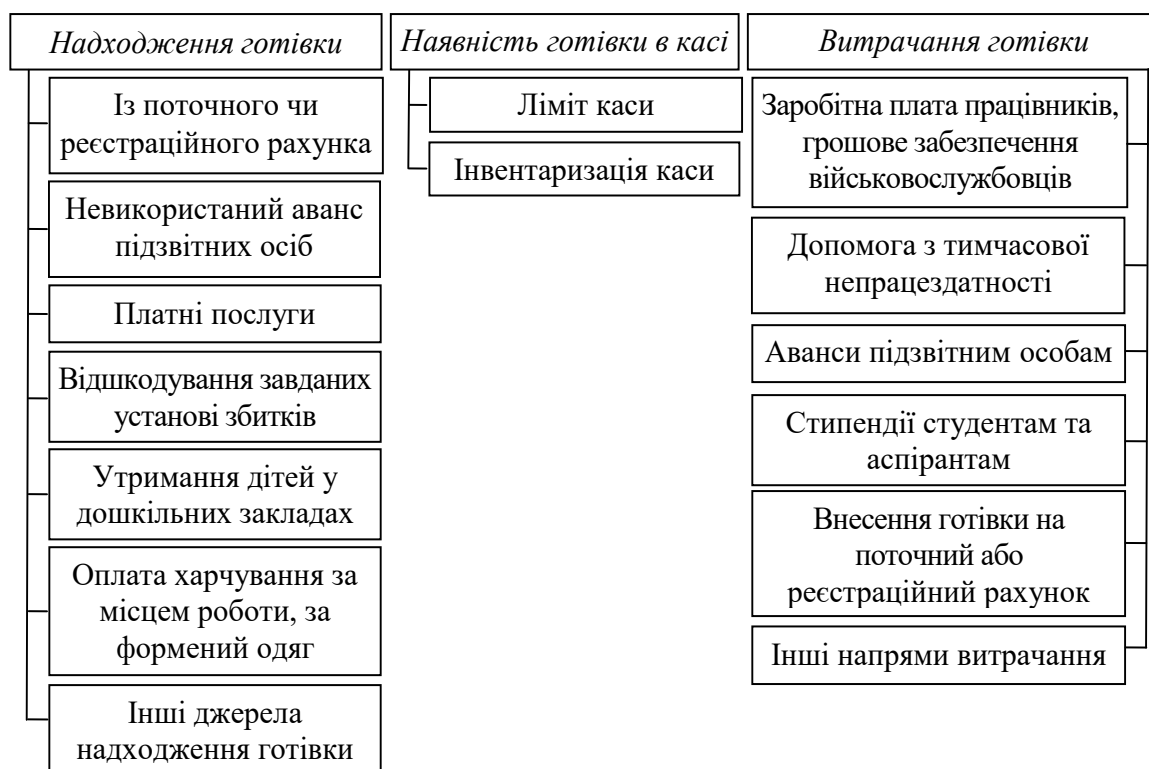


Рис. 4.1. *Схема наявності та руху грошових коштів у касі бюджетної установи*

Згідно з пунктом 15 Порядку № 228 у частині надходжень проектів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на покриття видатків або надання кредитів із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів.

Органи Державного казначейства здійснюють операції з розрахунково-касового обслуговування розпорядників коштів державного бюджету тільки відповідно до затверджених і зареєстрованих відповідними органами Державного казначейства кошторисів і планів асигнувань (п. 44 Порядку № 228).

Враховуючи вищенаведені вимоги, пунктом 2.2 Інструкції № 242 встановлено, що готівка, одержана бюджетною установою в касу, повинна використовуватися суворо за цільовим призначенням відповідно до її кошторису.

Вся виручка, що надійшла готівкою в касу установи при казначейському обслуговуванні кошторисів, повинна бути зарахована на рахунки, відкриті установі в органах Держказначейства (установах банків).

Відповідно до пункту 2.3 Інструкції № 242 установа, що має поточні рахунки в банку та здійснює операції з грошовими коштами в національній валюті, може зберігати в касі залишки готівки на кінець дня в межах встановлених лімітів (за

винятком готівки для виплат заробітної плати, пенсії, стипендії, яка зберігається в касі понад ліміт протягом трьох днів).

Установи та організації, що обслуговуються органами Держказначейства України, встановлюють ліміт каси згідно з Порядком відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства України, затвердженим наказом Держказначейства України від 02.12.2002 р. № 221 (далі – Порядок № 221).

Розрахунок та встановлення ліміту каси проводиться такими установами (організаціями) самостійно на підставі відповідного розрахунку, який підписується головним (старшим) бухгалтером, а якщо немає такої посади, – особою, на яку покладено обов'язки ведення бухгалтерського обліку та звітності, а також керівником установи (організації) або уповноваженою ним особою, згідно з вимогами Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.2004 № 637 (далі – Положення № 637).

Ліміт каси та порядок здачі готівки встановлюється в залежності від режиму та специфіки роботи установи, враховуючи її віддаленість від установи банку, яке здійснює готівкове обслуговування та інші фактори.

З метою забезпечення контролю за рухом грошових коштів у бюджетних установах касові операції, що здійснюються ними, повинні бути належним чином оформлені документально. Надходження й видача грошових коштів у касі установи оформляється такими документами (табл. 4.1).

Таблиця 4.1. Типові форми первинних документів для обліку готівкових коштів і розрахунків

<i>Найменування операції</i>	<i>Документ (типова форма)</i>	<i>Нормативний акт, яким затверджено документ</i>
Надходження грошових коштів	Прибутковий касовий ордер (ф. КО-1)	Наказ Міністерства статистики України від 15.02.96 р. № 51
Видача грошових коштів	Видатковий касовий ордер (ф. КО-2)	Наказ Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 144
	Розрахунково-платіжна відомість (ф. П-49)	
	Платіжна відомість (ф. П-53)	
Реєстрація прибуткових і видаткових касових документів	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (ф. КО-3) ведеться окремо на прибуткові та видаткові ордери	Наказ Міністерства статистики України від 15.02.96 р. № 51
	Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (ф. КО-3А) ведеться на розсуд міністерства (відомства) замість журналу за ф. № КО-3	
Облік касових операцій	Касова книга (ф. КО-4) ведеться в	

	одному примірнику	
Облік грошових коштів, виданих з каси підприємства довірній особі, що виплачує зарплату	Книга обліку отриманих та виданих касиром грошей (КО-5) ведеться касиром. Видача та повернення грошей і сплачених документів оформляється підписами	

Слід зазначити, що з метою забезпечення зберігання готівки в касі в установі повинні бути створені спеціальні умови, зокрема окреме приміщення з охоронною сигналізацією для каси, сейфа тощо. Крім того, з метою контролю за зберіганням готівки в установах в обов'язковому порядку комісією, призначеною наказом керівника, проводяться інвентаризації кас. При автоматизованому веденні касової книги необхідно проводити перевірку правильності роботи програмних засобів, які обробляють касові документи. За наслідками інвентаризації складається Акт про результати інвентаризації грошових коштів в наявності за формою, затвердженою в додатку 1 до Положення № 637.

Для обліку касових операцій в бюджетних організаціях, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 р. № 114, передбачено рахунок 30 "Каса" із відповідними субрахунками:

- 301 "Каса в національній валюті";
- 302 "Каса в іноземній валюті".

За дебетом субрахунків рахунка 30 відображаються суми надходження готівки до каси установи. В табл. 4.2 наведено типову кореспонденцію рахунків за операціями з грошовими кошами.

Таблиця 4.2. Основні кореспонденції рахунків з обліку касових операцій у національній валюті

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Видано під звіт готівку працівникам на службові відрядження	362	301
2	Отримано в касу готівку із поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків за прибутковими касовими ордерами	301, 302	313, 314, 321, 323, 324
3	Надійшли до каси кошти за харчування працівників за місцем роботи, утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	301	364, 674
4	Виплачено заробітну плату працівникам установи	661	301
5	Внесено готівку з каси на реєстраційний рахунок	321	301
6	Повернуто з каси готівку за надлишково сплачені кошти за проживання в гуртожитку	364	301
7	Надійшла до каси плата за телефонні переговори та інші кошти, які, відповідно до чинного законодавства України, йдуть на	301	364, 801, 802-813

	відшкодування касових видатків		
8	Повернуто підзвітною особою залишок авансу до каси установи	301	362

Згідно з пунктом 2.10 Інструкції № 242 облік цільового використання готівки ведеться у Картці аналітичного обліку готівкових операцій, форму та порядок заповнення якої затверджено наказом Державного казначейства України “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання” від 06.10.2000 р. № 100.

На підставі перевіреного звіту касира щодня робиться запис до Накопичувальної відомості за касовими операціями ф. 380 (бюджет) – меморіальний ордер № 1, форму якого встановлено Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженою наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 р. № 68. Дані з меморіальних ордерів щомісяця переносяться до книги “Журнал-голова”.

3. Облік грошових коштів на рахунках у банку та органах Держказначейства.

Рух і наявність грошових коштів на особових, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, або поточних рахунках, відкритих в установах банків, відображаються на рахунках:

– 31 “Рахунки в банках” із субрахунками:

311 “Поточні рахунки на видатки установи”;

312 “Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам”;

313 “Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”;

314 “Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

315 “Поточні рахунки для обліку депозитних сум”;

316 “Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду”;

318 “Поточні рахунки в іноземній валюті”;

319 “Інші поточні рахунки”.

– 32 “Рахунки в казначействі”:

321 “Реєстраційні рахунки”;

322 “Особові рахунки”;

323 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”;

324 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

325 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум”;

326 “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду”;

328 “Інші рахунки в казначействі”.

На ці рахунки зараховуються суми грошових коштів, що фактично надійшли на адресу установи. Суми грошових коштів, що надійшли на відшкодування касових видатків загального фонду, здійснених у минулих бюджетних періодах, перераховуються до доходів відповідного бюджету.

Відповідно до пункту 3.3 Інструкції № 242 з рахунків бюджетної установи грошові кошти можуть бути списані за такими операціями:

– беззаперечного списання грошових коштів у випадках, передбачених чинним законодавством;

– повернення помилкового або зайвого надходження коштів на адресу установи;

– перерахування грошових коштів розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня або підвідомчим установам відповідно до правових нормативних актів, наказів та інших розпорядчих документів розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

Відкриття реєстраційних і спеціальних реєстраційних рахунків здійснюється відповідно до Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства, затвердженого наказом Державного казначейства України від 02.12.2002 р. № 221; відкриття поточних рахунків в установах банків – відповідно до Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492.

Необхідно звернути увагу, що згідно з пунктом 3.9 Інструкції № 242 залежно від кількості рахунків, відкритих в органах Державного казначейства (установах банків) за кожним видом грошових коштів (загального та спеціального фондів за джерелами формування спеціального фонду), субрахунки рахунків 31 “Рахунки в банках” і 32 “Рахунки в казначействі” поділяються на рахунки третього порядку (311-1, 311-2, 321-1, 321-2 тощо).

Якщо нормативними документами передбачено більшу деталізацію власних грошових коштів установи, ніж порядком відкриття рахунків в органах Держказначейства (установах банків), то субрахунки рахунків 31 “Рахунки в банках” і 32 “Рахунки в казначействі” додатково поділяються на рахунки четвертого, п’ятого порядків (313-1-1, 313-1-2, 323-1-1, 323-1-2 тощо).

За дебетом субрахунків рахунків 31 і 32 обліковуються суми бюджетних асигнувань, власних надходжень та інших доходів, а також суми, що надходять на

адресу установи на відновлення касових видатків. При цьому операції відображаються за кредитом відповідного субрахунку рахунків 30, 33, 35, 36, 50, 52, 60, 63, 64, 65, 67, 68, 70, 71, 72, 74, 80, 81. За кредитом субрахунків рахунків 31 і 32 відображаються суми оплат видатків установи, суми помилково та зайво перерахованих грошових коштів, внутрішньовідомчі розрахунки. При цьому дебетуються субрахунки рахунків 30, 35, 36, 50, 52, 60, 63, 64, 65, 67, 68, 70, 71, 81, 82.

Облік грошових коштів, що надходять і використовуються в іноземній валюті, здійснюється відповідно до Порядку відображення в обліку операцій в іноземній валюті, затвердженого наказом Державного казначейства України від 24.07.2001 № 126, в редакції наказу Державного казначейства України від 27.05.2005 № 96.

На кожне найменування валюти в обліку відкриваються окремі рахунки третього порядку залежно від виду валюти або рахунків, відкритих в установах банків (302-1, 302-2, 302-3, 318-1, 318-2, 318-3 та ін.).

У разі зміни валютного курсу на кошти на валютному рахунку нараховується курсова різниця.

Облік касових видатків ведеться у розрізі кодів бюджетної класифікації з виділенням видатків за загальним і спеціальним фондами, за джерелами формування спеціального фонду окремо за кожним рахунком, відкритим в органі Державного казначейства (установі банку) на адресу установи. В централізованих бухгалтеріях облік касових видатків ведеться додатково за установами, які обслуговуються централізованою бухгалтерією.

Протягом місяця облік операцій надходження бюджетних асигнувань загального фонду бюджету на особовий, реєстраційний, поточний рахунок установи та здійснення видатків з цих рахунків ведеться в Накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства (установах банків) ф. 381 (бюджет) – меморіальний ордер № 2 (п. 3.12 Інструкції № 242).

Облік операцій отримання власних надходжень та інших грошових коштів спеціального фонду бюджету на спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, а також перерахування грошових коштів з цих рахунків ведеться в Накопичувальній відомості руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства (установах банків) ф. 382 (бюджет) – меморіальний ордер № 3.

Якщо установі відкрито декілька особових, реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних рахунків, Накопичувальні відомості ведуться за кожним рахунком окремо з присвоєнням меморіальним ордерам відповідно номерів № 2-1, 2-2, 2-3, 3-1, 3-2, 3-3 тощо.

Операції руху коштів у бухгалтерському обліку бюджетної організації відображаються наступним чином (табл. 4.3).

Таблиця 4.3. Типові кореспонденції рахунків обліку руху коштів на рахунках

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Одержано бюджетні грошові кошти від вищого розпорядника в рахунок фінансування підвідомчих установ	312, 322	701, 702
2	Одержано асигнування із загального фонду установами, що утримуються за рахунок грошових коштів: – державного бюджету – місцевого бюджету	311, 321 311, 321	701 702
3	Списано суми дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	431, 432	363, 364
4	Списано суми кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	364, 675	431, 432
5	Одержано асигнування із загального фонду векселями	341	701, 702
6	Погашено векселем кредиторську заборгованість за отримані матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги	364, 675	341
7	Переведені грошові кошти розпорядниками вищого рівня	701-702	311, 312, 316, 321, 322, 326
8	Списано залишки грошових коштів виділених асигнувань, не використаних у поточному році	701, 702, 713	311, 312, 316, 321, 322, 326
9	Перераховано частину одержаних доходів установі нижчого рівня	711, 712	313, 314, 318, 323, 324
10	Перераховано суми постачальникам за матеріальні цінності та надані послуги, за електроенергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів та продуктів харчування і т. ін.		
	в порядку планових платежів;	361	311, 313,
	шляхом передплати;	364	314, 316-
	після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг	675	319, 321, 323, 324, 326
11	Списано на фактичні видатки суми транспортних витрат на доставку матеріалів і продуктів харчування	801, 802, 811-813	364, 675
12	Оприбутковано бланки суворої звітності (акредитиви, чекові книжки, талони на бензин, мазут, харчування, путівки в будинки відпочинку, санаторії, турбази, повідомлення про поштові	331	311, 313, 321, 323, 364, 675

	перекази, митні марки, бланки трудових книжок та вкладиші до них тощо), вартість бланків (без ПДВ)		
	Водночас проводиться запис на позабалансовому рахунку	08	–
13	Видано під звіт бланки суворої звітності (талони на бензин, бланки трудових книжок тощо)	362	331
14	Списано використані бланки суворої звітності, талони на харчування та поштові марки за цільовим призначенням на підставі акту	801, 802, 811	331
	Водночас проводиться списання з позабалансового рахунку	–	08
15	Одержано в касу готівку чеками з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків за прибутковими касовими ордерами	301, 302	311, 313-314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
16	Видано готівку з каси за видатковими касовими ордерами	362, 652, 661, 662, 671, 672	301
17	Надано авансові звіти про витрачені суми	221, 231-236, 238, 239, 801, 802, 811-813, 823	362
18	Повернено підзвітними особами суми залишку авансу в касу установи	301, 302	362
19	Віднесено на рахунок винних осіб суми виявлених недостач грошових коштів у касі установи	363	301, 302
20	Надійшли суми в касу, на поточні, реєстраційні рахунки установи на погашення недостач	301, 302, 311, 313, 321, 323	363
21	Надійшла готівка в касу за прибутковими касовими ордерами (з поточних, спеціальних реєстраційних рахунків)	301	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
22	Одержано в касу суми оплати за телефонні переговори та інші грошові кошти, що відносяться на відшкодування касових видатків	301	364, 801, 802, 811-813
23	Зараховано оплату за телефонні переговори та інші грошові кошти, одержані у відшкодування касових видатків	311, 321, 313, 323	301, 364
24	Одержано депозитні суми на поточний та спеціальний реєстраційний рахунок	315, 325	672
25	Повернено депозитні суми з поточного та спеціального реєстраційного рахунка	672	315, 325
26	Одержано на поточний і спеціальний реєстраційний рахунки установи грошові кошти від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей (у т. ч. списаних), за здані у вигляді брухту та відходів чорні, кольорові метали,	313, 323	364, 675

	дорогоцінні метали (в т. ч. відходи від використання фотоматеріалів і кіноплівки), дорогоцінне каміння в розмірах, які відповідно до законодавства залишаються у розпорядженні установи		
27	Перерахування коштів установі банку для придбання іноземної валюти	364	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326
28	Проведено розрахунки з банківською установою з придбання іноземної валюти:		
	зараховано іноземну валюту;	318	364
	списано вартість послуги за придбання валюти	801, 802, 811-813	364
29	Проведено розрахунок з Пенсійним фондом за придбану іноземну валюту:		
	нараховано пенсійний збір;	801, 802, 811-813	651
	перераховано пенсійний збір	651	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326
30	Повернуто установою банку невикористаний залишок коштів, перерахований установою для придбання іноземної валюти	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326	364

4. Облік грошових документів.

Грошовими документами вважаються документи, які перебувають в касі установи, прийом і видача яких через касу бюджетної установи оформлюється відповідно прибутковими і видатковими касовими ордерами, на яких ставиться штамп “Фондовий” або робиться такий же напис від руки червоним чорнилом. Облік цих операцій ведеться окремо від грошових коштів. Реєстрація прибуткових і видаткових фондових ордерів ведеться в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів на окремих аркушах. Грошові документи зберігаються в касі установи у сейфах чи металевих шафах. Вимоги щодо збереження грошових документів ті самі, що й до грошових коштів у касі бюджетної установи.

Одним із видів грошових документів є акредитив. Акредитиви можуть застосовуватися установами за коштами як загального, так і спеціального фондів бюджету.

Акредитивну форму розрахунків застосовують з метою гарантування платежів постачальників. Її сутність полягає в тому, що платник доручає своєму банку здійснити платіж за місцем знаходження постачальника. Умови та порядок здійснення розрахунків за акредитивами передбачаються в договорі між

одержувачем платежу та заявником акредитива. Порядок оформлення акредитивів і терміни їх дії для установ, що здійснюють казначейське обслуговування кошторисів, встановлює Державне казначейство України; для установ, рахунки яких згідно із чинним законодавством залишені в установах банків, – Національний банк України.

Суми коштів за акредитивами обліковуються на субрахунку 331 і відображаються в обліку такими бухгалтерськими записами (табл. 4.4).

Таблиця 4.4. Типові кореспонденції рахунків з обліку акредитивів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Виставлено акредитив	331	313, 323
2	Використано акредитив	10, 20, 23	331

Невикористані суми акредитивів зараховуються як неказначейські чи банківські рахунки. Аналітичний облік ведуть окремо за кожним відкритим акредитивом на картках форми № 292-а.

Для скорочення термінів розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи та надані послуги) застосовують розрахункові чеки (чекові книжки), які використовуються тільки для перерахувань з рахунку чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті готівкою. Форми розрахункових чеків затверджуються Національним банком України.

Порядок заповнення розрахункових чеків (чекових книжок) та механізм розрахунку ними визначаються нормативними документами Національного банку України відповідно до чинного законодавства.

При отриманні паливних і мастильних матеріалів деякі установи застосовують смарт-картки. Порядок відображення в обліку придбання паливних і мастильних матеріалів із застосуванням смарт-картки відрізняється від відображення операцій з придбання цих матеріалів за талонами лише тим, що вартість самої смарт-картки потрібно обліковувати як малоцінні і швидкозношувані предмети.

Грошові документи зберігаються в касі установи у сейфах, металевих шафах, спеціально облаштованих приміщеннях. На керівника установи та матеріально відповідальних осіб поширюються всі вимоги щодо збереження грошових документів, так само, як і щодо грошових коштів у касі установи.

Для обліку коштів, інших, ніж ті, що обліковуються на рахунках 30, 31, 32, передбачено рахунок 33 “Інші кошти”, який поділяється на субрахунки:

331 “Грошові документи в національній валюті”;

332 “Грошові документи в іноземній валюті”;

333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”;

334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті” (табл. 4.5).

Таблиця 4.5. Призначення субрахунків рахунку 33 “Інші кошти”

Шифр та назва субрахунку	Призначення	Відображення господарських операцій	
		За дебетом	За кредитом
1	2	3	4
331 “Грошові документи в національній валюті”	Облік грошових документів установи, що отримані за вартістю в національній валюті	Сума виставлених акредитивів, отриманих талонів (смарт-карток), путівок та інших грошових документів у національній або іноземній валюті	Використані акредитиви або суми повернутих коштів за невикористаними акредитивами, видані талони, путівки та інші грошові документи
332 “Грошові документи в іноземній валюті”	Облік грошових документів установи, що отримані за вартістю в іноземній валюті		

Продовження табл. 4.5

1	2	3	4
333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”	Облік коштів, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні / поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці	Грошові кошти в дорозі	Списання грошових коштів в дорозі після зарахування грошових сум на відповідні рахунки на підставі підтверджуючих документів
334 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті”	Облік коштів в іноземній валюті, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні / поточні рахунки, а будуть зараховані в наступному місяці		

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

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

5. Облік короткострокових векселів одержаних.

У цій групі обліковуються оборотні активи установи у вигляді короткострокових векселів, що одержані установою відповідно до чинного законодавства України.

Установи мають право отримувати короткострокові векселі для оформлення грошового боргу за фактично отримані товари, роботи та послуги, якщо інше не передбачено чинним законодавством України, зокрема, Законом України “Про обіг векселів в Україні”.

Для обліку одержаних короткострокових векселів передбачений рахунок 34 “Короткострокові векселі одержані”, який поділяється на субрахунки:

341 “Векселі, одержані в національній валюті”;

342 “Векселі, одержані в іноземній валюті”.

За дебетом субрахунків рахунку 34 “Короткострокові векселі одержані” відображаються векселі, отримані установою в рахунок асигнувань загального фонду бюджету або іншого виду доходу (згідно з чинним законодавством України), при цьому кредитується відповідний субрахунок рахунків 70, 71. За кредитом субрахунків рахунку 34 відображається погашення векселем кредиторської заборгованості, при цьому дебетується субрахунок 675.

Аналітичний облік короткострокових векселів ведеться у прибутково-видатковій книзі довільної форми в розрізі кожного отриманого векселя, видів коштів та кодів бюджетної класифікації. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована, завірена підписами керівника й головного бухгалтера та скріплена печаткою установи. Протягом місяця операції з отримання короткострокових векселів групуються у меморіальному ордері форми № 274 (бюджет). Після закінчення місяця дані меморіального ордеру переносяться до книги “Журнал-головна”.

6. Облік розрахунків з різними дебіторами.

На рахунках цієї групи обліковуються оборотні активи установи у формі дебіторської заборгованості, тобто вимог установи до інших юридичних чи фізичних осіб щодо грошових коштів, товарів, робіт та послуг. Тут обліковуються розрахунки з покупцями, замовниками, іншими дебіторами: у порядку планових платежів, з підзвітними особами, за відшкодуванням завданих збитків, а також розрахунки з іншими дебіторами установи.

Важливо пам’ятати, що розрахунки з юридичними та фізичними особами (крім розрахунків з підзвітними особами) за товари, роботи та послуги здійснюються після їх отримання. Попередня оплата дозволяється лише у випадках, визначених чинним законодавством України. Відповідно до п. 6.5 зазначеної вище Інструкції, до розрахунків з дебіторами установи належать розрахунки науково-дослідних установ, навчальних закладів професійно-технічної освіти, виробничих майстерень та підсобних господарств з *покупцями та замовниками* за:

- реалізовані матеріальні цінності, товари, виконані роботи та надані послуги, які здійснені установою до надходження від покупців та замовників оплати за них;
- перераховані авансові платежі та попередня оплата, які сплатила установа за товари, роботи та послуги, що будуть отримані нею у майбутньому (якщо подібні розрахунки передбачені чинним законодавством України та умовами договору).

Для обліку розрахунків з покупцями та замовниками призначений рахунок 35 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, який включає в себе субрахунок 351 “Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи”, призначений виключно для використання в науково-дослідних установах, навчальних закладах професійно-технічної освіти, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах.

Для обліку *розрахунків з іншими дебіторами* установи призначений рахунок 36 “Розрахунки з різними дебіторами”, який поділяється на субрахунки:

- 361 “Розрахунки в порядку планових платежів”;
- 362 “Розрахунки з підзвітними особами”;
- 363 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”;
- 364 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Одним з видів розрахунків з дебіторами є *розрахунки за плановими платежами*, тобто розрахунки, коли умовами договору передбачена оплата товарів не за окремими операціями постачання, а шляхом періодичного перерахування коштів в певні строки і в установлених розмірах незалежно від отриманих товарів. Такі розрахунки проводяться не за фактичним відвантаженням товарів (на підставі рахунків, рахунків-фактур надання матеріальних цінностей тощо), а шляхом періодичного перерахування коштів у строки і розмірах, передбачених договором та в межах планових асигнувань.

Щомісяця постачальник і покупець звіряють стан своїх розрахунків на підставі фактично одержаних матеріальних цінностей та проведених проплат і здійснюють перерахунок. Остаточні (уточнені) розрахунки доцільно проводити в останній платіж місяця, щоб на звітну дату взаємна заборгованість була мінімальною.

Розрахунки з постачальниками в порядку планових платежів обліковуються на субрахунку 361 “Розрахунки в порядку планових платежів”. За дебетом субрахунку 361 і кредитом субрахунків рахунків 31, 32 відображаються кошти, перераховані в рахунок планових платежів. За кредитом субрахунку 361 та дебетом відповідних субрахунків рахунку 23 відображаються отримані матеріальні цінності.

До розрахунків з дебіторами установи відносяться *розрахунки з підзвітними особами*, для операцій з якими призначений субрахунок 362 “Розрахунки з підзвітними особами”. Суми під звіт видаються з каси установи або зараховуються

на картковий рахунок на оплату видатків, які неможливо або недоцільно проводити шляхом безготівкових розрахунків, і тільки працівникам, що працюють у цій установі. Суми видаються за розпорядженням керівника установи.

Підзвітні суми мають цільове призначення і повинні витратитися виключно з метою, на яку вони видані згідно з кодами бюджетної класифікації видатків. Видача сум під звіт працівникам, за якими є непогашена заборгованість за попередні суми, не дозволяється.

Підзвітні особи звітують про витрачання одержаних сум авансовим звітом і несуть повну відповідальність за збереження і використання підзвітних сум. Умови видачі коштів під звіт та порядок здачі підзвітними особами авансових звітів визначені Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637.

Крім того, витрати на службові відрядження здійснюються відповідно до Інструкції про службові відрядження у межах України та за кордон, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59 (далі – Інструкція № 59). Відповідно до Інструкції № 59 установа чи організація, що відряджає працівника, зобов'язана забезпечити його грошовими коштами (авансом) у розмірах, установлених нормативно-правовими актами про службові відрядження. Норми добових витрат і граничні норми відшкодування витрат визначені в постанові Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663 “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” (далі – Постанова № 663).

Схема документування таких операцій наведена на рис. 4.2.



Рис. 4.2. *Схема облікового процесу розрахунків з підзвітними особами за відрядження*

За дебетом субрахунку 362 і кредитом субрахунків рахунків 30, 31, 32 відображаються суми, видані або перераховані під звіт. За кредитом субрахунку

362 відображаються використані суми авансів і повернуті залишки підзвітних сум. При цьому дебетуються субрахунки рахунків 22, 23, 30, 31, 32, 80, 81, 82.

Залишок за субрахунком 362 може бути як дебетовим, так і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, а кредитове – у складі зобов'язань.

До розрахунків з дебіторами установи належать *розрахунки за відшкодуванням завданих збитків*, тобто розрахунки за заподіяними установі збитками у вигляді недостач і крадіжок грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей, а також суми, що згідно з чинним законодавством України підлягають утриманню з посадових осіб, винних в порушенні витрачання коштів на службові відрядження, та інші призначені до утримання суми. Для обліку таких розрахунків передбачений субрахунок 363 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”.

Відшкодування сум збитків, завданих установі, визначається відповідно до Закону України від 06.06.1995 р. №217/95-ВР “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” та Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 із подальшими змінами та доповненнями. Згідно з Порядком, розмір збитків визначається за балансовою вартістю цих цінностей (без зносу), але не нижче 50 % балансової вартості з урахуванням індексів інфляції, які щомісяця визначає Держкомстат, податку на додану вартість та акцизного збору.

За дебетом субрахунку 363 відображаються суми виявлених недостач, крадіжок, втрат грошових коштів та матеріальних цінностей, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 20, 21, 23, 24, 25, 30, 33, 36, 64. За кредитом субрахунку 363 і дебетом субрахунків рахунків 30, 31, 32 відображаються суми, що надійшли на відшкодування завданого установі збитку.

Кореспонденцію рахунків, за якими в обліку відображають розрахунки з відшкодування завданих збитків, наведено в табл. 4.6.

Таблиця 4.6. *Типові кореспонденції рахунків з обліку розрахунків із відшкодування завданих збитків*

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Віднесено на винних осіб:		
1	Нестачу готівки в касі в національній валюті	363	301

2	Нестачу готівки в касі в іноземній валюті	363	302
3	Списання виявлених нестач і втрат виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування	801, 802, 811, 813, 431, 432, 683, 684	231-236 238-239
	Водночас роблять інший запис: – на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб	363	711
4	Нестачу основних засобів та інших необоротних активів	401, 131-133	104-122
	Водночас роблять інший запис на суми, які підлягають стягненню з винних осіб	363	711
5	Нестачу МШП	411	221
	Водночас роблять інший запис на суми, які підлягають стягненню з винних осіб	363	711
6	Надходження до каси сум на відшкодування завданих збитків	301	363
7	Проведені утримання із заробітної плати на відшкодування завданих збитків	661	363

Для обліку розрахунків з іншими дебіторами установи, не врахованими в операціях за субрахунками 351, 361, 362, 363, передбачений субрахунок 364 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

До них, зокрема, належать розрахунки:

– з підприємствами, установами, організаціями шляхом попередньої оплати за товари, роботи та послуги, які отримає установа в майбутньому (після перерахування плати) за умовами договору, якщо це передбачено чинним законодавством України;

– з підприємствами, установами, організаціями, фізичними особами, яким установа реалізувала товари, виконала роботи та надала послуги, якщо умовами договору передбачена оплата після їх надання;

– із студентами та учнями за користування гуртожитком при вищих і середніх спеціальних навчальних закладах.

За дебетом субрахунку 364 відображаються:

– нарахована плата за гуртожиток, відвантажені товари, виконані роботи та надані послуги, за які оплата буде отримана в майбутньому, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 71, 72;

– перерахована попередня оплата за товари, роботи та послуги, що будуть надані установі в майбутньому, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 31, 32.

За кредитом субрахунку 364 відображаються:

– надходження коштів за вже відвантажені в минулому товари, виконані роботи та надані послуги, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 30, 31, 32;

– отримання товарів, робіт та послуг, що були оплачені в минулому шляхом попередньої оплати, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 10, 11, 12, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 80, 81, 82 (табл. 4.7).

Таблиця 4.7. Основні кореспонденції рахунків з обліку розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Перераховано сума постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги:		
	– шляхом попередньої оплати	374	321, 323, 324
	– після надходження матеріальних цінностей	675	321, 323, 324

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4
2	Отримано матеріалів і продуктів харчування (без ПДВ):		
	– що сплачені шляхом попередньої оплати рахунків	231-239	364
	– що сплачені після отримання матеріалів і продуктів харчування	231-239	675
	– сума ПДВ з матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок коштів загального фонду	801, 802	364, 675
3	Нараховано плату за користування гуртожитком	364	711
4	Списано на видатки установи послуг зв'язку	801, 811	364
5	Надійшла до каси плата за навчання	301	364

Залишок за субрахунком 364 може бути як дебетовим, так і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, а кредитове – у складі зобов'язань.

Договори, укладені установою з юридичними та фізичними особами в будь-якій формі (усній або письмовій), реєструються в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, форма та порядок ведення якої затверджені наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100 “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання”.

Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань ведеться окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету. З метою недопущення укладання договорів, що перевищують бюджетні асигнування, затверджені кошторисом установи, у Книзі реєструється кожний укладений договір і в тому числі довгострокові договори минулих років, що передбачають оплату бюджетними коштами у поточному році. Договори, які в поточному році були не проплачені,

переносяться у Книгу обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань наступного року.

За результатами місяця облік розрахунків з дебіторами установи в частині:

– розрахунків в порядку планових платежів групується у меморіальному ордері № 7 “Накопичувальній відомості за розрахунками в порядку планових платежів” (ф. № 410 (бюджет));

– розрахунків з підзвітними особами – у меморіальному ордері № 8 “Накопичувальній відомості за розрахунками з підзвітними особами” (ф. № 386 (бюджет));

– розрахунків з відшкодування завданих збитків – у меморіальних ордерах №№ 1, 2, 3, 8, 9, 10, 12, 13 або в меморіальному ордері за ф. № 274 (бюджет);

– розрахунків з іншими дебіторами установи – у Накопичувальній відомості за розрахунками з іншими дебіторами за ф. № 408 (бюджет) – меморіальному ордері № 4. За цим меморіальним ордером може вестися облік розрахунків з покупцями та замовниками.

Записи в меморіальних ордерах здійснюються позиційним способом: для кожного дебітора відводиться необхідна кількість рядків для відображення операцій протягом місяця. Після закінчення місяця дані меморіальних ордерів переносяться до книги “Журнал-головна”.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Рахунки для обліку фінансування за відомчою структурою та їх взаємозв'язок.

2. У чому особливість фінансування бюджетних установ за відомчою структурою та через органи Державного казначейства?

3. Охарактеризуйте принципи бюджетного фінансування та назвіть розпорядників бюджетних коштів

4. Види і порядок відкриття та використання реєстраційних рахунків бюджетних установ в органах казначейства.

5. Охарактеризуйте форми безготівкових розрахунків бюджетних установ.

6. Дайте характеристику і наведіть приклади касових і фактичних видатків.

7. Особливості здійснення та порядок відображення в обліку касових операцій бюджетних установ.

8. Розкрийте порядок відображення на рахунках та в облікових регістрах операцій з іноземною валютою.

9. Назвіть види інших грошових коштів, рахунки для їх обліку та наведіть приклади операцій з ними.

ТЕМА 5. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ ТА СТРАХУВАННЯ

План

1. Загальні засади обліку зобов'язань.
2. Облік одержаних бюджетними установами позик.
3. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками.
4. Облік розрахунків за податками та платежами.
5. Облік розрахунків зі страхування.
6. Облік розрахунків з оплати праці.

1. Загальні засади обліку зобов'язань.

Зобов'язання, які відображаються у бухгалтерському обліку, мають юридичну форму та економічний зміст. Як юридична категорія господарське зобов'язання – це господарські відносини, що регулюються правовими нормами. Ці відносини надають право одній стороні вимагати від іншої здійснення господарських операцій: передачі майна, виконання робіт, надання послуг тощо, а іншу сторону зобов'язують виконувати вимоги щодо предмету зобов'язання й надають при цьому право вимагати відповідну винагороду у вигляді сплати грошових коштів, надання зустрічних послуг тощо.

У широкому розумінні зобов'язання виникають у вигляді управлінського правового акту замовлення або державного контракту. У вузькому значенні – з господарського договору, укладеного за простою згодою сторін; з інших підстав, що не суперечать закону; за результатами конкурсу, тендеру, іншого публічного торгу.

Для узагальнення інформації про наявність та погашення зобов'язань бюджетної установи призначено рахунки 5 і 6 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

2. Облік одержаних бюджетними установами позик

Бюджетні установи відповідно до п. 3 ст. 21 Бюджетного кодексу України не мають права здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати за рахунок бюджетних коштів позики юридичним та фізичним особам, крім випадків, передбачених Законом про Державний бюджет України.

Незважаючи на те, що бюджетні установи не мають права надавати та одержувати позики в банках, Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядком його застосування передбачено рахунки 50 “Довгострокові позики” та 60 “Короткострокові позики”.

Рахунок 50 “Довгострокові позики” включає наступні субрахунки:

– 501 “Довгострокові кредити банків”, де обліковуються суми довгострокових кредитів, одержані в установах банків у національній та іноземній валюті відповідно до чинного законодавства, термін сплати яких настане в наступні бюджетні роки;

– 502 “Відстроченні довгострокові кредити банків”, на якому обліковуються суми відстрочених довгострокових кредитів, одержаних в установах банків;

– 503 “Інші довгострокові позики”, призначений для обліку суми інших довгострокових позик, одержаних установою відповідно до законодавства.

Позики, строк погашення яких складає менше 1 року, а також поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями відображаються відповідно на рахунку 60 “Короткострокові позики” та рахунку 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”. Об'єкти, що обліковуються на цих рахунках, наведені в табл. 5.1.

Таблиця 5.1. Характеристика субрахунків до рахунків 60 “Короткострокові позики” та 61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”

№ з/п	Назва субрахунків	Характеристика субрахунків
1	2	3
60 “Короткострокові позики”		
1	601 “Короткострокові кредити банків”	Обліковуються суми короткострокових кредитів, одержаних установою в банках в національній та іноземній валюті відповідно до законодавства
2	602 “Відстрочені короткострокові кредити банків”	Обліковуються суми короткострокових кредитів, одержаних в установах банків у національній та іноземній валюті, які були відстрочені
3	603 “Інші короткострокові позики”	Обліковуються суми короткострокових позик, які були одержані установою з бюджету, банків чи інших юридичних осіб у національній та іноземній валюті

Продовження табл. 6.2

1	2	3
4	604 “Прострочені позики”	Обліковуються суми прострочених позик, що були одержані з бюджету, в установах банків, в інших юридичних осіб у національній та іноземній валюті відповідно до законодавства
5	605 “Короткострокові позики з бюджету”	Використовується сільськими, селищними, міськими (міст районного підпорядкування) бюджетами для обліку сум короткострокових позик, одержаних з вищестоящего бюджету (районного, міського, обласного)
61 “Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями”		
6	611 “Поточна	Обліковується поточна заборгованість за

	заборгованість за довгостроковими позиками”	за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками
7	612 “Поточна заборгованість за довгостроковими векселями”	Ведеться облік поточної заборгованості за довгостроковими векселями
8	613 “Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов’язаннями”	Обліковується поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов’язаннями

3. Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками.

У процесі діяльності бюджетні установи здійснюють розрахунки з постачальниками.

Порядок і форми розрахунків між постачальником та покупцем визначаються у господарських договорах. Основним джерелом даних для контролю розрахункових відносин є первинні документи, які проходять відповідну бухгалтерську обробку.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками здійснюються на підставі документів, що надходять від цих осіб: накладних, рахунків-фактур, рахунків, актів приймання-передачі виконаних робіт, наданих послуг; податкових накладних, товарно-транспортних накладних.

При виконанні будівельних робіт у бюджетних установах підставою для віднесення на видатки сум виконаних будівельних робіт є акти приймання підрядних робіт (ф. №КБ-2а) та Довідки про вартість виконаних підрядних робіт і витрати (ф. № КБ-3).

Розрахунки з постачальниками і підрядниками за виконані роботи з капітального будівництва і надання послуг у наукових бюджетних установах, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах обліковуються на рахунку 63 “Розрахунки за виконані роботи”:

– 631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, на якому обліковуються розрахунки з постачальниками за будівельні матеріали, конструкції та деталі, обладнання для устаткування тощо, та розрахунки з підрядниками за конструкції і деталі, передані їм для будівництва та монтажу, і за виконані будівельно-монтажні роботи;

– 632 “Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів”, на якому обліковуються розрахунки з підприємствами та організаціями з виконання ними замовлень на дослідно-конструкторські розробки для науково-дослідних установ;

– 633 “Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень”, на якому у навчальних закладах професійно-технічної освіти обліковуються розрахунки із замовниками за виконані роботи або надані послуги і за реалізовані готові вироби, а також розрахунки з підприємствами і організаціями за роботи, виконані учнями в процесі виробничого навчання;

– 634 “Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті”, на якому обліковуються розрахунки із замовниками за виконані згідно з договорами науково-дослідні роботи;

– 635 “Розрахунки із приверненими совиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами”, на якому обліковуються розрахунки з виконавцями, які залучені для виконання окремих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт за господарськими договорами науково-дослідної установи.

Аналітичний облік за субрахунком 631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” ведеться за кожним постачальником і підрядником на картках (ф. 292-а) в книзі (ф. 292).

При виконанні підприємствами замовлень від бюджетних науково-дослідних установ для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт, розрахунки відображаються на субрахунку 632 “Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів”(табл. 5.2).

Таблиця 5.2. *Типові кореспонденції рахунків з обліку розрахунків з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів*

№ з/п	<u>Зміст господарської операції</u>	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано з реєстраційного рахунку організаціям за виконані ними замовлення для науково-дослідних і конструкторських робіт за тематикою загального фонду бюджету	632	321
2	Прийнято згідно з актом виготовлені прилади та вироби для науково-дослідних і конструкторських робіт	104, 221	632
	Відображено видатки бюджетної установи	801, 802	401, 411
3	Придбано спеціальне обладнання для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами (сума без ПДВ)	203	632
4	Відображено суму ПДВ:		
	– включеного до податкового кредиту	641	632
	– без віднесення до податкового кредиту	823	

Типові операції за іншими власними надходженнями, до яких, зокрема, відносяться кошти, що залишаються в розпорядженні навчальних закладів професійно-технічної освіти від сум, що надійшли за роботи, виконані учнями, відображено в табл. 5.3.

Таблиця 5.3. *Типові кореспонденції рахунків з обліку інших власних надходжень*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Одержано на спеціальний реєстраційний рахунок закладів системи професійно-технічної освіти кошти за виконані учнями роботи в період виробничого навчання	323	633
2	Одержано на спеціальний реєстраційний рахунок установи суми, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду	326	633
3	Відображено суми, що підлягають одержанню навчальними закладами системи професійно-технічної освіти за виконані учнями роботи у період виробничого навчання	633	711
4	Пред'явлені рахунки замовникам за виконані для них роботи, надані послуги, виготовлені вироби учбово-виробничими майстернями	633	721, 741

Для відображення операцій з розрахунків за виконані роботи використовується уніфікована форма меморіального ордеру № 274, записи в якому здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів.

Документи, що відповідають встановленим вимогам, приймаються Державним казначейством України для реєстрації та наступного погашення зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.

Якщо за укладеними договорами виникають зобов'язання, термін погашення яких перевищує один бюджетний рік, то в Реєстрі зобов'язань розпорядників коштів бюджету проставляються суми згідно з календарним планом, але в межах кошторисних призначень поточного року. У тих випадках, коли укладені договори, у яких не проставлені суми зобов'язань на поточний рік (наприклад, оплата комунальних послуг та енергоносіїв, послуг зв'язку), в Реєстрі зобов'язань сума проставляється розпорядниками коштів самостійно розрахунковим шляхом, але в межах планових показників.

Аналітичний облік зобов'язань ведеться у Книзі обліку асигнувань і прийнятих зобов'язань. У цій книзі бюджетною установою реєструються всі угоди, укладені в будь-якій формі, здійснюється контроль за відповідністю договорів обсягам кошторисних призначень, відповідністю прийнятих зобов'язань.

4. Облік розрахунків за податками та платежами.

Бюджетні установи, отримуючи доходи за рахунок асигнувань з державного та місцевих бюджетів, є платниками податків і платежів в бюджет та підлягають

обов'язковій реєстрації в органах Державної податкової служби. Орган Державної податкової служби видає юридичній особі довідку про взяття на облік платника податків за формою № 4-ОПП.

Якщо бюджетна установа обслуговується централізованою бухгалтерією в частині розрахунків з оплати праці працівників і перерахування до бюджету податків, зборів, інших обов'язкових платежів і не має власного рахунку в банку, то вона не повинна реєструватися в органах Державної податкової служби.

Бюджетна установа повинна зареєструватися в якості платника ПДВ за умов, передбачених чинним законодавством. Від оподаткування ПДВ звільняються послуги з вищої, середньої, професійно-технічної освіти, що надаються закладами освіти, а також платні послуги, що надаються закладами охорони здоров'я, які мають відповідні ліцензії на надання таких послуг.

Бюджетні організації за своєю природою є неприбутковими. Разом з тим, основною умовою для отримання такими установами статусу неприбуткових є включення їх до Реєстру неприбуткових організацій, внаслідок чого вони звільняються від сплати податку на прибуток. Доходи неприбуткових установ, у тому числі закладів освіти, науки, культури, охорони здоров'я, які утримуються за рахунок бюджету, зараховуються до спеціального фонду кошторисів на утримання таких неприбуткових установ і використовуються виключно на фінансування видатків за кошторисом (включаючи фінансування діяльності відповідно до їх статутів (положень)).

Якщо за результатами звітного року доходи кошторису на утримання зазначених установ перевищують суму визначених кошторисом видатків, сума перевищення враховується у складі кошторису наступного року у формі використання залишків грошових коштів, що залишилися на спеціальному реєстраційному рахунку на кінець звітного періоду. Податок на прибуток у цьому випадку не сплачується.

Первинними документами для нарахування податків є розрахунки бухгалтерії, з розрахунків з ПДВ – податкові накладні, для нарахування митних платежів – вантажна митна декларація.

Перерахування податків і обов'язкових платежів здійснюється на підставі платіжних доручень. Крім того, про сплату податків можуть свідчити виписки з реєстраційних рахунків.

Розрахунки установи за податками та зборами (обов'язковими платежами) відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 64 “Розрахунки із податків та платежів”:

– 641 “Розрахунки за платежами і податками в бюджет”, де обліковуються розрахунки установи з бюджетом за податками і платежами;

– 642 “Інші розрахунки з бюджетом”, де обліковуються інші розрахунки установи з бюджетом.

Планом рахунків не передбачено окремих субрахунків для відображення податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ, які виникають при здійсненні передоплати. У зв'язку з цим прийнято відображати цю інформацію на аналітичних рахунках:

- 641/1 “Податковий кредит”;
- 641/2 “Податкові зобов'язання”.

Господарські операції з нарахування ПДВ оформлюється наступною кореспонденцією рахунків (табл. 5.4).

Таблиця 5.4. Типові кореспонденції рахунків з обліку розрахунків за податками та платежами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Включено ПДВ до податкового кредиту при придбанні ТМЦ	641, 641/1	364, 675
2	Відображено суму ПДВ при придбанні ТМЦ, спеціального обладнання для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами у випадку, якщо бюджетна установа не є платником ПДВ	811-813, 823	361, 362, 364, 675
3	Перераховано суми податків і платежів, інших розрахунків з бюджетом	641, 642	321, 323
4	Нараховано плату за утримання дітей в школах-інтернатах	674	642
5	Відображено податковий кредит з ПДВ при здійсненні передоплати	641	641/1
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ при одержанні передоплати	641/2	641

Аналітичний облік за субрахунками 641 “Розрахунки за платежами і податками в бюджет” і 642 “Інші розрахунки з бюджетом” ведеться окремо за кожним видом податків і платежів у картках ф. № 292-а (у книзі ф. 292).

5. Облік розрахунків зі страхування.

Облік розрахунків зі страхування ведеться за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття та на обов'язкове соціальне страхування від нещасних випадків.

Порядок нарахування таких зборів регулюється чинним законодавством. Для обліку розрахунків за всіма видами страхування призначений рахунок 65 “Розрахунки із страхування”:

– 651 “Розрахунки з пенсійного забезпечення”, де обліковуються розрахунки збору на обов’язкове державне пенсійне страхування з Пенсійним фондом України. За дебетом субрахунку 651 обліковуються суми перерахованих зборів, а за кредитом – суми нарахованих зборів на обов’язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України;

– 652 “Розрахунки із соціального страхування”, де обліковуються розрахунки збору на обов’язкове соціальне страхування з органами соціального страхування. Нарахування зазначених зборів проводиться у встановлених відсотках згідно з чинним законодавством. За дебетом субрахунку 652 записуються суми нарахованої допомоги працівникам у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю, інші виплати за рахунок коштів збору на обов’язкове соціальне страхування, а також суми перерахованих зборів. За кредитом субрахунку 652 записуються суми нарахованих зборів на обов’язкове соціальне страхування та суми, що надійшли в рахунок погашення заборгованості;

– 653 “Розрахунки із страхування на випадок безробіття”, де обліковуються розрахунки збору на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття. За дебетом субрахунку 653 обліковуються суми перерахованого збору, а за кредитом відображаються суми нарахованого збору на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття;

– 654 “Розрахунки з інших видів страхування”, де обліковуються розрахунки з інших видів страхування. За дебетом субрахунку 654 обліковуються суми перерахованих страхових внесків, а за кредитом відображаються суми нарахованих страхових внесків

6. Облік розрахунків з оплати праці.

Трудові відносини в усіх без винятку установах, підприємствах регулюються Законом України “Про оплату праці” від 24.03.95 № 108/95-ВР (далі – Закон № 108), Кодексом законів про працю (КЗпП України), іншими законодавчими та нормативно-правовими актами.

Оплата праці – це заробіток, розрахований у грошовому виразі, виплачуваний установою (підприємством, організацією), незалежно від форми власності або уповноваженим ними органом за виконану роботу або надані послуги.

Джерелами оплати праці для установ і організацій, що фінансуються з бюджету, є:

– кошти, що виділяються з відповідних бюджетів;

- частина доходу, отриманого в результаті господарської діяльності;
- інші джерела.

До витрат на оплату праці відносяться фонд оплати праці та нарахування, передбачені законодавством України. Відповідно до Закону № 108 фонд оплати праці складається з:

- основної заробітної плати;
- додаткової оплати праці;
- інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Документами для нарахування заробітної плати є: накази (розпорядження) по установі про зарахування, звільнення та переміщення співробітників відповідно до затвердженого штатного розкладу; таблиці обліку використання робочого часу й інші документи. Кожній прийнятій на роботу особі привласнюється табельний номер і робиться запис у трудовій книжці про її зарахування. На знову прийнятого працівника заповнюється особова картка за формою № П-2, у якій зазначаються необхідні анкетні дані та всі зміни, що відбуваються по службі. Бухгалтерія на кожного співробітника відкриває особовий рахунок за формою № П-54, у якому, крім загальних відомостей про працівника, щомісяця відображаються суми нарахованої заробітної плати за видами.

Табелі за формою № П-14 ведуться по установі в цілому або в розрізі структурних підрозділів (відділів, відділень, факультетів, лабораторій тощо). У таблиці зазначається загальна кількість відпрацьованих днів, години переробок, а також відхилення від нормального використання робочого часу (хвороба, прогул тощо).

Для працівників із почасовою оплатою праці використовується табель за формою № П-12, у якому робиться і розрахунок заробітної плати. Заповнений табель та інші документи (накази, розпорядження по установі про зарахування, звільнення й переміщення співробітників відповідно до затверджених штатів і ставок заробітної плати тощо), завірені відповідними підписами, у встановлені терміни здаються до бухгалтерії для нарахування заробітної плати працівникам установи.

Нарахування заробітної плати за місяць і виплата здійснюються за розрахунково-платіжною відомістю за формою № П-49, що складається на підставі особових рахунків форми № П-54. До розрахунково-платіжної відомості вносяться табельні номери, прізвища й ініціали працівників, обіймані ними посади, суми нарахованої основної, додаткової заробітної плати з розшифруванням за усіма видами доплат, надбавок, премій та інших виплат, а також суми утриманих податків, виданих авансів та інші суми.

Розрахунки з робітниками та службовцями при виході у відпустку або при звільненні здійснюються в записці-розрахунку. Суми, нараховані за цими розрахунками, вносяться до особового рахунку та розрахунково-платіжної відомості, відкритої на поточний місяць. У тих випадках, коли разові розрахунки з заробітної плати при виході у відпустку або звільненні не збігаються із складанням загального розрахунку, виплати в міжрозрахунковий період робляться за платіжними відомостями за формою № П-52 або видатковим касовим ордером. Нараховані та виплачені суми за цими розрахунками включаються до розрахунково-платіжної відомості поточного місяця. При цьому по графі “Сума до видачі” навпроти даного прізвища ставиться прочерк, а виплачена сума вноситься до графі “Виплати в міжрозрахунковий період”.

У централізованих бухгалтеріях розрахунково-платіжні та платіжні відомості складаються окремо по кожній установі, що обслуговується, та підписуються керівником відповідної установи, що обслуговується, керівником групи обліку й укладачем відомості. Дозвіл на виплату заробітної плати підписується керівником установи та головним бухгалтером у платіжній відомості.

Після закінчення терміну виплати (три банківських дні) в платіжній і розрахунково-платіжній відомостях навпроти прізвища осіб, яким заробітну плату не було виплачено, касир зобов’язаний поставити штамп або зробити позначку від руки “Депоновано” та скласти реєстр депонованих сум. Наприкінці відомості він робить запис про фактично виплачену суму заробітної плати. Ці суми звіряються з загальним підсумком платіжної або розрахунково-платіжної відомості та підписуються касиром. Якщо гроші видавалися іншою особою (не касиром), то на відомості додатково робиться напис “Гроші за відомостю видав – посада, підпис, розшифрування підпису”. Після ретельної перевірки позначок і записів, зроблених касиром у платіжних і розрахунково-платіжних відомостях, і підрахунку виданих і депонованих сум оформлюється у встановленому порядку “Видатковий касовий ордер” форма № КО-2 з реєстрацією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів за формою КО-3 або формою КО-3а. На платіжних і розрахунково-платіжних відомостях проставляється дата та номер видаткового касового ордера, що є підставою для списання грошей у касі.

Депоновані суми наступного дня після видачі заробітної плати здаються до банку.

Для бухгалтерських записів бюджетними установами застосовуються субрахунки (рахунки другого порядку). Вони встановлені Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і організацій. Господарські операції установ можуть відображатися за допомогою додаткових субрахунків (рахунків третього, четвертого й інших порядків) з обов'язковим збереженням номерів субрахунків Плану рахунків.

У бюджетних організаціях бухгалтерський облік ведеться за меморіально-ордерною формою, відповідно до якої перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами вчинення операцій та оформлюються меморіальними ордерами – накопичувальними відомостями, яким привласнюються постійні номери відповідно до затвердженої Інструкції № 68 про форми меморіальних ордерів.

Меморіальний ордер № 5 складається на підставі розрахункових і розрахунково-платіжних відомостей. В установах, у яких складається декілька відомостей, та в централізованих бухгалтеріях на їх підставі складається реєстр за формою № 405 (меморіальний ордер 5). Записи в ордері систематизуються за функціональною класифікацією та найменуваннями установ, що обслуговуються. При цьому дані розрахунково-платіжних відомостей зі спеціальних коштів заносяться до форми № 405 після підведення підсумка за бюджетними коштами.

Меморіальний ордер підписується виконавцем; особою, що перевірила меморіальний ордер, головним бухгалтером. До меморіального ордеру додаються всі документи, що були підставою для нарахування заробітної плати (табелі робочого часу, виписки з наказів, розпоряджень про зарахування, звільнення, надання чергових і позачергових відпусток тощо). Лікарняні листки (листки тимчасової непрацездатності) підшиваються до окремої папки та нумеруються в хронологічному порядку з початку року. На кожному листку проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, до якої його включено. Наприкінці місяця підводяться підсумки за меморіальним ордером і заносяться до книги “Журнал-головна” форма № 308.

Для відображення в обліку операції з надходження на рахунок установи доходів і здійснення касових витрат спеціального фонду застосовується меморіальний ордер № 3 – накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) форма № 382 (бюджет).

Записи операцій у накопичувальні відомості здійснюються на підставі щоденних виписок із спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України (установах банків), із додатком до них підтверджуючих документів (платіжних доручень тощо).

Для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок установи асигнувань і здійснення касових витрат загального фонду, тобто вибірки з надходження та витрат коштів із реєстраційних (особових) рахунків в органах Державного казначейства України (поточних рахунків – в установах банків), застосовується меморіальний ордер № 2 – Накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) форма № 381 (бюджет). У подальшому здійснені касові та фактичні витрати з виплаченої заробітної плати й інших соціальних виплат відображаються за формою № 2 “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”.

Необхідно детальніше розглянути положення Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 року № 889, Інструкції про порядок нарахування платником податку податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб, затвердженої наказом ДПУ від 22.09.2003 року № 442.

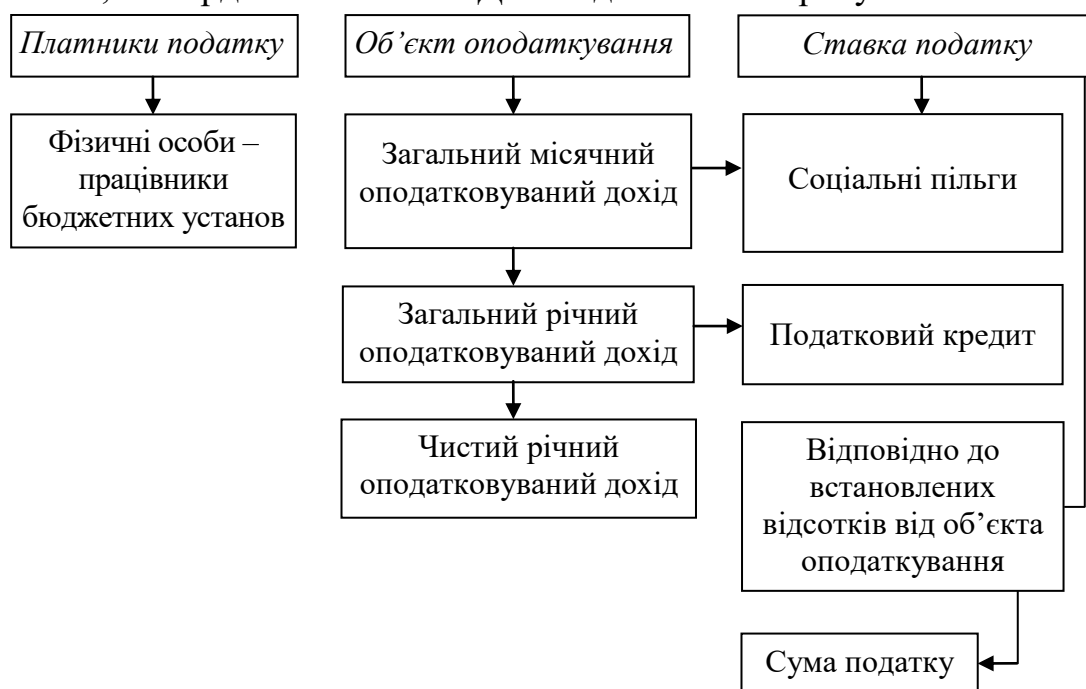


Рис. 5.1. Схема оподаткування доходів працівників бюджетних установ

Загальний розмір усіх утримань не може перевищувати 20 % заробітної плати, а у випадках, передбачених законодавством, – 50 % заробітної плати, що підлягає видачі на руки.

Заробітна плата в більшості бюджетних установ виплачується двічі на місяць: за першу половину місяця – аванс у розмірі 50 % заробітку за мінусом сум податків, належних до утримання н установленому порядку. За другу половину місяця – фактичний місячний заробіток за вирахуванням авансу и утримань.

Систематизація обліку розрахунків із працівниками за всіма видами заробітної плати здійснюється на пасивному рахунку 66 “Розрахунки із заробітної плати” та його субрахунках:

- субрахунок 661 “Розрахунки із заробітної плати”;
- субрахунок 663 “Розрахунки із працівниками за товари, продані в кредит”;
- субрахунок 664 “Розрахунки із працівниками за безготівковими перерахунками на рахунки із вкладів у банках”;
- субрахунок 665 “Розрахунки із працівниками за безготівковими перерахунками внесків за договорами добровільного страхування”;
- субрахунок 666 “Розрахунки із членами профспілки безготівковими перерахунками суми членських профспілкових внесків”;
- субрахунок 667 “Розрахунки із працівниками за коштами банків”;
- субрахунок 668 “Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання”.

Субрахунок 671 “Розрахунки з депонентами” призначеним для обліку депонованої заробітної плати.

Основні кореспонденції рахунків з обліку заробітної плати наведено в табл. 5.5.

Таблиця 5.5. Основні кореспонденції рахунків з обліку заробітної плати

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату	80, 81	661
2	Нараховано допомогу у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю	652	661
3	Нараховано внесків на обов'язкове пенсійне страхування	80, 81	651
4	Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування	80, 81	652
5	Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	80, 81	653
6	Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування від нещасних випадків	80, 81	654
7	Утримано внесків на обов'язкове пенсійне страхування	661	651
8	Утримано внесків на обов'язкове соціальне страхування	661	652
9	Утримано внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	661	653
10	Утримано податок із доходів фізичних осіб	661	641
11	Утримано за товари, продані в кредит	661	663
12	Утримано за безготівковими перерахунками на рахунки закладами в банки	661	664
13	Утримано за договорами добровільного страхування	661	665

14	Утримано за позиками банків	661	667
15	Утримано за виконавчими документами	661	668
16	Виплачено заробітну плату	661	671
17	Депоновано заробітну плату	661	301
18	Утримано за безготівковими перерахунками суми членських профспілкових внесків	661	666

Схема облікового процесу нарахування заробітної плати показано на рис. 5.2.



Рис. 5.2. Схема облікового процесу нарахування заробітної плати

Схему облікового процесу здійснення обов'язкових утримань із заробітної плати показано на рис. 5.3.



Рис. 5.3. Схема облікового процесу утримань із заробітної плати

Нараховані внески до цільових фондів бюджетною установою відносять на фактичні видатки за загальним чи спеціальним фондами.

Бюджетні установи як страхувальники та платники внесків зобов'язані зареєструватися в органах відповідних фондів і в установлені терміни подавати звітність.

Підсумки оборотів і залишки за кожним аналітичним рахунком звіряються з підсумками оборотів і залишками цих субрахунків за книгою “Журнал-головна”. У подальшому здійснені касові та фактичні витрати з виплаченої заробітної плати й інших соціальних виплат відображаються за формою № 2 “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду”.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Розкрийте особливості організації й оплати праці в бюджетних установах та завдання її обліку.

2. Назвіть первинні документи з обліку чисельності працівників та відпрацьованого часу.

3. Документальне оформлення і порядок нарахування зарплати працівникам бюджетних установ. Порядок нарахування допомоги за час тимчасової непрацездатності та оплати за період відпустки

4. Види відрахувань із заробітної плати, порядок їх визначення та відображення в обліку.

5. Форми розрахункових документів та способи ведення аналітичного обліку розрахунків з оплати праці.

6. Рахунки для обліку розрахунків з оплати праці та порядок відображення на них нарахувань та відрахувань з оплати праці.

7. Порядок розрахунків з органами соціального страхування та їх відображення в обліку.

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

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

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

ТЕМА 6. ОБЛІК ФОНДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

План

1. Загальні засади обліку фондів у бюджетних установах.
2. Облік фондів у необоротних активах.
3. Облік фондів у малоцінних та швидкозношуваних предметах.

1. Загальні засади обліку фондів в бюджетних установах.

Власний капітал бюджетних установ за сутністю та складом відрізняється від капіталу інших суб'єктів господарювання. Власний капітал бюджетних установ складається із сум їхніх фондів і фінансових результатів діяльності за минулі роки.

Фонди бюджетних установ складаються із вартості необоротних активів з урахуванням нарахованого зносу, а також вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Для обліку фондів бюджетних установ призначені пасивні рахунки:

– 40 “Фонд в необоротних активах” (із субрахунком 401 “Фонд в необоротних активах за їхніми видами”);

– 41 “Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах” (субрахунок 411 “Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах за їхніми видами”).

2. Облік фондів у необоротних активах.

У момент придбання (зарахування на баланс) необоротних активів по кредиту субрахунку 401 “Фонд в необоротних активах за їхніми видами” відображається їх первісна вартість, тобто створюється фонд. Створюється він за рахунок списання первісної вартості на видатки (у дебет рахунків 80 “Видатки із загального фонду” або 81 “Видатки спеціального фонду”). Вартість придбаних необоротних активів на підприємствах списується на витрати в міру їх амортизації протягом трьох, п'яти чи десяти років. Але в кошторисі бюджетних установ передбачені витрати в сумі первісної вартості активів, що здобуваються, а не суми їхньої амортизації. Крім того, для головного розпорядника коштів важливим є те, що при покупці необоротного активу кошти уже витрачені, а точніше переведені в інший стан, і розподіляти їх вартість протягом тривалого терміну, як це роблять комерційні підприємства (включаючи суми амортизації необоротних активів у собівартість продукції, робіт чи послуг) немає сенсу. Тому первісна вартість необоротних активів у момент їхнього придбання в повному обсязі списується на видатки. Оскільки необоротні активи в процесі їх експлуатації та з часом втрачають

свою вартість (зношуються морально і фізично), то виникає необхідність у нарахуванні зносу і відображенні його в обліку, зокрема, за дебетом субрахунку 401.

Основні кореспонденції рахунків з обліку фондів наведено у табл. 6.1.

Таблиця 6.1. Типові кореспонденції рахунків з обліку фонду у необоротних активах

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Д	К
1	2	3	4
1	Введено в експлуатацію зведену нову виробничу будівлю	103	401
2	Оприбутковані надлишки інвентарю, виявлені в процесі інвентаризації	106	401
3	Списана недостача інструментів, що була виявлена в процесі інвентаризації	401 131	106 106
4	Придбаний (одержаний від постачальника) за рахунок коштів загального фонду об'єкт основних засобів (верстат). А також отримані від постачальників наступні послуги: – транспортування верстату; – установка верстату. Оскільки вартість установки включена до вартості об'єкту, то на цю суму збільшується фонд: – відображається первісна вартість верстату без ПДВ; – одночасно утворюється фонд необоротних активів; – сума ПДВ відноситься до витрат, оскільки установа не є платником ПДВ	801 104 801 801 104 801 801	675 675 675 401 675 401 675
5	Здійснена оплата постачальникам за верстат і надані послуги	675	311
6	Придбаний (отриманий від постачальника) інвентар, що раніше був оплачений в порядку попередньої оплати за рахунок коштів спеціального фонду, в тому числі ПДВ	106 813 813	364 401 364
7	Отримано на безоплатній основі інвентар	106 813 813	712 401 131
8	Списаний інвентар з причини повного зносу	131	106
9	Списаний верстат	131 401	104 104

Продовження табл. 6.1

1	2	3	4
10	Проданий верстат (без ПДВ), що був раніше придбаний за рахунок коштів загального фонду	401 131 675	104 104 711
11	Здійсненна індексація (дооцінка) вартості обладнання: – збільшена первісна вартість; – збільшений знос	104 104	401 131
12	В останній день грудня нарахована амортизація на основні засоби установи	401	131

3. Облік фондів у малоцінних та швидкозношуваних предметах.

Рахунок 41 “Фонд у малоцінних і швидкозношуваних предметах”, що має, як і рахунок 40 “Фонд в необоротних активах”, лише один субрахунок 411 “Фонд малоцінних та швидкозношуваних предметів за їх видами”, за призначенням схожий на субрахунок 401 “Фонд в необоротних активах за їхніми видами” (табл. 6.2).

Таблиця 6.2. Типова кореспонденція рахунків з обліку фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Д	К
1	Придбані (одержані на склад від постачальника) за рахунок коштів загального фонду МШП, в тому числі ПДВ – відображається вартість МШП без ПДВ; – одночасно створюється фонд необоротних активів; – сума ПДВ відноситься на витрати, оскільки установа не є платником ПДВ		
		221	675
		801	401
		801	675
2	МШП передані зі складу в експлуатацію і списані	222	221
		401	222
3	МШП передані зі складу в експлуатацію	222	221
4	МШП списані	401	222

Операції з обліку фондів відображають у меморіальних ордерах № 9, 10 та інших. Аналітичний облік фондів ведуть у багатографних картках за джерелами формування, напрямками їх зменшення.

ТЕМА 7. ОБЛІК РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

План

1. Загальні положення обліку результатів виконання кошторису.
2. Відображення результату виконання кошторису на рахунках бухгалтерського обліку.

1. Загальні положення обліку результатів виконання кошторису.

Усі доходи й видатки загального і спеціального фонду завершальними оборотами в кінці року списуються на результати виконання кошторису (зокрема доходи та видатки з незавершеного капітального будівництва). Крім того, на результати виконання кошторису списуються доходи та видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці. Також на результати фінансової діяльності в кінці кварталу відноситься депонентська та кредиторська заборгованість, терміни позовної давності якої минули, та безнадійна дебіторська заборгованість.

Не списуються на результати фінансової діяльності витрати виробничих (навчальних) майстерень, підсобних господарств за договорами з науково-дослідних робіт, з виготовлення експериментальних пристроїв тощо за незакінченими або закінченими, але не зданими роботами.

Порядок визначення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи доцільно поділити на два етапи:

- 1) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року, а також вирішення деяких питань, які виникають під час закриття певних рахунків;
- 2) відображення фінансового результату в річному балансі установи, взаємна перевірка і аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

Перший етап передбачає закриття заключними оборотами, тобто списання на рахунок результату оборотів більшості субрахунків бухгалтерського обліку класу 7 “Доходи”, а саме:

- 701 “Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи”;
- 702 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи”;

- 711 “Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги”;
- 712 “Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”;
- 713 “Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду”;
- 714 “Кошти батьків за надані послуги”;
- 721 “Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень”;
- 722 “Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств”;
- 723 “Реалізація науково-дослідних робіт за договорами”;
- 741 “Інші доходи бюджетних установ”.

Підсумкові обороти за всіма субрахунками класу 8 “Витрати”. При закритті рахунків заключними оборотами слід водночас здійснювати водночас документальну інвентаризацію сум, віднесених на ці субрахунки протягом року.

Другий етап визначення фінансового результату полягає у відображенні його у звітності. Відповідно до вимог нормативних документів, фінансовий результат бюджетна установа відображає в розділі I Пасиву балансу в спеціальних рядках “Результат виконання кошторису за загальним фондом”, “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”. Використовується для розкриття інформації також рядок “Результат переоцінки”.

Від’ємне значення субрахунків 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом”, 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом” свідчить про нестачу фінансування або недостатність надходжень доходів за спеціальним фондом (у разі надання платних послуг або отримання грантів, подарунків) для забезпечення поточних потреб установи. Тобто негативний результат (сальдо за дебетом) використання коштів означає, що видатки бюджетної установи перевищують її доходи.

Позитивне значення субрахунків 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом”, 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом” кінцевий залишок за кредитом вказує, що фінансування із загального фонду або доходів спеціального фонду протягом року отримано більше, ніж здійснено видатків, або ж, що у кінці року здійснено придбання матеріальних цінностей, які на 1 січня ще не витрачені на видатки установи, або ж, що залишилася непогашеною дебіторською заборгованістю, яка виникла внаслідок попередньої оплати за матеріальні цінності, отримані послуги.

2. Відображення результату виконання кошторису на рахунках бухгалтерського обліку.

Для визначення фінансового результату установи від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг, відповідно до кошторису

установи, як за загальним так і за спеціальним фондами, за результатами року призначений рахунок 43 “Результати виконання кошторисів”, який поділяється на субрахунки:

- 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом”;
- 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”.

Типова кореспонденція рахунків, якою визначаються річні заключні обороти, наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1. Типові кореспонденції рахунків з обліку результатів виконання кошторису

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано отриманих за поточний рік асигнувань загального фонду	701	431
2	Списано отриманих за поточний рік доходів спеціального фондів: – доходи за коштами, отриманими як плата за послуги; – доходи за іншими джерелами власних надходжень; – доходи за іншими надходженнями спеціального фонду; – доходи за витратами майбутніх періодів	711 712 713 716	432 432 432 432
3	Списано доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт: – реалізації виробів виробничих (навчальних) майстерень; – реалізації продукції підсобних сільських господарств; – реалізації НДР за договорами	721 722 723	432 432 432
4	Списано інші доходи бюджетних установ	741	432

Продовження табл. 7.1

1	2	3	4
5	Списано видатки поточного року, проведені за рахунок коштів загального фонду	431	801, 802
6	Списано видатки спеціального фонду: – видатки за коштами, отриманими як плата за послуги; – видатки за іншими джерелами власних надходжень; – видатки за іншими надходженнями спеціального фонду	432 432 432	811 812 813
7	Списано вартість переоцінених запасів	441	431, 432
8	Списано нараховані курсові різниці: – додатні – від’ємні	442 431, 432	431, 432 442
9	Списано суми дебіторської заборгованості, термін позовної давності якої минув	431, 432	363, 364
10	Списано суми кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув	675	431, 432

Залишок на рахунку 43 “Результати виконання кошторисів” на кінець року обчислюють у розрахунковий спосіб. Він може бути як кредитовим, так і дебетовим, і відображається в пасиві балансу у вигляді додаткового чи від’ємного сальдо.

Синтетичний облік операцій із виведення фінансового результату виконання кошторису здійснюють в меморіальному ордері № 17 окремо за загальним і спеціальним фондами. Аналітичний облік за субрахунками 431 та 432 ведуть окремо за кожним фондом на картках форми № 292-а (в книзі: форма № 292).

Слід звернути увагу, що у ф. №1 “Баланс” результат виконання кошторису визначається за звітний рік. Протягом проміжних квартальних-звітних періодів значення результату, як правило, є незмінним. Виключення становлять випадки, коли результат змінюється внаслідок виправлення помилки в звітності попереднього періоду, списання дебіторської або кредиторської заборгованості тощо. Така зміна законодавчо передбачена за умови належно оформлених документів. Якщо результат попереднього періоду не підлягав вказаним коригуванням, то він зміниться лише після результату виконання кошторису звітного періоду.

ТЕМА 8. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

План

1. Поняття доходів бюджетних установ.
2. Облік доходів загального фонду.
3. Облік доходів спеціального фонду.
4. Облік доходів від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт.
5. Поняття видатків бюджетних установ.
6. Види видатків відповідно до бюджетної класифікації.
7. Облік видатків загального фонду.
8. Облік видатків спеціального фонду.

1. Поняття доходів бюджетних установ.

Доходи бюджетних установ тісно пов'язані із поняттям розпорядника коштів, за допомогою якого схема фінансових відносин бюджетної установи уточнюється і стає зрозумілішою. Так, бюджетні установи в особі їх керівників, яких уповноважено на отримання бюджетних асигнувань, прийняття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків із бюджету, називаються розпорядниками бюджетних коштів (далі – розпорядники).

За обсягом наданих прав розпорядників поділяють на головних розпорядників коштів (ГРК) бюджету, розпорядників I ступеня та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головний розпорядник коштів державного бюджету (далі – головний розпорядник) – це розпорядник, якому в Державному бюджеті України визначають бюджетні призначення із правом витрачання їх на утримання апарату управління установи, яку він очолює, і на централізовані заходи, що здійснюються безпосередньо цією установою, та який має право розподіляти затвержені бюджетні асигнування розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, а також затверджувати їх кошториси та плани асигнувань.

Розпорядники коштів державного бюджету нижчого рівня (далі – розпорядники нижчого рівня) – це розпорядники, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику вищого рівня та (або) діяльність яких координується через нього.

Перелік розпорядників бюджетних коштів наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1. Групи розпорядників бюджетних коштів

<i>Рівень</i>	<i>Перелік розпорядників</i>
---------------	------------------------------

<i>розпорядників</i>	
Головні розпорядники бюджетних коштів	<p>1. За бюджетними призначеннями, передбаченими Законом “Про Державний бюджет України”, – органи, уповноважені відповідно Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України забезпечувати їх діяльність, в особі їх керівників, а також міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Конституційний Суд України, Верховний Суд України; установи й організації, які визначені Конституцією України або входять до складу Кабінету Міністрів України, в особі їх керівників.</p> <p>2. За бюджетними призначеннями, передбаченими бюджетом Автономної Республіки Крим (АРК), – уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради АРК та Ради Міністрів АРК в особі їх керівників.</p> <p>3. За бюджетними призначеннями, передбаченими іншими місцевими бюджетами, – керівники державних адміністрацій, виконавчих органів рад та їхніх секретарів, керівники головних управлінь, управлінь відділів та інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад</p>
Розпорядники коштів II ступеня	Бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов’язань та здійснення виплат із бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів для передавання розпорядникам III ступеня
Розпорядники коштів III ступеня	Бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов’язань та здійснення виплат із бюджету на виконання функцій самої установи

Відповідно до визначених функцій щодо формування доходів і здійснення видатків найбільші права й обов’язки має головний розпорядник коштів бюджету, який, згідно із Бюджетним кодексом:

– розробляє плани своєї діяльності відповідно до завдань та функцій, визначених нормативно-правовими актами, виходячи із необхідності досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів;

– на підставі плану діяльності розробляє проект кошторису й бюджетні запити, подає їх до Міністерства фінансів України чи місцевого фінансового органу;

– отримує бюджетні призначення шляхом їх затвердження у Законі “Про Державний бюджет України” чи рішенні про місцевий бюджет, доводить у встановленому порядку до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня відомості про обсяги асигнувань, забезпечує управління бюджетними асигнуваннями;

– затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня;

– здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, і витрачанням ними бюджетних коштів;

– отримує звіти про витрачання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня й аналізує ефективність використання ними бюджетних коштів.

Розпорядники коштів нижчого рівня, відповідно до визначених функцій, наділені такими правами та обов'язками щодо формування доходів і здійснення видатків:

– готують запити щодо обсягів видатків до проекту Державного бюджету України та подають їх відповідному головному розпорядникові;

– отримують від головного розпорядника відомості про обсяги асигнувань, у встановленому порядку складають кошторис доходів і видатків установи, подають його на затвердження вищому за рівнем розпорядникові й повідомляють про це місцевий орган Державного казначейства України;

– проводять видатки шляхом оплати рахунків та отримання готівкових коштів через органи Державного казначейства;

– подають звіт про використання коштів вищому за рівнем розпорядникові та органу Державного казначейства;

– вирішують із вищим за рівнем розпорядником усі питання, пов'язані із виділенням асигнувань.

Бюджетні установи є складовою бюджетної системи країни, вони беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частин бюджету.

Кабінет Міністрів України Постановою від 17.05.2002 р. № 659 затвердив Перелік власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрями використання.

Власні надходження бюджетних установ поділяються на групи та підгрупи (табл. 8.2).

Таблиця 8.2. Групи власних надходжень бюджетних установ

<i>Групи надходжень</i>	<i>Підгрупи надходжень</i>	<i>Склад надходжень</i>	<i>Напрями використання надходжень</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Плата за послуги, що надаються бюджетними установами	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями	Кошти, які надійшли бюджетним установам як плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетних установ, а	На покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням зазначених у підгрупі послуг, а також за погодженням з Мінфіном витрат капітального

		також за послуги із створення умов для початку реалізації інфраструктурних проєктів	характеру, пов'язаних з наданням послуг із створення умов для початку реалізації інфраструктурних проєктів
	Надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності	Кошти, які отримують бюджетні установи від господарсько-виробничої діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств, господарств, майстерень тощо; квартирна плата та плата за гуртожиток; від працевикористання засуджених; відрахування від заробітку або іншого доходу спецконтингенту за харчування, речове майно, комунально-побутові та інші надані йому послуги тощо	На організацію зазначених у підгрупі видів діяльності, а також на господарські видатки бюджетних установ
	Плата за оренду майна бюджетних установ	Плата за оренду майна, що належить бюджетній установі (у повному обсязі)	На утримання, обладнання, ремонт майна бюджетних установ

Продовження табл. 8.2

1	2	3	4
	Надходження бюджетних установ від реалізації майна	Кошти, які отримують бюджетні установи від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей, у тому числі списаних, за здані як брухт і відходи чорні, кольорові, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння, що залишаються у розпорядженні установи	На ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти, на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту, а також на

			господарські потреби бюджетних установ
Інші джерела власних надходжень бюджетних установ	Благодійні внески, гранти та дарунки	Всі види добровільної безповоротної та безоплатної допомоги як передача будь-яких видів майна, благодійні внески, гранти та дарунки, у тому числі внески від спонсорів та меценатів	Гранти надаються на безповоротній основі та спрямовуються на реалізацію цілей, визначених програмою їх надання, проектом міжнародної технічної допомоги тощо
	Кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ	Інвестиції, які згідно із законодавством надходять до бюджетних установ, у тому числі на спорудження житлових будинків	За спеціально визначеними напрямками у разі надходження таких коштів

Для облікового процесу бюджетних установ характерним є поняття видатків, що визначається як сума коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом. Видатки один із найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню (тобто не створюють і не компенсують фінансових вимог). Видатки можуть бути відплатними, тобто такими, що обмінюються на товар чи послугу, або невідплатними. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу.

Видатки, що здійснюються за рахунок загального фонду бюджету, називають видатками загального фонду, а здійснювані за рахунок коштів спеціального фонду – видатками спеціального фонду.

За обліку виконання кошторису видатки поділяють на два під-об'єкти, а саме: касові та фактичні видатки.

Касові видатки – це суми коштів, витрачені бюджетною установою як готівкою, так і шляхом переказування їх із реєстраційних рахунків, відкритих на її ім'я в органах ДКУ, для оплати за спожиті послуги, отримані матеріальні цінності, виплати заробітної плати, допомоги тощо. Повернення грошових коштів на рахунки зумовлює відновлення, тобто зменшення касових видатків. Головним

завданням обліку касових операцій є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних асигнувань.

Фактичні видатки – це реальні, кінцеві видатки установи, які здійснюються у вигляді нарахування на заробітну плату та стипендії, прийняття до оплати рахунків підприємств-постачальників і надавачів послуг; витрачання запасів на забезпечення потреб установи. Вони відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом. Фактичні видатки є показником кінцевого виконання кошторису установи й у разі виконання плану мають відповідати сумам асигнувань за кошторисом.

Такий розподіл видатків як об'єктів обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів, при цьому облік касових видатків забезпечує інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату, а облік фактичних видатків дає змогу контролювати як перебіг фактичного виконання кошторису видатків установ загалом, так і дотримання встановлених норм за окремими статтями й структурними підрозділами.

Слід зосередити увагу на тому, що касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються в часі, оскільки в основу їх покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій (касовий метод чи метод нарахувань).

Якщо касові та фактичні видатки збігаються в часі, вони називаються прямими видатками.

Отже, касові й фактичні видатки є окремими етапами руху бюджетних коштів та об'єктами бухгалтерського обліку, але плануються й обліковуються за єдиною номенклатурою видатків.

Одним із важливих етапів вивчення цього розділу є класифікація видатків.

У процесі своєї господарської діяльності бюджетні установи здійснюють різні видатки, які мають доволі складну систему, тому й потребують класифікації.

Бюджетна класифікація являє собою єдине систематизоване групування доходів і видатків за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційної побудови та іншими ознаками і застосовується для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу за організаційними, функціональними й економічними категоріями видатків, забезпечення загальнодержавного та міжнародного зіставлення бюджетних показників.

Розглянемо основні складові видаткової частини бюджетної класифікації.

Видатки бюджету класифікують за:

- функціями, із виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація);
- економічною характеристикою операцій, під час проведення яких здійснюються ці видатки (економічна класифікація видатків);
- ознаками головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);
- бюджетними програмами (програмна класифікація видатків).

Розпочинаючи вивчення економічної класифікації видатків, слід зазначити, що економічна класифікація витрат є складовою бюджетної класифікації. Вона багаторівнева, має не статті, а багаторівневі коди. Завдяки такій побудові досягається достатньо повне розмежування витрат. Економічна класифікація видатків уможлиблює чіткий розподіл витрат за економічними ознаками із подальшим розподілом коштів за їх предметними ознаками. Такою класифікаційною ознакою виступає міра довготривалості видатків. Згідно з цією ознакою видатки можуть бути поточними та капітальними. У ролі вторинної ознаки виступають єдині економічні категорії. Кожній категорії присвоєно чотирицифровий код економічної класифікації видатків (КЕКВ).

Розглянемо складові економічної класифікації видатків (табл. 8.3).

Таблиця 8.3. *Склад видатків бюджетної установи за КЕКВ*

<i>КЕКВ</i>	<i>Складові видатків бюджетної установи</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
1000	Поточні видатки
1100	Видатки на товари і послуги
1110	Оплата праці працівників бюджетних установ
1111	Заробітна плата
1112	Грошове утримання військовослужбовців
1120	Нарахування на заробітну плату
1130	Придбання товарів і послуг
1131	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у тому числі м'який інвентар та обмундирування
1132	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
1133	Продукти харчування
1134	Оплата послуг (крім комунальних)
1135	Інші видатки
1140	Видатки на відрядження
1150	Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення
1160	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
1161	Оплата теплопостачання
1162	Оплата водопостачання і водовідведення
1163	Оплата електроенергії
1164	Оплата природного газу
1165	Оплата інших комунальних послуг
1166	Оплата інших енергоносіїв
1170	Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення

1171	Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм
1172	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку
1200	Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями
1300	Субсидії і поточні трансферти
1310	Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)
1320	Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів
1340	Поточні трансферти населенню

Продовження табл. 8.3

<i>1</i>	<i>2</i>
1341	Виплата пенсій і допомоги
1342	Стипендії
1343	Інші поточні трансферти населенню
1350	Поточні трансферти за кордон
2000	Капітальні видатки
2100	Придбання основного капіталу
2110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування
2120	Капітальне будівництво (придбання)
2121	Будівництво (придбання) житла
2123	Інше будівництво (придбання)
2130	Капітальний ремонт
2131	Капітальний ремонт житлового фонду
2133	Капітальний ремонт інших об'єктів
2140	Реконструкція та реставрація
2141	Реконструкція житлового фонду
2143	Реконструкція інших об'єктів
2144	Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури
2200	Створення державних запасів і резервів
2300	Придбання землі і нематеріальних активів
2400	Капітальні трансферти
2410	Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)
2420	Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів
2430	Капітальні трансферти населенню
2440	Капітальні трансферти за кордон
2450	Капітальні трансферти до бюджету розвитку
3000	Нерозподілені видатки

Надходження бюджетних коштів загального фонду, проведення внутрішніх розрахунків і доходи загального фонду в бухгалтерському обліку обліковують на таких рахунках:

- 31 “Рахунки в банках”;
- 32 “Рахунки в казначействі”;
- 70 “Доходи загального фонду”.

Окремі видатки розпорядників бюджетних коштів, що визначені нормативно-правовими актами, можуть здійснюватися через рахунки, відкриті в установах банків. Так, для обліку грошових коштів на поточних рахунках в установах банків

призначений рахунок 31 “Рахунки в банках”, який, в свою чергу, має такі субрахунки:

– 311 “Поточні рахунки на видатки установи” – обліковуються кошти, що надійшли в розпорядження головного або нижчих розпорядників коштів на утримання установи або на централізовані заходи;

– 312 “Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам” – головними розпорядниками коштів та розпорядниками коштів II ступеня обліковуються кошти для переказу підвідомчим установам.

Облік грошових коштів на реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства ведуть на рахунку 32 “Рахунки в казначействі”, субрахунок 321 “Реєстраційний рахунок”, на якому обліковують рух бюджетних коштів, виділених розпорядникові для утримання установи та на централізовані заходи.

Усі наведені субрахунки активні, грошові. Облік операцій щодо руху коштів на зазначених рахунках за меморіально-ордерної системи обліку ведеться в накопичувальній відомості руху коштів форми № 381, меморіальний ордер №2 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства та установах банків”. Накопичувальні відомості складають окремо за кожним реєстраційним, поточним рахунком установи. Вони побудовані за шаховою формою і за наявності кількох рахунків нумеруються відповідно 2-1, 2-2, 2-3 тощо. Записи у накопичувальні відомості здійснюють щоденно на підставі виписок із реєстраційних чи поточних рахунків на підставі доданих до них підтверджувальних документів.

У разі автоматизованого ведення бухгалтерського обліку використовують форму № 381-авт. (бюджет).

Для обліку доходів за загальним фондом призначено пасивний рахунок 70 “Доходи загального фонду”, який, у свою чергу, поділяється на два субрахунки:

– 701 “Асигнування із державного бюджету на видатки установи та інші заходи”;

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

Аналітичний облік отриманих асигнувань ведуть у картці аналітичного обліку отриманих асигнувань, яку відкривають на рік і ведуть за кодами функціональної класифікації та в розрізі кодів економічної класифікації. Записи щодо отриманих асигнувань здійснюють на підставі виписок органів Державного казначейства (установи банків) із реєстраційних та поточних рахунків.

Для аналітичного обліку асигнувань, перерахованих розпорядникам коштів нижчого рівня, використовується книга аналітичного обліку асигнувань,

перерахованих підвідомчим установам. Книгу відкривають на рік за кожним кодом функціональної класифікації та кодом економічної класифікації видатків. Записи до неї здійснюють на підставі виписок органу Державного казначейства (установи банку) із реєстраційних (поточних) рахунків. За рядком “Затверджено кошторисом на рік” заповнюють кошторисні призначення. Впродовж року вони можуть коригуватися на підставі змін, що вносяться до кошторисів у порядку, встановленому чинним законодавством. Інформація про надходження асигнувань містить:

- дату виписки органу Державного казначейства (установи банку);
- назву і номер документа;
- обсяг асигнувань (суми), що загалом надійшли, із поділом за кодами економічної класифікації.

У разі відкликання (повернення) асигнувань фіксуються аналогічні показники. При цьому сума асигнувань записується зі знаком “мінус”.

Як уже зазначалося, бюджетні установи в процесі своєї діяльності отримують кошти як із бюджету, так і з інших джерел. Кошти, які бюджетні організації та установи отримують понад асигнування, що виділяються їм із державного та/або місцевих бюджетів, називають власними коштами. Раніше наголошувалося, що для зберігання коштів спеціального фонду бюджетних установ і проведення операцій за ними органи Державного казначейства відкривають бюджетним установам спеціальні реєстраційні рахунки з урахуванням груп спеціальних коштів у розрізі програмної класифікації видатків.

Для обліку операцій на спеціальних реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства та поточних рахунках в установах банків використовують активні субрахунки 3 класу.

Записи за дебетом рахунків 31 та 32 відображають надходження коштів спеціального фонду, за кредитом – списання коштів бюджетних установ. Надходження й списання грошових коштів здійснюють на підставі виписок установ банку та органів Державного казначейства із доданими до них відповідними первинними документами, якими оформлюється рух коштів на банківських та казначейських рахунках. Як уже зазначалося, кошти спеціального фонду, що надійшли як власні надходження установ, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки без конкретного віднесення до кодів економічної класифікації видатків, однак здійснення видатків проводиться відповідно до кошторису за конкретними кодами економічної класифікації видатків.

Для синтетичного обліку руху грошових коштів спеціального фонду призначено меморіальний ордер № 3 “Накопичувальна відомість руху грошових

коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)” – форма № 382 (бюджет) і форма № 382-авт. (бюджет), в якому відображається облік операцій з надходження на рахунок установи доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду. Якщо установа має кілька поточних або спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих на її ім’я, то накопичувальні відомості ведуть окремо за кожним рахунком і нумерують № 3-1, 3-2, 3-3 тощо.

Облік доходів спеціального фонду ведеться на пасивному рахунку 71 “Доходи спеціального фонду”. На цьому рахунку обліковують власні надходження установи на її утримання із поділом на субрахунки:

– 711 “Доходи за коштами, отримані як плата за послуги” – обліковуються надходження, отримані установою згідно із кошторисом як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна;

– 712 “Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” – обліковуються надходження бюджетних установ для виконання окремих доручень, отримання грантів, дарунків, благодійних внесків, інвестицій, які, згідно із чинним законодавством, отримують бюджетні установи;

– 713 “Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду” – обліковуються надходження установи, які належать до інших надходжень спеціального фонду бюджету;

– 714 “Кошти батьків за надані послуги” – обліковуються надходження за рахунок коштів батьків на утримання дітей у дитячих закладах та інші послуги, крім шкіл-інтернатів;

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

– 716 “Доходи за витратами майбутніх періодів” – обліковуються суми коштів за договорами із фізичними чи юридичними особами за надані послуги, що надійшли у звітному році і не були використані, але будуть використані в наступному році на видатки, передбачені договорами.

Для обліку нарахування доходів спеціального фонду передбачено меморіальний ордер № 14 “Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ” – форма № 409 (бюджет) і форма № 409-авт. (бюджет). На кожен вид доходів спеціального фонду відкривають окремі меморіальні ордери.

Для розрахунків із батьками на утримання дітей передбачено меморіальний ордер № 15 “Зведення відомостей за розрахунками із батьками на утримання дітей” – форма № 406 (бюджет).

Оскільки доходи і видатки бюджетних установ розглядаються у взаємозв’язку, необхідно перейти до вивчення обліку видатків. Сутність видатків як економічної категорії, визначення нормативної бази, класифікацію, склад і структуру було розглянуто раніше.

Нагадаємо, що особливістю обліку видатків у бюджетних установах є розподіл їх на касові та фактичні видатки.

Оскільки Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено окремих рахунків для обліку касових видатків, то облік їх ведеться на синтетичних рахунках класу 3 “Рахунки в банках” та “Рахунки в казначействі”. Аналітичний облік касових видатків ведеться за кожним поточним чи реєстраційним рахунком за кодами економічної класифікації видатків, регістрами якого є картка аналітичного обліку касових видатків, що складається за кожним кодом функціональної класифікації видатків загального та спеціального фонду.

Переходячи до вивчення обліку фактичних видатків, слід звернути увагу на те, що облік фактичних видатків ведеться на двох активних синтетичних рахунках класу 8 “Витрати” та їх субрахунках.

До рахунку 80 “Видатки із загального фонду” відкривають такі субрахунки:

– 801 “Видатки із державного бюджету на утримання установи та інші заходи” – на ньому обліковуються фактичні видатки за рахунок коштів державного бюджету на утримання установ та інші заходи. Наприкінці року фактичні видатки списують з кредиту субрахунку 801 у дебет субрахунку 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом”.

– 802 “Видатки із місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи” – на ньому обліковуються фактичні видатки проведені установами за рахунок коштів, одержаних із місцевого бюджету на виконання заходів, передбачених кошторисами даної установи, які наприкінці року списують з кредиту субрахунку 802 у дебет субрахунку 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом”.

Рахунок 81 “Видатки спеціального фонду” поділяється на такі субрахунки:

– 811 “Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги” – обліковуються фактичні видатки спеціального фонду, здійснені за рахунок надходжень, отриманих установою відповідно до кошторису як плата за послуги. Наприкінці року видатки із субрахунку 811 списують у дебет субрахунку 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”;

– 812 “Видатки за іншими джерелами власних надходжень” – на ньому обліковуються фактичні видатки спеціального фонду за кошторисами установ у частині інших джерел власних надходжень. Наприкінці року видатки із субрахунків 812 списують у дебет субрахунку 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”;

– 813 “Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду” – на субрахунку обліковуються фактичні видатки в частині інших надходжень спеціального фонду. Наприкінці року видатки із субрахунку 813 списують у дебет субрахунку 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”.

Основними обліковими регістрами для обліку фактичних видатків є картки аналітичного обліку фактичних видатків. Картка відкривається щомісячно за кожним кодом програмної класифікації видатків за загальним і спеціальним фондом і ведеться згідно із кодами економічної класифікації видатків на підставі даних меморіальних ордерів. Фактичні видатки зменшуються на суми, що надійшли на реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків, якщо вони були віднесені на фактичні видатки звітного періоду.

Оплата рахунків розпорядників коштів здійснюється лише за наявності в обліку органів Державного казначейства зареєстрованих зобов'язань та фінансових зобов'язань. Органи Державного казначейства приймають від розпорядника бюджетних коштів платіжні доручення і підтверджувальні документи:

– за загальним фондом – відповідно до кошторисних призначень, помісячних планів асигнувань, зареєстрованих зобов'язань та в межах залишку коштів на рахунках за певним кодом економічної класифікації;

– за спеціальним фондом – у межах залишку коштів на спеціальних реєстраційних рахунках за кодами економічної класифікації відповідно до кошторисних призначень та зареєстрованих зобов'язань.

Провідну ролі у здійсненні процедур контролю в частині виконання державного бюджету за видатками відіграють органи Державного казначейства України, які здійснюють попередній контроль на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, та поточний контроль у процесі оплати їхніх рахунків.

Подальші функції контролю за витрачанням коштів, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності в міністерствах, відомствах, комітетах, фондах, установах, які отримують кошти, із бюджетів усіх рівнів, покладено на органи державної контрольно-ревізійної служби України.

Проте, основним методом попереднього й поточного контролю за виконанням кошторису, який здійснюють розпорядники коштів і органи Державного

казначейства, є облік зобов'язань, за якого здійснюється контроль бюджетних повноважень щодо прийняття зобов'язання та здійснення платежів.

Порядок проведення обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України регламентується Порядком обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, затвердженим наказом Державного казначейства України від 09.12.2004 р. № 136.

Відповідно до цього Порядку визначено:

– бюджетне фінансове зобов'язання – це зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладання договору, придбання товару, послуг чи здійснення інших аналогічних операцій упродовж бюджетного періоду, тобто кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, передбачена законодавством;

– небюджетне зобов'язання – це будь-яке зобов'язання за коштами державного та/або місцевих бюджетів, узяті юридичними та фізичними особами без відповідних бюджетних асигнувань або із перевищенням повноважень, визначених бюджетним кодексом України, Законом України “Про Державний бюджет України” та рішенням про місцевий бюджет на відповідний рік.

Відповідно до зазначеного Порядку органи Державного казначейства реєструють та обліковують у бухгалтерському обліку виконання бюджетів усі зобов'язання розпорядників бюджетних коштів, при цьому бюджетні установи - розпорядники коштів мають право брати бюджетні зобов'язання:

– за загальним фондом – у межах бюджетних асигнувань встановлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів);

– за спеціальним фондом – у межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду бюджетних асигнувань (у розрізі складових спеціального фонду відповідно до зведення показників спеціального фонду кошторису), установлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів), але з урахуванням фактичних надходжень до цього фонду, виходячи із потреби в забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів.

Зобов'язання, взяті бюджетними установами без відповідних бюджетних асигнувань, вважаються небюджетними і є правопорушенням; крім того, погашення таких небюджетних зобов'язань органами Державного казначейства не проводяться, за винятком випадків, передбачених чинним законодавством.

Усі зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів обліковуються органами Державного казначейства України в бухгалтерському обліку виконання бюджетів на рахунках позабалансового обліку Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів. Дані бухгалтерського обліку органів Державного казначейства звіряються із відповідними даними звітів розпорядників бюджетних коштів, які мають бути тотожними.

Для реєстрації бюджетного зобов'язання в органах Державного казначейства, розпорядники бюджетних коштів подають Реєстр бюджетних зобов'язань та оригінали документів або їх копії, які підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання. У разі, якщо сума та умови бюджетного зобов'язання передбачають застосування конкурсних процедур, подаються відповідні документи, передбачені умовами проведення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти. Суми за окремими фінансовими зобов'язаннями (заробітна плата, видатки на відрядження, стипендії тощо) проставляються в Реєстрі розрахунково, але в межах планових показників.

Зобов'язання реєструють працівники органів Державного казначейства у книзі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. Кожному бюджетному зобов'язанню присвоюють реєстраційний номер, який проставляється на документі, що підтверджує факт узяття на облік бюджетного зобов'язання. Бюджетні фінансові зобов'язання реєструються органами Державного казначейства на підставі платіжного доручення на погашення бюджетного зобов'язання. На документах, що підтверджують факт, узяття бюджетного зобов'язання або бюджетного фінансового зобов'язання, ставиться штамп із позначкою "Взято на облік". Органи Державного казначейства здійснюють платежі за тими фінансовими зобов'язаннями, які зареєстровані в органах Державного казначейства. Погашення бюджетних фінансових зобов'язань проводиться платіжними дорученнями упродовж трьох робочих днів від дати його виникнення, в яких обов'язково зазначають реєстраційний номер бюджетного зобов'язання, код платежу (присвоюється органами Державного казначейства) та код економічної класифікації видатків. Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників коштів погашаються автоматично в календарній черговості. У разі змін умов бюджетних зобов'язань (додаткові угоди, розірвання договору) розпорядник бюджетних коштів має упродовж трьох робочих днів письмово повідомити про це органам Державного казначейства й подати відповідні підтверджуючі документи.

Для відображення даних про зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів, які виникають у процесі виконання загального та спеціального фондів кошторису розпорядників, органи Державного казначейства в автоматизованому режимі заносять дані з Реєстру та платіжного доручення до картки обліку зобов'язань за відповідними кодами програмної й економічної класифікації видатків.

Бюджетні установи ведуть облік зобов'язань у книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань. Книгу відкривають на рік на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків за кожним кодом функціональної класифікації видатків у розрізі КЕКВ і ведуть окремо за загальним і спеціальним фондом.

У ній реєструють кожну укладену угоду, за наслідками виконання якої бюджетна установа має сплачувати кошти за отримані послуги чи матеріальні цінності. Після кожної зареєстрованої угоди (бюджетного зобов'язання) та проведеної оплати (фінансового зобов'язання) у книзі виводять залишок невикористаних кошторисних призначень, суму невикористаних зобов'язань та суму невикористаних фінансових зобов'язань за кожним кодом функціональної й економічної класифікації видатків.

Наприкінці бюджетного року органи Державного казначейства за місцем обслуговування розпорядників бюджетних коштів на підставі інформації, отриманої від розпорядників, здійснюють інвентаризацію зобов'язань розпорядників та закриття рахунків, передбачених для обліку зобов'язань у поточному бюджетному періоді. При цьому проводиться розподіл зобов'язань на бюджетні та позабюджетні. За наявності позабюджетних зобов'язань (позабюджетної кредиторської заборгованості) Державне казначейство вживає до такого розпорядника бюджетних коштів заходів відповідно до вимог Бюджетного кодексу України і надає інформацію до органів Контрольно-ревізійного управління України.

ТЕМА 9. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

План

1. Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами.
2. Облік витрат і продукції виробничих майстерень.
3. Облік витрат продукції підсобних сільських господарств.
4. Облік витрат і калькулювання послуг бюджетних установ.

Під виробництвом у бюджетних установах розуміють діяльність навчально-виробничих майстерень і підсобних господарств при бюджетних установах, що передбачена чинним законодавством.

До виробничих витрат включаються:

- витрати, пов'язані з діяльністю навчально-виробничих майстерень і підсобних господарств при бюджетних установах;
- витрати на науково-дослідні роботи, виготовлення експериментальних приладів та інші.

Для обліку витрат на виробництво передбачено рахунок 82 “Виробничі витрати” із веденням наступних субрахунків:

– 821 “Витрати виробничих (навчальних) майстерень”, на якому обліковуються витрати на випуск готових виробів у виробничих (навчальних) майстернях, а також видання друкованої продукції та надання послуг. На дебет субрахунку 821 “Витрати виробничих (навчальних) майстерень” зараховуються всі витрати на виготовлення виробів, видання друкованої продукції і на надані послуги. Залишок субрахунку 821 відображає суму витрат незавершеного виробництва продукції.

– 822 “Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств”, де обліковуються витрати підсобних сільських і навчально-дослідних господарств. Облік витрат ведеться окремо за галузями господарства (тваринництвом, рослинництвом), за їх видами. У рослинництві ведеться окремо облік витрат на рільництво, овочівництво, садівництво. При потребі облік може бути організовано за окремими культурами (зерном, овочами, картоплею і т. ін.). У тваринництві обліковуються окремо витрати на велику рогату худобу, вівчарство, свинарство і т.ін.

– 823 “Витрати на науково-дослідні роботи за договорами” – обліковуються витрати на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами з підприємствами і установами. При укладенні договору у вартість робіт

включаються всі видатки, пов'язані з виконанням теми (роботи), у тому числі й витрати на придбання спецобладнання, необхідного для проведення робіт. Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за господарськими договорами, обліковується в складі витрат незавершеного виробництва (за дебетом субрахунку 823 “Витрати на науково-дослідні роботи за договорами”). За дебетом субрахунку 823 “Витрати на науково-дослідні роботи за договорами” відображаються всі витрати на виконання науково-дослідних робіт. Фактична вартість виконаних науково-дослідних робіт і зданих замовникам списується з кредиту субрахунку 823 “Витрати на науково-дослідні роботи за договорами” у дебет субрахунку 723 “Реалізація науково-дослідних робіт за договорами”.

– 824 “Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв” – призначений для обліку витрат на виготовлення різних експериментальних пристроїв (установок, зразків машин і приладів, стендів для випробування) для проведення наукових дослідів за роботами, що виконуються за рахунок коштів державного бюджету.

– 825 “Витрати на заготівлю і переробку матеріалів”, на якому ведеться облік операцій із заготівлі і переробки матеріалів господарським способом (пошиття білизни, заготівля палива, переробка овочів тощо). На цьому субрахунку відображається собівартість заготовлених і перероблених матеріалів. На дебет субрахунку 825 “Витрати на заготівлю і переробку матеріалів” зараховуються всі видатки, пов'язані із заготівлею і переробкою матеріалів, їх вартість, а також видатки на доставку, зберігання та ін. Після завершення заготівлі або переробки того чи іншого виду матеріалів складається акт за підписом відповідних осіб, у якому зазначаються кількість цінностей, одержаних при переробці або від заготівлі, витрати на ці роботи та їх собівартість. Акт затверджується керівником установи та є документом, що дає право на списання з цього рахунку сум витрат після оприбуткування одержаних цінностей за відповідними рахунками.

– 826 “Видатки до розподілу” – призначений для обліку витрат, які в момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на певний вид робіт (об'єкт) або на собівартість певного виду виробів чи продукції, якщо виробляється декілька їх видів.

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво наведено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1. Типові господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит

1	2	3	4
1	Оприбутковано готові вироби і продукцію з виробництва на склад	241, 251	821, 822
2	Відображено реалізацію готових виробів і продукції підсобних господарств	721, 722	241, 251
3	Передано готову продукцію підсобних господарств для потреб установи	232, 239	251
4	Видано зі складу матеріали тривалого використання науковим підрозділам для виконання науково-дослідних робіт або майстерням для реставрації та ремонту виробів мистецтва, музейних цінностей і пам'ятників архітектури	118	231
		801, 802	231
5	Придбано спеціальне обладнання для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами (сума без ПДВ)	203	323, 351, 364, 63, 675
	На суму ПДВ:		
	– включеного до податкового кредиту	641	323, 351, 364, 63, 675
	– без віднесення до податкового кредиту	823	323, 351, 364, 63, 675
6	Передано спеціальне обладнання зі складу в науковий підрозділ для виконання робіт за господарськими договорами	823	203
		02	–
7	Оприбутковано за ціною можливого використання спеціальне обладнання, яке не повернуто замовнику після завершення теми і яке використовується як:		
	– основні засоби	104, 106	131, 231
	– малоцінні та швидкозношувані предмети	221	411
	– матеріали	231, 234	681, 70 02
8	Передано матеріали і продукти харчування в переробку	825	231-236, 238, 239
9	Оприбутковано матеріали, які надійшли від заготівлі і переробки	231-236, 238, 239	825

Продовження табл. 9.1

1	2	3	4
10	Оприбутковано малоцінні швидкозношувані предмети, що надійшли з переробки	221	825
		811	411
11	Оприбутковано необоротні активи, виготовлені господарським способом	106, 109, 113, 114	825
		811	231
12	Надійшли від замовників кошти на сплату рахунків за виконані науково-дослідні роботи за договорами	313, 323	634
13	Отримано аванси від замовників за договорами на виконання науково-дослідних робіт	323	351
14	Прийнято виконані роботи від співвиконавців	823	635
15	Оплачено прямі видатки при виробництві продукції і при виконанні науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами	821, 822, 823	301, 323, 362, 635

16	Видано зі складу матеріали та спеціальне обладнання на виробництво продукції і виконання науково-дослідних робіт за договорами	821-823	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239
17	Повернено на склад матеріали з виробництва	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239	821-823
18	Списано витрати за закінченими і зданими замовникам науково-дослідними роботами	723	823
19	Нараховано заробітну плату працівникам виробничих майстерень (підсобних сільських господарств, за науково-дослідні роботи)	821-823	661
20	Проведено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати	821-823	65
21	Реалізовано послуги, надані виробничими (навчальними) майстернями	721	821
22	Оплачено надані послуги із заготівлі та переробки матеріалів	825	301, 323, 362, 364, 675

Аналітичний облік фактичних видатків, як і касових, ведеться у розрізі КЕКВ за кожним кодом програмної класифікації видатків Державного бюджету (тимчасової функціональної класифікації місцевого бюджету) окремо за видатками загальних та спеціальних фондів у картках аналітичного обліку касових видатків і картках аналітичного обліку фактичних видатків. При цьому картки аналітичного обліку видатків за спеціальним фондом ведуться у розрізі видів надходжень до спеціального фонду бюджетної установи.

Вивчаючи питання обліку витрат на науково-дослідні роботи (НДР), слід насамперед звернути увагу на особливості наукового виробництва, які впливають на методіку та організацію обліку. До них належать:

- невизначеність, імовірний характер отриманого результату. Ця риса означає відсутність прямого зв'язку між витратами ресурсів і результатами. Однакові витрати можуть привести до зовсім різних результатів. Можливе отримання негативного результату;

- творчий характер праці, роль особистого чинника, непередбачуваність творчих досліджень;

- нематеріальність, інформаційний характер продукції.

Результатом цього є невідчужуваність, складність вимірювання результату діяльності, що ускладнює оцінювання як роботи, так і працівника. Уявлення щодо нематеріальності наукової продукції не суперечить тому, що ця інформація передбачає наявність матеріального носія і не втрачає своєї інформаційної сутності;

- неповторність – науковий пошук завжди спрямований на отримання нових результатів. На відміну від матеріального виробництва, де кожна одиниця

продукції здебільшого повторює попередню, а дотримання стандартів є обов'язковим, у науці не може створюватися результат, уже отриманий раніше;

– циклічність – кожна НДР є разовим процесом. Цикл може бути достатньо тривалим, що зумовлює часовий розрив між витратами ресурсів і отриманням результатів. Упродовж циклу продукція, як правило, не може видаватися й використовуватися частинами;

– у науці частка живої праці набагато більша, ніж у більшості галузей матеріального виробництва, що знаходить відображення у питомій вазі заробітної плати;

– предметами праці є об'єкти дослідження і вже нагромаджені знання, які зазнають впливу так само, як і в матеріальному виробництві, але в науковому виробництві вони виступають не як сировина для подальшого перетворення її на матеріальний продукт, а як джерело інформації про результати впливу на нього.

Ці та інші особливості наукового виробництва є базовими під час побудови обліку витрат на НДР за договорами із замовниками.

Необхідно ознайомитися з порядком укладання господарських договорів на виконання НДР, їх змістом, документами, які до них додаються (протоколами узгодження договірної ціни, кошторисами, техніко-економічними обґрунтуваннями, технічними завданнями, календарними планами і програмами виконання робіт), вивчають склад і класифікацію витрат на НДР і дають їм економічну характеристику. Витрати, що включаються до собівартості НДР, групують за видами витрат (елементами, статтями), темами, календарними періодами, місцем виконання НДР (відділами, секторами, лабораторіями). Основними статтями витрат, за якими здійснюють планування, облік і калькулювання собівартості НДР, є:

- витрати на оплату праці;
- нарахування на заробітну плату;
- матеріали;
- паливо і опалення для науково-виробничих цілей;
- витрати на наукові відрядження;
- спецобладнання для наукових (експериментальних) робіт;
- витрати на оплату робіт сторонніх організацій;
- інші прямі витрати;
- накладні витрати.

Має свої особливості порядок списання витрат на оплату праці на відповідні теми пропорційно кількості людино-днів, відпрацьованих співробітниками за темами.

За статтею “Спецобладнання для наукових (експериментальних) робіт” обліковують витрати на придбання чи виготовлення устаткування, інструментів, приладів та інших пристроїв, передбачених кошторисом для виконання окремих тем.

Устаткування, яке надійшло, до моменту передавання його в наукові підрозділи обліковується на складі. Якщо спеціальне обладнання за умовою договору (чи письмової згоди замовника) не передається замовникові, то після завершення теми воно інвентаризується, оцінюється за ціною можливого використання й оприбутковується у складі оборотних активів чи запасів. При цьому витрати на виконання НДР не зменшуються на вартість оприбуткованого спеціального устаткування.

Мають певні особливості також склад накладних витрат і порядок їх списання на окремі теми. Облік витрат на виробництво в наукових установах організовується на основі позамовного методу. Об’єктом обліку витрат і калькулювання виступає науково-дослідна тема (замовлення, експедиція), яка виконується за договором із замовником.

Для обліку витрат на виробництво НДР і розрахунків із замовниками призначені рахунки різних класів, кожен із яких має свою побудову та призначення, яке реалізується в назві рахунка:

– субрахунок 351 “Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи”;

– субрахунок 634 “Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті”;

– субрахунок 635 “Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами”;

– субрахунок 723 “Реалізація науково-дослідних робіт за договорами”;

– субрахунок 823 “Витрати на науково-дослідні роботи за договорами”;

– субрахунок № 826 “Витрати до розподілу”.

У дебет субрахунку 823 “Витрати на НДР за договорами” впродовж місяця відносять усі прямі витрати, а наприкінці місяця – ще й накладні витрати, які попередньо збираються на субрахунку 826 “Витрати до розподілу”. З кредиту субрахунку 823 списують витрати за завершеними, зданими замовникові та оплаченими роботами.

Накладні витрати щомісячно списують на витрати конкретних тем пропорційно обсягам витрат на оплату праці основних виконавців. Витрати за незавершеними темами до повного їх завершення та здачі замовникам обчислюють у складі незавершеного виробництва.

Основні кореспонденції рахунків з обліку витрат на НДР за договорами наведено в табл. 9.2.

Таблиця 9.2. Основні кореспонденції рахунків з обліку витрат на НДР

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату: – виконавцям НДР – адміністративно-управлінському та обслуговуючому персоналу	823 826	661 661
2	Проведено нарахування зборів до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування на фонд оплати праці: – виконавцям НДР – адміністративно-управлінському та обслуговуючому персоналу	823 826	651-654 651-654

Продовження табл. 9.2

1	2	3	4
3	Передано зі складу до наукових підрозділів матеріали для виконання НДР	823	231
4	Передано зі складу матеріали тривалого використання науковим підрозділам для виконання НДР Водночас робиться запис	118 801, 802	231 401
5	Передано спеціальне обладнання зі складу в наукові підрозділи для виконання НДР Водночас робиться запис	823 02	203
6	Прийнято виконані роботи від співвиконавців	823	635
7	Повернуто на склад невикористані матеріали	231	823
8	Списано і розподілено між темами накладні витрати на виробництво НДР	823	826

Аналітичний облік витрат на НДР за договорами із замовниками ведеться в картках обліку фактичних витрат на проведення НДР у розрізі встановлених статей калькуляції.

Схему обліку витрат на виробництво НДР наведено на рис. 9.1.

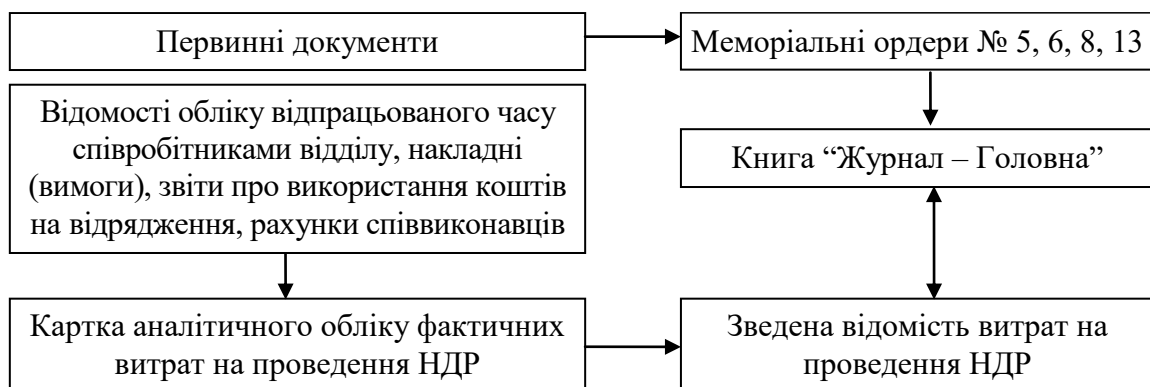


Рис. 9.1. Схема обліку витрат на виробництво НДР

Розглядаючи питання обліку розрахунків із замовниками та співвиконавцями за виконані НДР, слід маги на увазі, що розрахунки із замовниками за НДР можуть здійснюватися поетапно та за повністю завершені роботи, що відображається в системі бухгалтерських рахунків.

Після списання фактичних витрат і здійснення розрахунків із замовниками за даними субрахунку 723 визначають фінансовий результат від реалізації виконаних робіт шляхом зіставлення сум, виручених від реалізації НДР (кредит субрахунку 723), і фактичних витрат на її виконання (дебет субрахунку 723). Результат, отриманий від реалізації НДР, списується відповідно в дебет чи кредит субрахунку 432 “Результати виконання кошторису за спеціальним фондами” (табл. 9.3).

Таблиця 9.3. Основні кореспонденції рахунків з обліку реалізації НДР і розрахунків із змовниками

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано аванс від замовника на виконання НДР	323	351
2	Здано замовникові НДР на підставі акта приймання-здачі виконаної науково-технічної продукції	634	723
3	Зараховано проведені замовником авансові платежі	351	634
4	Отримано від замовника кошти в остаточний розрахунок	323	634
5	Списано фактичну вартість НДР	723	823
6	Визначено результат від реалізації НДР:		
	– на суму прибутку;	723	432
	– на суму збитку	423	723

Якщо в процесі виконання робіт за темою встановлено перевищення фактичних витрат над вартістю, передбаченою договором, проводиться аналіз причин, які зумовили відхилення. У разі, якщо вказане перевищення виникло через причини, які не залежать від виконавця, договірна вартість робіт за темою перевіряється ще раз із представником замовника і за його згоди може бути переглянута під час кінцевого прийняття робіт.

Виробничі (навчальні) майстерні при бюджетних установах є їхніми структурними підрозділами і виконують функції із трудової підготовки, трудової терапії контингенту майбутніх фахівців, хворих. Продукція, яка виготовляється виробничими (навчальними) майстернями, використовується самими бюджетними установами, а також і може реалізуватися за певних умов.

За своєю побудовою облік витрат і продукції виробничих майстерень близький до обліку в промисловості. У Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ для витрат і продукції виробничих майстерень передбачено такі рахунки:

- 241 “Вироби виробничих (навчальних) майстерень”;
- 721 “Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень”;
- 821 “Витрати виробничих (навчальних) майстерень”;
- 826 “Витрати до розподілу”.

Об’єктами обліку витрат є центри їх виникнення (дільниці, відділи). Об’єктами калькулювання виступає партія однорідних виробів, а калькуляційною одиницею – одиниця продукції чи виріб.

Основні кореспонденції рахунків з обліку витрат і продукції виробничих (навчальних) майстерень наведено у табл. 9.4.

Аналітичний облік витрат ведуть за видами виробів (партіями) і за статтями витрат у багатографних картках форми № 283.

Бюджетні установи можуть мати свої підсобні сільські господарства, які частково забезпечують зазначені установи сільськогосподарською продукцією, а решту реалізують на сторону.

Виробничі витрати цих господарств обліковують окремо за галузями сільськогосподарського виробництва – рослинництва і тваринництва. За галуззю рослинництва обліковують окремо витрати рільництва, овочівництва, садівництва тощо, а в разі потреби – за окремими культурами. За галуззю тваринництва обліковують окремо витрати на утримання великої рогатої худоби, птиці, молодняка тварин, вівчарства, свинарства, конярства тощо.

Таблиця 9.4. Основні кореспонденції рахунків з обліку витрат і продукції виробничих (навчальних) майстерень

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату:		
	– виробничим робітникам	821	661
	– адміністративно-обслуговуючому персоналу	826	661
2	Нараховано збори до Пенсійного фонду та інших фондів соціального страхування на фонд оплати праці:		
	– виробничих робітників	821	651-654
	– адміністративно-обслуговуючого персоналу	826	651-654
3	Видано зі складу матеріали на виробництво продукції	821	234, 235, 238, 239
4	Списано на витрати виробництва вартість енергоносіїв	821	675
5	Списано та розподілено накладні витрати	821	826
6	Оприбутковано готові вироби, що передані на склад установи	241	821
7	Пред’явлено рахунки замовникам за виготовлені вироби	633	721
8	Отримано кошти від реалізації продукції виробничих	232	633

	майстерень		
9	Визначено результат від реалізації продукції виробничих майстерень	721	432

Слід зазначити, що сільськогосподарське виробництво має низку особливостей, які впливають на побудову обліку витрат і методику калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції:

- сезонний характер виробництва;
- вплив погодних чинників;
- отримання від виробництва основної та побічної продукції;
- необхідність калькулювання собівартості продукції у певній послідовності – спочатку продукції землеробства, а потім – тваринництва.

Для відображення операцій із виробництва сільськогосподарської продукції призначені субрахунки:

- 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”;
- 251 “Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств”;
- 822 “Виграти підсобних (навчальних) сільських господарств”;
- 722 “Реалізація продукції підсобних (навчальних) господарств”;
- 826 “Витрати до розподілу”.

Об’єктами обліку витрат є, як правило, галузі рослинництва і тваринництва.

Об’єктами калькулювання собівартості продукції підсобних господарств виступають різноманітні культури землеробства та різні види основної продукції тваринництва. Калькуляційними одиницями є один центнер продукції рослинництва, один центнер молока, одна голова приплоду тощо.

Аналітичний облік витрат підсобних господарств здійснюють в багатографічних картках (форма № 283), які відкривають на кожне найменування сільськогосподарських культур чи на кожну групу тварин за статтями витрат (заробітна плата, насіння, мінеральні добрива та інші виграти).

Витрати сільськогосподарського виробництва включають витрати, що здійснені під врожай майбутнього року (підготовка парів, парників і теплиць, вирощування мальків у рибоводстві тощо). Зазначені витрати переходять у складі витрат підсобних господарств на наступний рік як незавершене виробництво.

Розподіл витрат між окремими культурами та видами продукції здійснюють пропорційно до відпускових цін чи планової собівартості цієї продукції.

Основні кореспонденції рахунків з обліку витрат підсобних сільських господарств наведено в табл. 9.5.

Таблиця 9.5. Основні кореспонденції рахунків з обліку витрат і продукції підсобних сільських господарств

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату:		
	– виробничим працівникам	822	661
	– адміністративно-управлінському персоналу	826	661
2	Нараховано збори до Пенсійного фонду та інших фондів соціального страхування на фонд оплати праці:		
	– виробничих робітників	822	651-654
	– адміністративно-обслуговуючого персоналу	826	651-654
3	Витрачено матеріали (насіння, мінеральні добрива, корми) на виробництво продукції	822	239
4	Проведено інші прямі витрати	822	364, 675
5	Списано та розподілені накладні витрати	822	826
6	Оприбутковано продукцію підсобних сільських господарств	251	822
7	Оприбутковано приріст і приплід молодняка та тварин на відгодівлі	211	822
8	Передано готову продукцію підсобних сільських господарств на потреби установи	232, 239	251
9	Передано закупівельній організації рахунок на оплату продукції	633	722
10	Списано реалізовану продукцію підсобних сільських господарств	722	251

Вивчаючи питання методики калькулювання послуг, що надаються бюджетними установами, передусім необхідно ознайомитися з економічною сутністю результатів діяльності бюджетних установ – нематеріальною послугою та її собівартістю, а також поглибити знання управлінського обліку та його категорійного апарату (об'єктів обліку витрат, їх складу, об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць тощо).

Складові методу обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ наведено на рис. 9.2.



Рис. 9.2. Складові методу обліку витрат і калькулювання послуг бюджетних установ

Бюджетні установи залежно від профілю надають різні послуги, зокрема платні. Перелік платних послуг, які можуть надаватися бюджетними установами, затверджуються Кабінетом Міністрів України. Наприклад, вищі навчальні заклади можуть надавати такі освітні послуги платного характеру:

- навчання іноземних і вітчизняних студентів понад державне замовлення в межах ліцензованого обсягу прийняття (за контрактом із фізичними та юридичними особами);
- здобуття другої вищої освіти, другої кваліфікації молодшого спеціаліста;
- післядипломна освіта понад державне замовлення;
- підготовка працівників різних професій понад державне замовлення;
- навчання слухачів підготовчих відділень вищих навчальних закладів;
- переведення з одного до іншого навчальною закладу та поновлення навчання студентів;
- повторне вивчення відрахованими студентами окремих дисциплін із подальшим складанням іспитів;
- підготовка аспіратів і докторантів понад державне замовлення;
- прийняття кандидатських іспитів;
- навчання іноземних громадян в аспірантурі, докторантурі, стажування їх;
- плата за наукові консультації для осіб, які підвищують кваліфікацію спеціаліста;
- довузівська підготовка;
- консультації для різних категорій населення;
- інші види освітніх послуг.

Під час ознайомлення із переліком послуг, що надаються медичними закладами, слід розрізняти поняття “медична допомога” та “медичні послуги”, які об’єднано в три групи:

- лікувально-профілактичного характеру (косметично-хірургічна допомога, лікування від тютюнопаління та хворих на алкоголізм, лікування сексопатологічних хворих та лікування безплідності; лікувальна гімнастика, масаж та мануальна терапія; операції зі штучного переривання вагітності; профілактичні медичні огляди; гігієнічна експертиза; медичні огляди для отримання посвідчення водія,

для отримання дозволу на право придбання та носіння зброї; зубне, вушне та очне протезування дорослого населення тощо);

– іншого характеру (доставка ліків хворим додому, надання додаткової медичної інформації за проханням громадян, пов'язаної з медичною діяльністю; атестація робочих місць на замовлення підприємств і організацій тощо);

– освітньо-супутнього характеру, що надаються вищими медичними закладами (здобуття другої вищої освіти; навчання вітчизняних та іноземних студентів за контрактом; поглиблене вивчення окремих дисциплін; прийняття кандидатських іспитів у осіб, які не працюють у вищому навчальному закладі; надання послуг щодо легалізації документів про освіту тощо).

Військові частини Міністерства оборони України можуть надавати транспортні послуги; послуги, пов'язані з діяльністю санаторно-курортних і лікувальних закладів; послуги з різних видовищних заходів та пішої діяльності у сфері відпочинку та розваг.

У плануванні та обліку витрат, пов'язаних із наданням послуг, важливим є розподіл витрат на **прямі та накладні** (як і в сфері матеріального виробництва). До прямих витрат на освітні послуги належать заробітна плата професорсько-викладацького складу, нарахування на заробітну плату, матеріали для навчальних цілей та інші.

Надання медичних послуг супроводжується низкою прямих витрат: заробітна плата медичного персоналу та нарахування на неї, лікувальні засоби, продукти харчування тощо.

Для обліку витрат і доходів із надання платних послуг у Плані рахунків бухгалтерського обліку призначені такі вже відомі субрахунки:

- 811 “Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги”;
- 711 “Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги”.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Охарактеризуйте порядок обліку витрат і доходів виробничих (навчальних) майстерень.

2. Дайте характеристику обліку витрат і доходів підсобних (навчальних) сільських господарств у складі бюджетних установ.

3. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку науково-дослідних робіт за договорами та розрахунків із замовниками.

ТЕМА 10. ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ*План*

1. Призначення фінансової звітності бюджетних установ.
2. Формування показників місячної фінансової звітності розпорядниками коштів бюджетів.
3. Порядок складання квартальної звітності бюджетними установами.
4. Особливості складання річної фінансової звітності бюджетними установами.

Фінансову звітність розпорядники та одержувачі бюджетних коштів і головні розпорядники бюджетних коштів складають у гривнях з копійками. Звіти вважаються недійсними без підписів керівника установи і головного бухгалтера (керівника фінансової служби).

Фінансові звіти розпорядників бюджетних коштів при казначейській формі обслуговування кошторисів повинні перевірятися в частині відповідності окремих даних форм фінансової звітності аналогічним даним, відображеним в обліку органів Державного казначейства, і візуються останніми з проставленням підпису, печатки або штампа на кожній сторінці всіх форм фінансового звіту.

Дані обліку, що формуються в інформаційній системі Державного казначейства України, вважаються остаточними. Зміни у завізовані звіти можуть вноситися лише за згодою органу Державного казначейства, що ці звіти візував.

Розпорядники і одержувачі бюджетних коштів подають місячні форми фінансової звітності до органів Державного казначейства України за двома формами:

- “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (№ 7д, № 7м);
- “Звіт про заборгованість за окремими програмами” (№ 7д.1, № 7м.1).

Для обліку операцій, проведених у натуральній формі або в іноземній валюті, розпорядники бюджетних коштів повинні не пізніше останнього робочого дня місяця подати до органу Державного казначейства України Довідку про надходження у натуральній формі або Довідку про операції в іноземній валюті.

Склад квартальної фінансової звітності бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів,

передбачений пункті 2.1 Порядку складання місячної та квартальної фінансової звітності у 2009 році установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів № 123 від 25.03.2009 р. зі змінами, внесеними Наказом Державного казначейства України № 115 від 02.04.2010 (далі – Порядок № 123) і містить такі форми:

- “Баланс” (№ 1);
- “Звіт про надходження та використання коштів загального фонду” (№ 2д, № 2м);
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” (№ 4-1д, № 4-1м);
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” (№ 4-2д, № 4-2м);
- “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (№ 4-3д, № 4-3м);
- “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (№ 4-4д);
- “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (№ 4-3д.1, № 4-3м.1);
- “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (№ 7д, № 7м);
- “Звіт про заборгованість за окремими програмами” (№ 7д.1, № 7м.1).

Також до форм квартальної фінансової звітності додається пояснювальна записка.

Згідно з Порядком № 123 у формі № 1 “Баланс” містяться узагальнені підсумкові показники, отримані на підставі звірених даних бухгалтерського обліку станом на початок та на кінець звітного періоду. Звітні дані мають бути достовірними, об’єктивними, реальними. Звітні дані статей “Балансу” на початок року повинні бути тотожними даним графі “На кінець року” фінансової звітності попереднього звітного періоду, крім окремих випадків (наприклад, реорганізація бюджетних установ тощо).

Розпорядники бюджетних коштів складають єдиний “Баланс” (форма № 1), який відображає результат усіх проведених господарських операцій за коштами загального і спеціального фондів відповідного бюджету. Кожна бюджетна установа заповнює в “Балансі” тільки ті рядки, які стосуються її діяльності, при цьому керуючись вказівками зазначеного вище Порядку № 123.

“Звіт про надходження та використання коштів загального фонду” (форма № 2д, № 2м) складається про отримані кошти загального фонду за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету. Крім того, складається зведений звіт форми № 2д, № 2м за всіма кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або за всіма кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

Про надходження і використання коштів спеціального фонду установи, які отримують кошти державного бюджету або місцевих бюджетів, складають у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів такі форми звітності:

– “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” (форма № 4-1д, № 4-1м);

– “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” (форма № 4-2д, № 4-2м);

– “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (форма № 4-3д, № 4-3м);

– “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (форма № 4-4д);

– “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1).

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” (форма № 4-1д, № 4-1м) складається бюджетними установами, що мають право, відповідно до законодавства України, отримувати плату за послуги, надання яких пов’язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетної установи; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна. Бюджетні установи використовують ці кошти за цільовим призначенням згідно з кошторисом.

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ” (форма № 4-2д, № 4-2м) складається бюджетними установами, що отримують гранти та дарунки,

благодійні внески, а також кошти на виконання окремих доручень. Сюди також відносяться інвестиції, що згідно із законодавством України отримують бюджетні установи, у тому числі на будівництво житла. Ці кошти не мають постійного характеру та плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України або за вже укладеними договорами. За надходженнями у вигляді грантів, дарунків, благодійних внесків та інвестицій зміни до кошторисів уносяться у міру їх надходження відповідно до законодавства України.

“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (форма № 4-Зд, № 4-Зм) складається установами, які за розподілами головних розпорядників бюджетних коштів отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (форма № 4-4д) складається бюджетними установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету і отримують субвенцію з місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та економічної класифікації видатків залежно від їх економічної сутності.

До квартального фінансового звіту подається пояснювальна записка, яка повинна містити інформацію про:

- назву установи та її місцезнаходження;
- короткий опис основної діяльності установи;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває установа;

До пояснювальної записки додаються такі довідки.

– Довідка про депозитні операції бюджетних установ. У цій довідці необхідно відобразити депозитні операції, що проводить бюджетна установа (залишки на рахунках тощо), та вказати нормативно-правовий акт, на підставі якого проводяться такі операції;

– Довідка про суми дебіторської та кредиторської заборгованості установи за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;

– Довідка про направлення асигнувань загального фонду установам, підвідомчим іншим головним розпорядникам бюджетних коштів, складається головними

розпорядниками коштів, які направляли кошти розпорядникам бюджетних коштів, що підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів. Ця довідка додається до зведеної фінансової звітності головних розпорядників бюджетних коштів;

– Довідка про використання іноземних грантів. У довідці наводиться інформація про використання бюджетними установами грантів, отриманих від міжнародних фінансових організацій та країн-донорів за звітний період;

– Довідка про суми кредиторської заборгованості, які включено до форми № 7д.1, № 7м.1. Заповнюється розпорядниками бюджетних коштів, які складають форму № 7д.1, № 7м.1. Розпорядники бюджетних коштів відображають дані всієї кредиторської заборгованості, у тому числі й одержувачів бюджетних коштів, які отримували кошти через цього розпорядника бюджетних коштів. Довідка складається окремо за загальним та спеціальним фондами;

– Довідка про дебіторську заборгованість. Ця довідка складається бюджетними установами, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів, за загальним та спеціальним фондами. За наявності дебіторської заборгованості установи на кінець звітного періоду указуються причини проведення попередньої оплати та виникнення дебіторської заборгованості. У складі зведеної фінансової звітності головних розпорядників бюджетних коштів довідка подається без поділу за кодами економічної класифікації видатків;

– Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду. Ця довідка складається за відповідними даними “Звіту про заборгованість за бюджетними коштами” (форма № 7д, № 7м);

– Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду. Ця довідка складається за відповідними даними “Звіту про заборгованість за бюджетними коштами” (форма № 7д, № 7м);

– Довідка про надходження та використання коштів загального фонду в територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за всіма програмами;

– Довідка про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами в територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за всіма програмами;

– Довідка про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ у територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за всіма програмами;

– Довідка про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду в територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за всіма програмами;

– Довідка про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів у територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за всіма програмами;

– Довідка про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) у територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за програмами, які виконуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій;

– Довідка про заборгованість за бюджетними коштами в територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за всіма програмами;

– Довідка про заборгованість за окремими програмами в територіальному розрізі. Ця довідка складається головними розпорядниками коштів державного бюджету за всіма програмами;

– Довідка про залишки коштів бюджетних установ на інших поточних рахунках у банках;

– Реєстр форм звітів про надходження та використання коштів загального фонду;

– Реєстр форм звітів про надходження і використання коштів спеціального фонду;

– Реєстр форм звітів про заборгованість бюджетних установ. Складається окремо за загальним і спеціальним фондами. Головні розпорядники бюджетних коштів затверджують терміни подачі фінансової звітності підпорядкованими установами з таким розрахунком, щоб вони вкладались у терміни подання фінансової звітності до органів Державного казначейства України, з урахуванням термінів, визначених Міністерством фінансів України.

– Реєстрація зобов'язань та складання звіту за формою № 7д, № 7м.

Для своєчасного отримання бюджетних асигнувань на проведення видатків і зменшення бюджетної кредиторської заборгованості шляхом її оплати бюджетним установам необхідно своєчасно реєструвати взяті зобов'язання в органах Державного казначейства.

Згідно з частиною п'ятою статті 51 Бюджетного кодексу України бюджетні установи беруть зобов'язання та проводять видатки тільки в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами. Вони також несуть відповідальність за взятті зобов'язання та їх зміст, достовірність інформації, включеної до реєстрів, своєчасність реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань. Тому при складанні форми № 7д, № 7м установі потрібно проаналізувати реєстрацію всіх зобов'язань і визначити бюджетні та небюджетні зобов'язання.

Згідно з положеннями частини шостої статті 51 Бюджетного кодексу України будь-які зобов'язання, взяті юридичними особами без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, установлених Бюджетним кодексом України, Законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет на відповідний рік, вважаються небюджетними зобов'язаннями. Витрати бюджетних коштів на покриття таких зобов'язань не можуть здійснюватись.

Протягом трьох робочих днів з моменту підписання договору потрібно надати Реєстр зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та оригінали документів або засвідчені в установленому порядку копії, які підтверджують факт узяття бюджетних зобов'язань, органу Державного казначейства.

Установи, які мають небюджетні зобов'язання, повинні в повному обсязі зареєструвати їх в органах Державного казначейства, але оплатити їх буде неможливо, адже дані зобов'язання є незапланованими. Погашаються ці зобов'язання лише у таких випадках: при списанні кредиторської заборгованості за рішенням суду або при списанні кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, згідно з Порядком списання кредиторської заборгованості бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, затвердженим наказом Державного казначейства України від 08.05.2001 р. № 73. У таких випадках установи надають органам Державного казначейства реєстри фінансових зобов'язань з "мінусом" для зняття з обліку даної заборгованості, а у формі № 7д, № 7м у графі 12 "Списана" проставляють відповідну суму.

Будь-які зобов'язання, що взяті юридичними особами без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, установлених Бюджетним кодексом України, Законом про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет на відповідний рік, вважаються небюджетними зобов'язаннями.

Щоб зменшити бюджетну кредиторську заборгованість за загальним фондом, бюджетні установи повинні взяти до уваги норми пункту 23 Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних

установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228, тобто:

– використовувати власні кошти для погашення кредиторської заборгованості в установленому порядку;

– не допускати при виконанні кошторису виникнення небюджетних зобов'язань, які визначаються в кінці року під час визначення фінансового результату.

При оплаті бюджетної заборгованості за власний рахунок установа повинна подати до органу Державного казначейства Реєстр фінансових зобов'язань із “мінусом”.

У бухгалтерському обліку перенесення із загального фонду до спеціального бюджетної заборгованості, що виникла у минулих роках, відображається наступним чином:

Д 675 “Розрахунки з іншими кредиторами”

К 431 “Результат виконання кошторису за загальним фондом”

і одночасно робиться запис:

Д 432 “Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”

К 675 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

При цьому вказана заборгованість відображається у формі № 7д, №7м за загальним фондом у графі “Списана”.

Якщо ж заборгованість виникла у поточному році, то її перенесення до спецфонду відображається таким чином:

Д 675 “Розрахунки з іншими кредиторами”

К 801 “Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи”

і одночасно робиться запис:

Д 811 “Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги”

К 675 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Зазначені касові та фактичні видатки відображаються в формі № 4-1д, № 4-1м “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами” у графах 10-13.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Наведіть класифікацію звітності бюджетних установ.
2. Охарактеризуйте склад бухгалтерської звітності бюджетних установ та основні вимоги до її складання та подання.

3. Назвіть основні форми податкової та соціальної звітності бюджетних установ і терміни її подання.

4. Назвіть основні форми статистичної звітності бюджетних установ та охарактеризуйте їх призначення.

5. У чому полягає закриття рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та визначення результатів виконання кошторису?

ТЕМА 11. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

План

1. Загальні положення щодо організації інвентаризації в бюджетних установах.
2. Інвентаризація необоротних активів у бюджетних установах.
3. Інвентаризація запасів у бюджетних установах.

1. Загальні положення щодо організації інвентаризації в бюджетних установах

Основними завданнями інвентаризації в бюджетних установах є:

– виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей, бланків суворої звітності, грошових коштів у касах, на реєстраційних, спеціальних реєстраційних, валютних та поточних рахунках;

– виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей;

– дотримання умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, а також правил утримання та експлуатації матеріальних цінностей;

– перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі та, щодо якої минув термін позовної давності, та інших статей балансу;

– виявлення товарно-матеріальних цінностей, які застарілі або частково втратили свою споживчу властивість.

Бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію у наступні строки (табл. 11.1).

Таблиця 11.1. Періодичність проведення інвентаризації певних об'єктів необоротних активів бюджетної установи

<i>№ з/п</i>	<i>Інвентаризаційний об'єкт</i>	<i>Періодичність проведення інвентаризації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти	Не менше одного разу в три роки
2	Музейні цінності	Встановлюється Міністерством культури України

Продовження табл. 11.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
3	Бібліотечні фонди	За рішенням керівника установи один раз у п'ять років або протягом п'яти років з охопленням інвентаризацією

		щорічно не менше 20 відсотків одиниць бібліотечного фонду
4	Інші основні засоби, МПП:	
	– у міністерствах, органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, інших управліннях (відділах);	Не менше 1 разу в 2 роки
	– в інших установах	Не менше 1 разу на рік
5	Дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння та вироби з них	Два рази на рік (на 1 січня та на 1 липня)
6	Капітальні роботи інвентарного характеру і капітальні ремонти	Не менше одного разу на рік, але не раніше 1 грудня
7	Молодняк тварин, тварини на відгодівлі, птиця, кролі, хутрові звірі і сім'ї бджіл	Не менше одного разу на квартал
8	Готові вироби, сировина та матеріали, пальне, корми, фураж та інші матеріали	Не менше одного разу на рік, але не раніше 1 жовтня
9	Продукти харчування і спирт	Не менше одного разу на квартал
10	Незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях і підсобних господарствах, незавершених науково-дослідних робіт	Не раніше 1 жовтня звітного року і періодично – у терміни, встановлені відповідним міністерством, іншими центральними органами виконавчої влади, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами місцевих рад
11	Грошові кошти, грошові документи, цінності та бланки суворої звітності	Не менше одного разу на квартал
12	Реєстраційні, спеціальні реєстраційні, валютні та поточні рахунки	У міру отримання виписок органів Державного казначейства України, банків
13	Розрахунки платежів до бюджету	Не менше одного разу на квартал
14	Розрахунки установи з вищестоящою організацією	Не менше одного разу на квартал
15	Розрахунки із дебіторами та кредиторами	Не менше двох разів на рік
16	Розрахунки у порядку планових платежів і з депонентами	Не менше одного разу на місяць

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийняття-передання справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день установлення таких фактів);
- після пожежі або стихійного лиха (повені, землетрусів 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 із одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

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

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язкової участі головного (старшого) бухгалтера. Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи чи його заступник. Наказом установлюється також терміни початку та закінчення робіт з проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку.

Проведення інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляється наказом керівника установи, при якому утворена централізована бухгалтерія

Дані бухгалтерського обліку, які проставляються в описах, скріплюються підписом працівника бухгалтерії. Матеріали інвентаризації розглядаються та затверджуються особами, які були призначені комісією для проведення інвентаризації.

До початку інвентаризації в бухгалтеріях необхідно закінчити обробку всіх документів про надходження і видачу товарно-матеріальних цінностей, провести відповідні записи у реєстрах аналітичного обліку і визначити залишки на день інвентаризації. Особи, відповідальні за збереження матеріальних цінностей, до початку інвентаризації дають розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи на товарно-матеріальні цінності здані в бухгалтерію, а також всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули – списані.

Дані інвентаризації з кожного виду цінностей записуються в інвентаризаційні описи окремо, за місцезнаходженням цінностей і особами, відповідальними за їх зберігання. Ці описи складаються в двох примірниках. При зміні матеріально відповідальних осіб складається три примірники опису. Описи підписуються головою та всіма членами інвентаризаційної комісії. Матеріально відповідальні

особи в кінці кожного інвентаризаційного опису розписуються про перевірені комісією цінності, що занесені в опис.

Описи можуть бути заповнені як ручним способом, так і засобами обчислювальної та іншої оргтехніки. Описи, що складаються вручну, заповнюються чорнилами або кульковою ручкою чітко і ясно. Жодні виправлення та підчистки є неприпустимими. На кожній сторінці опису прописом вказуються число порядкових номерів матеріальних цінностей і загальний підсумок кількості всіх цінностей у натуральних показниках, записаних на даній сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, кілограмах, метрах тощо) дані цінності показані.

У тих випадках, коли матеріально відповідальні особи виявляють після інвентаризації помилки в описах, вони повинні негайно (до відкриття складу, комори, секції) заявити про це голові інвентаризаційної комісії, яка, в свою чергу, виконує повторну перевірку вказаних фактів і, у випадку їх підтвердження, проводить виправлення виявлених помилок у встановленому порядку. Виправлення повинні бути вказані та підписані всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою. В описах не можна залишати незаповнені рядки. На останніх сторінках описів незаповнені рядки прокреслюються.

2. Інвентаризація основних засобів та нематеріальних активів.

Інвентаризація основних засобів. До початку інвентаризації слід перевірити:

- наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів та ін.);
 - наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації;
 - наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування.
- За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації необхідно в ці документи внести відповідні виправлення й уточнення. Для оформлення даних інвентаризації основних засобів (будівель, споруд, передавальних пристроїв машин і обладнання, транспортних засобів, інструментів, комп'ютерної техніки, виробничого та господарського інвентарю тощо) застосовується інвентаризаційний опис основних засобів.

Машини, обладнання та інші об'єкти основних засобів перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із вказівкою інвентарного номера.

Основні засоби записуються в описі під найменуванням, відповідно з основним призначенням об'єкта. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

При інвентаризації будівель, споруд, іншої нерухомості та земельних ділянок, водоймищ, інших об'єктів природних ресурсів комісія перевіряє наявність документів, що підтверджують право власності установи на ці об'єкти або право користування ними.

Під час інвентаризації основних засобів комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів, їх інвентарні номери.

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Одночасно з цим, комісія повинна встановити винних осіб і причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не отримали відображення в обліку.

Окремі описи складаються при інвентаризації садів, виноградників, ягідників, лісопосадок, ставків, водоймищ, іригаційних і меліоративних споруд. Насадження записуються за культурами, ботанічними сортами із вказівкою року закладення, площею, кількістю дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються до опису за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися. Заміна номерів може бути проведена в тих випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках встановлення невірної нумерації.

При виявленні об'єктів (предметів), що не знаходяться на обліку, а також таких, про які відсутні в обліку дані, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів), наприклад: про будівлі – вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів, із оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із вказівкою часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому законодавством України.

Після оформлення інвентаризаційного опису основних засобів, він у встановленому порядку передається до бухгалтерії для складання Порівняльної відомості результатів інвентаризації основних засобів. Вона застосовується для відображення результатів інвентаризації. На підставі даних Інвентаризаційного опису основних засобів розбіжності, які виникли між фактичними показниками та даними бухгалтерського обліку, відображаються у графі “Результати інвентаризації” (табл. 11.2).

Таблиця 11.2. Відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано надлишки основних засобів, виявлених під час інвентаризації. Водночас робиться запис	10	711
		811	401
2	Списано виявлені під час інвентаризації нестачі основних засобів. Водночас, коли винних осіб не встановлено, проводиться другий запис	401,	10
		131	
		05	
3	Списано виявлені під час інвентаризації нестачі основних засобів, віднесених за рахунок винних осіб: – відшкодування завданих збитків	401, 131	10
		363	711

Інвентаризація нематеріальних активів. При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність встановлюється або за документами, що були підставою для

оприбуткування, або ж за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Для відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів (у т.ч. об'єктів права інтелектуальної власності) застосовується Інвентаризаційний опис нематеріальних активів. Він складається на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів чи групу однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів нематеріальних активів, окремо за кожною особою, відповідальною за використання об'єкта чи групи об'єктів.

До опису комісією вносяться дані про назву нематеріального активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну вартість, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів.

У разі виявлення надлишків об'єктів нематеріальних активів, інвентаризаційна комісія записує їх в інвентаризаційний опис із внесенням потрібних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться відповідно до дійсної відновлювальної вартості і оформлюється відповідними актами.

У разі виявлення розходжень (недостач, лишків) між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів складається Порівняльна відомість результатів інвентаризації нематеріальних активів (табл. 11.3).

Таблиця 11.3. Відображення в обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано надлишки нематеріальних активів, виявлених під час інвентаризації. Водночас робиться запис	12	711
		811	401
2	Списано виявлені під час інвентаризації нестачі нематеріальних активів. Водночас, коли винних осіб не встановлено, проводиться другий запис	401, 133	12
		05	
3	Списано виявлені під час інвентаризації нестачі нематеріальних активів, віднесені за рахунок винних осіб: – відшкодування завданих збитків	401, 133	12
		363	711

Стосовно недостач і лишків інвентаризаційна комісія повинна одержати письмові пояснення осіб, відповідальних за використання та зберігання нематеріальних активів.

3. Інвентаризація запасів.

Інвентаризація виробничих запасів, матеріалів та продуктів харчування. Інвентаризація матеріалів, продуктів харчування, палива, продукції підсобних (навчальних) сільських господарств та виробничих (навчальних)

майстерень, інших матеріальних запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із вказівкою номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості (рахунком, вагою або мірою).

На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються акти, в яких вказуються причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, а також винні особи, які допустили їх псування.

Тара вписується до опису за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, що була у споживанні, що потребує ремонту і таке інше). На тару, що стала непридатною, інвентаризаційною комісією складається акт на списання із вказівкою причин псування.

Для відображення результатів інвентаризації матеріалів, продуктів харчування та інших матеріальних запасів застосовується Інвентаризаційний опис інших необоротних матеріальних активів та запасів. Інвентаризаційний опис складається на підставі перерахунку, зважування, вимір цінностей окремо за кожним місцезнаходженням і матеріально відповідальною особою чи групою осіб, на зберіганні яких знаходяться цінності.

Після оформлення у встановленому порядку Інвентаризаційний опис інших необоротних матеріальних активів та запасів передається у бухгалтерію для складання Порівняльної відомості результатів інвентаризації інших необоротних матеріальних активів та запасів. Вона застосовується для відображення результатів інвентаризації.

На підставі даних Інвентаризаційного опису інших необоротних матеріальних активів та запасів розбіжності, які виникли між фактичними показниками та даними бухгалтерського обліку, відображаються у графі “Результати інвентаризації”.

Інвентаризація МШП.

Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів проводиться за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами. Інвентаризація проводиться шляхом огляду кожного предмета. Малоцінні і швидкозношувані предмети заносяться до описів за найменуваннями відповідно до номенклатурних номерів і в одиницях виміру, що прийняті у бухгалтерському обліку.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в особисте користування працівникам, допускається складання групових

інвентаризаційних описів із вказівкою в них відповідальних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з проставленням підпису в описі.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які стали непридатними, але не списані, до інвентаризаційної відомості не вписуються, а складається акт із вказівкою часу експлуатації, причин непридатності, можливості використання цих предметів у господарських цілях. При цьому в описах здійснюються відмітки про непридатність.

За малоцінними та швидкозношуваними предметами, що обліковуються в оперативному порядку, описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому недостача предметів оформлюється актом.

Для відображення результатів інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів застосовується Інвентаризаційний опис інших необоротних матеріальних активів та запасів.

На рахунках бухгалтерського обліку результати інвентаризації запасів відображаються наступним чином (табл. 11.4).

Таблиця 11.4. Відображення в обліку результатів інвентаризації запасів

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Віднесено на винну особу суму збитку, що підлягає відшкодуванню	363	711
2	Віднесено на видатки суму недостачі запасів (за обліковою вартістю)	801	233
3	Відшкодовано суму збитку винною особою	301	363
4	Отримано кошти з каси установи на реєстраційний рахунок	321	301
5	Відображено суму різниці з переоцінки будівельних матеріалів	204	441
6	Відображено суму різниці з дооцінки МШП	221	441
7	Оприбутковано лишки продуктів харчування, виявлені при інвентаризації	232	711

Продовження табл. 11.4

1	2	3	4
8	Оприбутковано лишки МШП	221 811	811 411
9	Списано витрати сировини і матеріалів у межах встановлених норм, прийнятих за рахунок кошторису установи	801	201
10	Списано недостачу МШП за рахунок кошторису	411	221

	установ		
11	Списано виявлену при інвентаризації недостачу	411	221
	МШП, віднесена за рахунок винних осіб	363	711

4. Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт, незавершеного виробництва виробничих (навчальних) майстерень та підсобних (навчальних) сільських господарств.

У бюджетних науково-дослідних установах та учбових закладах інвентаризації підлягають незакінчені роботи, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями. При проведенні інвентаризації потрібно встановити:

- наявність договору із замовником;
- правильність визначення кошторисної вартості виконаних робіт за кожною темою на дату інвентаризації;
- правильність відображення фактичних витрат за темою та наявність невикористаних матеріальних цінностей;
- причини різкого або необґрунтованого відхилення фактичних витрат від кошторисної вартості;
- врахування витрат за закінченими і сплаченими замовником роботами.

Інвентаризація проводиться за темами (договорами), при цьому інвентаризаційною комісією вивіряється кошторисна (договірна) вартість виконаної частини кожної теми, а в бухгалтерії – фактичні витрати. Висновки інвентаризації розглядаються інвентаризаційною комісією наукової установи і оформлюються протоколом, у якому вказуються заходи, направлені на виявлення недоліків.

У виробничих (навчальних) майстернях до незавершеного виробництва належать заготовки (деталі, вузли, агрегати) та вироби, обробка та складання яких ще не закінчена; готові вироби, не повністю укомплектовані і не передані на склад. Перед початком інвентаризації необхідно здати на склад усі непотрібні для виробництва матеріали, куплені деталі та напівфабрикати, а також усі деталі, вузли та агрегати, обробку яких на даному етапі завершено.

Перевірка залишків заготовок незавершеного виробництва (деталей, вузлів та ін.) проводиться шляхом фактичного підрахунку, переважування, перемірювання. Описи складаються окремо за кожною майстернею зі вказівкою найменування заготовок, стадії або ступеня їх готовності, кількості або об'єму.

У підсобних (навчальних) сільських господарствах при установах до незавершеного виробництва включаються витрати під озимі посіви, на оранку, підготовку пару, парників і теплиць, а також видатки для закладення садів, ягідників і виноградників. Інвентаризація проводиться з кожним видом

незавершених робіт, при цьому інвентаризаційною комісією перевіряються натуральні показники та фактичні витрати. Фактичні витрати визначаються шляхом вибірки з первинних документів та облікових реєстрів (наряди, вимоги на насіння та матеріали, шляхові листи та інше).

5. Інвентаризація грошових коштів, цінностей і бланків суворої звітності в касі установи.

При інвентаризації каси установи слід керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 637. Для відображення результатів інвентаризації фактичної наявності грошових коштів, цінних паперів, чекових книжок, поштових марок, оплачених путівок тощо, що знаходяться у касі установи, застосовується Акт інвентаризації наявності грошових коштів, цінностей.

До початку інвентаризації в касі установи комісією записуються останні номери прибуткового та видаткового касового ордерів, чекової книжки тощо. Комісія шляхом повного перерахунку перевіряє наявність у касі усіх грошових коштів, цінних паперів, лімітованих чекових книжок, поштових марок тощо.

Для відображення результатів інвентаризації фактичної наявності бланків документів суворої звітності та виявлення кількісних розбіжностей їх з обліковими даними застосовується Інвентаризаційний опис бланків документів суворої звітності. За наявності бланків документів суворої звітності, що нумеруються одним номером, складається комплект із вказівкою кількості документів у ньому.

6. Інвентаризація розрахунків.

Інвентаризація реєстраційних, спеціальних реєстраційних, валютних та поточних рахунків, розрахунків з бюджетом, підзвітними особами, робітниками і службовцями, депонентами та іншими дебіторами і кредиторами полягає у звірненні документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках. Комісія встановлює терміни виникнення заборгованості за цими рахунками, реальність заборгованості і винних осіб, у випадках пропуску термінів позовної давності.

Усім дебіторам установи кредитори повинні передати дані про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальної заборгованості. Дебітори зобов'язані протягом десяти днів з дня отримання документального підтвердження підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

На рахунках розрахунків з дебіторами і кредиторами повинні залишатися тільки узгоджені суми. Якщо до кінця звітного періоду не вдалось усунути виниклі розбіжності або невстановлені розбіжності, то розрахунки з дебіторами і

кредиторами показуються кожною зі сторін у своєму балансі в сумах, які виходять з їх бухгалтерських записів і визнані нею вірними.

Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки повинна також встановити:

– правильність розрахунків із банками, з фінансовими, податковими органами, державними цільовими фондами, з вищестоящою установою, іншими установами, а також із структурними підрозділами установи, виділеними на окремі баланси;

– заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості з недостач і крадіжок та вжиті заходи про стягнення цієї заборгованості;

– правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованості, включаючи суми кредиторської і депонентської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув;

– реальність заборгованості робітникам і службовцям із заробітної плати, з розрахунків із робітниками і службовцями про безготівкові перерахунки;

– чи вжито заходів для стягнення дебіторської заборгованості у встановленому порядку.

Для відображення результатів інвентаризації розрахунків за дебіторською та кредиторською заборгованістю, що знаходиться на обліку установи на момент звітного періоду (інвентаризації), призначений Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами.

В акті вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованості, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув. Акт складається інвентаризаційною комісією на підставі виявлених залишків сум за документами, які відображаються на відповідних субрахунках, підписується і передається до бухгалтерії.

До акта слід додати довідку, в якій наводяться найменування та адреси дебіторів і кредиторів, сума заборгованості, за що обліковується заборгованість, з якого часу і на підставі яких документів. Довідка складається у розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку.

Списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника не є підставою для скасування заборгованості. Заборгованість слід відображати поза балансом не менше п'яти років з часу списання для спостереження за можливістю її справляння у випадку зміни майнового стану боржника.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Завдання і терміни проведення інвентаризації необоротних активів.

2. Порядок проведення інвентаризації основних засобів та оформлення її результатів.

3. Порядок визначення відхилень за результатами інвентаризації та їх регулювання і відображення в обліку.

4. Порядок проведення інвентаризації запасів та відображення в обліку її результатів.