

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ

І. Д. ВАТУЛЯ, М. І. ВАТУЛЯ,
З. М. ЛЕВЧЕНКО, Ю. О. РОМАНЧЕНКО

ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

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

Київ
«Центр учбової літератури»
2009

УДК 65.052я73
ББК 657(075.8)
О-17

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-1893 від 06.11.2007)*

Рецензенти:

Верига Ю. А. — кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського університету споживчої кооперації України;

Фесенко Д. М. — кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії;

Шатковська Л. С. — кандидат економічних наук, професор кафедри аудиту Національного аграрного університету України.

Облік у бюджетних установах. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 368 с.

ISBN 978-966-364-895-8

У навчальному посібнику висвітлено організацію та методологію бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Змістовно викладено методику обліку доходів, видатків і виробничих витрат бюджетних установ, фінансово-розрахункових операцій, розрахунків із заробітної плати та страхування, необоротних активів, запасів, власного капіталу, а також висвітлено вимоги щодо інвентаризації активів і зобов'язань установ.

Враховано всі зміни в обліку станом на 1.11.2008 р.

До посібника увійшли основні чинні нормативні матеріали, що регламентують методику бухгалтерського обліку в установах бюджетної сфери.

Рекомендується для студентів вищих навчальних закладів III–IV рівнів акредитації галузі знань «Економіка та підприємництво».

ББК 65.052 Укр
УДК 657.2 (075.8)

ISBN 978-966-364-895-8

© Ватуля М. І., Ватуля З. М.,
Левченко З. М. та ін., 2009
© Центр учбової літератури, 2009

ВСТУП

Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам.

Згідно з Бюджетним кодексом України і Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, звітності про виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ встановлює Державне казначейство.

У зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, процедур документообігу, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках його відсутністю, виникла потреба вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Актуальними є питання удосконалення порядку оцінювання активів. Зміни, що відбулися протягом останніх 10 років, у вартісних межах зарахування активів до складу основних засобів, а також у нормативах нарахування зносу необоротних активів призвели до невідображення справедливої вартості активів в обліку.

Посилення ролі бухгалтерського обліку як інформаційної системи контролю за використанням бюджетних коштів та підвищення кваліфікації облікових працівників бюджетних установ не викликає сумніву в світлі реалізації Указу Президента України „Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері” від 25.12.2001 р № 1251/2001.

Навчальний посібник підготовлено відповідно до програми курсу „Облік у бюджетних установах”, завданням якого є вивчення теоретичних засад обліку в бюджетних установах, засвоєння методики реєстрації облікової інформації на різних стадіях та за різними напрямками обліку. Предметом вивчення є рух бюджетних коштів у процесі їх невиробничого споживання.

МОДУЛЬ 1

ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ЇХ ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Розділ 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Особливості організації обліку в установах бюджетної сфери

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

Установи та організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету, ведуть облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який прийнято називати бюджетним обліком. Він ведеться майже в 100 тисячах установ і організаціях різного профілю — культури, освіти, науки, медицини, органів державної влади, силових міністерствах і відомствах.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову бухгалтерського обліку:

- бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу як основи для започаткування та подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;
- бюджетні установи належать до неприбуткових організацій — метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг. На відміну від готової продукції, вони не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на складі. Відсутнє поняття виробничого браку, а отримання негативного результату може розглядатися також як результат;
- бюджетні установи в процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічною суттю відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги;

- бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Їхнє фінансове становище визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно з прийнятими зобов'язаннями.

Предметом бюджетного обліку є процес виконання бюджету, який відображає одну із сторін розширеного виробництва. Іншими словами — це кошти бюджетів різних рівнів бюджетної системи та процес їх виконання.

Об'єктом бюджетного обліку є:

- доходи і видатки бюджету;
- фонди і резерви, які створюються в бюджеті в процесі його виконання;
- витрати на утримання бюджетних установ;
- матеріальні цінності бюджетних організацій;
- грошові кошти в касі та на рахунках.

Правові принципи організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні для всіх підприємств, установ і організацій, незалежно від форми власності, визначає Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Для досягнення зазначеної мети перед бухгалтерським обліком бюджетних установ поставлені такі завдання:

- забезпечити правильну організацію обліку, точність і своєчасність відображення всіх господарських операцій з виконання кошторисів (облік фінансування, грошових коштів, видатків, розрахунків, матеріальних цінностей, фондів тощо);
- забезпечити раціональне та ефективне використання коштів бюджетної установи за цільовим призначенням відповідно до затвердженого кошторису;
- забезпечити повноту і своєчасність проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків;
- забезпечити повноту та достовірність складання звітності;
- забезпечити контроль за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

- своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньо-господарських резервів;
- формування повної, достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності організації, установи, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, статистичними та банківськими установами та іншими зацікавленими органами та організаціями.

Формування облікової системи в бюджетних установах здійснюється на законодавчо-визначених *принципах* (від лат. *prinsipium* — початок, основа):

- принцип законності — звітність повинна відповідати правилам та процедурам, які передбаченні законодавчо-нормативними актами;
- принцип дати операції — операції повинні реєструватися в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, що відповідає касовому методу ведення бухгалтерського обліку;
- принцип достовірності — правдиве відображення в звітності фінансових операцій держави з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;
- принцип обачності — застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню активів і доходів підприємства;
- принцип повного висвітлення — фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі;
- принцип автономності — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- принцип послідовності — постійне (щороку) застосування підприємством обраної облікової політики, тобто сукупності принципів, методів і процедур, які використовуються установою для складання та подання фінансової звітності;

- принцип безперервності — оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
- принцип вхідного балансу — залишки за рахунками на початок поточного періоду повинні відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;
- принцип превалювання сутності над формою — операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- принцип єдиного грошового вимірника — вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;
- принцип періодичності — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності (місяць, квартал, рік).

Сутність бюджетного обліку найповніше проявляється в його *функціях*, які пов'язані між собою та доповнюють одна одну:

- функція нагляду використовується в процесі створення і використання грошових коштів держави — бюджету як за доходами, так і видатками;
- функція відображення ґрунтується на тому, що всі операції, які виконуються за рахунок бюджетних коштів, відображаються у відповідних документах, на рахунках та ін.;
- функція узагальнення проводиться при здійсненні всіх операцій за розрахунками, результатом яких є баланс доходів і видатків як бухгалтерський звіт;
- функція контролю виявляє себе при проведенні бюджетного обліку надходжень доходів за їх видами та обліком виконання видаткової частини бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях, які фінансуються з бюджету;
- функція управління і керівництва процесом виконання бюджету і забезпечення планування бюджету;
- функція забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності.

Метод бухгалтерського обліку в бюджетних установах — це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких функціональна діяльність установи відображається в обліку. Він складається з елементів, основними серед яких є:

- документація — це відображення здійснюваних операцій у визначених носіях інформації на паперових бланках або технічних носіях (магнітних стрічках, магнітних дисках, дискетах) або це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку;
- інвентаризація — це спосіб перевірки наявності товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, обміру, оцінки всіх залишків майна бюджетної установи і зіставлення з даними бухгалтерського обліку;
- рахунки — це спосіб групування, поточного обліку і контролю за наявністю і рухом майна установи, джерел його утворення, господарських процесів та їх результатів;
- подвійний запис — це принцип тотожного відображення господарських операцій на рахунках, що зумовлює рівність оборотів за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків. Подвійний запис впливає з економічної суті відображення операцій. Будь-яка господарська операція викликає зміни у двох видах господарських засобів, грошових коштів або в одному виді засобів чи коштів і в тій самій сумі змінюється відповідний вид джерел;
- оцінка — це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх загалом по бюджетній установі;
- балансове узагальнення — це спосіб узагальнення і групування інформації про майно установи та джерела його утворення на певну дату;
- звітність — це система підсумкових взаємопов'язаних і взаємозумовлених показників, які характеризують фінансову діяльність установи, результати використання її активів та стан зобов'язань.

Практичне використання кожного з наведених елементів обумовлене відповідними положеннями, інструкціями, вказівками, розробленими і затвердженими відповідними органами (як правило, Державним казначейством України).

1.2. Документування господарських операцій та основи побудови реєстрів бухгалтерського обліку бюджетних установ

Виходячи з основних вимог Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, метою ведення бухгалтерського обліку і складання звітності є формування повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й руху грошових коштів організації.

Одним із засобів виконання цього завдання є вибір форми бухгалтерського обліку, під якою слід розуміти сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису.

Бухгалтерський облік ведуть за допомогою меморіально-ордерної форми обліку, журнально-ордерної та автоматизованої. Основною формою обліку в бюджетних установах є меморіально-ордерна, при якій можна виділити загальну схему обліку (рис. 1.1).

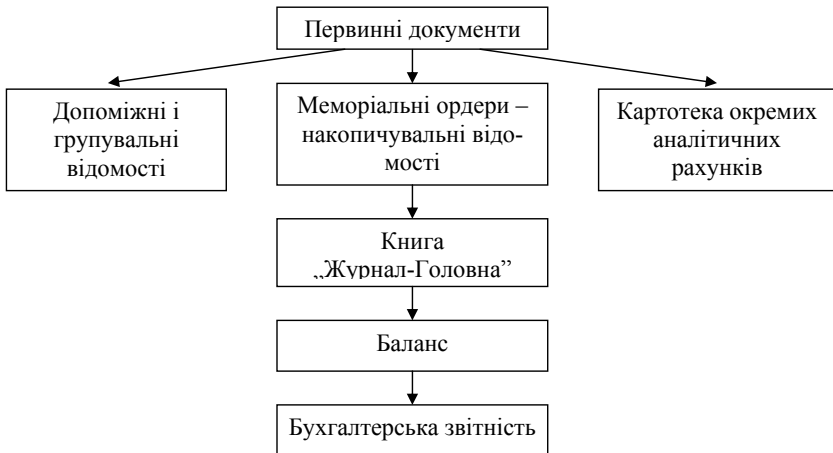


Рис. 1.1. Загальна схема меморіально-ордерної форми бюджетного обліку

Підставою для бухгалтерського обліку операцій з виконання кошторису є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. З оформлення кожної господарської операції первинним документом починається перша стадія обліку.

Вимоги до документального оформлення господарських операцій на підприємствах усіх галузей народного господарства України регламентуються „Положенням про документальне забезпечення записів у

бухгалтерському обліку”, затвердженим Міністерством фінансів України 24.05.1995 р. за № 88 з подальшими змінами і доповненнями.

Документи (від лат. *documentum* — доказ, свідоцтво) є основою організації облікового процесу в бюджетних організаціях. Вони затверджують факт здійснення господарських операцій і є підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку. Без правильно складеного і відповідним чином оформленого первинного документа не може бути здійснено жодного запису в бухгалтерському обліку.

Документи складаються з окремих показників, які називаються реквізитами (від лат. *requisitum* — необхідне). Сукупність реквізитів визначає зміст документа, а їх розміщення — його форму. Щоб документ відповідав своєму призначенню, його слід складати згідно з формою, прийнятою до даної категорії документів. Від повноти і якості оформлення документів залежить їхня доказова (юридична) сила, адже вони є свідченням, доказом, підтвердженням реальності конкретних подій і господарських явищ.

Усі реквізити первинних документів поділяються на обов’язкові та необов’язкові. Обов’язкові реквізити ще мають назву загальних (основних) і визначають зміст операцій, які відображаються та надають доказової сили. Таким чином, первинні документи як у паперовій формі, так і у вигляді електронних записів для надання їм юридичної сили повинні мати такі обов’язкові реквізити, які повинен перевірити відповідальний виконавець до введення їх у систему:

- назву документа (форми);
- номер та дату складання документа;
- назву установи, від імені якої складено документ;
- місце складання документа;
- назву отримувача коштів;
- зміст операції (підставу для її здійснення);
- суму операції (цифрами і прописом). Сума операції може бути відображена цифрами, за відсутності на документі суми прописом, якщо цей документ формується за допомогою програмного забезпечення в автоматизованому режимі або якщо це передбачено нормативними актами Державного казначейства України;
- номери рахунків за дебетом і кредитом;
- підписи осіб, відповідальних за здійснення операцій та правильність її оформлення з розшифровкою підписів (підтвердження підпису на документі в електронному вигляді

здійснюється за допомогою електронного коду працівника або електронного підпису);

- коду економічної класифікації видатків із зазначенням сум (за визначеним форматом) при здійсненні видатків із бюджету або перерозподілі бюджетних коштів;
- суму податку на додану вартість або напис „без податку на додану вартість”;
- на першому примірнику (незалежно від способу виготовлення розрахункового документа) відбиток печатки та підписи відповідальних осіб платника або отримувача коштів;
- зразки підписів та відбиток печатки, інші додаткові реквізити для окремих документів.

Відповідальність за своєчасне складання первинних документів та реєстрів обліку, а також за правильність відображення операцій в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали ці документи (реєстри).

Приймання первинних документів у бухгалтерії є важливим етапом після їх складання. До виконання та оформлення заборонено приймати документи за операціями, які суперечать законодавству України і встановленому порядку приймання, зберігання і використання активів і зобов'язань. Такі документи передаються безпосередньо головному бухгалтеру для прийняття відповідних рішень. Відповідальність за прийняття документів, які суперечать діючому законодавству, несуть особи, які їх ініціювали та підписували.

Наказом Державного казначейства України від 6.10.2000 р. № 100 „Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання” затверджено такі форми аналітичного обліку:

- „Картка аналітичного обліку готівкових операцій”;
- „Картка аналітичного обліку касових видатків”;
- „Картка аналітичного обліку фактичних видатків”;
- „Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань”;
- „Картка аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам”;
- „Картка обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань”.

Наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 68 затверджено Інструкцію про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання.

Форми меморіальних ордерів, затверджені для ведення обліку в умовах ручного та автоматизованого опрацювання господарських операцій. У вигляді накопичувальних відомостей меморіальні ордери побудовані за принципами журнально-ордерної форми. Бюджетні установи мають напрацювати послідовність заповнення меморіальних ордерів з урахуванням функціональних ознак та способу ведення бухгалтерського обліку з використанням комп'ютерних технологій.

Складання меморіальних ордерів здійснюється за такими принципами: забезпечення протягом місяця рівномірності записів в обліковій реєстрі; посилення контролю облікових записів; накопичення інформації за кореспондуючими рахунками по дебету рахунка з кредиту рахунків та субрахунків і за кредитом рахунка в дебет рахунків та субрахунків; прискорення складання книги „Журнал-Головна” та звітності безпосередньо за даними меморіальних ордерів; поліпшення організації праці бухгалтерів.

Аналітичний облік засобів за затвердженими меморіальними ордерами відокремлений від синтетичного. Розглянемо загальну побудову, призначення та послідовність їх складання, насамперед в умовах ручного ведення бухгалтерського обліку. В кінці місяця виводять підсумки по горизонталі і вертикалі в меморіальних ордерах. Накопичена інформація за позиціями „Сума оборотів за меморіальним ордером” за кореспондуючими рахунками переноситься до книги „Журнал-Головна”.

При визначенні термінів зберігання бухгалтерських документів необхідно керуватись Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів, затвердженим наказом Головного архівного управління при КМУ від 20.07.1998 р. № 41 (зі змінами) (*Додаток А*).

Перелік включає документи, що утворюються під час документування однотипних управлінських функцій, виконуваних органами державної влади, місцевого самоврядування та іншими установами, організаціями і підприємствами в процесі своєї діяльності, а також документацію, що утворюється в результаті виробничої, науково-технічної діяльності установ, організацій і підприємств. Склад документів і терміни їх зберігання, які містяться в даному нормативному акті, визначено в результаті безпосереднього вивчення документів із врахуванням рекомендацій фахівців відповідних галузей народного господарства і соціально-культурної сфери, положень ряду примірних і типових номенклатур справ, затверджених Державним комітетом архівів України.

1.3. Бухгалтерські рахунки. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Рахунки є методом бухгалтерського обліку. За їх допомогою фіксують зміни в наявності та стані майна установ, а також джерел його утворення. Рахунок є двосторонньою таблицею, ліва частина якої називається дебет (від лат. *debet* — винен, держати), а права — кредит (від лат. *kredit* — вірити, довіряти). На рахунках обліку може бути залишок господарських засобів чи їхніх джерел — це початкове сальдо (від італ. *saldo* — залишок).

Залежно від економічного змісту й будови розрізняють три види рахунків:

- активні, які призначені для обліку наявності й руху активів видатків бюджетної установи;
- пасивні, які призначені для обліку наявності й руху власного капіталу бюджетної установи та її доходів;
- активно-пасивні, які призначені для обліку розрахунків.

Сальдо активних рахунків записують у дебеті, сальдо пасивних — у кредиті, а сальдо активно-пасивних рахунків може записуватись як у дебеті, так і в кредиті.

У бухгалтерському обліку бюджетних установ застосовуються різні за змістом, призначенням і побудовою бухгалтерські рахунки. Для забезпечення однаковості відображення господарських операцій, групування та накопичення облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності та проведення економічного аналізу, призначені План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджені наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 114 зі змінами (*додаток Б*).

План рахунків має основні характеристики (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика Плану рахунків бюджетних установ

Показники	План рахунків
Групування рахунків	2 розділи, 8 класів, 0-й клас — позабалансові рахунки
Нумерація синтетичних рахунків	2 цифри
Субрахунки	Більшість субрахунків затверджені законодавчо
Нумерація субрахунків	Затверджені номери з 1-ї цифри
Аналітичні рахунки	Відкриваються самостійно установою, номери повинні починатися з номера відповідного субрахунка

Велика кількість субрахунків у Плані рахунків пояснюється тим, що саме через систему субрахунків відображаються специфічні особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і об'єктів обліку — видатків, асигнувань з бюджету, доходів спеціального фонду, грошових коштів на реєстраційних рахунках, розрахунків з грошового забезпечення військовослужбовців, розрахунків зі стипендіатами, лікувальних засобів, продуктів харчування, результатів виконання кошторису, фондів тощо. Тому для записів господарських операцій у поточному обліку, подальшого узагальнення облікових даних з метою складання звітності користуються субрахунками і лише в окремих випадках інформацію узагальнюють на синтетичних рахунках.

Позабалансові рахунки виділено в самостійний розділ. Вони призначені для обліку активів і розрахунків, які виключені з обороту бюджетної установи і не відображаються в балансі.

Структуру плану рахунків орієнтовано для потреби складання балансу та інших форм звітності. Цей зв'язок наочно представлено на рис. 1.2.

Правильне використання Плану рахунків з метою відображення господарських операцій бюджетних установ забезпечує Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій, розроблена і затверджена наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 р. № 61, яка містить близько 300 типових операцій та порядок їх відображення в системі бухгалтерських рахунків (додаток В).



Рис. 1.2. Взаємозв'язок Плану рахунків і балансу бюджетних установ

1.4. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення видатків

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

Видатки бюджетних установ, які вони здійснюють у процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій.

Порівняння дефініцій використання ресурсів — витрат, затрат і видатків — наведено в табл. 1.2.

Отже, під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню (тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги). Видатки можуть бути відплатними, тобто такими, що обмінюються на товар чи послугу, або невідплатними.

Видатки мають досить складну структуру, а тому представлені у вигляді класифікації.

Бюджетна класифікація — це перерахунок і науково обґрунтоване групування доходів і витрат бюджету, приведених у визначену систему. Вона забезпечує єдність аналітичного обліку в усіх ланках, спрощує як облік, так і складання звітності — в цьому заключається її значення для бухгалтерського обліку. Бюджетна класифікація видатків багаторівнева і являє собою розмежування видатків за економічними ознаками. Тобто класифікаційною ознакою виступають єдині економічні категорії.

Особливістю бюджетної класифікації є чітке розмежування видатків за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їхніми предметними ознаками (заробітна плата, нарахування на фонд оплати праці тощо). Саме такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх отримувачів з точки зору виконання бюджету.

Крім того, класифікація видатків дає можливість оперувати поняттям “видатки” не тільки на мікроекономічному рівні щодо бюджетних установ як господарських одиниць, а й на рівні загальних державних видатків, тобто на макроекономічному рівні.

Таблиця 1.2

Концептуальні характеристики витрат, затрат і видатків [8]

Ознака	Видатки	Витрати	Затрати
Суб'єкт, що здійснює використання ресурсів	Головний РК (органи державної влади), РК II та III рівня (бюджетні установи та організації)	Суб'єкти підприємницької діяльності	Головний РК (органи державної влади), РК II та III рівня — виконавці бюджетних програм
Мета	Вирішення соціально-економічних питань, визначених на державному рівні	Отримання прибутку	Рациональне використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм
Форма вираження	Грошова	Грошова	Грошова, натуральна
Принципи визнання на рахунках бухгалтерського обліку	Для касових видатків — касовий метод, при якому запис доходів та видатків здійснюється в момент отримання коштів (незалежно від періоду, до якого вони належать). Для фактичних — метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюється в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів	У періоді здійснення (понесення), одночасно з визнанням доходів, для одержання яких вони понесені	У періоді фактичного витрачання (списання) ресурсів
Ресурси, що використовуються	Грошові	Грошові та інші, виражені в грошовій формі	Усі, крім грошових

Бюджетна класифікація складається з таких розділів:

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

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 27.12.2001р. № 604 „Про бюджетну класифікацію та її запровадження” розрізняють такі види класифікації видатків бюджету:

- 1) функціональну;
- 2) відомчу;
- 3) програмну;
- 4) економічні.

Функціональна класифікація видатків (скорочено — КФКВК) характеризує склад видатків бюджету за галузями господарської діяльності (державне управління, судова влада, національна оборона, освіта, соціальний захист і соціальне забезпечення, охорона здоров'я, культура і мистецтво, фізична культура і спорт тощо). Функціональна класифікація видатків має такі рівні деталізації:

- розділи, в яких визначають видатки бюджетів на здійснення відповідно до загальних функцій держави, АР Крим чи місцевого самоврядування;
- підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, АР Крим чи місцевого самоврядування.

Наприклад, видатки за розділом „Освіта” код 0900 включають:

- ✓ 0910 „Дошкільна освіта”;
- ✓ 0920 „Загальна середня освіта”:
 - 0921 „Загальноосвітні навчальні заклади”;
 - 0922 „Загальноосвітні спеціалізовані школи-інтернати”;
 - 0923 „Загальноосвітні спеціальні навчальні заклади”;
- ✓ 0930 „Професійно-технічна освіта”;
- ✓ 0940 „Вища освіта”:
 - 0941 „Вищі навчальні заклади I і II рівнів акредитації”;
 - 0942 „Вищі навчальні заклади III і IV рівнів акредитації”;
- ✓ 0950 „Післядипломна освіта”;
- ✓ інші.

Відомча класифікація видатків (скорочено — КВК) представлена у вигляді переліку головних розпорядників бюджетних коштів (міністерства, управління, відомства, комітети, служби). Наприклад, Міністерству освіти і науки України присвоєно код 220, а Національній академії наук України — код 654 тощо.

Програмна класифікація видатків (скорочено — КПК) застосовується для формування бюджет за програмно-цільовим методом, тобто бюджет складають з урахуванням конкретних цільових програм головних розпорядників коштів, яким надаватимуться відповідні коди. Програмну класифікацію видатків та кредитування державного бюджету відповідно до вимог ст. 38 Бюджетного кодексу України щорічно визначають у законі про державний бюджет України.

Таким чином, якщо перші три групи виконують адресну функцію щодо видатків відповідних РК і мають обмежене використання в процесі бухгалтерського обліку, то економічна класифікація видатків має безпосереднє застосування в межах облікової системи, адже відповідно до кодів економічної класифікації видатків (далі — КЕКВ) здійснюється планування та облік видатків бюджетних установ.

Вищезазначеним нормативним документом затверджено загальну *економічну класифікацію видатків бюджету (Додаток Г)*, у межах якої виокремлено:

- КЕКВ 1000 — поточні видатки;
- КЕКВ 2000 — капітальні видатки;
- КЕКВ 3000 — нерозподілені видатки;
- КЕКВ 4000 — кредитування з вирахуванням погашення.

Залежно від джерел покриття видатки поділяються на видатки загального фонду та видатки спеціального фонду.

Залежно від етапу руху бюджетних коштів видатки поділяються на касові та фактичні видатки.

Питання для самоконтролю

1. Визначте особливості та завдання бухгалтерського обліку в бюджетних установах.
2. Розкрийте будову бюджетної системи України та роль органів Державного казначейства в організації обліку виконання бюджетів.
3. Визначте сутність та будову бюджетної класифікації.
4. Охарактеризуйте план рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.
5. Розкрийте сутність документування господарських операцій.
6. Назвіть основні типові форми облікових реєстрів меморіально-ордерної форми обліку.
7. Розкрийте зміст, структуру балансу бюджетної установи та його взаємозв'язок з планом рахунків.

Розділ 2. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ

2.1. Кошторис доходів і видатків: порядок складання, розгляду та виконання

Установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій складають та затверджують кошторис доходів і видатків відповідно до бюджетних призначень, які встановлені Законом України “Про Державний бюджет на поточний рік”.

Бюджетне призначення — це повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом, законом України про Державний бюджет, постановою Верховної Ради Автономної Республіки Крим, рішенням місцевої ради про місцевий бюджет, яке має кількісні та часові обмеження і дозволяє Міністерству фінансів, Державному казначейству або місцевому фінансовому органу надавати бюджетні асигнування для здійснення платежів на конкретні заходи за рахунок коштів відповідного бюджету. Тобто бюджетне призначення повинне бути виражене в грошовій формі на відповідний бюджетний період, як правило на один календарний рік і відповідно затверджене чинним законодавством (Бюджетним кодексом, законом про Держбюджет чи рішенням про місцевий бюджет). Усі бюджетні призначення втрачають чинність після закінчення бюджетного періоду, за винятком тих випадків, коли окремим законом передбачені багаторічні бюджетні призначення. Якщо ж платежі будуть здійснюватись у періоді, що настає після закінчення поточного бюджетного періоду, то установа повинна мати на це відповідні повноваження. Ці повноваження, згідно з п. 32 ст. 2 Бюджетного кодексу, визнаються як повноваження на майбутні бюджетні зобов’язання.

Бюджетне асигнування — повноваження, яке надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов’язання та здійснення витрачання бюджетних коштів з конкретною метою в процесі виконання бюджету. У свою чергу, будь-які бюджетні зобов’язання та платежі з бюджету можна здійснювати лише за наявності відповідного бюджетного призначення.

Відповідно до затвердженого бюджетного розпису розпорядники коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів.

Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 228.

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

Розрізняють такі види кошторисів:

- індивідуальні кошториси — це кошториси, які складаються бюджетними організаціями. Причому незалежно від того, веде бюджетна організація облік самостійно чи обслуговується централізованою бухгалтерією, індивідуальний кошторис та план асигнувань складаються за кожною виконуваною нею функцією;
- зведені кошториси — це зведення показників індивідуальних кошторисів розпорядників коштів бюджету нижчого рівня за функціональною класифікацією, що складаються головним розпорядником, розпорядником вищого рівня для подання їх Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам. Зведені кошториси не затверджуються;
- кошториси на централізовані заходи — це кошториси, до яких включаються асигнування тільки в тих випадках, коли проведення таких заходів за рахунок коштів бюджету дозволено законодавством України (централізовані заходи здійснюються головними розпорядниками).

Кошторис містить дві складові:

- *загальний фонд*, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;
- *спеціальний фонд*, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

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

Лімітна довідка про бюджетні асигнування — це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що, згідно із законодавством, повинні бути визначені на підставі нормативів, і видається відповідно Мінфіном, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником.

Згідно із зазначеними лімітними довідками головні розпорядники та розпорядники вищого рівня уточнюють розпорядникам нижчого рівня річні обсяги бюджетних асигнувань, проводять помісячний розподіл асигнувань із загального фонду та доводять до них відповідні лімітні довідки. Лімітна довідка про бюджетні асигнування — це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, які, згідно із законодавством, повинні бути визначені на основі відповідних нормативів. Лімітна довідка видається відповідно Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, розпорядником вищого рівня і доводиться головним розпорядникам, розпорядникам нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів і складання проектів планів асигнувань.

Розпорядники бюджетних коштів відповідно до затверджених для них обсягів бюджетних асигнувань та інших показників, зазначених у лімітній довідці, приводять у відповідність до них свої витрати. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження в штатному розписі, має бути приведено у відповідність до певного фонду оплати праці, а інші витрати — у відповідність з іншими встановленими асигнуваннями таким чином, щоб забезпечити виконання функцій, покладених на установу. Отже, бюджетні установи на підставі отриманої від вищої організації лімітної довідки, в якій встановлено бюджетні асигнування, уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань, штатні розписи (розклади) і подають ці документи до вищої організації у встановлені тер-

міни. Дані про витрати, наведені бюджетними установами в проектах кошторисів і планах асигнувань, мають відповідати встановленим для них лімітам бюджетних асигнувань.

Штатний розпис (розклад) — це документ, що визначає структуру установи, кількість штатних одиниць по кожному структурному підрозділу та в цілому по установі. У штатному розписі вказуються встановлені штатному персоналу посадові оклади, надбавки, доплати, місячний фонд заробітної плати, а також фонд заробітної плати на рік по цій установі. Штатний розпис, що подається установою до вищої організації, складається за формою, затвердженою наказом Міністерство фінансів України „Про затвердження документів, що використовуються в процесі виконання бюджету” від 21.01.2000 р.

Проекти кошторисів і планів асигнувань, направлені до вищої організації, мають розглядатися за необхідності в присутності керівників відповідних установ. При цьому установи, що розглядають проекти кошторисів і планів асигнувань, повинні:

- забезпечити суворе дотримання вимог чинного законодавства, а також вказівок щодо складання кошторисів на наступний рік;
- дотримуватися режиму економії, не допускаючи включення до кошторису витрат, не зумовлених виробничою необхідністю;
- забезпечити в проектах кошторисів і планах асигнувань дотримання доведених у лімітних довідках річних обсягів асигнувань та обсягів їх помісячного розподілу з урахуванням термінів проведення окремих заходів і можливості здійснення відповідних витрат протягом року;
- не допускати затвердження в кошторисах сум, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями.

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

них розпорядників, за скороченою економічною класифікацією помісячно, що відповідає зведенню усіх планів асигнувань).

Одночасно з кошторисом доходів і видатків на затвердження подається штатний розпис установи, включаючи її структурні підрозділи, які утримуються за рахунок спеціальних та інших позабюджетних коштів (рис. 2.1).

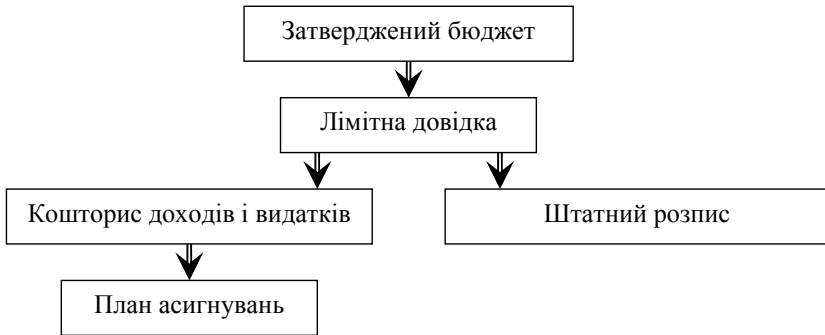


Рис. 2.1. Порядок складання і затвердження кошторису доходів і видатків бюджетних установ

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

Міністерство фінансів України надсилає для реєстрації, обліку і виконання затверджений річний розпис призначень державного бюджету і помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету Державному казначейству, яке в триденний термін доводить до головних розпорядників витяги із зазначених документів, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів і планів асигнувань усіма розпорядниками. Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників витяги із затверджених річного розпису призначень відповідного бюджету та помісячного розпису асигнувань загального фонду відповідного бюджету, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів і планів асигнувань розпорядниками.

Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи органів виконавчої влади, підпорядкованих міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади, затверджуються керівниками цих міністерств, інших центральних органів виконавчої влади; міністерств і ві-

домств Автономної Республіки Крим, управлінь, відділів, інших підрозділів Київської та Севастопольської міських, районних держадміністрацій, кошториси яких затверджує Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські держадміністрації після попередньої експертизи в Міністерстві фінансів Автономної Республіки Крим, обласних, Київському та Севастопольському фінансових управліннях; управлінь, відділів, інших підрозділів районних держадміністрацій, кошториси яких затверджують районні держадміністрації після попередньої експертизи в районних фінансових відділах; регіональних відділень (служб) державних цільових фондів, кошториси яких затверджують вищестоящі установи; національних закладів освіти, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті, кошториси яких затверджують керівники цих закладів у межах доведених Міністерством фінансів України обсягів бюджетних асигнувань і середньорічної кількості ставок.

Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи установ, які не мають вищестоящої галузевої організації (центральні районні, центральні міські лікарні тощо) затверджуються районними держадміністраціями або виконавчими органами відповідних місцевих рад. Кошториси і плани асигнувань на проведення централізованих заходів затверджуються окремо за кожним заходом керівниками міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, держадміністрацій та виконавчих органів місцевих рад, за планами яких виконуватимуться зазначені заходи. Такі кошториси і плани асигнувань можуть бути затверджені на загальний обсяг видатків. При цьому для здійснення кожного конкретного заходу не пізніше ніж за місяць складається окремий кошторис на підставі календарних планів. Кошторис затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами року в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів. Кошториси і плани асигнувань підписуються керівником та головним (старшим) бухгалтером установи (централізованої бухгалтерії).

Затверджені кошториси, плани асигнувань і штатні розписи бюджетних установ скріплюються гербовою печаткою і підписом керівників організацій, уповноважених затверджувати такі документи, із зазначенням дати затвердження. Одночасно з кошторисом на затвердження подається план асигнувань та штатний розпис установи, включаючи її структурні підрозділи, які утримуються за рахунок вла-

сних надходжень. Зазначені документи затверджуються в двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається в організації, що їх затвердила.

Установи, які одержують призначення з державного бюджету і відповідно до законодавства самостійно затверджують кошториси, плани асигнувань і штатні розписи, у тринадцятий термін після затвердження бюджету подають Міністерству фінансів України затверджені кошториси, розрахунки до них, календарні плани, плани асигнувань і штатні розписи. Затвердження кошторисів і планів асигнувань, а також здійснення видатків у сумах, які перевищують затверджені бюджетом асигнування, тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством. Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи щороку, протягом трьох місяців після затвердження відповідних бюджетів, перевіряють правильність складення і затвердження кошторисів і планів асигнувань. Скорочення зайвих і завищених асигнувань, виявлених у результаті перевірки правильності складання кошторисів, проводиться Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевими фінансовими органами на підставі матеріалів перевірок. Вивільнені асигнування спрямовуються на інші пріоритетні заходи, що плануються цим же розпорядником, за рішенням Міністерства фінансів України, Міністерства фінансів Автономної Республіки Крим, місцевого фінансового органу на підставі обґрунтованого подання головного розпорядника. У зазначених випадках в установленому порядку вносяться зміни до кошторисів і планів асигнувань.

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

На сьогодні в Україні існує дієвий порядок формування кошторису бюджетної установи. Проте не завжди виділені кошторисні призначення задовольняють першочергові потреби установи, як наслідок — зростає кредиторська заборгованість, а отже, фактично перевищуються кошторисні призначення, що суперечить чинному законодавству. Це особливо актуально, наприклад, щодо оплати комунальних послуг бюджетних установ та організацій.

2.2. Облік доходів загального фонду

2.2.1. Основні принципи та порядок фінансування бюджетних установ

Діяльність бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів, які надходять з бюджету та додаткових доходів, отримання яких дозволено законодавством України.

Фінансування бюджетних установ здійснюється з державного або місцевого бюджетів.

Бюджетне фінансування установ ґрунтується на таких принципах:

- безповоротність надання коштів, тобто отримані бюджетною установою кошти не повертаються до джерела фінансування, адже вона не має власних доходів для повернення отриманих сум фінансування;
- цільове призначення наданих коштів, тобто отримані з бюджету кошти повинні витрачатися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ;
- систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи державного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контролюючі органи;
- зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою, тобто бюджетна установа отримує кошти не під план (заплановані заходи), а відповідно до фактичного виконання плану.

Поняття бюджетного фінансування тісно пов'язане з поняттям розпорядника коштів, яким воно виділяється.

Розпорядники бюджетних коштів — це бюджетні установи в особі їхніх керівників, яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями (отримувати бюджетні асигнування, брати зобов'язання і здійснювати видатки з бюджету).

Залежно від ступеня підпорядкованості та обсягу наданих прав вони поділяються на головних та нижчих:

- *головні розпорядники бюджетних коштів* (РК I ступеня) — бюджетні установи в особі їхніх керівників, які визначаються відповідно до частини першої статті 22 Бюджетного кодексу

України та затверджуються законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет шляхом встановлення ним бюджетних призначень. головними розпорядниками коштів є: міністри та керівники інших центральних органів виконавчої влади (використання асигнувань з державного бюджету); керівники відділів обласних, міських, районних держадміністрацій (використання асигнувань з місцевих бюджетів відповідного рівня); голови сільських та селищних рад (використання коштів сільських та селищних бюджетів);

- *розпорядники коштів бюджету нижчого рівня* (РК II і III ступеня) — розпорядники, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику та діяльність яких координується через нього. До розпорядників коштів II рівня належать такі керівники, які одержують кошти як на утримання своєї установи, так і для переказу безпосередньо їм підпорядкованим установам (розпорядникам коштів). Розпорядники коштів III рівня отримують і використовують кошти тільки на утримання очолюваної ними установи.

Одержувачі бюджетних коштів — це підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників. Одержувачі витрачають бюджетні кошти відповідно до плану використання бюджетних коштів.

Відкриттю фінансування передують доведення обсягу асигнувань та кошторисів видатків. Ця процедура здійснюється в такій послідовності.

1. Міністерство фінансів України у визначений термін направляє на паперових та електронних носіях затверджений річний розпис призначень державного бюджету та розпис асигнувань загального фонду державного бюджету Державному казначейству України, яке реєструє та відображає дані на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, про що на оригіналі розпису ставиться відбиток штампа. Державне казначейство України протягом трьох робочих днів доводить витяги з річного розпису призначень державного бюджету та помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету до головних розпорядників коштів, що є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів доходів і видатків та

планів асигнувань. Установи та організації вищого рівня затверджують кошториси доходів та видатків і плани асигнувань своїм підвідомчим установам.

2. Головні розпорядники коштів протягом трьох робочих днів після отримання витягу з розпису бюджету подають Державному казначейству України розподіл показників зведених кошторисів доходів і видатків та розподіл показників зведених планів асигнувань із загального фонду бюджету в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня за територіальною ознакою на паперових чи електронних носіях.

3. Державне казначейство України протягом трьох робочих днів узагальнює одержані дані, формує річний розпис призначень державного бюджету та помісячний розпис асигнувань загального фонду державного бюджету за територіями в розрізі розпорядників коштів нижчого рівня для кожного управління Державного казначейства. Вказані документи доводяться до управлінь на паперових та електронних носіях. Зазначені документи повинні бути затверджені Головою Державного казначейства України або його заступником. У казначействі реєструють отримані документи, беруть їх на облік, про що на оригіналі розпису ставиться відбиток штампа. Протягом трьох робочих днів витяги з річного розпису призначень державного бюджету та помісячного розпису асигнувань за територіями доводяться до розпорядників коштів, які обслуговуються в управлінні.

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

5. Розпорядники коштів усіх рівнів протягом двох робочих днів після отримання витягу з розпису подають затверджені кошториси доходів та видатків і плани асигнувань відповідним органам Державного казначейства, де вони звіряються з даними казначейського обліку. До кошторису додається зведення показників спеціального фонду кошторису на відповідний рік, за підписом керівника та головного бухгалтера установи.

У період до затвердження кошторисів і планів асигнувань (не більше 30-ти календарних днів після затвердження річного розпису призначень та помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету) видатки бюджетних установ та організацій здійснюються згідно з тимчасовим кошторисом доходів і видатків, затвердженим керівником установи. Зведений тимчасовий кошторис не складається.

Доведені обсяги бюджетних призначень є підставою для прийняття розпорядниками коштів бюджету зобов'язань на здійснення видатків або платежів Державного бюджету України.

Нині бюджетні установи фінансуються за відомчою структурою і через органи Державного казначейства. Казначейську систему виконання бюджету, яка ґрунтується на принципі єдиного казначейського рахунку, запроваджено з 1997 р.

2.2.2. Фінансування за відомчою структурою

За відомчою структурою фінансуються установи, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів, та інші розпорядники коштів, перелік яких затверджується КМУ за поданням МФУ. При цій формі фінансування Головне управління ДКУ (далі — ГУДКУ) перераховує бюджетні кошти з єдиного казначейського рахунку на поточні рахунки головних розпорядників коштів в уповноважених банках, виходячи з поданих останніми розподілів бюджетних коштів за встановленою формою. Для нього головним розпорядникам коштів в уповноважених установах банків відкривають поточні рахунки:

- на видатки установи;
- для переказу підвідомчим установам.

Порядок відкриття поточних рахунків регламентується Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою постановою Правління НБУ від 12.11.2003р. № 492 зі змінами. Для відкриття поточних бюджетних рахунків необхідно подати до установи банку такі документи:

- заяву про відкриття рахунку, підписану керівником і головним бухгалтером установи;
- копію довідки про внесення установи до ЄДРПОУ, завірену нотаріально або органом, що видав таку довідку;
- копію відповідним чином зареєстрованого статуту (положення), завірену нотаріально або реєструючим органом;
- копію посвідчення про взяття бюджетної організації на облік у податкових органах (довідка ф. № 4-ОПП);
- довідки про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України та інших соціальних фондах;
- картку зі зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати документи, та відбитком пе-

чатки організації, на якій повинен бути ідентифікаційний код організації.

Протягом трьох робочих днів з часу відкриття рахунка юридичні особи зобов'язані особисто або поштою повідомити про це податковому органу за місцем реєстрації.

Перерахування бюджетних коштів з єдиного казначейського рахунка здійснюється платіжними дорученнями, яке подається до уповноваженого банку у вигляді електронних розрахункових документів каналами зв'язку в системі „клієнт–банк”. Управління оперативно-касового планування видатків ГУДКУ відображає суму проведеного фінансування головного розпорядника коштів у картці обліку асигнувань. Головний розпорядник частину одержаних коштів перераховує розпоряднику коштів другого рівня, а останній — теж частину отриманих коштів перераховує нижчому розпоряднику коштів третього рівня (рис. 2.2).

Фінансування бюджетних установ за відомчою структурою здійснюється через поточні бюджетні рахунки в уповноважених відділеннях комерційних банків. При фінансуванні через територіальні органи Державного казначейства поточні рахунки бюджетних установ у комерційних банках закриваються, а натомість розпорядникам коштів відкриваються реєстраційні рахунки в органах Державного казначейства (рис. 2.3).



Рис. 2.2. Система фінансування бюджетних установ за відомчою структурою

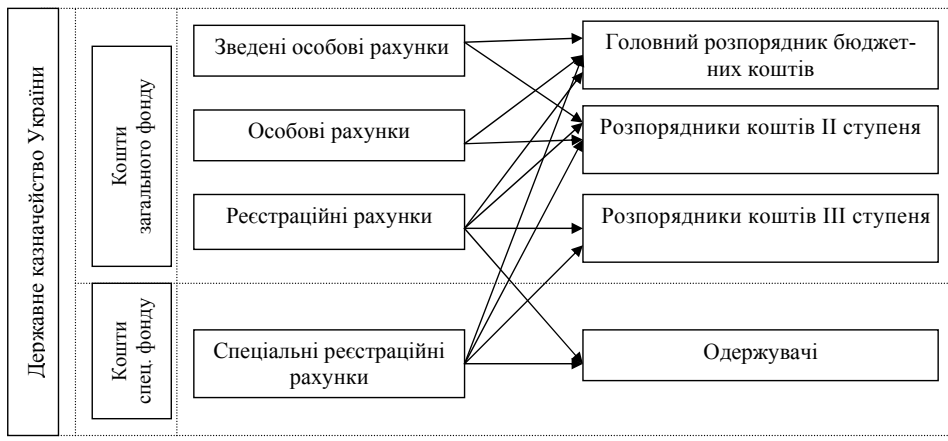


Рис. 2.3. Розподіл рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

Реєстраційні рахунки відкриваються в розрізі розділів бюджетної класифікації терміном на один бюджетний рік і щорічно поповнюються. Відкриття реєстраційних рахунків стає здійсненим фактом після письмового повідомлення про це розпоряднику коштів. При зміні юридичної адреси бюджетної установи розпорядник коштів повинен упродовж одного тижня повідомити про зазначені зміни відповідному органу Державного казначейства.

Позабюджетні надходження (грошові кошти, отримані від юридичних і фізичних, осіб як плата за надані послуги, реалізовану продукцію, виконані роботи, як гуманітарна, спонсорська, шефська допомога тощо) є додатковим джерелом фінансування бюджетних установ, витрачаються суворо за цільовим призначенням, плануються, зберігаються і обліковуються окремо, тому їх характеристика і порядок обліку буде розглянута окремо.

Для обліку бюджетного фінансування та наявності і руху бюджетних коштів на рахунках їх розпорядників в уповноважених банках планом рахунків для бюджетних організацій призначені синтетичні рахунки 70 „Доходи загального фонду” та 31 „Рахунки у банках” у розрізі відповідних субрахунків.

При фінансуванні за відомчою структурою рахунок 70 „Доходи загального фонду” використовують лише головні розпорядники коштів. До цього рахунка передбачено 2 субрахунки:

- 701 „Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи”;

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

У кредит цих субрахунків записують:

- суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки установи, передбачені загальним фондом кошторису згідно із затвердженим бюджетом;
- суми лишків матеріальних цінностей і грошей, виявлених при проведенні інвентаризації.

За дебетом цих субрахунків відображають:

- суми відкликаних коштів;
- суми фактичних асигнувань, що списуються наприкінці року на рахунок результатів виконання кошторису;
- суми списаних недостач матеріальних цінностей.

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

Для обліку асигнувань ведеться картка аналітичного обліку отриманих асигнувань. Ця картка відкривається на бюджетний рік. У рядку „Затверджено кошторисом на рік” проставляється загальна сума щорічних асигнувань у розрізі КЕКВ.

Облік асигнувань, отриманих установою зі спеціального та загального фондів відповідних бюджетів, ведеться окремо. Підставою є витяги ДКУ з реєстраційних і спеціальних рахунків. Зменшення асигнувань записується в картці зі знаком „мінус”. Щомісячно в картці підбивається підсумок асигнувань, отриманих за місяць і з початку року за вирахуванням відкликаних сум, а також залишок річних бюджетних призначень.

Порядок записів операцій з надходження коштів і доходів загального фонду бюджетних установ при фінансуванні за відомчою структурою наведено в табл. 2.1.

Наведені бухгалтерські записи відображаються в щомісячних накопичувальних відомостях т. ф. № 381 (бюджет), об’єднаних з меморіальними ордерами № 2, які складаються окремо за кожним субрахунком рахунка 31 „Рахунки у банках”. За наявності кількох рахунків у банку їх нумерують: № 2а, № 2б тощо.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків при фінансуванні бюджетних установ за відомчою структурою

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Отримано в касу готівку з поточного рахунка	301	311	1500
2. Перераховано постачальникам за отримані паливо-мастильні матеріали	675	311	1700
3. Проведено передоплату за медикаменти підвідомчій установі	364	312	950
4. Отримано асигнування РК II порядку для подальшого перерозподілу підвідомчим установам	312	701	5050
5. Отримано асигнування із загального фонду:			
– установами, які утримуються за рахунок державного бюджету;	311	701	7000
– установами, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	311	702	3000
6. Списано з рахунків залишки коштів, виділених асигнувань, які відізовані вищестоящими РК:			
– з установ, які утримуються за рахунок державного бюджету;	701	311	4000
– з установ, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	702	312	1900
7. Перераховано кошти за використану електроенергію	675	313	2700
8. Перераховано кошти за комунальні послуги	675	313	1200

2.2.3. Фінансування через органи Державного казначейства України

Бюджетні установи, які утримуються за рахунок Державного бюджету, фінансуються, як правило, через органи Державного казначейства України, яким в установах НБУ та уповноважених установах комерційних банків відкриваються єдині казначейські рахунки.

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

При фінансуванні через територіальні органи Державного казначейства для РК відкриваються реєстраційні рахунки відповідно до Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства, затвердженого Наказом ДКУ від 02.12.2002 р. № 221. Кількість реєстраційних рахунків окремого РК залежить від ступеня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Реєстраційні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів.

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

- заяву на відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника і головного бухгалтера установи;
- копію затвердженого положення або статуту установи, засвідчену нотаріально або вищою організацією;
- довідку про внесення установи до ЄДРПОУ із зазначенням ідентифікаційного коду;
- доведений до РК поквартальний обсяг асигнувань з розподілом за підрозділами бюджетної класифікації;
- затверджений кошторис доходів і видатків з поквартальним розподілом;
- картку із зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати платіжні та інші розрахункові документи, а також відбитком печатки.

Відкриттю реєстраційних рахунків передуює укладання договорів між органом ДКУ та розпорядником коштів на відкриття та обслуговування реєстраційних рахунків.

Відповідно до Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, затвердженого наказом ДКУ від 25.05.2004 р. № 89, в органах ДКУ відкривають такі реєстраційні рахунки:

- зведені особові рахунки РК (крім РК III ступеня) для зарахування коштів без зазначення КФК видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові і реєстраційні рахунки;
- особові рахунки РК (крім РК III ступеня) для зарахування коштів, що підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпоряднику (одержувачу) бюджетних коштів;

- реєстраційні рахунки РК та одержувачів коштів державного бюджету для обліку операцій за коштами загального фонду бюджету.

Зведені особові рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства РК (крім РК III ступеня) для зарахування коштів без зазначення кодів функціональної класифікації видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові та реєстраційні рахунки.

Особові рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства головним РК і РК нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

Спеціальні реєстраційні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства РК за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів.

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

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

Платіжні доручення на перерахування до бюджетів та державних цільових фондів сум податків і зборів (обов'язкових платежів), пені, штрафів та інших санкцій, передбачених чинним законодавством, та розрахункові документи на безспірне стягнення приймаються органами ДКУ незалежно від залишку коштів на реєстраційних рахунках. Виконання цих розрахункових документів здійснюється органами ДКУ відповідно до Порядку примусового списання (стягнення) коштів з рахунків установ і організацій, відкритих в органах Державного казначейства, затвердженого Наказом ДКУ від 05.10.2001р. № 175 або до інших нормативно-правових актів.

Платіжні доручення подаються до органів ДКУ у двох примірниках, на першому з яких ставляться відбиток печатки та підписи відповідальних осіб установи. Дата платіжного доручення повинна відповідати даті його фактичного подання або даті наступного дня, якщо

документи надійшли після операційного часу. Платіжне доручення дійсне протягом 10 днів. У разі невідповідності дати подання дати платіжного доручення у правому верхньому куті на всіх примірниках обов'язково проставляється дата подання.

Видача готівки бюджетним організаціям здійснюється установами банків на підставі належно оформлених грошових чеків з поточних рахунків, відкритих на ім'я органів ДКУ. Клієнтам виписки з рахунків надають за результатами попереднього операційного дня або за запитом клієнта.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків при фінансуванні бюджетних установ через органи Державного казначейства України

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Отримано асигнування із загального фонду для подальшого перерозподілу підвідомчим установам	322	701	1500
2. Отримано асигнування із загального фонду:			
– установами, які утримуються за рахунок державного бюджету;	321	701	8500
– установами, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету;	321	702	6500
– установами, для яких застосовуються поточні рахунки для перерахування коштів підвідомчим установам	321	681	3000
3. Відізнано грошові кошти вищестоящими РК	701	322	1000
4. Списано з рахунку залишки виділених бюджетних асигнувань	702	321	2000
5. Перераховано постачальникам за матеріальні цінності і надані послуги:			
– в порядку планових платежів;	361	321	2500
– в порядку попередньої оплати;	364	323	1700
– в порядку післяплати	675	321	500
6. Перераховано з реєстраційного рахунку за дорученнями працівників та службовців:			
– за отримані товари в кредит;	663	321	1000
– за договорами добровільного страхування;	665	321	1500
– членські профспілкові внески;	666	321	250
– за отримані кредити банків установ, які утримуються за рахунок державного бюджету	667	323	700
7. Перераховано кошти за використану електроенергію	675	321	2700
8. Перераховано кошти за комунальні послуги	675	321	1200

Для обліку наявності та руху коштів, виділених РК на утримання установи за загальним фондом та для перерахування на реєстраційні рахунки підвідомчих установ або одержувачів бюджетних коштів, ГРК і РК II ступеня використовують призначений рахунок 32 „Рахунки в казначействі”. Виділення коштів з бюджетів усім РК обліковується на субрахунках 701 та 702.

Бухгалтерські записи щодо надходження коштів за загальним фондом усі РК ведуть за єдиною методикою і на однакових рахунках (табл. 2.2).

Зазначені операції відображаються в меморіальному ордері № 2 [т. ф. №381 (бюджет)], які складаються за кожним реєстраційним рахунком окремо.

2.3. Облік доходів спеціального фонду

2.3.1. Склад, класифікація та завдання обліку коштів спеціального фонду

Бюджетні установи в процесі своєї статутної діяльності можуть отримувати кошти не лише з бюджетів різних рівнів, а й з інших джерел. Такі суми прийнято називати власними надходженнями, або позабюджетними.

Починаючи з 2000 р., усі позабюджетні кошти бюджетних установ включаються до спеціального фонду бюджету як їхні власні надходження та відповідні спеціальні видатки. Надходження та витрачання позабюджетних коштів плануються в кошторисі доходів і видатків бюджетної установи.

Позабюджетні кошти — це кошти, які бюджетні установи та організації отримують понад асигнування, що виділяються їм з державного та (або) місцевих бюджетів.

Позабюджетні кошти класифікуються за принципом походження та використання на:

- спеціальні кошти;
- суми за дорученнями;
- депозитні суми;
- інші позабюджетні кошти.

Спеціальні кошти — це доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання ро-

біт, реалізації продукції або іншої діяльності, що проводиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисом доходів і видатків установи.

Суми за дорученнями — це кошти, які бюджетні установи отримують від фізичних і юридичних осіб та благодійних фондів дня виконання окремих доручень або використати за цільовим призначенням, визначеним особою, що надає такі кошти.

Інші власні надходження — це надходження, не включені до складу спеціальних коштів або сум за дорученнями.

Субвенції, одержані з інших бюджетів, — це кошти, виділені з бюджету іншого рівня органам державної влади, що утримуються за рахунок державного бюджету, для виконання делегованих законами України повноважень органів місцевого самоврядування або інших, визначених законодавством, функцій.

Інші доходи — це інші кошти спеціального фонду бюджету, включені до кошторису установи, крім інших власних надходжень.

Крім коштів спеціального фонду, окремим бюджетним установам можуть надходити кошти, які їм не належать і які необхідно перерахувати за призначенням при настанні відповідних умов. Це депозитні суми. Вони не належать до коштів спеціального фонду і в кошторисі не плануються.

Розпорядниками коштів спеціального фонду є керівники бюджетних установ, яким надано право розпоряджатися бюджетними асигнуваннями. Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в тому самому кошторисі, що й бюджетних коштів загального фонду, а їх облік ведеться за єдиним планом рахунків і на єдиному балансі. Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами; щодо них діє та ж сама класифікація видатків, що й для коштів загального фонду бюджету. Але облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для цього рахунках.

Для зберігання коштів спеціального фонду і проведення операцій з ними бюджетним установам відкриваються поточні рахунки в уповноважених установах банків, у яких їм відкрито поточні бюджетні рахунки, або спеціальні реєстраційні рахунки у відповідних органах ДКУ. При ньому в органах ДКУ для установи може бути відкрито не більше чотирьох спеціальних реєстраційних рахунків за всіма видами позабюджетних коштів.

Завдання бухгалтерського обліку коштів спеціального фонду полягає в: контролі за повним і своєчасним надходженням та оприбуткуванням коштів спеціального фонду; обліку і контролі витрачання коштів спеціального фонду суворо за призначенням відповідно до кошторисних передбачень; своєчасному складанні і поданні звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду для забезпечення вірогідною інформацією всіх рівнів управління.

2.3.2. Облік спеціальних коштів

Перелік спеціальних коштів регламентується Постановою КМУ від 17.05.2002 р. № 659, якою затверджено Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрямів використання.

Так, власних надходжень бюджетних установ та організацій включаються:

- кошти від надання платних послуг бюджетними установами та інших надходжень згідно з чинним законодавством (крім послуг з утримання дітей у дошкільних закладах та плати за проживання в гуртожитках навчальних закладів);
- кошти від надання транспортних послуг, ремонту транспортних засобів, користування стоянками, що належать установі або знаходяться на її території;
- кошти від надання послуг з організації і проведення свят, зустрічей, концертів, екскурсій, спортивних та показових виступів, атракціонів, змагань, за розроблення сценаріїв, за послуги зв'язку, за кіно-, фото-, теле-, відео-, аудіопослуги, експлуатацію спортивного і культурного обладнання, спорядження, тренажерів тощо;
- плата за відвідування музеїв, виставок, картинних галерей, планетаріїв, надходження від продажу репродукцій художніх творів, копій музейних документів; надходження від користувачів бібліотек за пошкоджені та втрачені книги;
- плата за інформаційні та рекламні послуги, за переклади іноземної літератури, складання рефератів та бібліографічних довідок, за виготовлення фоторепродукцій книг, статей, випуск і розповсюдження буклетів, програм, малотиражних газет, плакатів, медалей і т. ін.;

- надходження від виробничо-господарської діяльності допоміжних, навчально-допоміжних підприємств і господарств, що відповідають профілю роботи установи і передбачені положенням про таку установу та обліковуються на її балансі;
- кошти від реалізації путівок до туристських і спортивних баз, пансіонатів, баз і таборів відпочинку, санаторіїв, будинків відпочинку, що знаходяться в управлінні бюджетних установ;
- надходження за видачу ліцензій, дозволів, які згідно із законодавством залишаються в розпорядженні установи, видачу сертифікатів якості, документів, квитків, паспортів, посвідчень, довідок, контрольних карток обліку;
- кошти від організації та проведення лекцій, лекторіїв, курсів, семінарів, гуртків, секцій, за послуги консультаційних центрів, спеціалізованих груп, за надання консультацій, проведення тестування;
- кошти, які отримують науково-дослідні інститути від господарських організацій та осіб на утримання науково-консультаційних пунктів і груп підготовки до кандидатських екзаменів, а також вступних іспитів до аспірантури;
- кошти на виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт і послуг та спеціальних робіт (експерименти, аналізи, прогнози, експертизи, випробування, дослідження, спостереження тощо), робіт і послуг з навігаційно-гідрографічного забезпечення мореплавства;
- кошти, що надходять до фонду загальної обов'язкової освіти:
 - а) від реалізації продукції пришкільних ділянок, садів, городів;
 - б) від заготівельних організацій за здане шкільними колективами насіння;
- в) за роботи, виконані шкільними колективами;
 - плата за суміші для годування і лікувальні суміші, виготовлені молочними кухнями;
 - суми, які, згідно з діючим законодавством, отримують станції переливання крові за відпуск донорської крові та її компонентів і виготовлених з них препаратів; плата за протези (зубні, вушні, очні) і контактні лінзи, включаючи вартість робіт і матеріалів;
 - кошти, що отримують медичні установи від окремих категорій громадян за проведення медичних оглядів, а також від ор-

ганізацій і установ за обов'язкові медичні огляди осіб, що в них працюють;

- плата одиноких громадян за їх обслуговування вдома в розмірах, визначених законодавством;
- плата за утримання підопічних у пансіонатах, будинках-інтернатах для людей похилого віку та інвалідів, що мають працездатних дітей або родичів, зобов'язаних відповідно до законодавства їх утримувати;
- кошти, одержані установами ветеринарної медицини за проведення терапевтичних, хірургічних, акушерсько-гінекологічних, протиєпізоотичних, санітарно-гігієнічних заходів, за дезінфекцію, дератизацію, дегельмінтизацію, а також ветеринарно-санітарну експертизу продуктів тваринного і рослинного походження, що продаються на ринках, ярмарках;
- кошти, одержані установами за вибракунаних і проданих тварин.

Для зберігання спеціальних коштів бюджетній установі відкривається окремий поточний рахунок в уповноваженій установі банку або спеціальний реєстраційний рахунок для обліку спеціальних коштів в органі ДКУ. Спеціальні кошти, що надійшли готівкою до каси установи, не дозволяється використовувати без попереднього зарахування на поточний (спеціальний реєстраційний) рахунок. Витрачання спеціальних коштів передусь контроль органів ДКУ на підставі платіжних документів, до яких додаються виправдані документи, в межах наявності коштів за певним кодом економічної класифікації видатків.

Для обліку операцій зі спеціальними коштами планом рахунків передбачено такі субрахунки:

- 313 „Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів”;
- 323 „Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів”;
- 674 „Розрахунки за спеціальними видами платежів”;
- 711 „Доходи за спеціальними коштами”;
- 715 „Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду”;
- 716 „Доходи за витратами майбутніх періодів”;
- 811 „Видатки за спеціальними коштами”.

У бухгалтерському обліку операції зі спеціальними коштами відображаються проведеннями, показаними в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків при надходженні коштів від надання
платних послуг бюджетними установами**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Нарахована плата за утримання дітей у дитячому садку	674	714	500
2. Отримано від батьків за надані послуги дитсадком у касу	301	674	500
3. Нарахована плата за навчання учнів у гуртках понад установлену програму	674	711	400
4. Надійшла оплата за надані платні послуги на спец-рахунок	324	674	400
5. Нарахована плата за навчання у вищих навчальних закладах згідно контракту, за підготовку кадрів і підвищення кваліфікації в навчальних закладах професійно-технічної освіти	364	711	7000
6. Надійшли кошти за надані освітні послуги згідно договором на спеціальний рахунок	323	364	7000
7. Нарахована плата за проживання в гуртожитку	364	711	1200
8. Отримано плату в касу за проживання в гуртожитку	301	364	1200
9. Нарахована зарплата з обов'язковими відрахуваннями на соціальні заходи за рахунок спеціальних коштів	811	661, 651–654	2000
10. Нарахована плата за оренду приміщення (в т.ч. ПДВ)	364	741	1500
11. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ в частині орендної плати	741	641	250
12. Надійшла орендна плата на поточний рахунок	313	364	1500
13. Обліковано витрати, здійснені за рахунок коштів спеціального фонду:			
– сума без ПДВ	811	364, 675	1500
– на суму ПДВ, включену до податкового кредиту	641	364, 675	300
– на суму ПДВ, не включену до податкового кредиту	811	364, 675	300
14. Придбано матеріальні цінності за кошти спеціального фонду:	231-239	313, 323	
– на суму без ПДВ;		364, 675	1200
	641	313, 323	
– на суму ПДВ, включену до податкового кредиту		364, 675	200
15. Витрачені матеріали і продукти харчування, придбані за спеціальні кошти	811	231–239	2800
16. Списані доходи за спеціальними коштами, використані у звітному році	711	432	10 600

Розпорядникам бюджетних коштів надано право використовувати тимчасово вільні кошти спеціального фонду на видатки, що повинні фінансуватися за рахунок загального фонду бюджету, з подальшим їх відшкодуванням, якщо інше не передбачене нормативно-правовими актами МФУ та ДКУ. Таке рішення розпорядник бюджетних коштів приймає самостійно і оформляє наказом по установі, про що письмово повідомляє відповідний орган ДКУ за місцем знаходження.

Найчастіше всього спеціальні кошти можуть залучатися для погашення заборгованості із зарплати з нарахуваннями стипендій, пенсій та інших соціальних виплат, а також на покриття видатків на утримання установи (комунальні платежі, енергоносії тощо).

Порядок відображення в обліку операцій з покриття дефіциту бюджетних асигнувань за рахунок коштів спеціального фонду та їх подальшого відшкодування подано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з покриття дефіциту загального фонду бюджету

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Доходи спеціального фонду спрямовано на видатки за загальним фондом	711, 712, 713	715	10 200
2. Перераховано грошові кошти за комунальні послуги за рахунок коштів спеціального фонду	675	313	10 200
3. Зменшено видатки загального фонду бюджету	811–813	801, 802	10 200
4. Відновлено кошти спеціального фонду за рахунок доходів загального фонду	715	711, 712, 713	10 200
5. Одночасно другий запис на перераховані суми з поточних (реєстраційних) рахунків загального фонду на рахунки коштів спеціального фонду	313, 314, 316, 323, 324, 326	311, 321	10 200
6. Відновлено видатки загального фонду бюджету	801, 802	811–813	10 200

Операції з руху коштів спеціального фонду на поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках відображають у меморіальному ордері № 2 [т. ф. № 382 (бюджет)], які відкривають окремо для кожного виду коштів спеціального фонду.

2.3.3. Облік сум за дорученнями

Сумами за дорученнями вважаються кошти, отримані бюджетними установами і організаціями для виконання певних доручень:

- для проведення розрахунків з молодими фахівцями, студентами за придбання книг;
- добровільні компенсації хворих за надані їм медичні послуги лікувальними закладами;
- для придбання путівок;
- для придбання бланків документів;
- для виконання певних доручень установою за рішенням уряду;
- для створення фонду преміювання науково-дослідних установ, що передбачено законодавством;
- за медичну допомогу громадянам, надану установами охорони здоров'я відповідно до договорів про добровільне медичне страхування;
- страхові суми при настанні страхового випадку;
- інші кошти, одержані для виконання окремих доручень, а також благодійні внески і пожертви, одержані згідно з чинним законодавством.

Витрачання сум за дорученнями можна здійснювати лише на видатки, передбачені в дорученні підприємства, установи, організації або фізичної особи, яка внесла відповідні кошти або передала матеріальні засоби.

Суми за дорученнями зберігаються на окремому поточному рахунку „Суми за дорученнями”, відкритому в установі уповноваженого банку, на підставі документів, визначених нормативно-правовими актами Національного банку України, та дозволів органу Державного казначейства, в якому обслуговується установа, що утримується за рахунок коштів державного бюджету або фінансового органу, якщо установа утримується за рахунок місцевого бюджету.

У дозволах про відкриття поточних рахунків „Суми за дорученнями” вказується джерело надходження коштів, цілі, на які вони використовуються, номери та дати рішень Уряду України, рішень місцевих органів виконавчої влади або інших нормативно-правових актів, відповідно до яких установам надано право отримувати кошти для виконання відповідних доручень.

За коштами, що надходять як благодійні та спонсорські внески, зазначення нормативно-правових актів не потрібно. В орган Держав-

ного казначейства або фінансовий орган подається заява розпорядника коштів. Дозволи підписуються вищою установою та органом, що видає дозвіл.

Дозволи на відкриття поточних рахунків „Суми за дорученнями” видаються на період, необхідний для виконання відповідних операцій на рахунку, і діють протягом строку, вказаного в дозволах. Для всіх видів сум за дорученнями відкривається один поточний рахунок. Якщо термін дії поточного рахунка не обмежується, то в дозволі вказується, що він є дійсним до відміни.

Грошові кошти, які зараховуються на поточні рахунки „Суми за дорученнями”, витрачаються установами суворо за призначенням, вказаним у відповідному дорученні.

Для обліку операцій із засобами, отриманими для виконання прямих доручень, використовуються такі субрахунки:

- 314 „Поточні рахунки для обліку сум за дорученнями;
- 324 „Спеціальний реєстраційний рахунок з обліку сум за дорученнями”;
- 673 „Розрахунки за засобами, отриманими на витрати за дорученнями”.

До сум за дорученнями зараховують також кошти і засоби, які одержують бюджетні установи як благодійні внески, пожертви, гуманітарну допомогу тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з сумами за дорученнями наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку сум за дорученнями

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Надійшла гуманітарна допомога у вигляді:			
– бібліотечних фондів, інших нематеріальних активів	112, 122	701	5100
– малоцінних і швидкозношуваних предметів	221	411	2300
– продуктів харчування	323	712	800
2. Списано вартість продуктів харчування, отриманих у вигляді гуманітарної допомоги	812	232	2200
3. Списано в кінці року видатки на результати виконання кошторису	432	812	2200
4. Отримано благодійні внески в грошовій формі	314	712	1000
5. Використано отримані благодійні внески	364	314	1000

Продовження табл. 2.5

6. Списано видатки, проведені за рахунок коштів, отриманих у вигляді благодійних внесків	812	364	1000
7. Надійшли кошти для виконання окремих доручень	301, 314, 324	673	2500
8. Внесені з каси на поточний (спеціальний реєстраційний) рахунок суми за дорученнями, які одержані готівкою	314, 324	301	1300
9. Перераховано постачальникам на виконання окремих доручень	361, 364, 675	314, 324	1050
10. Оприбутковані матеріали і продукти харчування, придбані за рахунок сум за дорученнями	231–235, 238, 239	361, 364, 675	1000

2.3.4. Облік депозитних сум

До *депозитних сум* належать кошти, отримані в тимчасове розпорядження установ і підлягають поверненню. Депозитні суми не мають відношення до виконання кошторису доходів і видатків, у зв'язку з чим планування надходжень за цими сумами не відбувається.

Депозитні суми зберігаються на окремих поточних рахунках в установах уповноважених банків. Кошти з рахунків за депозитними сумами видаються установами за іменними чеками або перераховуються платіжними дорученнями на ім'я тих осіб, які їх отримують.

Відповідальність за правильність перерахування і видачу депозитних сум покладається на керівника бюджетної установи чи організації.

Незатребувані депозитні суми, які знаходяться на поточному чи спеціальному реєстраційному рахунку установи, після закінчення строків їх зберігання підлягають перерахуванню в дохід відповідного бюджету.

Для бухгалтерського обліку депозитних сум призначено субрахунки:

- 315 „Поточні рахунки для обліку депозитних сум”;
- 325 „Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум”;
- 672 „Розрахунки за депозитними сумами”.

Аналітичний облік депозитних сум ведеться за окремими одержувачами коштів. Порядок відображення в бухгалтерському обліку депозитних сум наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку депозитних сум

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Надійшли депозитні суми на поточний рахунок установи	315	672	2100
2. Перераховано депозитні суми з поточного рахунку за належністю	672	315	2100
3. Надійшли депозитні суми на спеціальний реєстраційний рахунок	325	672	3200
4. Перераховано незатребувані депозитні суми із спеціального рахунку в дохід	672	713	3200

2.4. Облік касових і фактичних видатків

Важливим напрямом бухгалтерського обліку в бюджетних установах є облік видатків. Виходячи з необхідності контролю з боку держави за використанням коштів, видатки класифікують на касові та фактичні видатки.

Касовими видатками вважаються всі суми, видані органами Держказначейства з реєстраційних і спеціальних рахунків шляхом безготівкової оплати або готівкою.

Фактичними видатками вважаються дійсні видатки установ, оформлені відповідними документами, включаючи видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, а також за нарахованою заробітною платою та стипендіями.

Основні види касових і фактичних видатків у розрізі окремих кодів економічної класифікації видатків бюджету наведені в табл. 2.7.

Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних видатків, як і касових, ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються в часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій:

- для касових видатків — це *касовий метод*, при якому запис доходів і видатків здійснюється в момент отримання коштів, незалежно від періоду, до якого вони належать;
- для фактичних видатків — це *метод нарахувань*, за яким записи операцій здійснюються в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів.

Таблиця 2.7

Перелік видатків за їх видами в розрізі окремих КЕКВ

КЕКВ	Вид видатків	
	Касові	Фактичні
1111	Отримано з реєстраційного рахунка грошові кошти для виплати зарплати, перераховано зарплату на картрахунки в разі використання пластикових карток	Нараховано заробітну плату
1120	Отримано до каси (або перераховано) кошти для виплати за лікарняними листками, перераховано внески до страхових фондів, Пенсійного фонду, Фонду соцстрахування на випадок безробіття	Нараховано внески до Пенсійного фонду, Фондів соціального страхування від нещасного випадку на виробництві, страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, соцстрахування на випадок безробіття
1131	Перераховано кошти постачальникам за матеріали, обладнання та інвентар	Списано матеріали, обладнання та інвентар на фактичні видатки установи
1140	Отримано кошти в касу для видачі під звіт на відрядження працівників	Затверджено Звіт про використання коштів, наданих на відрядження
1161	Перераховано згідно з платіжним документом теплопостачальної організації	Списано суму видатків за спожиту теплоенергію на підставі підтверджуючих документів
1342	Отримано кошти до каси для виплати стипендії	Нараховано стипендію студентам та аспірантам
2110	Перераховано постачальникам кошти за отримані необоротні активи, виконаний капітальний ремонт приміщень	Оприбутковано цінності до складі необоротних активів установи
2300	Перераховано постачальникам за отримані нематеріальні активи	Оприбутковано нематеріальні активи до складу необоротних активів установи

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

Основним обліковими реєстрами є картки аналітичного обліку за видами видатків, які визначені Порядком складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і затверджені наказом ДКУ від 06.10.2000 р. за № 100.

Облік касових видатків у бюджетних установах і централізованих бухгалтеріях ведеться на картках аналітичного обліку касових видатків.

Така картка відкривається щомісячно і заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписок органів ДКУ. Протягом місяця на реєстраційні рахунки бюджетних установ можуть надходити грошові кошти на відновлення касових видатків (за телефонні переговори, комунальні платежі орендарів, помилково перераховані кошти та ін.). Указані суми повинні записуватися на зворотному боці картки. Щомісячно в картці підраховуються підсумки за місяць і з початку року з урахуванням відновлених сум.

Для обліку фактичних видатків у бюджетних установах застосовується картка аналітичного обліку фактичних видатків.

При цьому підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій є первинні документи, які підтверджують факт їх здійснення (акти виконаних робіт, звіти про результати здійснення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти, накладні, рахунки-фактури) та інші документи, оформлені відповідними меморіальними ордерами.

У відповідності з листом ДКУ від 03.11.2006 р. №3.4-04/2413-10640 „Про надання роз'яснень щодо обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів”, розпорядники бюджетних коштів відображають у бухгалтерському обліку господарські операції з використання тепло-, водо-, енергопостачання і послуг зв'язку в тому звітному періоді, в якому отримано первинні документи, що підтверджують їх.

Записи про суми фактичних видатків здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. Суми відшкодованих видатків записуються на зворотному боці картки. Загальна сума фактичних видатків підраховується за місяць і з початку року з урахуванням відновлених сум.

У централізованих бухгалтеріях для обслуговуваних установ складаються окремі картки асигнувань, касових і фактичних видатків та загальна картка за всіма обслуговуваними установами.

Усі картки мають бути підписані виконавцем та особою, яка її перевірила.

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

Облік операцій з руху грошових коштів ведеться в меморіальних ордерах № 2 і № 3 [накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального (спеціального) фонду в органах ДКУ (установах банків) т. ф. № 381 (бюджет) і № 382 (бюджет)].

Облік фактичних видатків ведеться на синтетичних рахунках 80 „Видатки із загального фонду” та 81 „Видатки спеціального фонду” у розрізі відповідних субрахунків, які є активними і затратними.

За дебетом цих рахунків відображають суми фактичних видатків, проведених упродовж року, за кредитом — наприкінці року списання сум фактичних видатків на результат виконання кошторису.

Регістрами облік фактичних видатків бюджетних установ є меморіальні ордери № 5 [т. ф. № 405 (бюджет)], № 6 [т. ф. № 409 (бюджет)], № 7 [т. ф. № 410 (бюджет)], № 8 [т. ф. № 386 (бюджет)], № 2 [т. ф. № 411 (бюджет)], № 13 [т. ф. № 396 (бюджет)].

Порядок відображення в бухгалтерському обліку касових і фактичних видатків наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків з обліку касових і фактичних видатків, здійснених за рахунок коштів загального фонду

Зміст господарської операції	КЕКВ	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1. Отримано кошти від вищого розпорядника в рахунок фінансування	х	321	701	410 000
2. Отримано до каси грошові кошти для виплати авансу на видатки на відрядження	1140	301	321	200
3. Видано кошти з каси підзвітній особі	1140	362	301	200
4. Затверджено розрахунок про використання підзвітних сум і віднесено на видатки	1140	801	362	150
5. Отримано грошові кошти до каси для оплати послуг зв'язку	1138	301	321	15

Продовження табл. 2.8

6. Перераховано постачальнику за папір і канцтовари	1131	364	321	500
7. Перераховано в порядку планових платежів за медикаменти	1132	361	321	1000
8. Підлягають оплаті рахунки за спожиту електроенергію	1163	801	675	700
9. Перераховано кошти за медобладнання	2110	364	321	3200
10. Оплачено рахунки за електроенергію	1163	675	321	700
11. Списано витрачені за лютий місяць канцтовари	1131	801	234	230
12. Отримано медобладнання:	2110	106	364	2765
– на суму вартості без ПДВ	2110	801	401	2765
– на суму ПДВ	2110	801	364	553
13. Списано витрачені медикаменти	1132	801	233	1200
14. Нараховано заробітну плату	1111	801	661	265 000
15. Нараховано допомогу за тимчасовою непрацездатністю:				
– за рахунок установи (перші 5 днів);	1111	801	661	1000
– за рахунок фонду соціального страхування	1120	652	661	10 000
16. Утримано податок з доходів фізичних осіб	1111	661	641	47 000
17. Утримано внески до Пенсійного фонду	1111	661	651	5500
18. Утримано внески до Фонду соцстраху у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	1111	661	652	1300
19. Утримано внески до Фонду соцстраху на випадок безробіття	1111	661	653	1300
20. Утримано за виконавчими листами	1111	661	668	70
21. Утримано профспілкові внески	1111	661	666	2650
22. Нараховано внески до Пенсійного фонду	1120	801	651	87 980
23. Нараховано внески до Фонду соцстраху у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	1120	801	652	3975
24. Нараховано внески до Фонду соцстраху на випадок безробіття	1120	801	653	3445
25. Нараховано внески до Фонду соцстраху від нещасних випадків на виробництві	1120	801	654	550
26. Отримано до каси грошові кошти для виплати заробітної плати та допомоги за тимчасовою непрацездатністю	1111 1113 1120	301	321	24 750 1000 12 400
27. Перераховано ПДФО до бюджету	1111	641	321	47000

Продовження табл. 2.8

28. Перераховано внески до Пенсійного фонду	1111 1120	651	321	5500 87 980
29. Перераховано внески до Фонду соц-страху у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	1111 1120	652	321	1300 3975
30. Перераховано внески до Фонду соц-страху на випадок безробіття	1111 1120	653	321	1300 3445
31. Перераховано внески до Фонду соц-страху від нещасного випадку на виробництві	1120	654	321	550
32. Перераховано за виконавчими листами	1111	668	321	70
33. Перераховано профспілкові внески	1111	666	321	2650

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте порядок складання, розгляду і затвердження кошторису доходів і видатків.
2. Визначте основні принципи бюджетного фінансування.
3. Дайте визначення поняття „розпорядник бюджетних коштів”.
4. Розкрийте особливості фінансування за відомчою структурою та через органи Державного казначейства України.
5. Дайте економічну характеристику рахунків, які використовуються для обліку фінансування бюджетних установ.
6. Визначте поняття, склад та класифікацію спеціального фонду.
7. Розкрийте сутність та порядок обліку сум за дорученнями.
8. Розкрийте сутність та порядок обліку депозитних сум.
9. Охарактеризуйте касові та фактичні видатки. Наведіть приклади.

Розділ 3. ОБЛІК ФІНАНСОВО-РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Облік касових операцій

Бюджетні установи в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності залучаються в систему дебіторсько-кредиторських розрахунків двома методами: готівковим і безготівковим.

Касові операції — це операції, під час яких грошові кошти переміщуються у вигляді готівки. Облік касових операцій здійснюється відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.04 р. № 637).

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

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

Ліміт залишку готівки в касі — це граничний розмір готівки, що може залишатися в касі на кінець робочого дня, який установлюється установою банку. Ліміти залишків готівки в касі установам, які перейшли на казначейську форму фінансування і не мають відкритих поточних рахунків у національній валюті в установах банків, установлюються органами Державного казначейства. Ліміт каси протягом року може бути змінений органами Державного казначейства України. Якщо установа фінансується через єдиний казначейський рахунок і має поточний рахунок в інших установах банків, то ліміт залишку готівки в касі в такій установі встановлюється тією установою банку, де відкрито її поточний рахунок, на підставі відповідної заявки-розрахунку з відображенням у ній показників, що мають враховувати сумарні касові обороти установи. Уся готівка понад ліміт повинна здаватись до установи банку. Понадлімітна готівка може зберігатись у касі у випадку, якщо вона була отримана з метою виплати заробітної плати, стипендій, пенсій, компенсацій, допомоги, коштів на відрядження тільки протягом трьох робочих днів. Після закінчення цього терміну невикористані за призначенням кошти підлягають поверненню до установи банку.

Касир — це матеріально відповідальна особа, на яку покладено функції щодо видачі та приймання готівки. Призначення на посаду касира відбувається на підставі наказу керівника установи, який одночасно із зарахуванням на роботу касира укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність.

Організація матеріальної відповідальності також передбачає детальний інструктаж щодо матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності, яку несе касир і настання якої спричинює застосування штрафних санкцій щодо установи відповідно до Указу Президента України „Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки” від 12.06.1995 р. № 436/95 (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Перелік штрафних санкцій за порушення касової дисципліни

Вид порушення	Форма штрафних санкцій
За перевищення встановлено ліміту залишку готівки в касі	У подвійному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожен день
За неоприбуткування (неповне і/або несвоєчасне) готівки в касі	У п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми
За перевищення строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівки під звіт без повного звіту про раніше видані кошти	У розмірі 25% виданих під звіт сум
За проведення готівкових розрахунків без надання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового касового ордера, іншого письмового документа), що підтверджував би сплату покупцем грошей	У розмірі сплачених коштів

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

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на підставі прибуткового касового ордера, який підписується головним бухгалтером або уповноваженими на це особами. При цьому особі, яка здала гроші, після отримання їх касиром, видається квитанція, підписана головним бухгалтером і касиром.

Готівку в касу з поточних (реєстраційних) рахунків касир отримує за грошовими іменними чеками. Установи, які не перейшли на казначейське обслуговування використання бюджетних і позабюджет-

них коштів, мають свою чекову книжку, яку отримують у банку і зберігають у касі разом з іншими цінностями. Решті установ грошові чеки виписуються органами державного казначейства на підставі заявки на видачу готівки. Заявки подаються органам Державного казначейства України у двох примірниках, один з яких після видачі готівки повертається розпоряднику бюджетних коштів із відповідним відбитком штампа казначея, зберігається як обов'язковий документ і є додатком до бухгалтерських реєстрів, що підтверджують обсяг та цільове направлення бюджетних коштів. Витрачати кошти, які отримані за грошовим чеком, необхідно лише на цілі, які визначені у грошовому чеку та не суперечать чинному законодавству України.

Прибуткові касові ордери і квитанції до них, а також видаткові документи необхідно заповнювати бухгалтеру лише чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів чи іншими способами, що забезпечило б належне збереження цих записів протягом установленого для зберігання документів терміну. Виправлення в касових документах забороняються. Касові ордери передаються до виконання касирів безпосередньо бухгалтером, а не через особу, що отримує або вносить гроші.

Прибуткові касові ордери та видаткові документи до передачі в касу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Журнал реєстрації побудовано таким чином, що за його даними здійснюється контроль за цільовим призначенням готівки, отриманої і витраченої установою або організацією. Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей на виплати, пов'язані з оплатою праці, реєструються після їх видачі.

Під час отримання прибуткових касових ордерів або видаткових документів касир зобов'язаний перевірити:

- наявність і справжність на документах підпису головного бухгалтера, а на видатковому документі — дозволяючого надпису керівника або осіб, які ним уповноважені;
- правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;
- наявність перелічених у документах додатків.

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

Усі касові ордери після їхнього використання касир підписує, а додані до них документи для запобігання повторного використання

погашає штампом або підписом від руки „Одержано” або „Оплачено” із зазначенням дати.

Усі факти надходження і вибуття готівки відображаються в касовій книзі.

Касова книга — це обліковий реєстр, призначений для обліку касових операцій касиром. Вона повинна бути пронумерована, прошнурована та скріплена печаткою установи або організації. Кількість аркушів у касовій книзі підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера. Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору, кульковою або чорнильною ручкою. Перші примірники залишаються в касовій книзі. Другі примірники повинні бути відривними і є звітами касира. Перші та другі примірники мають однакові номери. Виправлення в касовій книзі не допускаються, але якщо вони зроблені, то потрібно їх засвідчити підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує. На кожную іноземну валюту відкривається окрема касова книга. Записи в касовій книзі здійснюються касиром відразу після отримання або видачі грошей за кожним касовим ордером. У кінці кожного робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на наступне число і передає до бухгалтерії як звіт касира другий відривний аркуш касової книги (копію записів у касовій книзі за день) з прибутковими касовими ордерами й видатковими документами під підпис у касовій книзі.

Звіт касира — це документ, який передається касиром до бухгалтерії і являє собою відривний листок касової книги з доданими до нього прибутковими і видатковими касовими документами. Бухгалтер перевіряє правильність оформлення касових ордерів, їх обґрунтування, виконання записів у касовій книзі і виведеного залишку на кінець дня і проти кожної суми проставляє шифр кореспондуючих рахунків.

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

Облік касових операцій ведеться відповідно до Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженої наказом ДКУ від 26.12.2003 р. № 242 (*Додаток Д*).

Для обліку наявності, руху та залишків готівки в касі використовується активний рахунок 30 „Каса” в розрізі субрахунків:

- 301 “Каса в національній валюті”;
- 302 “Каса в іноземній валюті”.

Бухгалтерські записи ведуть на підставі перевірених відривних листів (другий примірник касової книги) і доданих до них документів. Сальдо і надходження грошових коштів відображають за дебетом рахунка 30 „Каса”, а видану готівку — за кредитом. Кожний день у бухгалтерії на підставі звітів касира складається меморіальний ордер № 1 [накопичувальна відомість за касовими операціями (ф. № 380 (бюджет))] для того, щоб систематизувати обороти по касі за поточний місяць.

Основні бухгалтерські проведення з обліку руху готівки в національній валюті України наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Кореспонденція рахунків з обліку касових операцій
у національній валюті**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Одержано в касу готівку за чеками з поточних, реєстраційних рахунків	301	311, 321	3500
2. Повернено в касу невикористану суму підзвітних коштів	301	362	100
3. Надійшла в касу плата за утримання дітей в інтернаті при школі, за спортивну форму, за харчування працівників за місцем роботи	301	674	750
4. Повернення попередньої оплати батькам за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	674	301	80
5. Одержано в касу спонсорські, благодійні внески та іншу гуманітарну допомогу	301	713	5700
6. Внесено з каси готівкою на поточні рахунки	311	301	8400
7. Зараховано на винну особу виявлені недостачі готівки в касі	363	301	1600

Облік операцій з іноземною валютою регламентується „Порядком відображення в обліку операцій в іноземній валюті”, затвердженим наказом ДКУ від 24 07 2001 р. № 126 (Додаток Е).

Для розрахунків іноземною валютою бюджетним установам можуть бути відкриті в уповноважених банках валюші рахунки за кожним видом іноземної валюти зокрема. Для їх відкриття в банк

подаються такі самі документи, як і для відкриття поточних рахунків у національній валюті та ліцензія НБУ на право займатися зовнішньоекономічною діяльністю.

Якщо бюджетна установа використовує у своїх операціях декілька видів валютних коштів, має декілька валютних рахунків у банку, то кількість меморіальних ордерів з обліку іноземної валюти повинна відповідати кількості видів валюти і рахунків у банку. При цьому ордери нумеруються відповідно № 1-1, 2-2, 3-1, 3-2 тощо.

У реєстрах бухгалтерського обліку операції з іноземною валютою повинні відображатися паралельно як в іноземній, так і в національній валюті України. З цією метою в меморіальних ордерах для кожного запису валютних операцій передбачають один рядок для суми в іноземній, а другий — у національній валюті за одним порядковим номером.

Основні бухгалтерські проведення з обліку руху готівки в іноземній валюті наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Кореспонденція рахунків з обліку касових операцій в іноземній валюті

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Одержано готівкою іноземну валюту в касу	302	318	3500
2. Видано з каси іноземну валюту під звіт	362	302	1080
3. Отримано в касу кошти в іноземній валюті кошти, що надійшли як благодійні внески	302	713	3000
4. Внесено на банківський рахунок з каси установи іноземну готівку	318	302	2500
5. Нараховано курсову різницю на залишок валютних коштів на рахунку в банку:			
— при підвищенні курсу іноземної валюти	318	442	750
— при зниженні курсу іноземної валюти	442	318	570
6. Повернуто в касу невикористану суму авансу підзвітною особою в національній валюті	301	362	80

3.2. Облік безготівкових операцій

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

Безготівкові розрахунки здійснюються на основі таких принципів:

- обов’язкове зберігання установами коштів на реєстраційному або поточному рахунках банків (крім перехідних залишків у касі);
- відсутність права вибору установи банку для відкриття рахунка, оскільки перелік уповноважених банків, які обслуговують бюджетні установи, обмежений постановою НБУ. Крім того, реєстраційні рахунки відкриваються не в установах банків, а в органах Державного казначейства;
- самостійність вибору бюджетною установою форм безготівкових розрахунків. Установи банків можуть тільки рекомендувати, яку форму розрахунків використовувати;
- терміновість здійснення платежів;
- списання коштів із рахунків установи здійснюється тільки за розпорядженням власника;
- проведення платежів у межах залишків коштів на рахунках платника.

Основні завдання обліку розрахункових операцій у бюджетних установах:

- своєчасне відображення наявності та руху грошових коштів на рахунках бюджетних установ;
- забезпечення контролю за раціональним використанням коштів на реєстраційних і поточних рахунках бюджетних установ;
- правильність відображення розрахункових операцій;
- забезпечення контролю за своєчасністю платежів і дотриманням установленого порядку розрахунків;
- забезпечення своєчасного проведення інвентаризації розрахунків та достовірного відображення у звітності стану розрахунків.

Згідно з Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою НБУ від 21.01.2004 р. за № 22 безготівкові розрахунки здійснюються за такими формами розрахункових документів:

- меморіального ордера;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- платіжної вимоги;
- розрахункового чека;
- акредитива.

Зараз найбільш розповсюдженою формою безготівкових розрахунків у бюджетній сфері є розрахунки за допомогою платіжних доручень.

Меморіальний ордер — це розрахунковий документ, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій зі списання коштів з рахунка платника, внутрішньобанківських операцій відповідно до нормативно-правових актів Національного банку.

Розрахунки за допомогою меморіальних ордерів проводяться для:

- часткової оплати розрахункових документів;
- документального підтвердження операцій перерахування з банківських рахунків на користь отримувачів коштів на рахунок банку.

Платіжне доручення — це розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача. Так, при розрахунках платіжними дорученнями ініціатором платежу виступає платник.

Платіжні доручення використовуються для розрахунків між установами, організаціями та підприємствами за отримані товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги); за товарно-матеріальні цінності і послуги в порядку попередньої оплати; при авансових платежах; при платежах до бюджету, органам соціального страхування, оплаті претензій по якості і недостатці продукції, штрафів, пені; погашення кредиторської заборгованості, а також для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості суб'єктів господарської діяльності.

За бажанням у платіжному дорученні платник може вказати дату валютування (тобто період між датою надходження доручення на списання коштів у банк і датою зарахування списаних коштів на рахунок одержувача), але тільки якщо така можливість передбачена в договорі на розрахунково-касове обслуговування з банком. Це означає, що платник може самостійно вказати дату зарахування коштів на поточний рахунок одержувача. Проте період валютування не може перевищувати трьох робочих днів.

Інструкція Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті передбачає застосування платіжної вимоги-доручення, що виписується постачальником. Покупець акцептує вимогу-доручення і здає її до банку. Вона приймається до виконання банком покупця тільки за наявності коштів на поточному рахунку покупця і за його письмової згоди оплатити повністю або частково платіжну вимогу-доручення, що повинно бути затверджене підписами осіб, уповноважених розпоряджатися поточним рахунком, і печаткою платника.

Платіжна вимога-доручення — це комбінований документ, який складається з двох частин: верхньої — вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; та нижньої — доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунка визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Платіжна вимога-доручення заповнюється постачальником і передається покупцеві разом з відвантаженою продукцією або після надання послуг. При отриманні покупцем даного документа і за наявності коштів на його поточному рахунку він вказує прописом суму, що належить до сплати, і код поточного рахунка. Потім цей документ передається до банку на оплату. Якщо ж у момент отримання платіжної вимоги-доручення грошових коштів немає в потрібному обсязі, то в міру їх накопичення виписуються платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимоги-доручення.

Платіжна вимога — розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі договірної списання отримувача до банку, який обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунка платника на рахунок отримувача.

Розрахунковий чек — розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітента, в якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів.

Банк-емітент — банк, що відкрив акредитив або здійснив емісію цінних паперів, платіжних карток, або видав розрахунковий чек (розрахункову чекову книжку).

Чекодавець — юридична або фізична особа, яка здійснює платіж за допомогою чека та підписує його.

Чекотримач — підприємство або фізична особа, яка отримує кошти за чеком.

Чеки використовуються лише для безготівкових перерахувань з рахунка чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті готівкою (як виняток — фізичні особи можуть обмінювати чек на готівку або отримувати здачу із суми чека готівкою, але не більше ніж 20% суми цього чека).

Чеки та чекові книжки є бланками суворого обліку. Строк дії чекової книжки — один рік, чека, який видається фізичній особі для одноразового розрахунку, — три місяці з дати їх видачі. Чек із чеко-

вої книжки пред'являється до оплати в банк чекотримача протягом 10 календарних днів, день виписки чека не враховується.

Акредитив — договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручас іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж. За операціями за акредитивами всі зацікавлені сторони мають справу лише з документами, а не з товарами, послугами або іншими видами виконання зобов'язань, з якими можуть бути пов'язані ці документи.

3.3. Облік розрахунків з підзвітними особами

Підзвітними особами є працівники даної установи, які отримали грошові суми на звіт для майбутніх господарських витрат, на відрядження та наукові експедиції. Через підзвітних осіб може виплачуватися і заробітна плата, якщо в установі не передбачена за штатним розписом посада касира або якщо через віддаленість обслуговуваної установи розрахунково-платіжна відомість не може бути повернута довіреною особою в касу централізованої бухгалтерії протягом трьох робочих днів, відведених на виплати заробітної плати готівкою.

Перелік підзвітних осіб затверджується розпорядженням керівника установи. Для одержання грошей під звіт підзвітна особа звертається з заявою на ім'я керівника установи і якщо за нею не рахується заборгованості за попереднім авансом, то керівник установи дає дозвіл на видачу грошей під звіт. Працівники, які одержали готівку на звіт, зобов'язані подати до бухгалтерії авансовий звіт про витрачені суми, до якого повинні бути додані всі виправдовуючі документи (акт закупівлі, чеки, квитанції, рахунки магазинів, готелів, залізничні, авіаційні та інші проїзні квитки). Обов'язковим реквізитом авансового звіту є резолюція керівника чи уповноваженої ним особи про затвердження вказаної суми витрат і його підпис.

Відповідно до п. 2.11 Положення про ведення касових операцій в національній валюті України № 637 видача готівкових коштів під звіт на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту, дозволяється на строк не більше ніж 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, а на всі

інші виробничі (господарські) потреби на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівкових коштів під звіт.

Якщо підзвітній особі одночасно видана готівка як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань (у тому числі для закупівлі сільськогосподарської продукції в населення та заготівлі вторинної сировини), то строк, на який видана готівка під звіт на ці завдання, може бути продовжено до завершення терміну відрядження.

Видача відповідній особі готівкових коштів під звіт проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше отримані під звіт суми.

Основна маса авансів видається під звіт на службові відрядження в межах сум, необхідних відрядженим особам на оплату вартості проїзду до місця відрядження і назад, добових і витрат на наймання житлового приміщення.

Службове відрядження — це поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації на певний строк в інший населений пункт для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Порядок оплати службових відряджень регулюється Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордоном, затвердженою Наказом МФУ від 13.08.98 № 59 (зі змінами і доповненнями) та Постановою КМУ від 23.04.99 р. № 663 „Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” (з подальшими змінами).

Головним обмеженням у відрядженнях працівників бюджетної сфери, на відміну від підприємств інших форм власності, є залишок коштів за КЕКВ 1140 „Видатки на відрядження”. Якщо відповідних коштів недостатньо, то про відрядження можна забути.

Термін відрядження працівника в межах України не може перевищувати 30 календарних днів, за кордоном — не більше ніж 60. Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками в посвідченні про відрядження про дату вибуття та прибуття до місця постійної роботи.

За час відрядження працівнику, відправленому у відрядження, виплачуються добові за кожен день (включаючи день вибуття і день прибуття).

Добові витрати — це окремий вид витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, призначених на опла-

ту харчування та фінансування інших особистих потреб фізичної особи, понесених у зв'язку з її відрядженням.

Встановлено такі граничні норми добових витрат:

- а) у разі якщо до рахунків на оплату вартості проживання в готелях не включаються витрати на харчування, для відряджень у межах України — 30 грн, для відряджень за кордон — 280 грн;
- б) у разі якщо до рахунків вартості проживання в готелях включаються витрати на:
 - одноразове харчування, для відряджень у межах України — 24 грн, для відряджень за кордон — 224 грн;
 - дворазове харчування, для відряджень у межах України — 18 грн, для відряджень за кордон — 154 грн;
 - триразове харчування, для відряджень у межах України — 12 грн, для відряджень за кордон — 98 грн.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний протягом трьох робочих днів подати Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Залишок невитраченої суми повертають до каси в грошових одиницях, у яких був виданий аванс, але не пізніше трьох робочих днів після повернення з відрядження. Разом із звітом подають виправдовувальні документи.

Підзвітна особа повинна пред'являти до бухгалтерії лише оригінали виправдовувальні документів. Так, компенсують кошти, витрачені лише на (п. 1.7 р. I та п. 1.4. р. II Інструкції про відрядження, п. 6 Постанови № 663):

- проїзд (включаючи перевезення багажу) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження (у міському транспорті — метро, тролейбуси, трамваї, рейсові автобуси тощо (крім таксі) за умови, що не було надано безкоштовного засобу пересування. Проїзд, наприклад, залізницею у м'якому вагоні можливий тільки з письмового дозволу керівника в довільній формі;
- користування постільними речами в поїздах;
- техогляд, стоянку, паркування, а також збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами та водними переправами в разі відрядження за кордон на службовому авто;
- бронювання місць у готелях, але в розмірах не більш як 50% вартості місця за добу;
- проживання;
- побутові послуги, які включено до рахунків на оплату вартості проживання в готелях (прання, прасування, чистка та лаго-

- дження одягу, взуття чи білизни), але не більше ніж 10% добо-
вних до країни відрядження (за всі дні відрядження);
- комісійні в разі обміну валюти;
- отримання віз, обов’язкове страхування (за наявності полісів,
а також ксерокопії сторінок закордонного паспорта, завірені
відділом кадрів та головним бухгалтером);
- службові телефонні переговори, проведені в розмірах, погод-
жених з керівником;
- чайові, сума яких включена до рахунка згідно із законами кра-
їни перебування;
- добові.

Розрахунки з підзвітними особами обліковують на субрахунку 362 „Розрахунки з підзвітними особами” до синтетичного рахунка 36 „Розрахунки з різними дебіторами”. На цьому ж субрахунку обліко-
вують видані в підзвіт талони на бензин, талони на проїзд у міському
транспорті та інші грошові документи, а також кошти на виплату за-
робітної плати (в окремих випадках).

Операції з обліку розрахунків з підзвітними особами оформля-
ються певними бухгалтерськими проведеннями (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Видано аванс підзвітній особі в національній ва- люті	362	301	250
2. Подано звіт про витрачені підзвітні суми на при- дбання матеріалів, продуктів харчування тощо	231–239	362	1500
3. Списано витрачені кошти на витрати на відряд- ження	801, 802, 811	362	570
4. Повернено в касу невикористаний підзвітною особою аванс у національній валюті	301	362	50

Усі ці господарські операції відображають у меморіальному ор-
дері № 8 — „Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними
особами” [т. ф. № 86 (бюджет)], записи в якому здійснюють лінійно-
позиційним методом, поєднуючи синтетичний та аналітичний обліки.
При цьому методи в одному рядку записують як суму виданого авансу
окремій підзвітній особі, так і суму витрат згідно із затвердженим ава-
нсовим звітом, виводять залишок на кінець звітного періоду за підзвіт-
ною особою або за установою. При видачі одній особі декілька разів

авансів протягом місяця її прізвище буде повторюватися в накопичувальній відомості відповідно до кількості отриманих авансів. Загальні підсумки накопичувальної відомості (за вирахуванням операцій з руху коштів у касі) переносять до книги Журнал-Головна.

3.4. Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків

У фінансово-господарській діяльності бюджетних установ мають місце випадки, коли в результаті перевірок, ревізій, інвентаризацій виявляються суми нестач, розкрадання матеріальних цінностей, грошових коштів, а також суми від псування матеріальних цінностей, які повинні бути відшкодовані за рахунок винних осіб.

Розмір збитків, які підлягають відрахуванню з винних осіб, розраховується відповідно до Закону України „Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” № 217-95-ВР та „Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”, затвердженого постановою КМУ від 22.01.1996 р. за № 116 (з подальшими змінами).

Так, розмір збитків від розкрадання, недостач, псування матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням суми зносу), але не нижче ніж 50% балансової вартості на момент установлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Держкомстат, відповідного розміру податку на додану вартість і розміру акцизного збору за формулою

$$P_3 = [(B_v - A) \times I_{\text{інф}} + A_{36} + \text{ПДВ}] \times k,$$

де P_3 — розмір збитків, грн;

B_v — балансова вартість на момент установлення факту розкрадання, нестачі, псування матеріальних цінностей, грн;

A — амортизаційні відрахування (знос), грн;

$I_{\text{інф}}$ — загальний індекс інфляції, що розраховується на підставі визначених Держкомстатом індексів інфляції (як добуток помісячних індексів);

A_{36} — розмір акцизного збору, грн;

ПДВ — розмір податку на додану вартість, грн;

k — коефіцієнт відшкодування суми збитків винною особою.

Розмір коефіцієнта відшкодування для втрачених, зіпсованих матеріальних цінностей різний (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Коефіцієнт для розрахунку суми відшкодування завданих збитків

Вид матеріальних цінностей	База розрахунку збитків	k
Тварини	Закупівельні ціни	1,5
Банкнотний папір	Максимальна сума грошей, що може бути виготовлена на цьому банкнотному папері	1,5
Вузли й агрегати, деталі, напівфабрикати тощо, які виготовляються для внутрішньовиробничих потреб, а також продукція, виробництво якої не закінчено	Собівартість з нарахуванням середньої норми прибутку на певну продукцію	2
Фруктово-ягідні соки, консервовані з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію	Оптова ціна підприємства-виробника з урахуванням податку на додану вартість	2
Дорогоцінні метали	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	2
Дорогоцінне каміння (крім огранованого)	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	2
Алмазні інструменти та алмазні порошки	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	2
Спирт етиловий питний, спирт етиловий ректифікований, спирт етиловий сирець	Оптова ціна підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору та податку на додану вартість	3
Іноземна валюта та платіжні документи в іноземній валюті	Вартість валютних цінностей, перерахована у валюту України за обмінним курсом НБУ на день виявлення завданих збитків	3
Ограноване дорогоцінне каміння	Ринкова ціна, що діє на дату виявлення збитків	3
Бланки цінних паперів, документів суворого обліку (1)	Номінальна вартість, зазначена на бланках цінних паперів (документах) суворого обліку, або вартість цих документів, встановлена законодавством	5
Бланки цінних паперів, документів суворого обліку (2)	Вартість придбання (виготовлення) бланків документів, на яких не зазначена номінальна вартість (або вартість не встановлена законодавством)	50
Захищений папір, персоніфікована захисна стрічка	Вартість такої стрічки або паперу	5000
Матеріальні цінності, що підлягають списанню на видатки в міру їх придбання	Ринкова ціна на аналогічні матеріальні цінності, зменшена пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни	—
Продовольчі товари, роздрібні ціни на які дотуються	Роздрібна ціна плюс дотація	—

Із сум, стягнутих відповідно до „Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” № 116, здійснюється відшкодування збитків, які завдані установі, а залишок коштів перераховується до бюджету.

Для обліку розрахунків за зазначеними сумами призначено субрахунок 363 „Розрахунки за відшкодування завданих збитків”. У дебет цього субрахунку на підставі оформлених належним чином документів (актів перевірки, ревізії, інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей, ухвали суду) записується сума завданих збитків; за кредитом — записуються суми, що надійшли в касу або утримані із заробітної плати, стипендій на відшкодування завданих установі збитків.

Операції з обліку розрахунків щодо відшкодування завданих збитків відображаються у різних меморіальних ордерах:

- на списання необоротних активів — у меморіальному ордері № 9;
- на списання продуктів харчування — у меморіальному ордері № 12;
- на списання нестачі грошей та оприбуткування відшкодованої суми — у меморіальному ордері № 1 тощо.

Операції з обліку розрахунків з підзвітними особами оформляються бухгалтерськими проведеннями (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з відшкодування завданих збитків

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Списана нестача необоротних активів, виявлена при інвентаризації і віднесена за рахунок винних осіб:			
– на суму зносу	131	101–109	12 500
– на залишкову вартість	401	101–109	4500
– на суму відшкодування за рахунок винних осіб	363	642	19 200
2. Списана і віднесена за рахунок винних осіб нестача матеріалів і продуктів харчування за обліковими цінами	363	232	575
3. Списана і віднесена за рахунок винних осіб нестача малоцінних та швидкозношуваних предметів			
– за обліковою ціною	411	221	800
– за ціною відшкодування завданих збитків	363	642	1920
4. Надійшли до каси суми відшкодування від винних осіб	301	363	21 480
5. Відрахована із зарплати сума відшкодування завданих збитків	661	363	215

Аналітичний облік розрахунків з винними особами ведеться в спеціальних картках або у відомостях (книгах) за кожною особою зокрема до повного погашення або списання суми заборгованості. Останнє можливе за рішенням суду або при неможливості відшкодування заборгованості з об'єктивних причин (безнадійна заборгованість, щодо якої минув термін позовної давності).

3.5. Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами

У практичній діяльності бюджетних установ не завжди розрахунки з іншими підприємствами чи фізичними особами здійснюються одночасно з передачею майна, виконанням робіт, наданням послуг тощо. У зв'язку з цим у бюджетній установі виникає дебіторська чи кредиторська заборгованість.

Дебіторська заборгованість — це сума заборгованостей дебіторів перед установою на визначену дату. Дебіторами можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, які заборгували бюджетній установі грошові засоби, їх еквіваленти чи інші активи.

Кредиторська заборгованість — це вагома частина зобов'язань бюджетних установ, у тому числі поточних і довгострокових, які найчастіше виникають через невиконання установами своїх обов'язків.

Облік дебіторської заборгованості в бюджетних ведеться на рахунку 36 „Розрахунки з іншими дебіторами” з розподілом на субрахунки:

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

На субрахунку 361 „Розрахунки в порядку планових платежів” обліковуються розрахунки з постачальниками в порядку планових платежів, коли умовами угоди передбачена сплата не за окремими операціями, а шляхом періодичного перерахування в певні строки і в установлених розмірах. Аналітичний облік розрахунків за продукти харчування, медикаменти, перев'язувальні матеріали, що здійснюють у порядку планових платежів, ведеться за кожним постачальником у розрізі кодів економічної класифікації в меморіальному ордері № 7.

Розрахунки з постачальниками в порядку планових платежів у бюджетних установах застосовуються за наявності постійних госпо-

дарських зв'язків із різними установами за поставку матеріальних цінностей та надання послуг при розрахунках із продовольчими базами, за продукти харчування, госпрозрахунковими аптеками — за медикаменти, за автомобільні послуги — з автопідприємствами.

Ці розрахунки здійснюються не за кожною окремою угодою, а шляхом періодичного перерахування постачальникам коштів із поточних та реєстраційних рахунків.

Суми авансових платежів і строки перерахування встановлюються сторонами за місяць або квартал, виходячи з періодичності платежів, обсягів поставок, закупок за договорами або фактичної поставки за минулий місяць.

Надходження матеріальних цінностей у порядку планових платежів оформляється таким бухгалтерським записом — дебет субрахунків 232, 233, 331, 801, 802 та кредит субрахунка 361.

Поділ установ, організацій та підприємств на дебіторів і кредиторів переважно умовний і визначається бюджетною установою самостійно, виходячи зі змісту першої операції або переважно дебетового чи кредитового сальдо. Таким чином, якщо першою подією є попередня оплата за товар (роботи, послуги), то такі розрахунки обліковують як дебіторську заборгованість на активному субрахунку 364 „Розрахунки з іншими дебіторами”. Якщо першою операцією є отримання цінностей (робіт, послуг) з їх подальшою оплатою, то такі розрахунки обліковують на субрахунку 675 „Розрахунки з іншими кредиторами”.

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

За дебетом субрахунка 364 відображається виникнення та збільшення дебіторської заборгованості, а за кредитом — її погашення. Відповідно за кредитом субрахунка 675 відображається виникнення та збільшення кредиторської заборгованості, а за дебетом — її погашення (табл. 3.7).

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з річними дебіторами ведеться в меморіальному ордері № 4 — накопичувальній відомості [т.ф. № 408 (бюджет)], а з різними кредиторами — в меморіальному ордері № 6 — накопичувальній відомості [т.ф. № 409 (бюджет)].

Таблиця 3.7

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з іншими
дебіторами і кредиторами**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Відображається сума виручки від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд), придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:			
– на реалізаційну вартість	364, 675	711	24 300
– на суму ПДВ	364, 675	641	4860
2. Перераховано постачальникам за матеріальні цінності і послуги:			
– попередня оплата	364	311, 313 321, 323	12 360
– після одержання матеріальних цінностей	675	311, 313 321, 323	7910
3. Одержані від постачальників матеріали і продукти харчування:			
а) вартість без ПДВ:			
– оплачених раніше;	231–239	364	1500
– оплачених після одержання	231–239	675	940
б) на суму ПДВ з вартості матеріалів:			
– придбаних за рахунок колітів загального фонду;	801, 802	364, 675	750
– придбаних за рахунок коштів спецфонду (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	811–813 (641)	364, 675	2310
4. Нарахована плата за надані послуги з оренди приміщень, квартирної плати, за транспортні послуги та інші платні послуги	364	741	800
5. Надійшли кошти за оренду приміщень, за транспортні послуги та інші платні послуги	313, 318 323	364	800

Облік розрахунків ведеться позиційним способом, сальдо виводиться з кожного випадку отримання товарів (послуг) та їх оплати. Аналітичний облік розрахунків зі студентами та учнями за користування гуртожитком, квартирнаймачами; а квартирну плату і комунальні послуги ведуть у спеціальних оборотних відомостях, підсумки яких, переносять до меморіального ордера № 4. Загальне сальдо розрахунків з дебіторами і кредиторами може бути розгорнутим (дебето-кредитовим). У такому вигляді загальне сальдо переноситься до книги „Журнал-Головна книга” і до Балансу (ф. № 1).

3.6. Облік довгострокових зобов'язань

Довгострокові зобов'язання — це ті, погашення яких не передбачається в поточному бюджетному році [відповідно до Бюджетного кодексу, бюджетний період (рік) для всіх бюджетів відповідає календарному року, що починається 01 січня і закінчується 31 грудня]. Отже, якщо в грудні виникнуть зобов'язання, які установа повинна буде погасити в січні наступного року, то вони повинні бути враховані як довгострокові.

До поточних зобов'язань відносяться ті, які передбачається погасити протягом одного бюджетного року. Наприклад, зобов'язання, що виникли в січні, з приблизною датою погашення в грудні того самого року є поточними (зі страхування, з оплати праці, за податками і платежами до бюджету, за операціями з іншими кредиторами тощо).

Таким чином, тривалість часового проміжку між виникненням зобов'язань і їх погашенням принципового значення в класифікації зобов'язань на довгострокові і поточні не має. Головне, в якому році вони виникають і в якому погашаються.

Для обліку довгострокових зобов'язань планом рахунків передбачено 5-й клас „Довгострокові зобов'язання”, що включає три рахунки:

- 50 „Довгострокові позики”;
- 51 „Довгострокові векселі видані”;
- 52 „Інші довгострокові зобов'язання”.

Рахунок 50 „Довгострокові позики” в розрізі субрахунків, які показують, що головною характеристикою для довгострокових позик є їх банківське чи небанківське походження:

- 501 „Довгострокові кредити банків”;
- 502 „Відстрочені довгострокові кредити банків”;
- 503 „Інші довгострокові позики”.

На субрахунку 501 „Довгострокові кредити банків” обліковуються суми довгострокових кредитів, одержані в установах банків у національній та іноземній валюті відповідно до чинного законодавства, термін сплати яких настане в наступні бюджетні роки.

На субрахунку 502 „Відстрочені довгострокові кредити банків” обліковуються суми відстрочених довгострокових кредитів, одержаних в установах банків.

На субрахунку 503 „Інші довгострокові позики” обліковуються суми інших довгострокових позик, одержаних установою згідно з чинним законодавством.

За кредитом субрахунків рахунка 50 відображаються суми наявних довгострокових зобов'язань установи, а за дебетом — їхнє погашення чи їхнє переведення в поточні зобов'язання.

Рахунок 51 „Довгострокові векселі видані” має всього лише один субрахунок 511 „Видані довгострокові векселі”, на якому обліковуються векселі, видані бюджетними установами з зобов'язанням їхнього погашення, дата якого припадає на наступні бюджетні роки. За кредитом рахунка відображаються зобов'язання бюджетних установ за виданими ними векселями, а за дебетом — їх погашення чи переведення в поточну заборгованість.

Усі інші довгострокові фінансові зобов'язання бюджетних установ, що не знайшли свого відображення на рахунках 50 і 51, відображаються по рахунку 52 „Інші довгострокові фінансові зобов'язання”. Рахунок 52, так само як і 51 рахунок, має лише один субрахунок 521 „Інші довгострокові фінансові зобов'язання”. За кредитом відображаються довгострокові фінансові зобов'язання, наприклад за випущеними облігаціями, а за дебетом — їх погашення (списання) чи переведення до складу поточної заборгованості.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо виникнення довгострокових зобов'язань (отримання та погашення довгострокових позик і кредитів) наведено в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Кореспонденція рахунків з обліку довгострокових позик

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Отримано довгостроковий кредит банку на поточний рахунок	319	501	15 000
2. Відстрочення терміну погашення довгострокового кредиту в установі банку	501	502	15 000
3. Нараховано відсотки за банківський кредит	821	675	2000
4. Перераховано установою на рахунок банку відсотки за кредит	675	319	2000
5. Частково погашений відстрочений довгостроковий кредит	502	319	7000
6. Суму довгострокового кредиту переведено до складу поточної заборгованості.	501	611	10 000
7. Отримання короткострокового кредиту в установі банку	319	601	8500
8. Відстрочення терміну погашення короткострокового кредиту в установі банку	601	602	8500
9. Відображення поточної заборгованості з довгострокового кредиту в установі банку	611	501	8500

3.7. Облік розрахунків за виконані роботи та надані послуги

Щоб забезпечити свою господарську діяльність, бюджетні установи вступають у договірні взаємовідносини з різними підприємствами і організаціями, які виконують для них певні роботи (надають послуги).

Одним із видів поточних зобов'язань бюджетних установ є кредиторська заборгованість постачальникам і підрядчикам за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги.

Постачальники — це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт тощо).

Підрядники — спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

Розрахунки з постачальниками і підрядниками за виконані роботи та надані послуги проводяться на підставі документів постачальників:

- накладних;
- рахунків-фактур;
- актів прийнятих робіт, послуг;
- товарно-транспортних накладних.

Облік розрахунків з постачальниками, підрядниками і замовниками за виконані роботи з капітального будівництва і надання послуг у наукових бюджетних установах, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах здійснюється на рахунку 63 „Розрахунки за виконані роботи” в розрізі субрахунків:

- 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;
- 632 „Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки з бюджетної тематики”;
- 633 „Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень”;
- 634 „Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті”;
- 635 „Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами”.

На субрахунку 631 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками” обліковуються розрахунки з постачальниками за будівельні

матеріали, конструкції та деталі, обладнання для устаткування та розрахунки з підрядниками за конструкції і деталі, передані їм для будівництва та монтажу, та за виконані будівельно-монтажні роботи.

Аналітичний облік ведеться в розрізі кожної підрядної організації.

На субрахунок 632 „Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів” обліковуються розрахунки з підприємствами та організаціями з виконання ними замовлень на дослідно-конструкторські розробки для науково-дослідних установ. В обліку перераховані суми авансу та розрахунки за виконану роботу відображаються за дебетом субрахунка 632, при цьому кредитуються субрахунки: 311 „Поточні рахунки на видатки установи” — якщо установа не переведена на казначейське обслуговування; 312 „Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам” — при казначейському обслуговуванні кошторисів установи; 321 „Реєстраційні рахунки”; 322 „Особові рахунки”. За кредитом субрахунка 632 відображаються прийняті вироби, при цьому дебетуються субрахунки класів 1 „Необоротні активи” і 2 „Запаси”.

Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного замовлення.

На субрахунок 633 „Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень” обліковуються розрахунки із замовниками за виконані роботи або надані послуги та за реалізовані готові вироби, а також розрахунки з підприємствами і організаціями за роботи, виконані учнями в процесі виробничого навчання в навчальних закладах професійно-технічної освіти.

Вартість наданих послуг, реалізованих готових виробів, виготовлених у навчально-виробничих майстернях, а також суми винагород, які підлягають виплаті учням навчальних закладів за виконані ними роботи на підприємствах і в організаціях, і суми, направлені на розширення навчальної бази, поліпшення культурно-побутового обслуговування учнів тощо відображаються за дебетом субрахунка 633 і кредитом одного із рахунків: 669 „Інші розрахунки за виконані роботи”; 721 „Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень”; 713 „Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду”.

Отримана виручка від реалізації чи наданих послуг записується за кредитом субрахунка 633 і дебетом (якщо установа не переведена на казначейське обслуговування) 316 „Поточні рахунки для обліку інших коштів спеціального фонду” або 326 „Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших коштів спеціального фонду”.

Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного замовника.

Субрахунок 634 „Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті” передбачений для обліку розрахунків із замовниками за виконані, згідно з договорами, науково-дослідні роботи.

За дебетом субрахунка 634 відображаються надані рахунки за науково-дослідні роботи із кореспонденцією за кредитом субрахунку 723 „Реалізація науково-дослідних робіт за договорами”. У кредит субрахунку 634 записуються отримані кошти від замовників, при цьому дебетується субрахунок 313 „Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги” — при казначейському обслуговуванні кошторисів установи; 323 „Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги” — при отриманому авансуванні робіт; 351 „Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи”.

Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного виду науково-дослідних робіт.

Таблиця 3.9

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за виконані роботи

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Надійшли аванси від замовників за договорами на виконання науково-дослідних робіт	313, 323	351	12 760
2. Обліковано аванси, одержані від замовників за науково-дослідні роботи за договорами	351	634	12 760
3. Здано замовникам частково виконані науково-дослідні роботи за вартістю, що передбачена в договорі	634	723	11 850
4. Перераховано з поточного рахунка установі за виконані нею замовлення для науково-дослідних робіт за тематикою загального фонду бюджету	632	311	21 600
5.1. Прийнято, згідно з актом, виготовлені прилади для науково-дослідних робіт	104	632	15 400
5.2. Одночасно зроблено запис на збільшення власного капіталу	801, 802	401	15 400
6. Оплачено прямі видатки при виробництві продукції і при виконанні науково-дослідних робіт за договорами	821- 823	301, 313 323, 362 635	7860

На субрахунку 635 „Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами” обліковуються розрахунки з виконавцями, які залучені для виконання окремих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт за господарськими договорами науково-дослідної установи. Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного співвиконавця.

Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку розрахунків за виконані роботи наведена в табл. 3.9.

3.8. Облік розрахунків за податками та платежами

У процесі виконання Кошторису доходів і видатків бюджетні установи є платниками податків та платежів, передбачених Законом України „Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. № 1251-XII (з подальшими змінами).

Згідно з п. 7.11.1 ст. 7 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (зі змінами), пільги з оподаткування неприбуткових організацій надаються лише тим установам і організаціям, які внесені до Реєстру неприбуткових установ і організацій.

Відповідно до п. 7.11.2 закону, від оподаткування звільняються доходи неприбуткових організацій, створених органами державної влади України, органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок відповідних бюджетів у вигляді:

- коштів або майна, що надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань;
- коштів або майна, що надходять таким неприбутковим організаціям, як компенсація вартості отриманих державних послуг;
- пасивних доходів, отриманих у вигляді відсотків, дивідендів, страхових виплат чи відшкодувань;
- роялті.

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

Державні послуги — це будь-які платні послуги, обов’язковість отримання яких встановлюється законодавством та які надаються фі-

зичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та створеними ними установами й організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів.

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

Так, постановою КМУ від 17.09.1996 р. № 1138 затверджено „Перелік платних послуг, які можуть надаватися в державних та комунальних закладах охорони здоров'я, вищих медичних навчальних закладах та науково-дослідних установах” (зі змінами); постановою від 20.01.1997 р. № 38 — „Перелік платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами” (зі змінами), постановою від 05.06.1997 р. № 534 — „Перелік платних послуг, які можуть надаватися закладами культури і мистецтва, заснованими на державній та комунальній формі власності”, постановою від 04.06.2007 р. № 795 — „Перелік платних послуг, які можуть надаватися органами та підрозділами Міністерства внутрішніх справ”. Подібні переліки діють і в інших галузях бюджетної сфери.

Законом України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами) визначено категорії платників податку, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік оподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, податкові зобов'язання та податкові кредити.

Так, особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку на додану вартість (далі — ПДВ) у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, що підлягають оподаткуванню ПДВ, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останніх 12-ти календарних місяців, сукупно перевищує 300 000 грн (без урахування податку на додану вартість).

У той же час деякі операції бюджетних установ не є об'єктами оподаткування ПДВ і звільнені в законодавчому порядку від оподаткування ПДВ (табл. 3.10).

**Операції бюджетних установ, які не є об'єктами оподаткування
ПДВ та звільнені від нього**

Посилання	Господарська операція
п.п. 3.2.6	Оплата вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування та обов'язковість отримання (поставки) яких установлюється законодавством, включаючи плату за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо
п.п. 3.2.9	Безоплатна передачі в державну власність чи комунальну власність територіальних громад сіл, селищ, міст або в їхню спільну власність об'єктів усіх форм власності, які перебувають на балансі одного платника податку і передаються на баланс іншого платника податку, якщо такі операції здійснюються за рішеннями Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, прийнятими в межах їх повноважень. Це положення поширюється на: – операції з безоплатної передачі об'єктів з балансу платника податку, майно якого перебуває в державній або комунальній власності, на баланс іншої юридичної особи, майно якої перебуває відповідно в державній або комунальній власності; – операції з безоплатної передачі неприватизованих об'єктів житлового фонду (включаючи місця загального користування та прибудинкові будівлі і споруди), а також об'єктів соціальної інфраструктури (в тому числі об'єктів їх незавершеного будівництва) з балансу платника податку на баланс юридичної особи, майно якої перебуває в державній або комунальній власності, чи безпосередньо на баланс відповідної місцевої ради
п.п. 3.2.10	Поставка позашкільними навчальними закладами вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти
п.п. 5.1.1	Поставка вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами і куточками, які виконують функції роздаточних пунктів, у порядку і за переліком продуктів, установленими Кабінетом Міністрів України
п.п. 5.1.3	Поставка послуг з виховання та освіти дітей дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури; послуг з дошкільного виховання, початкової, середньої, професійно-технічної та вищої освіти закладами, які мають спеціальний дозвіл (ліцензію) на поставку таких послуг, незалежно від їх організаційно-правового статусу та форми власності, згідно з переліком таких послуг, визначеним Кабінетом Міністрів України, а також послуг з розміщення учнів або студентів в інтернатах або гуртожитках

Продовження табл. 3.10

п.п. 5.1.4	Поставка товарів спеціального призначення для інвалідів за переліком, установленим Кабінетом Міністрів України, уповноваженому органу державної виконавчої влади, у тому числі легкових автомобілів для інвалідів, з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів, а також операції з їх безоплатної передачі інвалідам у випадках, визначених законодавством
п.п. 5.1.6	Поставка послуг з реєстрації актів громадянського стану державними органами, уповноваженими здійснювати таку реєстрацію згідно із законодавством
п.п. 5.1.8	Поставка послуг з охорони здоров'я згідно з переліком, установленим Кабінетом Міністрів України, закладами охорони здоров'я, які мають ліцензію на поставку таких послуг, а також поставки послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на поставку таких послуг
п.п. 5.1.9	Поставка путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України фізичних осіб віком до 18 років
п.п. 5.1.10	Поставки в порядку та в межах норм, установлених Кабінетом Міністрів України, послуг з: – утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, кімнатах-розподільниках установ МВС України; – утримання осіб у будинках для престарілих та інвалідів; – харчування та облаштування на нічліг осіб, які не мають житла, у спеціально відведених для цього місцях; – харчування дітей у школах, професійно-технічних училищах та громадян у закладах охорони здоров'я; – харчування, забезпечення речовим майном, комунально-побутовими та іншими послугами, що надаються спецконтингенту в установах пенітенціарної системи згідно з переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України
п.п. 5.1.22	Оплата вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунка Державного казначейства України
п.п. 5.1.23	Надання бібліотеками, які перебувають у державній або комунальній власності, платних послуг з: – комплектування реєстраційно-облікових документів (формулярів, квитків); – користування рідкісними, цінними довідниками, книгами (нічний абонемент); – тематичного підбору літератури за запитом споживача; – надання тематичних, адресно-бібліографічних та фактографічних довідок

Податок становить 20% бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг). При експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка ПДВ становить 0 % до бази оподаткування.

Податкове зобов'язання виникає при відвантаженні продукції, товарів та інших матеріальних цінностей, передачі нематеріальних активів, виконанні робіт і послуг, якщо на дату відвантаження грошові кошти від покупців ще надійшли.

Датою виникнення податкового зобов'язання є:

- а) дата зарахування коштів від покупця на рахунок платника податку (передоплата) за товар, що підлягає реалізації;
- б) дата відвантаження товарів (робіт, послуг) — дата оформлення документів, що свідчать про факт відвантаження товарів (виконання робіт чи надання послуг) платником ПДВ.

Податковий кредит — це сума, на яку платник податку отримує право зменшити податкове зобов'язання до оплати в бюджет.

Варто зауважити, що бюджетні установи до складу податкового кредиту можуть віднести лише ті суми ПДВ, які були сплачені під час придбання товарів (робіт чи послуг) виключно за рахунок коштів спеціального фонду.

До складу податкового кредиту законодавством не дозволяється включати будь-які витрати щодо сплати податку, які не підтверджені податковими накладними.

Бюджетна установа, яка зареєстрована в податкових органах як платник ПДВ, повинна складати і подавати до податкового органу за місцем реєстрації декларацію з ПДВ. Декларація подається незалежно від того, виникло у платника податку в звітному періоді податкове зобов'язання чи ні. Декларація подається протягом 20-ти календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця або протягом 40-а календарних днів звітного кварталу, якщо звітний період дорівнює календарному кварталу.

Платник самостійно розраховує суму податкового зобов'язання, яку зазначає в декларації.

Сума податку, належного до сплати в бюджет, визначається як різниця між загальною сумою податкового зобов'язання, що виникло у зв'язку з продажем товарів (робіт чи послуг) протягом звітного періоду, і сумою податкового кредиту звітного періоду. Сплата податку здійснюється протягом 10-ти днів після граничного строку декларування податку.

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

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

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

Податок з доходу фізичних осіб (працівників та службовців) бюджетних установ утримується на загальних підставах, визначених Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889-IV (зі змінами).

Облік розрахунків з бюджетом ведеться на синтетичному пасивному рахунку 64 „Розрахунки з податків та платежів”, який має два субрахунки:

- 641 „Розрахунки за платежами і податками в бюджет”;
- 642 „Інші розрахунки з бюджетом”.

За кредитом рахунка 64 відображаються операції нарахування податків та інших платежів у бюджет, а за дебетом — їх перерахування (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з бюджетом
за податками і платежами**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Утримано податок з доходів фізичних осіб	661	641	240
2. Нараховано ПДВ на реалізовану продукцію	364, 351	641	570
3. Нараховано ПДВ, який віднесено на видатки установи	801, 802	641	1450
4. Перераховано до бюджету податки та платежі	641	313, 323	3800
5. Отримано компенсації з бюджету	311, 321	641	560

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку касових операцій.
2. Документування касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами.
3. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті.
4. Назвіть розміри штрафних санкцій за порушення касової дисципліни.
5. Охарактеризуйте форми безготівкових розрахунків та порядок документування господарських операцій за рахунками в банках.
6. Визначте порядок документування та відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами.
7. Порядок визначення сум відшкодування за втрачені (зіпсовані чи знищені) матеріальні цінності та відображення їх в обліку.
8. Розкрийте сутність розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.
9. Охарактеризуйте порядок обліку довгострокових зобов'язань.
10. Організація та облік розрахунків за виконані роботи і надані послуги.
11. Дайте характеристику податкам і платежам, які сплачує бюджетна установа, і поясніть порядок їх визначення та обліку.
12. Назвіть ознаки, які є характерними для податків, платежів та внесків, поясніть порядок їх визначення та обліку.

Розділ 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, СТРАХУВАННЯ І СТИПЕНДІЙ

4.1. Завдання обліку праці та заробітної плати

Основним законодавчим актом є Конституція України, на якій ґрунтується все законодавство, зокрема й законодавство про працю.

У статтях 43–46 Конституції України сказано, що кожен має право на працю, відпочинок, соціальний захист, безпечні і здорові умови праці і заробітну плату, причому не нижче від установленого мінімуму. Визначено, що кожен громадянин має право на своєчасне отримання винагороди за свою працю, і це його право захищається законодавством. Держава при цьому повинна створювати умови, необхідні громадянинові для повної реалізації своїх прав.

До інших законодавчих актів, що регулюють питання оплати праці, належать Кодекс законів про працю, Закон України „Про оплату праці”, Закон України „Про відпустки” та ін.

Відповідно до ст. 1 Закону №108/95-ВР, *заробітна плата* — це винагорода, обчислена, як правило, в грошовому вимірі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Структура заробітної плати складається з:

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

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата — це винагорода за роботу понад встановлені норми, за трудові успіхи, винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні і компенсаційні виплати — це виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, не передбачені актами чинного законодавства або які здійснюються понад встановлені вказаними актами норми.

Основними важелями впливу держави на порядок і рівень оплати праці на підприємствах України є державні соціальні гарантії. Вони обов'язкові на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання. До них належать:

- мінімальна заробітна плата;
- норми оплати праці;
- інші гарантії і компенсації.

Відповідно до ст. 3 Закону „Про оплату праці” від 24.03.1995 р. №108/95-ВР, *мінімальна заробітна плата* — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за простій, некваліфіковану працю, нижче від якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні і компенсаційні виплати.

До інших норм і гарантій (ст. 12) належать норми оплати праці та інші гарантії і компенсації. Кодексом законів про працю та іншими законодавчими актами України встановлено такі державні гарантії:

1. Норми оплати праці:

- за роботу в понаднормовий час;
- за роботу в святкові, неробочі і вихідні дні;
- за роботу в нічний час;
- за час простою, що мав місце не з вини працівника;
- при виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника;
- працівників, молодших вісімнадцяти років, при скороченій тривалості їх щоденної роботи.

2. Гарантії оплати працівникам:

- щорічних відпусток;
- за час виконання державних обов'язків;
- для тих, хто скеровується на підвищення кваліфікації, на обстеження в медичну установу;
- для переведених за станом здоров'я на легшу нижчеоплачувану роботу;

- переведеним тимчасово на іншу роботу у зв'язку з виробничою необхідністю;
- для вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, переведених на легшу роботу;
- при різних формах виробничого навчання, перекваліфікації або навчання інших спеціальностей;
- для донорів.

3. Гарантії і компенсації працівникам у разі:

- переїзду на роботу в іншу місцевість;
- службових відряджень;
- роботи в польових умовах.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає ранги, тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників — залежно від їхньої кваліфікації і відповідальності за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування і диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на підставі:

- тарифної ставки робітника першого розряду, яка встановлюється в розмірі, що перевищує законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати;
- міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Таким чином, відлік ведеться від ставки робітника першого розряду. Міжкваліфікаційними (міжпосадовими) співвідношеннями показується, в скільки разів ставка робітника, наприклад другого розряду, перевищує ставку робітника першого розряду, або ставка робітника третього розряду перевищує ставку робітника першого розряду тощо.

Віднесення виконуваних робіт до певних тарифних розрядів і присвоєння кваліфікаційних розрядів робітникам, які виконують такі роботи, здійснюється власником або уповноваженим ним органом згідно з тарифно-кваліфікаційним довідником за узгодженням з профспілковим або іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом. При цьому необхідно враховувати кваліфікацію працівника, і якщо вона не відповідає рівню вимог до виконуваних робіт, то працівник повинен скласти кваліфікаційний екзамen на підвищення розряду, перед цим, можливо, пройшовши навчання.

Надалі кваліфікаційні розряди можуть підвищуватися насамперед робітникам, які виконують установлені норми праці і сумлінно ставляться до своїх трудових обов'язків. Право на підвищення розряду мають робітники, які успішно виконують роботи вищого розряду не менш як три місяці і склали кваліфікаційний екзаме́н.

За грубе порушення технологічної дисципліни й інші серйозні порушення, які спричинили погіршення якості продукції, робітнику може бути знижена кваліфікація на один розряд. Відновлення розряду здійснюється в загальному порядку, але не раніше, ніж через три місяці після його зниження.

Тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники) розробляються Міністерством праці України.

Посадові оклади службовцям встановлює власник або уповноважений ним орган відповідно до посади і кваліфікації працівника. За результатами атестації власник або уповноважений ним орган має право змінювати посадові оклади службовцям у межах, затверджених у встановленому порядку мінімальних і максимальних розмірів окладів на відповідній посаді.

Оплата праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, здійснюється на підставі законодавчих і інших нормативних актів України, генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів у межах бюджетних асигнувань та інших позабюджетних доходів. Обсяги витрат на оплату праці працівників установ і організацій, що фінансуються з бюджету, затверджуються одночасно з бюджетом.

У бюджетних установах фінансування виплат заробітної плати здійснюється за окремим КЕКВ 1110 „Оплата праці працівників бюджетних установ”, що є захищеною статтею. Це означає, що виплати заробітної плати здійснюються насамперед.

Форма оплати праці може бути:

- 1) погодинна;
- 2) відрядна.

При погодинній формі оплати праці, яка переважає в установах бюджетної сфери, розмір оплати залежить від відпрацьованого працівником часу і встановлених ставок або посадових окладів.

У разі відрядної форми розмір оплати залежить від кількості зроблених працівником одиниць продукції (робіт, послуг) установленої якості з урахуванням складності й умов праці, а також відрядних розцінок за одиницю продукції (робіт, послуг).

Кожна з форм оплати праці поділяється на системи оплати праці. Відповідно до чинного законодавства України, застосовуються такі *системи оплати праці*:

- погодинна;
- відрядна;
- відрядно-преміальна;
- індивідуальна відрядна;
- колективна відрядна (бригадна);
- непряма відрядна;
- відрядно-прогресивна;
- акордна.

Погодинна оплата праці застосовується при нарахуванні заробітної плати залежно від кількості відпрацьованого часу і встановленого посадового окладу (тарифної ставки) працівника.

Чинним законодавством передбачено при застосуванні погодинної оплати праці встановлення працівникам нормованих завдань.

Нормоване завдання при погодинній системі оплати праці — це той обсяг робіт, який працівник повинен виконати за годину праці.

При встановленні нормованих завдань необхідно технічно обґрунтувати норми часу на виконання всіх операцій технологічного процесу виготовлення продукції, норми обслуговування обладнання, норми часу на виконання робіт з прибирання приміщень і території тощо.

Такі норми, згідно зі статтею 88 КЗпП, визначаються виходячи з нормальних умов праці, якими вважаються:

- 1) справний стан машин, верстатів та пристроїв;
- 2) належна якість матеріалів та інструментів, необхідних для виконання роботи, і їх своєчасне надання;
- 3) своєчасне постачання виробництва електроенергією, газом та іншими джерелами енергоживлення;
- 4) своєчасне забезпечення технічною документацією;
- 5) здорові і безпечні умови праці.

Застосування погодинної оплати праці передбачає також обов'язкове дотримання встановлених законодавством норм тривалості робочого часу (для нормальних умов праці — не більше ніж 40 годин на тиждень). Робота понад установлену норму тривалості робочого часу може здійснюватися тільки з причин, передбачених статтею 62 КЗпП:

- 1) при проведенні робіт, необхідних для оборони країни, а також у разі суспільного або стихійного лиха, виробничій аварії і негайному усуненні їх наслідків;
- 2) при проведенні суспільно необхідних робіт з водопостачання, газопостачання, опалення, освітлення, каналізації, транспорту, зв'язку — для усунення випадкових або несподіваних обставин, які порушують правильне їх функціонування;
- 3) за необхідності закінчити розпочату роботу, яка внаслідок непередбачених обставин або випадкової затримки з технічних умов виробництва не могла бути закінчена в нормальний робочий час, а також у разі необхідності невідкладного ремонту обладнання, коли несправність його викликає зупинення робіт для значної кількості працівників;
- 4) за необхідності виконати вантажно-розвантажувальні роботи, щоб не допустити простою рухомого складу;
- 5) для продовження роботи при нез'явленні працівника, який заступає на зміну, якщо робота не допускає перерви.

Нагадуємо, що такі понаднормові роботи при погодинній оплаті праці повинні оплачуватися згідно зі статтею 106 КЗпП у подвійному розмірі погодинної ставки.

Не можуть переводитися на погодинну оплату праці працівники, які працевлаштовувалися на роботу з нормальною тривалістю робочого часу, але працюють в умовах скорочення нормальної тривалості їх робочого часу, яке має колективний характер і викликане тяжким фінансово-економічним становищем підприємства.

Відрядна система оплати праці застосовується в разі, якщо заробітна плата залежить від кількості виготовленої продукції (виробітку), часу, затраченого на її виготовлення, розцінок, норм виробітку і часу. Таку систему оплати праці багато хто називає „пряма відрядна”.

Відрядно-преміальна оплата праці — це, за суттю, відрядна система оплати праці, яка передбачає преміювання працівників з урахуванням результатів роботи підприємства і в розмірах, обумовлених у Положенні про преміювання. Системи преміювання розглянемо в розділі „Преміальні та компенсаційні виплати”.

Залежно від того, виконує ту чи іншу роботу один працівник чи внаслідок складності виробничого процесу таку роботу мусить виконувати колектив працівників, бригада, розрізняють дві системи оплати праці:

- а) індивідуально-відрядна;

б) колективно-відрядна (бригадна).

Індивідуально-відрядна системи оплати праці — працівник самостійно, без безпосередньої участі чи допомоги інших працівників виконує ту чи іншу роботу, виробляє продукцію або надає послуги, за якими визначено відрядні розцінки, норми часу та виробітку. У зв'язку з цим заробіток такого працівника залежить від його індивідуальної праці.

Колективно-відрядна (бригадна) системи оплати праці — це коли ту чи іншу роботу, виробництво продукції або надання послуг, за якими визначено відрядні розцінки, норми часу та виробітку, здійснює колектив (бригада). У зв'язку з цим заробіток окремо кожного працівника, члена такого колективу (бригади) залежить від результатів роботи всього колективу (бригади) та його особистого внеску в результат такої роботи. Розподіл заробітку колективу (бригади) між його членами (працівниками) здійснюється, як правило, пропорційно відпрацьованому часу, кваліфікації працівників, коефіцієнту трудової участі (КТУ) та, можливо, за іншими показниками. Конкретний порядок розподілу заробітку між членами колективу (бригади) визначається в колективному договорі.

Непряма відрядна оплата праці застосовується для оплати праці допоміжних робітників (підсобників). Специфіка цієї форми оплати праці в тому, що заробітна плата підсобників залежить від результатів роботи основних робітників, яких вони обслуговують.

Відрядно-прогресивна система оплати праці передбачає збільшення відрядної розцінки зі збільшенням виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг протягом установленого робочого дня, зміни.

Акордна система оплати праці застосовується, коли виконавцю (виконавцям) заробітна плата нараховується за певну виконану роботу. Специфіка цієї форми оплати праці в тому, що доручена робота повинна бути виконана в певні терміни, при цьому час, витрачений на виконання дорученої роботи, особливої ролі для нарахування заробітної плати не відіграє.

Статею 105 КЗпП передбачено, що працівникам, які виконують на тому самому підприємстві, в установі, організації поряд зі своєю основною роботою, зумовленою трудовим договором, додаткову роботу за іншою професією (посадою) або обов'язок тимчасово відсутнього працівника без увільнення від своєї основної роботи, здійснюється доплата за поєднання професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника.

Розміри доплат за поєднання професій (посад) або виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника встановлюються на умовах, передбачених у колективному договорі.

За погодинною системою оплати праці робота в понаднормовий час оплачується за перші 2 години в полуторному, а за наступні години — в подвійному розмірі погодинної ставки (ст. 106 КЗпП).

За відрядною системою оплати праці за роботу у понаднормовий час виплачується доплата в розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, — за всі відпрацьовані понаднормові години.

Робота у святковий і неробочий день оплачується в подвійному розмірі:

- відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;
- працівникам, праця яких оплачується за погодинними або денними ставками, — в розмірі подвійної погодинної або денної ставки;
- працівникам, які отримують місячний оклад, — у розмірі одинарної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у святковий і неробочий день здійснювалася в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота здійснювалася понад місячну норму.

Оплата у вказаному розмірі здійснюється за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день.

За бажанням працівника, який працював у святковий і неробочий день, йому може бути надано інший день відпочинку.

Робота в нічний час (ст. 54 КЗпП) оплачується в підвищеному розмірі, що встановлюється генеральною, галузевими (регіональними) угодами і колективним договором, але не нижче ніж 20 відсотків тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час (ст. 108 КЗпП).

При переведенні працівника на іншу постійну нижчеоплачувану роботу (ст. 114 КЗпП) за ним зберігається середній заробіток, розрахунок якого проводиться за раніше нарахованими заробітками. Середній заробіток може зберігатися не більше двох тижнів від дня переведення.

Якщо внаслідок переміщення працівника в нього зменшився заробіток з незалежних від нього причин, то йому здійснюється доплата, сума якої визначається в розмірі втрат працівника в середньому заробітку. Така доплата призначається протягом двох місяців з дня переміщення працівника.

4.2. Облік чисельності та складу працівників і використання робочого часу

Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розкладом.

Штатний розклад — це перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією. Для масових установ (шкіл, дитячих дошкільних закладів, лікарень, ВНЗ тощо) встановлено типові штати залежно від типу установ чи обсягу роботи (кількості класів, ліжок, відвідувань поліклініки, обслуговуваного населення і т. ін.).

Облік персоналу бюджетних установ ведуть за професіями і спеціальностями. Оскільки бюджетні установи різні за своїм призначенням організації, то дуже різноманітний і склад їх працівників (лікарі, учителі, медсестри, інженери та ін.).

Залежно від виконуваних функцій персонал бюджетних установ поділяється так:

- основні працівники (персонал основної діяльності), на яких покладено виконання головних функцій у відповідній бюджетній установі (педагогічний персонал, професорсько-викладацький склад, лікарі та ін.);
- адміністративно-управлінський персонал, який забезпечує керівництво та раціональне функціонування установи (керівник установи, керівники відділів, заступники керівників тощо);
- допоміжний обслуговуючий персонал, який виконує функції обслуговування працівників перших двох категорій і сприяє кращому виконанню функцій установи в цілому (середній медперсонал, навчально-допоміжний персонал тощо);
- молодший обслуговуючий персонал (прибиральниці, санітарки і т.ін.).

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

У бюджетних установах загальна чисельність та склад працюючих визначається штатним розкладом. Загальна чисельність фактично працюючих відповідно до штатного розкладу становить їх спискову чисельність. У той же час для виконання окремих робіт тимчасово можуть залучатися працівники, що не перебувають у штаті установи і працюють за трудового угодою. Таких працівників зараховують до нештатного (неспискового) складу.

Оперативний облік наявності та складу персоналу установи веде відділ кадрів на підставі таких первинних документів типових форм, затверджених наказом Міністерства України від 09.10.1 995р. № 253:

- П-1 „Наказ (розпорядження) про прийом на роботу”;
- П-5 „Наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу”;
- П-8 „Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору”;
- П-6 „Наказ (розпорядження) про надання відпустки”.

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

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

- перепусткова, за якої працівник, прийшовши на роботу, здає свою перепустку, а після закінчення роботи отримує її. Черговий працівник реєструє час виходу на роботу і залишення роботи у спеціальному реєстрі;
- рапортна, за якої контроль здійснюється на підставі рапорту працівника відділу про явку (неявку) працівників на роботу;
- карткова, за якої за допомогою контрольного годинника автоматично фіксується час прибуття на роботу в особовій картці працівника;
- жетонна, коли реєстрація здійснюється за допомогою жетонів, на кожному з яких проставлено табельний номер працівника.

Основним джерелом інформації про використання робочого часу є дані табельного обліку, які знаходять відображення в „Табелі обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати” (т. ф. № П-12).

Табель обліку використання робочого часу — це іменний список працівників у розрізі відповідних структурних підрозділів, який складається до початку місяця в алфавітному порядку особою, призначеною керівником установи. У ньому повинні бути такі дані: табельний номер, прізвище, ім'я та по батькові працівника, його посада, ранг, оклад (ставка), кількість відпрацьованих годин за кожен день. Упродовж місяця в таблиці у вигляді умовних позначень фіксуються також усі неявки на роботу на підставі поданих документів — листків про тимчасову непрацездатність, викликів до військкомату, наказів про відпустку тощо.

Табель обліку відпрацьованого часу може вестися двома способами:

- а) шляхом щоденної відмітки в таблиці всіх, хто з'явився на роботу, запізнився, працював понад установлену норму часу тощо;
- б) шляхом реєстрації лише відхилень від нормального використання робочого часу.

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

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

Для контролю за ефективністю та якістю праці в деяких бюджетних установах застосовують і нормування шляхом встановлення обсягу робіт, який необхідно виконати в зазначений термін і на відповідному якісному рівні. Наприклад, у вищих навчальних закладах для професорсько-викладацького складу в основу нормування покладено річне навчальне навантаження в академічних годинах, до якого включають: читання лекцій, проведення семінарських і практичних занять, приймання заліків та екзаменів, керівництво практикою, підготовкою дипломних робіт тощо. На кожен вид робіт встановлено норми в годинах. Для професорсько-викладацького складу встановлено 36-годинний робочий тиждень, протягом якого викладачі по-

винні виконувати всі види робіт (навчальну, методичну, науково-дослідну, виховну, організаційну) відповідно до індивідуального плану роботи.

Норма навантаження вчителів старших класів — 18 годин педагогічної роботи на тиждень (720 годин на рік), вихователів дошкільних дитячих закладів — 36 годин на тиждень. Тривалість робочого дня дільничного лікаря, що працює в лікарні, — 6,5 години, а лікаря, зайнятого тільки прийомом, — 5,5 години. Лікар-стоматолог повинен прийняти протягом однієї години 3-х пацієнтів тощо. Подібна практика нормування праці створює можливість не лише контролювати її кількість та якість, а й визначати нормативну потребу в працівниках відповідних професій та спеціальностей.

4.3. Документальне оформлення і порядок нарахування заробітної плати, різних доплат і надбавок та виплат з розрахунку середньої заробітної плати

При визначенні середньої заробітної плати треба виходити з того, що в усіх випадках, коли за чинним законодавством вона зберігається за працівниками, це слід робити відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100.

Середню заробітну плату обчислюють у випадках:

- надання працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки;
- надання працівникам творчої відпустки;
- виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;
- переведення працівників на іншу, легшу, нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я;
- переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу, легшу, роботу;
- надання жінкам додаткових перерв для годування дитини;
- виплати вихідної допомоги;
- службових відряджень;
- вимушеного прогулу;

- скерування працівників на обстеження до медичних закладів;
- звільнення працівників-донорів від роботи;
- залучення працівників до виконання військових обов'язків;
- тимчасового переведення працівника в разі виробничої потреби на іншу нижчеоплачувану роботу;
- інших випадках, коли, згідно з чинним законодавством, виплати проводяться виходячи із середньої заробітної плати.

Розрахунковий період, що дорівнює 12-ти місяцям, застосовується для обчислення середньої заробітної плати для оплати часу:

- щорічної відпустки;
- додаткових відпусток у зв'язку із навчанням;
- творчої відпустки;
- додаткової відпустки працівникам, які мають дітей;
- для виплати компенсації за невикористані відпустки.

У всіх інших випадках середня заробітна плата розраховується виходячи з виплат за два останні календарні місяці.

До розрахунку середньої зарплати включаються такі види виплат:

1) основна заробітна плата;

2) доплати і надбавки:

- за надурочну роботу та роботу в нічний час;
- за суміщення професій і посад;
- за розширення зон обслуговування або за виконання підвищених обсягів робіт працівниками-погодинниками;
- за високі досягнення у праці (високу професійну майстерність);
- за інтенсивність праці, керівництво бригадою, вислугу років та ін.;

3) виробничі премії та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії і теплової енергії (пропорційно до тієї частини, що відповідає кількості місяців у розрахунковому періоді);

4) винагорода за підсумками річної роботи (шляхом додавання до заробітку кожного місяця розрахункового періоду 1/12 винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік) тощо.

При розрахунку середнього заробітку суми всіх виплат включаються в тому розмірі, в якому вони нараховані, тобто без зменшення на суми утримань з них (податки, внески, аліменти тощо). Виняток — відрахування із заробітної плати осіб, засуджених за вироком суду до

виправних робіт без позбавлення волі. Якщо на момент такого розрахунку працівник не мав заробітку не зі своєї вини, то такий розрахунок здійснюється виходячи з установленної йому в трудовому договорі тарифної ставки (посадового окладу тощо) (розділ III Порядку обчислення середньої заробітної плати).

Середня заробітна плата для розрахунку страхових виплат

Середня заробітна плата для розрахунку страхових виплат визначається, згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженим постановою КМУ від 26.09.2001 р. № 1266, шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати (оподатковуваного доходу), з якої сплачувалися страхові внески, на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді.

Середня заробітна плата застрахованої особи обчислюється виходячи з нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (зокрема в натуральній формі), які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону про оплату праці, та підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб.

При обчисленні середньої заробітної плати до фактичного заробітку включаються виплати за час, протягом якого працівникові зберігається середній заробіток (за час попередньої відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження тощо), та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Як зазначено в п. 4 Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням № 1266, розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата (дохід) для застрахованих осіб (включаючи осіб, які працюють неповний робочий день (робочий тиждень) та добровільно застрахованих осіб), є останні шість календарних місяців (з 1-го до 1-го числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок (для страхування на випадок безробіття — в якому припинено дію трудового договору або особу знято з обліку в державного реєстратора як суб'єкта підприємницької діяльності; для страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання осіб, у яких через деякий час погіршився стан здоров'я у зв'язку з раніше отриманим ушкодженням здоров'я

внаслідок нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання — період роботи за останнім основним місцем роботи перед настанням тимчасової непрацездатності).

Розрахунковий період також залежить від того, скільки часу працює на підприємстві працівник (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Розрахунковий період, за який обчислюється середня заробітна плата для розрахунку страхових виплат

Час роботи застрахованої особи та сплати страхових внесків	Розрахунковий період, за який обчислюється середня заробітна плата	Приклад
Більше ніж 6 календарних місяців	Останні 6 календарних місяців (з 1-го до 1-го числа), що передують місяцю, в якому настав страховий випадок	Працівник, якого прийняли на роботу 4 січня 2005 року, хворів з 14 січня до 22 січня 2008 року. Розрахунковий період, за який обчислюється середня заробітна плата, — з 1 липня 2007 року до 31 грудня 2007 року включно
Менше ніж 6 календарних місяців, але не менше календарного місяця	Фактично відпрацьовані календарні місяці	Працівник, якого прийняли на роботу 30 липня 2007 року, хворів з 9 січня до 15 січня 2008 року. Розрахунковий період, за який обчислюється середня заробітна плата, — з 1 серпня 2007 року до 31 грудня 2007 року включно
Менше календарного місяця	Фактично відпрацьований перед настанням страхового випадку час	Працівник, якого прийняли на роботу 17 грудня 2007 року, хворів з 10 січня до 15 січня 2008 року. Розрахунковий період, за який обчислюється середня заробітна плата, — з 17 грудня 2007 року до 9 січня 2008 року

Порядок розрахунку лікарняних

Згідно зі ст. 256 Кодексу законів про працю, допомога з тимчасової непрацездатності виплачується в разі хвороби, каліцтва, тимчасового переведення на іншу роботу у зв'язку із захворюванням, догляду за хворим членом сім'ї, карантину, санаторно-курортного лікування і протезування. У випадку хвороби або каліцтва допомогу

виплачують до відновлення працездатності або встановлення інвалідності. Тимчасова непрацездатність працівників засвідчується листком непрацездатності, порядок видачі якого передбачено Інструкцією про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян, затвердженою наказом МОЗ від 13.11.2001 р. № 455.

На підставі ст. 35 Закону України від 18.01.2001 р. № 2240-III „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням”, допомога з тимчасової непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати, в разі настання в неї одного з таких видів страхових випадків: звичайна хвороба, не пов’язана з нещасним випадком на виробництві; догляд за хворою дитиною та за хворим членом сім’ї; санаторно-курортне лікування тощо.

Допомога з тимчасової непрацездатності надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яка повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного з восьми видів страхових випадків:

1) тимчасова непрацездатність внаслідок захворювання або травми, не пов’язаної з нещасним випадком на виробництві, — за таким лікарняним перші п’ять днів оплачують за рахунок коштів підприємства, установи, організації за основним місцем роботи (згідно зі ст. 2 Закону України від 11.01.2001 р. № 2213-III „Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування”). Починаючи з 6-го дня тимчасової непрацездатності допомогу виплачують за рахунок фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (далі — ФСС з ТВП). При цьому звертаємо увагу на застрахованих інвалідів, які працюють на підприємствах і в організаціях товариств УТОГ і УТОС: таким працівникам лікарняний оплачується, починаючи з першого дня непрацездатності.

Нагадуємо: згідно зі ст. 38 Закону № 2240 „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням”, допомога з ТВП не надається за період перебування застрахованої особи у відпустці без збереження заробітної плати, творчій відпустці і додатковій відпустці у зв’язку з навчанням. Якщо непрацездатність настала у період перебування застрахованої особи в щорічній відпустці (як основній, так і додатковій), то допомога надається на загальних підставах. Відпустка в цьому разі має бути пе-

ренесена на інший період або продовжена (на підставі ст. 11 закону про відпустки);

2) догляд за хворою дитиною віком до 14 років — виплачується застрахованій особі за рахунок коштів ФСС з ТВП з першого дня, але не більше ніж за 14 календарних днів за період, протягом якого дитина, за висновком лікаря, потребує догляду. Якщо дитина потребує стаціонарного лікування, то допомога з тимчасової непрацездатності надається застрахованій особі (яка доглядає за дитиною віком до 14 років) з першого дня за весь період її перебування в стаціонарі разом із хворою дитиною. Але, згідно зі ст. 35 Закону № 2240 „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням”, допомога не надається, якщо застрахована особа в цей період перебувала у щорічній (основній або додатковій) відпустці, творчій відпустці і додатковій відпустці у зв’язку з навчанням;

3) догляд за хворим членом сім’ї (крім догляду за дитиною віком до 14 років) — надається застрахованій особі також з першого дня за рахунок коштів ФСС з ТВП, але не більше ніж за 3 календарні дні. А у виняткових випадках, з урахуванням тяжкості хвороби члена сім’ї і побутових обставин, не більше ніж на 7 календарних днів. Допомога не надається, якщо застрахована особа в цей період перебувала у щорічній (основній або додатковій) відпустці, творчій відпустці і додатковій відпустці у зв’язку з навчанням;

4) догляд за дитиною віком до 3 років або дитиною-інвалідом віком до 18 років у разі хвороби матері або іншої особи, яка доглядає за цією дитиною, — допомога надається застрахованій особі, яка доглядає за дитиною, з першого дня за рахунок коштів ФСС з ТВП, якщо, за висновком лікаря, вона не може доглядати за здоровою дитиною віком до 3-х років і дитиною-інвалідом віком до 18-ти років, на весь період захворювання матері. Звертаємо увагу: як і в попередніх трьох випадках, допомога не надається, якщо застрахована особа в цей період перебувала у щорічній (основній або додатковій) відпустці, творчій відпустці і додатковій відпустці у зв’язку з навчанням;

5) карантин, накладений органами санітарно-епідеміологічної служби, — допомога надається з першого дня за рахунок коштів ФСС з ТВП за весь період відсутності на роботі (з цієї причини);

6) тимчасове переведення застрахованої особи на легшу, нижчеоплачувану роботу, відповідно до медичного висновку, — надається з першого дня (за час такої роботи), але не більше ніж за два місяці, за рахунок коштів ФСС з ТВП;

7) протезування з госпіталізацією до стаціонару протезно-ортопедичного підприємства;

8) санаторно-курортне лікування.

Документально рішення про призначення лікарняних (також і декретних) листків має приймати комісія (уповноважений) із соціального страхування, оформлюючи відповідний протокол. До складу комісії входять представники адміністрації підприємства, установи, організації та застрахованих осіб (виборних органів первинної профспілкової організації (профспілкового представника) або інших органів, які представляють інтереси застрахованих осіб).

Так, відповідно до ст. 52 Закону „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням”, документи для призначення допомоги по вагітності та пологах розглядаються не пізніше десяти днів з дня їх надходження. Повідомлення про відмову в призначенні допомоги із зазначенням причин відмови та порядку оскарження видається або надсилається заявникові не пізніше п’яти днів після винесення відповідного рішення.

Листок непрацездатності — це багатофункціональний документ, який є підставою для звільнення від роботи у зв’язку з непрацездатністю та з матеріальним забезпеченням застрахованої особи в разі тимчасової непрацездатності. Лікарняний є бланком суворої звітності, форма якого затверджена наказом МОЗ, Мінпраці, ФСС з ТВП та ФСС НВВ від 03.11.2004 р. № 532/274/136-ос/1406.

Лицьовий бік лікарняного заповнює лікуючий лікар або молодший медичний працівник з медичною освітою. Зворотний бік лікарняного заповнюється за місцем роботи застрахованої особи.

Листок непрацездатності працівник подає до відділу кадрів (або табельнику, якщо на підприємстві є така штатна одиниця). Саме він починає заповнювати зворотний бік лікарняного.

У першому розділі проставляються:

- назва підприємства (установи, організації);
- цех (відділ), у якому значиться непрацездатний, його посада і табельний номер;
- графік роботи такого працівника (постійний, тимчасовий, сезонний);
- період, з якого працівник не працював (дати початку і кінця хвороби), окремо перераховуються дати, що припадають на вихідні і неробочі дні згідно зі ст. 73 Кодексу законів про працю (через кому);

- дата, з якої працівник приступив до роботи;
- дата заповнення лікарняного, підписи начальника відділу і табельника.

У другому розділі підкреслюють, якщо застрахована особа віднесена до осіб: які потерпіли внаслідок аварії на ЧАЕС або доглядають хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; до ветеранів війни. Після того зазначають страховий стаж на день настання непрацездатності.

Звертаємо увагу, що на сьогодні страховий стаж обчислюється на підставі ст. 7 Закону № 2240 „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням”.

Страховий стаж — це період (сума періодів), протягом якого особа підлягає загальнообов’язковому державному соціальному страхуванню у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням, і сплачує або за неї сплачуються страхові внески до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності в порядку, встановленому законодавством. До страхового стажу зараховують періоди:

- тимчасової втрати працездатності;
- перебування у відпустці по вагітності і пологах і час перебування застрахованої особи у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- отримання виплат за окремими видами загальнообов’язкового державного соціального страхування, крім пенсій усіх видів;
- загальний трудовий стаж особи до набрання чинності Законом „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням”, у порядку і на умовах, передбачених законодавством раніше. Так, загальний трудовий стаж, набутий особою до 01.01.2001 р., визначається відповідно до Правил обчислення загального трудового стажу для призначення працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності, затверджених постановою КМУ від 19.10.98 р. № 1658. Саме в цих Правилах зазначено про періоди навчання, служби тощо.

Третій розділ заповнює комісія із соціального страхування в установі (або інша особа, на яку покладено призначення допомоги), бо саме вона приймає рішення про призначення допомоги з тимчасової непрацездатності.

При заповненні третього розділу треба враховувати дані попередніх двох, адже зазначаються розмір виплати залежно від страхового стажу (згідно зі ст. 37 закону) та кількість робочих днів, за які надається допомога:

- а) 60% середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж до п'яти років;
- б) 80% середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають стаж від п'яти до восьми років;
- в) 100% середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років;
- г) 100% середньої заробітної плати (доходу) — на підставі документів, які підтверджують право застрахованих осіб на отримання стовідсоткового розміру допомоги з ТВП:
 - особам, віднесеним до I–IV категорії осіб, які потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи;
 - одному з батьків або особі, яка заміняє їх і доглядає за хворою дитиною віком до 14 років, що потерпіла від Чорнобильської катастрофи;
 - ветеранам війни і особам, на яких поширюється дія Закону України „Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”.

Що стосується декретних, то допомога по вагітності та пологах надається застрахованій особі в розмірі 100% середньої заробітної плати (доходу) і не залежить від страхового стажу (ст. 39 Закону).

Якщо за рішенням комісії у виплаті допомоги застрахованій особі було відмовлено, то в лікарняному зазначають причину відмови. Якщо стався нещасний випадок на виробництві, то заповнюють реквізити акта про нещасний випадок, складеного комісією з розслідування таких випадків. Цей розділ завіряється підписом голови комісії або особою, на яку покладено призначення допомоги.

У четвертому розділі бухгалтер установи наводить дані про зарплату і розраховує середньоденну (середньогодинну) заробітну плату і суму допомоги.

Виплати за місцем роботи за сумісництвом у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності провадяться виходячи з розрахункового періоду за основним місцем роботи. Заробітна плата за місцем роботи за сумісництвом разом із заробітною платою за основним місцем роботи в розрахунковому періоді не може перевищувати максимальної величини заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески до фондів соціа-

льного страхування. Тобто якщо в серпні 2007 року максимальний фонд оплати праці, з якого утримувалися страхові внески, становив 8415 грн, то за сумісництвом бухгалтер включає до розрахунку лікарняних усю суму, оскільки $(6900+1200)$ менше ніж 8415 грн. У вересні для розрахунку за сумісництвом буде включено лише 1915 грн $(8415 - 6500)$. А в січні 2008 року заробітну плату за сумісництвом не буде враховано, оскільки за основним місцем роботи враховано максимальну суму зарплати. Середня заробітна плата за один відпрацьований день за сумісництвом становитиме 57,63 грн $(7435,00 : 129 \text{ днів})$.

Обчислення середньої заробітної плати для розрахунку допомоги з безробіття

Допомогу безробітним виплачує фонд зайнятості. Її виплата проводиться на підставі довідок, складених бухгалтером підприємства. Ці довідки складаються також згідно з Порядком № 1266.

Для визначення суми страхових виплат з безробіття розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата, є період роботи за основним місцем роботи перед настанням страхового випадку, протягом якого сплачено страхові внески особою або роботодавцем (п. 3 Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням № 1266).

Якщо застрахованій особі страхові виплати призначаються в робочому органі виконавчої дирекції Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття і така особа перед настанням страхового випадку працювала на кількох підприємствах або на одному підприємстві з перервою страхового стажу, середня заробітна плата обчислюється таким робочим органом сумарно за шість календарних місяців (або менш як шість календарних місяців) у 12-місячному періоді перед настанням страхового випадку, не враховуючи часу перерви в роботі, на підставі довідок про середню заробітну плату, виданих роботодавцями, починаючи з останнього місця роботи (п. 17 Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням № 1266).

Наведемо зразок розрахунку допомоги з безробіття Іваницькому О.Т., який, крім основного місця роботи у ІІ міській клінічній лікарні, працював за сумісництвом у медично-реабілітаційному центрі „Співдружність” (згідно з довідкою, наданою центром „Співдружність”, заробітна плата Іваницького О.Т. за сумісництвом становила 1200 грн

на місяць). Працівник хворів з 30.11.2007 р. до 31.12.2007 р., звільняється 01.02.2008 року. Розрахунок середньої заробітної плати наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

**Обчислення середньої заробітної плати для розрахунку
допомоги з безробіття**

Місяці розрахун- кового періоду	Кількість календарних днів	Посадовий оклад (тари- фна ставка) за основним місцем робо- ти, грн	Заробітна плата, з якої сплачено страхові внески та яка береться для розрахунку за сумісництвом, грн	Сумарна заробітна плата, яка береть- ся для обчислення середньої заробіт- ної плати, грн
Серпень	30	5500	1200	6700
Вересень	30	7000	1200	8200
Жовтень	31	7200	1200	8400
Листопад	29	7800	720	8520
Січень	29	9495	—	9495
<i>Усього</i>	149	36 995	4320	41 315

Порядок надання відпусток та їх оплати

Державні гарантії права на відпустку встановлено Конституцією України, Законом України „Про відпустки”, КЗпП України та іншими нормативно-правовими актами.

Основна щорічна відпустка не може бути меншою за 24 календарних дні за відпрацьований робочий рік із дня укладення трудового договору. Однак є винятки, коли тривалість такої відпустки більша (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Тривалість основних щорічних відпусток

Кому надають (категорія працівників)	Тривалість (календарних днів)	На підставі чого надають
Працівникам лісової промисловості і лісового господарства, державних заповідників, національних парків, що мають лісові площі, лісомисливських господарств, постійних лісозаготівельних і лісогосподарських підрозділів інших підприємств, лісництв	28	Ст. 6 закону про відпустки

Продовження табл. 4.3

Особам віком до 18 років	31	Ст. 6 закону про відпустки
Інвалідам I і II груп	30	Ст. 6 закону про відпустки
Інвалідам III групи	26	Ст. 6 закону про відпустки
Керівним працівникам навчальних закладів і установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним і науковим працівникам	до 56	Ст. 6 закону про відпустки
Народним депутатам	45	П. 8 ст. 20 ЗУ „Про статус народного депутата України” від 17.11.92 р. №2790-XII
Державним службовцям	30	Ст. 35 ЗУ „Про державну службу” від 16.12.93 р. № 3723-XII
Членам центральної виборчої комісії	45	Ст. 37 ЗУ „Про центральну виборчу комісію” від 30.06.04 р. № 1932-IV
Посадовим особам органів місцевого самоврядування	30	Ст. 21 ЗУ „Про службу в органах місцевого самоврядування” від 07.06.01 р. № 2493-III
Працівникам дипломатичної служби (дипломатичні працівники й адміністративно-технічні працівники системи органів дипломатичної служби)	30	Ст. 36 ЗУ „Про дипломатичну службу” від 20.09.01 р. № 2728-III
Суддям	30	Ч. 5 ст. 44 ЗУ „Про статус суддів” від 15.12.92 р. №2862-XII
Прокурорам і слідчим прокуратури	30	Ст. 49 ЗУ „Про прокуратуру” від 05.11.91 р. № 1789-XII
Посадовим особам митних органів України, які мають персональні звання	Не менше ніж 30	Ст. 162 Митного кодексу України

Продовження табл. 4.3

Журналістам	36	Ст. 13 ЗУ „Про державну підтримку засобів масової інформації і соціальний захист журналістів” від 23.09.97 р. № 540/97-ВР
Педагогічним працівникам професійно-технічних навчальних закладів і установ професійно-технічної освіти	Не менше ніж 42	Ст. 47 ЗУ „Про професійно-технічну освіту” від 10.02.98 р. № 103/98-ВР
Помічникам вихователів дошкільних навчальних закладів	28	П. 4 ст. 30 ЗУ „Про дошкільну освіту” від 11.07.01 р. № 2628-Ш
Працівникам протитуберкульозних закладів, які надають медичну допомогу хворим на активні форми туберкульозу, працюють із живими збудниками туберкульозу або матеріалами, що їх містять	Не менше ніж 36	Ст. 23 ЗУ „Про боротьбу із захворюванням на туберкульоз” від 05.07.01 р. № 2586-Ш

Щорічні додаткові відпустки за бажанням працівника можуть надаватися одночасно зі щорічною основною відпусткою або окремо від неї. Щорічні основна та додаткові відпустки надаються працівникові з таким розрахунком, щоб вони були використані, як правило, до закінчення робочого року. Загальна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірських роботах, — 69 календарних днів (ст. 10 закону про відпустки).

Тривалість додаткових відпусток певних категорій працівників бюджетних установ подано в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Тривалість додаткових відпусток

Кому надають (категорія працівників)	Тривалість (календарних днів)	На підставі чого надають
Особам, зайнятим на роботах, пов'язаних із негативним впливом факторів (згідно зі Списком виробництв, цехів, професій і посад, затвердженим Постановою КМУ від 17.11.97 р. № 1290)	До 35	Ст. 7 Закону про відпустки

Продовження табл. 4.4

Особам, робота яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в особливих природних і геологічних умовах підвищеного ризику для здоров'я (згідно зі Списком виробництв, цехів, професій і посад, затвердженим Постановою КМУ від 17.11.97 р. № 1290)	До 35	Ст. 8 Закону про відпустки
Працівникам з ненормованим робочим днем	До 7	Ст. 8 Закону про відпустки
Державним службовцям зі стажем роботи:		Ст. 35 ЗУ „Про державну службу” від 16.12.93 р. № 3723-ХІІ
— 10 років	5	
— 11 років	7	
— 12 років	9	
— 13 років	11	
— 14 років	13	
— 15 років і більше	15	
Посадовим особам органів місцевого самоврядування, які мають стаж роботи в цих органах:		Ст. 21 ЗУ „Про службу в органах місцевого самоврядування” від 0/06.01 р. № 2493-ІІІ
— 10 років	5	
— 11 років	7	
— 12 років	9	
— 13 років	11	
— 14 років	13	
— 15 років і більше	15	
Працівникам дипломатичної служби, які мають стаж роботи в державних органах:		Ст. 36 ЗУ „Про дипломатичну службу” від 20.09.01 р. № 2728-ІІІ
— 10 років	5	
— 11 років	7	
— 12 років	9	
— 13 років	11	
— 14 років	13	
— 15 років і більше	15	
Суддям зі стажем роботи понад 10 років	15	Ст. 44 ЗУ „Про статус суддів” від 15.12.92 р. № 2862-ХІІ

Продовження табл. 4.4

Атестованим працівникам прокуратури, які мають стаж роботи понад: — 10 років	5	Ст. 49 ЗУ „Про прокуратуру” від 05.11.91 р. № 1789-ХІІ
— 15 років	10	
— 20 років	15	
Окремим категоріям працівників дошкільних навчальних закладів (ясел-садків) компенсуючого типу, робота яких пов’язана з підвищенням нервово-емоційним навантаженням	До 35	П. 4 ст. 30 ЗУ „Про дошкільну освіту” від 11.07.01 р. № 2628-ІІІ

Щорічні основна та додаткові відпустки надають працівникові таким чином, щоб їх було використано до закінчення робочого року. Щорічну відпустку на прохання працівника можна ділити на будь-які частини, але основна безперервна її частина повинна становити не менше 14 календарних днів. Яка буде першою — основна безперервна чи інші — вирішує сам працівник. Іншу невикористану частину відпустки бажано дати працівникові до кінця робочого року, але в будь-якому випадку не пізніше 12 місяців після закінчення робочого року, за який її надають.

Визначаючи тривалість щорічних відпусток, не враховують святкових та неробочих днів. Згідно зі ст. 73 Кодексу законів про працю, встановлено такі святкові дні:

- 1 січня — Новий рік;
- 7 січня — Різдво Христове;
- 8 березня — Міжнародний жіночий день;
- 1 і 2 травня — День міжнародної солідарності трудящих;
- 9 травня — День Перемоги;
- 28 червня — День Конституції України;
- 24 серпня — День незалежності України.

Робота також не проводиться в дні релігійних свят:

- 7 січня — Різдво Христове;
- один день (неділя) — Великдень;
- один день (неділя) — Трійця.

Працівникам, які успішно навчаються без відриву від виробництва у вищих навчальних закладах з вечірньою та заочною формами навчання, надаються додаткові оплачувані відпустки у зв’язку з

навчанням. Наприклад, на період складання державних іспитів додатково надається 30 календарних днів; на період підготовки та захисту дипломного проекту (роботи) — 2 місяці (у ВНЗ I і II рівнів акредитації) та 4 місяці (у ВНЗ III і IV рівнів акредитації); для закінчення дисертаційних робіт, написання підручників, монографій тощо — від 3 до 6 місяців.

Крім оплачуваної відпустки, за бажанням працівників надається відпустка без збереження заробітної плати. Тривалість такої відпустки за основним місцем роботи не може перевищувати 15 робочих днів упродовж календарного року.

При обчисленні середньої заробітної плати для нарахування виплат за час чергової, додаткової (творчої) відпусток або компенсації за невикористану відпустку до уваги береться заробітна плата за останні 12 місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації за невикористану відпустку. Якщо працівник працював на даному підприємстві менше одного року, то середній заробіток обчислюється, виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа наступного місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку.

Підставою для нарахування відпускних є заява працівника про відпустку, на підставі якої за згодою керівника оформляється наказ про відпустку тієї чи іншої особи.

Розрахунок відпускних проводиться за такою формулою:

$$CB = (ЗП / 365 - CH) \times KB,$$

де СВ — сума відпускних;

ЗП — заробітна плата за 12 попередніх місяців;

CH — кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством;

KB — кількість календарних днів відпустки.

4.4. Порядок нарахування заробітної плати та утримань з неї

Право працівників бюджетних установ на матеріальне забезпечення в старості, а також у випадку хвороби і втрати працездатності закріплене Конституцією України й забезпечується широким розвитком мережі соціального страхування. Основами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування визна-

чено принципи, а також правові, фінансові й організаційні основи загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян в Україні. Згідно з основами законодавства, страхувальниками за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням є роботодавці, тобто бюджетні установи, і застраховані особи — наймані працівники бюджетних установ, а страховиками виступають цільові фонди:

- з пенсійного страхування;
- страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням;
- страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- страхування на випадок безробіття.

Страховий випадок (об'єкт загальнообов'язкового державного соціального страхування) — це подія, з настанням якої виникає право застрахованої особи на отримання матеріального забезпечення або соціальних послуг, передбачених наведеними далі законами України з окремих видів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

При розрахунках зі страхування необхідно керуватися такими нормативними актами:

- Законом України від 18.01.2001 р. № 2240-III „Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням” (зі змінами й доповненнями);
- Законом України від 02.03.2000 р. № 1533- III „Про загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття” (зі змінами й доповненнями);
- Законом України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV „Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” (зі змінами й доповненнями).

Платниками страхових внесків є страхувальники, тобто бюджетні установи та їхні працівники. Останні виступають одночасно і в ролі страхувальників, і в ролі застрахованих осіб.

База для нарахування та розміри *страхових внесків і страхових тарифів* (табл. 4.5) визначається наведеними далі законодавчими актами:

Таблиця 4.5

База для нарахування та розміри ставок соціальних внесків

Найменування внеску	Платники	Розмір страхових внесків, %
Внески з тимчасової втрати працездатності	Роботодавці	1,5%
	Наймани працівники	0,5% — якщо дохід не більший від прожиткового мінімуму (633 грн на 1.01.2008 р.); 1,0% — якщо дохід більший від прожиткового мінімуму
Внески на випадок безробіття	Роботодавці	1,3%
	Наймани працівники	0,5%
Внески від нещасного випадку на виробництві	Роботодавці	Відповідно до страхового тарифу, визначеного Фондом страхування від нещасного випадку, виходячи з класу професійного ризику галузі, до якої віднесено страхувальника (в бюджетній установі 0,2%)

- Законом України від 11.01.2001 р. № 2213-III „Про розміри внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування”;
- Законом України від 22.02.2001 р. № 2272-III „Про страхові тарифи на загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, що призвели до втрати працездатності”.
- Постановою Кабінету Міністрів України від 07.03.2001 р. № 225 „Про максимальну величину фактичних витрат на оплату праці найманих робітників, оподаткованого доходу (прибутку), сукупного оподаткованого доходу (граничну суму заробітної плати), з якого стягуються страхові внески (збори) у соціальні фонди” (зі змінами).

Законодавством визначено максимальний розмір фактичних витрат страхувальника на оплату праці найманих працівників, на підставі яких розраховуються страхові внески (табл. 4.6).

Порядок нарахування та сплати *внесків (збору) на обов’язкове державне пенсійне страхування* регламентується Законом України „Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування”, ухваленим Верховною Радою України від 26.06.97 № 400/97-ВР (зі змінами), та Інструкцією про порядок обчислення і сплати підприємствами, установами, організаціями та громадянами збору на обов’язкове державне пенсійне страхування, інших платежів, а також обліку їх надходжен-

ня до Пенсійного фонду України, затвердженою постановою Правління Пенсійного фонду України від 3.06.99 № 4–6.

Таблиця 4.6

Максимальний розмір заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески

Термін дії	Розмір
01.01.2005 — 31.12.2005	4100 грн
01.01.2006 — 31.03.2006	4830 грн
01.04.2006 — 30.09.2006	4960 грн
01.10.2006 — 31.12.2006	5050 грн
01.01.2007 — 31.03.2007	7875 грн
01.04.2007 — 30.09.2007	8415 грн
01.10.2007 — 31.12.2007	8520 грн
01.01.2008 — 31.03.2008	9495 грн
01.04.2008 — 30.06.2008	9705 грн
01.07.2008 — 30.09.2008	9735 грн
01.10.2008 — 31.12.2008	10035 грн

Примітка. З 01.01.2006 р. максимальна величина фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, з яких відповідно до законів України справляються страхові внески, дорівнює десяти розмірам прожиткового мінімуму, встановленого законом для працездатних осіб, а з 01.01.2007 р. — вже п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму, встановленого законом для працездатних осіб.

Згідно з вищезазначеним Законом, ставка внесків для роботодавців (ставка нарахування) становить за працівників 33,2% об'єкта оподаткування — фактичних витрат на оплату праці працівників (витрати на виплату основної, додаткової заробітної плати, інших компенсаційних виплат і заохочень, з яких справляється податок з доходів фізичних осіб), а за працівників-інвалідів — 4%.

Платниками збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є також наймані працівники бюджетних установ. Об'єктом оподаткування при цьому є сукупний оподатковуваний дохід.

Утримання до Пенсійного фонду становлять:

а) з доходу найманих працівників за трудовими договорами, цивільно-правовими договорами, особи офіцерського складу, особи обрані на виборні посади до органів державної влади, органів місцевого самоврядування — 2%.

б) для працівників, які мають статус державного службовця чи обіймають посади, робота на яких зараховується до трудового стажу, який дає право на отримання вищих пенсій (науково-педагогічних праців-

ників, народних депутатів України, працівників митниць, прокурорів та ін.) передбачено диференційовані ставки утримань збору до Пенсійного фонду, якщо частина доходу:

- до 150 грн — 1%;
- від 151 до 250 грн — 2%;
- від 251 до 350 грн — 3%;
- від 351 до 500 грн — 4%;
- від 501 грн — 5%.

Розрахунок такий:

- (нарахована заробітна плата — 151,00 грн) $\times$ 2% + 1,50 грн;
- (нарахована заробітна плата — 250,00 грн) $\times$ 3% + 3,50 грн;
- (нарахована заробітна плата — 350,00 грн) $\times$ 4% + 6,50 грн;
- (нарахована заробітна плата — 500,00 грн) $\times$ 5% + 12,50 грн.

Крім того, бюджетні установи є платниками збору на обов'язкове пенсійне страхування в разі здійснення операцій з купівлі-продажу іноземної валюти, відчуження легкових автомобілів, користування послугами стільникового мобільного зв'язку.

Для обліку розрахунків зі страхування призначено активно-пасивний рахунок 65 „Розрахунки зі страхування”, який має такі субрахунки:

- 651 „Розрахунки з пенсійного забезпечення”;
- 652 „Розрахунки із соціального страхування”;
- 653 „Розрахунки зі страхування на випадок безробіття”;
- 654 „Розрахунки з інших видів страхування”.

Одним з основних видів утримань із заробітної плати є *податок з доходів фізичних осіб* (далі — ПДФО). Порядок оподаткування ПДФО регламентується Законом України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.2003 р. № 889-IV із змінами і доповненнями.

Ставка оподаткування ПДФО становить 15%, сума податку розраховується із заробітної плати за мінусом зборів у вище перелічені фонди та податкової соціальної пільги (дала — ПСП).

Відповідно до пп. 6.1.1 Закону про ПДФО, загальний розмір ПСП з ПДФО, на який може розраховувати будь-який платник податку (з урахуванням норм п. 6.5 ст. 6 Закону про ПДФО) дорівнює 50% однієї мінімальної заробітної плати (в розрахунку на місяць), встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, тобто, для 2008 року загальний розмір ПСП з ПДФО становить 257,50 грн (515 грн $\times$ 50%).

Відповідно до пп. 6.5.1 Закону про ПДФО податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування), якщо його розмір граничного доходу не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року (для 2008 р. — 633 грн), помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.

При цьому граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків у випадках та розмірах, передбачених підпунктами „а” — „в” підпункту 6.1.2 Закону про ПДФО, визначається як добуток граничного доходу, визначеного за вищенаведеним правилом та відповідної кількості дітей (табл. 4.7).

Бюджетні установи за використаними коштами заробітної плати звітуються за такими формами звітності:

- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д) — складається наростаючим підсумком за рік, за статтями 1110 „Оплата праці працівників бюджетних установ” та 1120 „Нарахування на заробітну плату”;
- Звіт про заборгованість бюджетних установ (форма № 7д). Входить до місячної, квартальної та річної звітності;
- щомісячно складається Звіт з праці (форма № 1-ПВ місячна). Відображаються дані звітного місяця та з початку року за сумами фонду оплати праці штатних працівників та утриманого з нього податку з доходів фізичних осіб; кількості штатних працівників; фонду робочого часу. Входить також до квартальної, піврічної та річної звітності;
- щоквартально подається Звіт з праці (форма № 1-ПВ квартальна). Складається наростаючим підсумком з початку року. Показується фонд оплати праці в розрізі видів нарахувань, кількість працівників у розрізі статі, облікового складу та розміру заробітної плати, рух робочої сили. Входить також до піврічної та річної звітності;
- піврічна звітність також представлена Звітом про використання робочого часу (форма № 3-ПВ). Містить інформацію про використання робочого часу за період з початку року в розрізі людино-годин та кількості працівників.

Таблиця 4.7

**Податкова соціальна пільга по податку з доходів фізичних осіб
(ПСП з ПДФО)**

Категорії осіб, що можуть скористатись правом зменшення суми місячного оподатковуваного доходу у вигляді зарплати на суму ПСП з ПДФО	Розмір ПСП з ПДФО (у % до загального розміру ПСП у 2008 р.)	Сума ПСП з ПДФО	Граничний розмір доходу для застосування ПСП, грн
Для будь-якого платника податку	100%	257,50	890,00
Для платника податку, який: а) є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником) — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; б) утримує дитину-інваліда — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; в) має троє чи більше дітей віком до 18 років — у розрахунку на кожну дитину;	150%	386,25	$890,00 \times \text{кількість дітей}$
Для платника податку, який: г) є вдівцем або вдовою; д) є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорії осіб, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії ВР УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; е) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; ж) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; з) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів	150%	386,25	890,00
Для платників податку, визначених у пп. 6.1.3 Закону про ПДФО	200%	515,00	890,00

Крім того до податкової інспекції подається щоквартально за кожен квартал окремо Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1 ДФ). В розрізі кожного працівника за його ідентифікаційним номером показуються суми: нарахованої і виплаченої йому заробітної плати та нарахованого і утриманого із заробітної плати податку з доходів фізичних осіб.

Помісячно складається Розрахунок суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Відображується кількість працівників, місячний фонд оплати праці, суми утриманих і нарахованих пенсійних внесків.

Щоквартально подається до Відділення Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду, де показують фонд оплати праці, суми нарахованих і перерахованих страхових внесків, кількість штатних працівників.

Щоквартально подається до Відділення Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду, в якій також показують фонд оплати праці, суми нарахованих і перерахованих страхових внесків та чисельність штатних працівників.

Щоквартально подається до Відділення Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності Звіт про нараховані внески, перерахування та витрати, пов'язані із загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (Ф4-ФСС з ТВП). У Звіті відображаються: фонд оплати праці; окремо суми нарахованих, утриманих і перерахованих страхових внесків; суми та кількість днів лікарняних, допомоги у зв'язку з вагітністю та пологами; сума отриманих коштів від Фонду.

4.5. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків із заробітної плати

Головним розрахунковим документом, що містить зведену інформацію щодо розрахунків за заробітною платою, є розрахунково-платіжна відомість (реєстр аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати).

До неї заносяться:

- прізвище, ім'я та по батькові працівника;
- табельний номер;
- категорія персоналу, до якого відноситься працівник;
- кількість відпрацьованих днів, годин;
- нарахована сума за видами оплат;
- утримання;
- заборгованість працівника, якщо вона є;
- сума до видачі.

У деяких установах для нарахування та виплати заробітної плати використовуються окремі форми первинного обліку, а саме: розрахункова відомість і платіжна відомість.

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей є:

- накази про зарахування, звільнення і переміщення працівників відповідно до затверджених штатів і ставок заробітної плати;
- документи з обліку відпрацьованого часу і виробітку (табелі обліку використання робочого часу, наряди, картки обліку виробітку);
- лікарняні листки;
- розрахунково-платіжні відомості за минулий місяць;
- виконавчі листи судових органів;
- доручення-зобов'язання за товари, продані в кредит;
- платіжні відомості на видачу авансу та ін.

При складанні цих відомостей у бухгалтерії використовуються таблиці тарифних ставок, ставок податків, довідники з трудового законодавства та інші дані, що полегшують підрахунок заробітної плати та утримань з неї.

При наданні працівникам відпустки розрахунки з ними здійснюються в записці-розрахунку, а належна їм заробітна плата виплачується за платіжною відомістю. Нараховані, утримані і виплачені суми за цими відомостями включаються в розрахунково-платіжну відомість за поточний місяць.

Як правило, заробітна плата виплачується два рази на місяць у вигляді авансу і залишкової суми заробітної плати.

Аванс — це частина заробітної плати (як правило 50 %), що виплачується за першу половину місяця з урахуванням усіх податків і зборів, що підлягають утриманню. Зміна планового авансу відбува-

ється за умов невиходів на роботу у першій половині місяця: у бухгалтерію надається довідка про зміну планового авансу. Виплата авансу здійснюється за платіжною відомістю.

Розрахунково-платіжні документи з нарахування та виплати заробітної плати складаються, підписуються та перевіряються бухгалтером розрахункового відділу. На документах платіжного характеру керівник та головний бухгалтер своїми підписами підтверджують дозвіл на виплату заробітної плати у відповідному обсязі та у встановлені строки.

Виплата заробітної плати здійснюється в триденний термін (враховуючи день отримання коштів з банку), після чого касир „закриває” платіжну відомість, тобто напроти прізвищ працівників, які не отримали заробітної плати, він проставляє штампелем чи робить помітку від руки „Депоновано”. В кінці відомості касир фіксує суми фактично виданої та неотриманої заробітної плати, звіряє ці цифри із загальною сумою за відомістю та підтверджує попередні записи своїм підписом. Депоновані суми заносять до реєстру депонованих сум і одночасно відображають їх у книзі обліку депонентів.

Після ретельної перевірки відміток, зроблених касиром у платіжних і розрахунково-платіжних відомостях, підрахунку виданих і депонованих сум на виплачені суми заробітної плати складається видатковий касовий ордер, який оформляється в установленому порядку і реєструється в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів. На платіжних і розрахунково-платіжних відомостях проставляється дата і номер видаткового касового ордера, за яким здійснено списання коштів у касі.

Сума депонованої заробітної плати повертається на поточний (реєстраційний) рахунок на наступний день після закінчення терміну виплати заробітної плати. Депонована заробітна плата видається за видатковими касовими ордерами чи депонентськими картками. Виплати, які з будь-яких причин не збігаються зі строками виплати заробітної плати (це можуть бути кошти на відпустку, позапланові аванси і т.п.), оформлюються видатковими касовими ордерами, в яких робиться помітка „Разовий розрахунок по заробітній платі”.

На основі розрахунково-платіжних відомостей складається меморіальний ордер № 5, що є реєстром синтетичного обліку розрахунків із заробітної плати при меморіально-ордерній формі обліку. До меморіального ордера повинні бути прикладені всі документи, на пі-

дставі яких була нарахована заробітна плата (табелі обліку використання робочого часу, накази про звільнення та прийом на роботу; лікарняні листки).

Синтетичний облік розрахунків з працівниками із заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, зі студентами, аспірантами і учнями із стипендій та інших подібних виплат ведеться на рахунок 66 „Розрахунки з оплати праці”, який розподіляється на субрахунки:

- 661 „Розрахунки із заробітної плати”;
- 662 „Розрахунки зі стипендіатами”;
- 663 „Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит”;
- 664 „Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках”;
- 665 „Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування”;
- 666 „Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків”;
- 667 „Розрахунки з працівниками за позиками банків”;
- 668 „Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання”;
- 669 „Інші розрахунки за виконані роботи”.

На субрахунок 661 „Розрахунки із заробітної плати” обліковуються розрахунки з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті установ за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю. На суму нарахованої заробітної плати і допомоги здійснюється запис у кредит субрахунок 661 і дебет відповідних субрахунків класу 8 „Витрати”. Виплачена заробітна плата записується в дебет субрахунок 661 і кредит субрахунку 301 „Каса в національній валюті”.

На субрахунок 663 „Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит” обліковуються суми, утримані із заробітної плати за дорученнями-зобов'язаннями працівників за товари, продані в кредит магазинами.

На субрахунок 664 „Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках” обліковуються суми, утримані із заробітної плати працівників на підставі письмової заяви окремо кожного працівника, що виявив бажання перерахувати заробітну плату за безготівковим розрахунком на поточний рахунок в установі банку.

На субрахунку 665 „Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування” обліковуються суми, утримані із заробітної плати за дорученнями працівників у сплату страхових платежів за договорами добровільного страхування шляхом безготівкових розрахунків.

На субрахунку 666 „Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків” обліковуються утримані із заробітної плати за заявами працівників членські профспілкові внески при безготівковій системі розрахунків з профспілковими організаціями.

На субрахунку 667 „Розрахунки з працівниками за позиками банків” обліковуються суми, утримані із заробітної плати працівників за зобов'язаннями індивідуального позикодержателя на погашення позики, одержаної в установі банку відповідно до чинного законодавства.

На субрахунку 668 „Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання” обліковуються суми, утримані із заробітної плати, стипендій і пенсій за виконавчими листами та іншими документами.

На субрахунку 669 „Інші розрахунки за виконані роботи” обліковуються розрахунки за сумами гонорару, що виплачується позаштатному складу (композиторам, артистам, авторам та. ін.) за роботи і виступи за договорами і разовими замовленнями. У кредит субрахунка 669 записуються суми нарахованих гонорарів, при цьому дебетуються відповідні субрахунки класу 8 „Витрати”. Утримання сум з гонорару записується за дебетом субрахунка 669.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків з оплати праці наведено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Нараховано заробітної плати	801	661	16109
2. Нараховано допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	652	661	88
3. Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування	801	652	242
4. Нараховано внесків на обов'язкове пенсійне страхування	801	651	5348
5. Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	801	653	209

Продовження табл. 4.8

6. Нараховано внесків на обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку	801	654	32
7. Утримано ПДФО	661	641	2416
8. Утримано за безготівковим перерахунком на рахунки за вкладками в банки	661	664	12986
9. Утримано на обов'язкове пенсійне страхування	661	651	322
10. Утримано внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	661	653	81
11. Утримано внесків на обов'язкове соціальне страхування	661	652	161
12. Утримано за безготівковим перерахунком суми членських профспілкових внесків	661	666	161

Аналітичний облік за субрахунком 661 „Розрахунки із заробітної плати” ведеться на картках — довідках ф. № 417, які відкриваються окремо на кожного працівника. На лицьовому боці картки наводяться дані про працівника: ім'я та по батькові, табельний номер, ідентифікаційний код, професія, посада, розмір окладу, рік народження, утримання із заробітної плати, пільги за податками та інші дані. У картках щомісячно реєструються дані про нараховану заробітну плату та утримання за видами.

Аналітичний облік розрахунків із депонентами за субрахунком 671 „Розрахунки з депонентами” ведеться за кожним депонентом у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати та стипендій (ф. № 441). У відповідних стовпцях „Кредит” зазначають місяць і рік, у якому утворилася депонентська заборгованість, номери платіжних (розрахунково-платіжних) відомостей і суми; у стовпцях „Дебет” навпроти прізвищ депонентів записуються номер видаткового касового ордера й виплачена сума. Наприкінці місяця у книзі підраховуються підсумки за стовпцями „Кредит” та „Дебет” і виводиться кредитовий залишок на початок наступного місяця.

Аналітичний облік розрахунків за субрахунком 663 „Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит” ведеться на картках ф. № 292-а (у книзі ф. № 292) за кожною торговельною організацією. Облік утриманих сум за кожною особою ведеться на дорученнях-зобов'язаннях. За великої кількості працюючих, які купили товари у кредит в одній і тій самій організації, облік ведеться в реєстрі утримань із заробітної плати працюючих за товари, куплені в кредит

(ф. № 407). Наприкінці місяця записи в картках ф. № 292-а (у книзі ф. № 292) звіряються з реєстрами чи з дорученнями-зобов'язаннями.

Аналітичний облік розрахунків з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки із вкладів у банках за субрахунком 664 ведеться на картках ф. № 292-а (у книзі ф. № 292) за кожною установою банку окремо. Якщо вкладників багато, облік ведеться за кожною особою та установою банку в оборотній відомості ф. № 285 (реєстрі). Утримання із заробітної плати працюючих здійснюються на підставі письмової заяви кожного окремого працівника стосовно перерахування його заробітної плати за безготівковими розрахунками на особовий вклад в установу банку чи на картковий рахунок.

Аналітичний облік розрахунків з працюючими за безготівковими перерахуваннями внесків на підставі договорів добровільного страхування за субрахунком 665, а також розрахунків із членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків за субрахунком № 666 ведеться на картках ф. № 292-а (у книзі ф. № 292).

Аналітичний облік за субрахунком 667 ведеться на картках ф. № 292-а (у книзі ф. № 292), в яких відкриваються окремі рахунки для кожної установи банку, яка видала позику. Облік утриманих сум за кожним позичальником ведеться в реєстрі ф. № 407 у такому самому порядку, як за товари, куплені в кредит.

4.6. Облік розрахунків зі стипендіатами

Стипендія — це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які навчаються на певних відділеннях (факультетах) вищих та професійних навчальних закладів, а також особам, які проходять підготовку в аспірантурі та докторантурі, незалежно від інших виплат, передбачених законодавством України. Вона забезпечує умови реалізації гарантій держави щодо отримання громадянами вищої та професійної освіти і матеріальне стимулювання якісного навчання.

Основним нормативним документом, що регулює питання стипендіального забезпечення, є Постанова КМУ від 12.07.2004 р. № 882 „Порядок призначення і виплати стипендій” (зі змінами) та Постанова КМУ від 08.03.2008 р. № 165 „Про деякі питання стипендіального забезпечення”.

Дія цього Порядку поширюється на осіб, які навчаються в навчальних закладах та наукових установах за рахунок коштів загального фонду державного бюджету, в навчальних закладах, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим, та комунальних навчальних закладах за рахунок коштів місцевих бюджетів:

- учнів денної форми навчання професійно-технічних навчальних закладів;
- студентів денної форми навчання вищих навчальних закладів I–IV рівнів акредитації, крім осіб, які навчаються за освітньо-професійними програмами підготовки магістрів державного управління;
- курсантів денної форми навчання вищих навчальних закладів цивільної авіації, морського і річкового транспорту, Севастопольського національного інституту ядерної енергії та промисловості;
- учнів VIII–XII класів середніх спеціальних музичних шкіл-інтернатів і середніх художніх шкіл;
- учнів I–II курсів училищ фізичної культури;
- слухачів підготовчих відділень консерваторій та студій підготовки акторських кадрів;
- клінічних ординаторів;
- аспірантів і докторантів (крім аспірантів і докторантів Національної академії державного управління при Президентові України), які навчаються з відривом від виробництва.

Вищезазначеним особам можуть призначатися академічні або соціальні стипендії, а окремим категоріям цих осіб можуть призначатися одночасно академічні і соціальні стипендії.

Академічними стипендіями є:

- стипендії Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, іменні стипендії, розміри та порядок призначення яких визначається окремими нормативними актами;
- іменні або персональні стипендії навчального закладу;
- ординарні (звичайні) академічні стипендії.

Розмір академічних стипендій визначається на підставі установленого законом прожиткового мінімуму на одну особу в розрахунку на місяць з урахуванням типу навчального закладу, умов та напрямку навчання, успішності стипендіата.

Стипендія призначається студентам (учням) за результатами підсумкового контролю з першого числа місяця, що настає за терміном закінчення підсумкового контролю відповідно до встановлених розмірів стипендії.

Студенти (учні), які отримали за результатами підсумкового контролю незадовільні оцінки і не ліквідували академічної заборгованості у встановлені терміни, втрачають право на одержання стипендії. Списки студентів (учнів), яким призначено стипендію, затверджуються наказом ректора (директора) навчального закладу. До першого підсумкового контролю стипендія призначається у мінімальному розмірі. Стипендія за літні канікули виплачується сумарно перед цим періодом.

Соціальні стипендії призначають студентам і курсантам, які потребують соціального захисту та яким за підсумками навчання не призначена академічна стипендія.

Підставою для призначення соціальної стипендії є наявність в особи права на отримання державних пільг і гарантій, установлених законами для таких категорій громадян:

- студенти і курсанти з-поміж дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування;
- студенти і курсанти з-поміж осіб, яким, згідно із Законом України „Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, гарантуються пільги у призначенні стипендії;
- студенти і курсанти з малозабезпечених сімей (у разі отримання відповідної державної допомоги згідно із законодавством);
- студенти, які є інвалідами з дитинства та інвалідами I–III груп;
- студенти і курсанти, які мають сім'ї з дітьми;
- студенти, які навчаються за гірничими спеціальностями, чий батьки загинули або стали інвалідами внаслідок отримання виробничих травм, професійного захворювання під час роботи на вугледобувних підприємствах.

Для підвищення життєвого рівня і заохочення за успіхи в навчанні, участь у громадській, спортивній та науковій діяльності учнів, студентів, курсантів, клінічних ординаторів та аспірантів, які навчаються за державним замовленням, навчальний заклад використовує не менш як 10 відсотків коштів, передбачених для виплати стипендій, для надання їм матеріальної допомоги та заохочення. Порядок вико-

ристання коштів, передбачених на виплату стипендій, для надання матеріальної допомоги та заохочення розробляє навчальний заклад та затверджує його керівник.

Учням, студентам, курсантам, слухачам, клінічним ординаторам, аспірантам і докторантам, які навчаються згідно з угодами, укладеними між навчальними закладами або науковими установами та фізичними або юридичними особами, стипендії можуть виплачуватися за рахунок коштів цих осіб, якщо це передбачено умовами укладеної угоди.

Студентам, які не є громадянами України, призначення і виплата стипендій провадиться тільки відповідно до міжнародних угод і рішень Кабінету Міністрів України.

Стипендії виплачують один раз на місяць, за літній канікулярний період — повністю до його початку. На час проходження практики або іншої трудової діяльності, яка проводиться з дозволу навчального закладу, стипендіат зберігає право на отримання стипендії.

Студентам, які перебувають в академічній відпустці за медичними показниками, виплачується щомісячна допомога в розмірі 50% мінімальної заробітної плати за рахунок стипендіального фонду. Після повернення студента (учня) з академічної відпустки виплата стипендії йому починається з дати, коли, згідно з наказом керівника навчального закладу, він повинен приступити до навчання.

Студентам (учням) під час тимчасової непрацездатності, підтвердженої лікувальним закладом, виплачують стипендію в повному розмірі.

Стипендіатам, які мають дітей віком до трьох років і продовжують навчання за денною формою, виплачуються щомісячна грошова допомога, передбачена законодавством, і стипендія, призначена згідно з цим Порядком.

Відповідно до пп. 4.3.26 п. 4.3 ст. 4 Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб”, до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку не включається (не відображається в його річній податковій декларації) сума стипендії, яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад’юнкту, але не вище від граничного доходу (суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленої на початок звітного року, помноженої на 1,4). Сума перевищення, за її наявності, підлягає кінцевому оподаткуванню під час її виплати за ставкою 15%.

Студенти (крім тих, які отримують стипендії з бюджету) мають право на податкову соціальну пільгу на доходи, одержані з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, якщо такий дохід не перевищує вищезазначеного розміру.

Як описувалось у попередніх параграфах, учням, студентам, аспірантам, ординаторам, ад'юнктам податкова соціальна пільга надається в розмірі, що дорівнює 150% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на початок звітного року, у розрахунку на місяць.

Нарахування і виплата стипендії здійснюється в розрахунково-платіжній відомості один раз на місяць. У бухгалтерії на кожного студента ведеться картка стипендіата.

У вищих навчальних закладах застосовується спрощена форма розрахунків зі стипендіатами, за якою кошти на виплату стипендій для кожної групи на підставі доручення отримують громадські касири (фінансові старости). Доручення підписують і надають фінансовому старості студенти групи.

Розрахунки із стипендій з учнями, студентами та аспірантами обліковуються на субрахунку 662 „Розрахунки зі стипендіатами”.

На суми нарахованих стипендій проводиться запис у кредит субрахунка 662, а в дебет цього субрахунка записуються суми проведених утримань, виданих і не одержаних у строк стипендій.

Аналітичний облік депонованих стипендій ведуть у книзі форми № 441.

Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків зі стипендіатами наведено в табл. 4.9.

Таблиця 4.9

Кореспонденція рахунків з обліку заробітної плати

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Нараховано стипендію	801	662	3520
2. Нараховано допомоги та компенсації	801	662	780
3. Утримано суми членських профспілкових внесків	662	666	352
4. Утримання за проживання в гуртожитку	662	675	450
5. Утримано аліменти	662	668	56
6. Виплачено стипендію з каси	662	301	3418
7. Депоновано стипендію	662	671	102

4.7. Організація розрахунків із заробітної плати та стипендій через банківські пластикові картки

На сьогодні актуальним є виплата заробітної плати працівникам за допомогою банківських платіжних карток.

Провідну позицію в Україні і за кордоном займають банківські платіжні картки міжнародних платіжних систем Visa і MasterCard. Ще в нашій державі працюють платіжні системи НСМЕП (Національна система масових електронних платежів) і УкрКарт.

НСМЕП функціонує виключно на території України на основі старт-карток (пластикових карток, в які як носій інформації вбудовано електронний чип). Платіжні картки НСМЕП — інструмент виключно платіжний і кредитні операції з їх використанням неможливі.

УкрКарт — член міжнародних платіжних систем Visa і MasterCard і позиціонує себе як малобюджетну альтернативу картковим продуктам відповідних платіжних систем. На особливу увагу заслуговує картковий продукт Maestro, який обслуговують системи УкрКарт і MasterCard.

За видом власності банківські платіжні картки поділяються на особисті (видаються фізичній особі, яка має право розпоряджатися картрахунками на власний розсуд) та корпоративні (видають суб'єкту підприємницької діяльності або його довіреному представникові).

Відповідно до п. 1.5 Положення про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням, затвердженого постановою НБУ від 19.04.2005 р. № 137, особисту платіжну картку банк емітує на ім'я клієнта — фізичної особи, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності

На ці картрахунки може бути зараховано: заробітну плату, стипендію, пенсію, соціальні допомоги, авторські гонорари, страхові виплати за договорами страхування тощо.

Поповнювати банківський картрахунок можна:

- готівкою через каси банків і банкомати, які підтримують цю функцію;
- коштами з інших своїх рахунків;
- кредитними грошима;
- відсотками, нарахованими на залишок коштів на картрахунку;
- коштами з рахунків інших осіб за їх дорученням.

Фізична особа вправі розпоряджатися картрахунком як завгодно, наприклад, оплачувати комунальні й інші послуги; розраховуватися за придбаний товар; перераховувати кошти на рахунки інших осіб; одержувати готівку в касах банків, інших фінансових установ, торговців або через банкомати.

Ст. 24 Закону про оплату праці дозволяє виплачувати заробітну плату працівникам через установи банків на зазначені ними рахунки. Для цього підприємству необхідно врахувати, що:

- для виплати заробітної плати в безготівковій формі слід отримати письмову згоду працівника;
- банківські послуги, пов'язані з такими виплатами, має оплачувати установа.

Після прийняття рішення щодо видачі заробітної плати в безготівковій формі й обравши банк-емітент банківської платіжної картки, установа повинна заручитися згодою працівників. Найзручніше, якщо вони напишуть заяву на відкриття карткового рахунка і виплату заробітної плати в безготівковій формі або в бухгалтерії буде складено список бажаючих одержувати заробітну плату через платіжну картку, а співробітників ознайомлять з ним під підпис. Потім необхідно видати наказ про виплату заробітної плати в безготівковій формі.

Для того щоб реалізувати зарплатний картковий проект, бюджетна установа підписує з банком договір і забезпечує підписання договорів між банком і працівниками.

Згідно з п. 2.5 Положенням про порядок емісії платіжних карток і здійснення операцій з їх застосуванням, перед підписанням договору працівників ознайомлюють з умовами одержання і використання карток (тарифи, правила тощо). Цю інформацію банк повинен викласти в зрозумілій формі й розмістити в доступному для клієнтів місці (на вимогу клієнта інформація може бути в письмовому або електронному вигляді).

Для відкриття працівникам картрахунків довірена особа підприємства подає до банку такі документи:

- паспорт або документ, що його заміняє, а також документ, який підтверджує повноваження довіреної особи;
- документи (або копії, завірені в установленому порядку), на підставі яких банк може ідентифікувати юридичну особу (підтвердити держреєстрацію, а також визначити назву, місцезнаходження, ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ, реквізити банківського рахунка підприємства);

- заяву юридичної особи про відкриття поточних рахунків на користь фізичної особи;
- перелік фізичних осіб із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові та ідентифікаційного номера кожної фізичної особи, затверджений підписом керівника і скріплений печаткою підприємства.

Коли весь пакет документів зібрано і підписано договір, працівникам відкривають картрахунки і видають пластикову картку, а разом з нею — конверт з PIN-кодом.

По закінченні строку дії платіжної картки (він є в договорі з банком і на самій картці) працівники повертають її до банку для продовження або заміни. Інакше картка автоматично перестане працювати після закінчення останнього дня місяця року, зазначеного на її лицьовій стороні, і зняти гроші з картки вже не вдасться. У разі розірвання (припинення строку дії) договору про надання та використання банківської картки за заявою власника картрахунка кошти, що знаходяться на ньому, перераховують на інші банківські рахунки власника або видають йому готівкою. Врахуйте, що правила обслуговування банківських платіжних карток кожного банку-емітента часто відрізняються, тому слід уважно їх вивчати, відкриваючи рахунок, а краще — мати примірник для себе.

Процедура перерахування заробітної плати залежить від умов, записаних у договорі на банківське обслуговування підприємства. Наприклад, вони можуть бути такими. За 1–2 дні до видачі заробітної плати до банку подають відомість (реєстр) розподілу заробітної плати. Форму вищезазначеної відомості банки розробляють самі. Її складають в електронній формі й передають до банку електронною поштою або у вигляді файлу на диску. Крім того, знадобиться і паперовий варіант відомості, який підписують керівник з головним бухгалтером, а також завіряють печаткою підприємства.

У день видачі заробітної плати або дещо раніше (знову-таки все залежить від умов банківського договору) необхідно подати до банку декілька платіжних доручень: на перерахування заробітної плати, на оплату комісійної винагороди банку за перерахування заробітної плати, на перерахування ПДФО і внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Установа зобов'язана інформувати співробітників про зарахування коштів на їх картрахунки.

Банки залежно від умов договору можуть справляти комісію або за зняття готівки, або за поповнення картрахунка. Комісійні при знятті можуть відрізнятися залежно від того, де знімають гроші: в устано-

ві обслуговуючого банку (банкоматах) чи банків-партнерів, у мережі інших українських банків (банкоматах), у мережі закордонних банків, на території України чи за її межами тощо.

Зазначимо, що така форми оплати має позитивні моменти для обох сторін. Установі не потрібно зберігати великих сум готівки, депонувати зарплату, та й сам процес її видачі спрощується. А працівники, у свою чергу, коли завгодно можуть зняти з картрахунка в банкоматах або в касах банків будь-яку суму готівки, їм зручно робити покупки в магазинах, а на залишок грошей на рахунку банк нараховує відсотки.

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте сутність, види та форми заробітної плати.
2. Висвітліть порядок нарахування заробітної плати працівникам та утримань з неї.
3. Визначте підстави та черговість утримань із заробітної плати.
4. Назвіть види та порядок нарахування виплат з розрахунку середньої заробітної плати, доплат і надбавок.
5. Аналітичний та синтетичний облік розрахунків з оплати праці, розрахунків по страхуванню.
6. Особливості виплати заробітної плати через банківські платіжні картки.
7. Визначте порядок документування та відображення в обліку розрахунків із стипендіатами.

МОДУЛЬ 2

ОБЛІК АКТИВІВ ТА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Розділ 5. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

5.1. Поняття, класифікація та оцінювання основних засобів

Основним результатом діяльності бюджетних установ є послуга. Для надання послуг різного характеру бюджетні установи повинні мати насамперед засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі надання послуг. У бухгалтерському обліку бюджетних установ засоби праці виокремлюються в самостійний об'єкт обліку, що має назву „необоротні активи”.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи визначені в Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженій ДКУ від 17.07.2000 р. № 64 (*додаток Ж*).

Необоротні активи — це матеріальні та нематеріальні активи, які належать установі та забезпечують її функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року.

У складі необоротних активів обліковуються: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі, силові машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний та господарський інвентар, обчислювальна техніка, музейні цінності виставок, бібліотечні фонди, спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, бібліотека, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські та суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єктами промислової власності, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання.

Необоротні активи бюджетних установ складаються з:

- основних засобів;
- інших необоротних матеріальних активів;
- нематеріальних активів.

Основні засоби — це необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 1000 гривень за одиницю (комплект).

До складу основних засобів бюджетних установ включено:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки та споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти та інвентар;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Крім того, в п. 6 вищезазначеної Інструкції наведено перелік матеріальних цінностей, які підлягають зарахуванню до складу основних засобів незалежно від вартості:

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

До основних засобів належать сценічно-постановочні засоби вартістю більше 10 гривень (декорації, меблі та реквізит, бутафорія, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття).

Не належать до основних засобів матеріальні цінності незалежно від вартості:

- знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);
- бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі в лісі зі строком експлуатації до двох років (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензоаправки та ін.);
- спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень);
- спеціальний одяг, спеціальне взуття, постільні речі;
- формений одяг, призначений для видачі працівникам установи;
- тимчасові нетитульні споруди, пристосування і пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт;
- тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів;

- предмети, призначені для видачі напрокат;
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, птиця, кролі, хутрові звірі, сім'ї бджіл.

У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображаються основні засоби, розподіляється на:

- балансову вартість;
- первісну вартість;
- відновлювальну вартість.

Балансова вартість — це вартість, за якою основні засоби включаються до Балансу після вирахування суми нарахованого зносу.

У бухгалтерському обліку основні засоби відображаються за первісною вартістю, до якої включаються всі фактичні витрати, пов'язані з їх придбанням, спорудженням і виготовленням, або за відновною (первісною вартістю, зміненою після індексації).

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

Відновлювальна вартість — це первісна вартість, змінена після переоцінювання. Зміна первісної (відновлювальної) вартості основних засобів проводиться у випадках індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства, а також при добудові, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування основних засобів.

Витрати, пов'язані з придбанням основних засобів, відображаються за кодом економічної класифікації витрат 2110 „Придбання обладнання та предметів довгострокового використання”.

При цьому Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ № 64 визначено, що не відносяться на збільшення первісної вартості основних засобів:

- 1) витрати на наймання транспорту для перевезення основних засобів. Ці витрати відносяться на фактичні витрати установи та відображаються за кодом економічної класифікації витрат 1135 „Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів”;
- 2) суми ПДВ, сплачені при придбанні основних засобів. Залежно від джерела придбання суми ПДВ відносяться:
 - на витрати установи та відображаються за КЕКВ 2110 „Придбання обладнання і предметів довгострокового використання” — при придбанні основних засобів за рахунок коштів загального фонду кошторису;

- до складу податкового кредиту — при придбанні основних засобів за рахунок коштів спеціального фонду. При цьому суми ПДВ, сплачені при придбанні основних засобів, бюджетна організація відносить до складу податкового кредиту тільки в тому випадку, якщо вона зареєстрована як платник ПДВ. Якщо ж вона не є платником ПДВ, такі суми відносяться на витрати установи за КЕКВ 2110 „Придбання обладнання і предметів довгострокового використання”.

Згідно з Інструкцією № 64, зміна первісної вартості основних засобів може відбуватися у випадках:

- а) індексації (переоцінювання), що проводиться щорічно згідно з індексом інфляції року та відповідно до порядку, передбаченого п.п. 8.3.3 ст. 8 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”;
- б) добудування, дообладнання, реконструкції та модернізації, що спричинили додаткове укомплектування основних засобів;
- в) часткової ліквідації відповідних об’єктів.

Зміна вартості основних засобів після проведення індексації не є підставою для переведення їх на інший субрахунок. Зміна первісної вартості основних засобів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.

Основні засоби бюджетних установ переоцінюються тимчасовою комісією з переоцінювання, яказначається наказом керівника установи. До її складу входять:

- заступник керівника установи (голова комісії);
- головний бухгалтер чи його заступник;
- керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують основні засоби;
- особи, на яких покладена відповідальність за збереження основних засобів;
- інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Комісія переоцінює кожен окрему одиницю основних засобів і встановлює нові ціни. Встановлені ціни на однотипні предмети в межах однієї установи повинні бути однаковими.

Комісія з переоцінювання відштовхується від коефіцієнта індексації, який визначають відповідно до п.п. 8.3.3 ст. 8 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” з урахуванням індексу інфляції:

$$K_i = [I(a - 1) - 10] / 100,$$

де: K_i — коефіцієнт індексації;

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

Якщо розрахований коефіцієнт індексації менший за одиницю, індексація не проводиться, а якщо перевищує, то комісія обґрунтовує свій висновок щодо проведення індексації об'єкта основних засобів. Документально його оформлюють протоколом засідання, підписаним її членами.

При проведенні індексації основних засобів одночасно індексують і балансову (залишкову) вартість, і суму зносу, а не їх первісну вартість.

Коефіцієнт індексації застосовують для всіх необоротних активів, крім землі та об'єктів житлового фонду.

За результатами переоцінки комісія складає Акт про зміну вартості основних засобів, який затверджує керівник установи. Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості активів — на керівника і голову комісії.

Облік необоротних активів (за винятком бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довготривалого використання для наукових цілей та таких, що мають обмежене використання) ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених за придбання активів, відноситься одразу на фактичні видатки установи.

Головні завдання обліку основних засобів:

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових реєстрах надходження основних засобів, їх внутрішнього руху та вибуття;
- контроль за збереженням основних засобів та ефективним використанням кожного об'єкта;
- правильне обчислення та відображення в обліку суми зносу основних засобів та видатків, пов'язаних з їх ремонтом;
- точне визначення результатів ліквідації основних засобів;
- достовірна оцінка основних засобів в балансі та звітності.

5.2. Документальне оформлення наявності та руху основних засобів

Вимоги до документального оформлення господарських операцій в установах, організаціях та підприємствах України регламентуються „Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженим Міністерством фінансів України 24.05.1995 р. №88 (з подальшими змінами).

Згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV, факт здійснення господарської операції підтверджується первинним документом, необхідні реквізити якого повинні бути заповнені, а відсутні показники — прокреслені. До обов’язкових реквізитів належать: назва документа (форми); дата і місце його складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст і обсяг господарської операції та одиниці її вимірювання; посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення; особисті підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції та її оформленні. За складання документа відповідальність покладається на посадових осіб, які його підписали. У документах не повинно бути незастережних виправлень, підчисток, помарок. Усі числа повинні бути написані чітко, розбірливо. Зміст операції треба наводити лаконічно і конкретно, запобігаючи можливості подвійного розуміння.

Для обліку руху необоротних активів використовується порівняно невелика кількість первинних документів. Головним чином це документи з обліку основних засобів, передбачені Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, затвердженою Наказом ГУДКУ та Держкомстату України від 02.02.1997 р. №125/70.

Первинними документами, якими оформляють надходження основних засобів, є (винятки можуть становити випадки, коли основні засоби отримуються в магазині та приймання таких об’єктів здійснюється на підставі накладних):

- ф. № 03-1 (бюджет) „Акт приймання-передавання основних засобів” складається на кожний окремий об’єкт основних засобів, який надходить шляхом придбання або безоплатної передачі від інших організацій. На об’єкт, що раніше був у використанні, робиться запис

про суму зносу. Акт складається у двох примірниках (один — для установи, яка здає; другий — для установи, яка приймає засоби) комісією, створеною за наказом керівника установи. Акт затверджує керівник установи. Акт складається, як правило, на кожен об'єкт зокрема, складання загального акта на прийняття декількох об'єктів основних засобів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання та інших однотипних об'єктів, які мають однакову вартість і прийняті одночасно під відповідальність однієї й тієї самої особи;

– ф. № 03-2 (бюджет) „Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів” застосовується для приймання-здавання основних засобів після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації. Складається в двох примірниках і підписується представником установи, уповноваженим на приймання основних засобів після ремонту, та представником підприємства (організації), що виконувало їх ремонт, реконструкцію чи модернізацію. В акті вказується кошторисна та фактична вартість виконаних робіт з ремонту (реконструкції, модернізації). Перший примірник акту здається в бухгалтерію установи, а другий — підприємству, яке виконувало ремонт.

Списання об'єктів основних засобів з балансу бюджетних установ оформляють за такими формами:

– ф. № 03-3 (бюджет) „Акт про списання основних засобів” застосовують для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів, предметів основних засобів у разі повної або часткової їх ліквідації. Акт складається у двох примірниках постійно діючою комісією, призначеною керівником установи, і затверджується у встановленому порядку. Витрати на ліквідацію об'єктів основних засобів та вартість матеріальних цінностей, які надійшли від розбирання будівель і споруд, демонтажу обладнання та інших основних засобів, показують в акті у розділі „Розрахунок результатів списання об'єкта”. Перший примірник акта передається в бухгалтерію, а другий залишається у матеріально відповідальній особі і є підставою для здачі на склад металобрухту, запчастин та матеріалів, які одержані при ліквідації об'єкта основних засобів;

– ф. № 03-4 (бюджет) „Акт про списання автотранспортних засобів” застосовують для оформлення вибуття транспортних засобів внаслідок їх зносу, морального старіння, знищення в результаті аварії, стихійного лиха тощо. Акт складається членами постійно діючої

комісії у двох примірниках. В акті вказують найменування транспортного засобу, який підлягає списанню, причини списання, первісну вартість, термін фактичного використання, кількість і вартість капітальних ремонтів, пов'язані з його ліквідацією витрати й отримані матеріальні цінності;

– ф. № 03-5 (бюджет) „Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури” складається у двох примірниках на підставі опису та загальних списків книг, що підлягають вилученню з бібліотек. Опис робиться під час чергового перегляду (або інвентаризації) книжкових фондів і виявлення застарілих видань. Окремо складається опис на зношену літературу (порвані книги, загублені сторінки, які не підтягають відновленню). Списання літератури з балансу установи проводиться на підставі затвердженого розпорядником коштів акта і квитанції про здачу її в макулатуру.

Видача основних засобів зі складу або інше їх переміщення в межах установи може оформлятися накладною (вимогою) або ж актом довільної форми, які затверджуються керівником установи. Накладну виписують у двох примірниках: перший передають до бухгалтерії для запису в облікові реєстри, а другий залишається в матеріально відповідальній особі, яка передає засоби, для запису про вибуття об'єкта в інвентарному списку за місцем зберігання (або в реєстрах складського обліку).

Для обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття застосовують ті самі форми первинних документів, що й для обліку предметів які мало діють та швидко зношуються:

– ф. № МШ-4 „Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів” застосовується для оформлення поломки та втрати МШП з вини робітника, складається в двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії для розрахунку суми, що підлягає стягненню з винуватця втрати, поломки чи псування цінностей. Другий примірник акта залишається у місці використання МШП і потім додається до акта на їх списання;

– ф. № МШ-6 „Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” використовується для обліку засобів, що видаються працівникам для індивідуального користування;

– ф. № МШ-7 „Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” застосовується для обліку виданого або поверненого на склад спецодягу та спецвзуття робітниками підп-

риємства. У відомості обов'язково вказують дату надходження кожного предмета в експлуатацію та нормативний строк його використання;

– ф. № МШ-8 „Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання засобів та здавання їх у комору для утилізації. Акт складає комісія, призначена керівником установи, на підставі разових актів на вибуття МШП (ф. № МШ-4).

5.3. Аналітичний та інвентарний облік основних засобів

Облік основних засобів за місцями їх зберігання (місцезнаходження) ведеться за інвентарними об'єктами.

Інвентарний об'єкт — це конструктивно закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям, що відносяться до нього, конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, або певний комплекс конструктивно з'єднаних предметів, які складають єдине ціле та спільно виконують певну роботу.

Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ № 64 передбачено деякі особливості обліку будівель виробничо-господарського призначення, зайнятих органами управління, соціально-культурними та іншими установами; будинків та інших споруд. Такі окремі будови обліковуються як самостійні об'єкти основних засобів, до складу такої будови входять усі необхідні для експлуатації та розміщення усередині неї комунікації, тобто система опалювання приміщення, включаючи й котельну установку для опалювання (якщо остання знаходиться в самому приміщенні), внутрішня мережа водогазопроводу і каналізації з усіма пристроями, внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною арматурою, внутрішні телефонні та сигналізаційні мережі та вентиляційні пристрої загальносанітарного значення, підйомники (ліфти). Якщо будівлі знаходяться поряд і мають загальну стіну, але кожна з них — самостійне конструктивне ціле, то вони обліковуються як окремі інвентарні об'єкти основних засобів.

Земля та будівлі, розташовані на ній, є окремими об'єктами основних засобів і відображаються окремо в бухгалтерському обліку. Якщо вартість землі неможливо відділити від вартості будівель, то всі

витрати на їх придбання і утримання повинні повністю відноситися на переважаючий об'єкт.

Надвірні приміщення, огорожі та інші надвірні споруди, що обслуговують будівлю (сарай, паркан, колодязь), складають разом із нею один інвентарний об'єкт. Якщо ці будови та споруди обслуговують два і більше приміщень, то вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами.

Зовнішні прибудови до будівлі, що мають самостійне господарське значення, приміщення котельних, що стоять окремо, а також капітальні надвірні прибудови (склади, гаражі) вважаються теж самостійними інвентарними об'єктами.

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюється відповідний *інвентарний номер*, що складається з восьми знаків. Перші три знаки позначають номер субрахунка, четвертий — підгрупу, останні чотири знаки — порядковий номер предмета в підгрупі. Для тих субрахунків, для яких не виділено підгрупи, четвертим знаком є нуль. Так, інвентарний номер 10510016 позначає субрахунок 105 „Транспортні засоби”, підгрупа — 1, порядковий номер об'єкта — 0016.

Інвентарний номер зазначається на жетоні, який прикріплюється до об'єкта, зазначається фарбою на об'єкті або проставляється іншим способом. Виняток становлять такі основні засоби, як багаторічні насадження, капітальні витрати на поліпшення земель тощо. У тих випадках, коли інвентарний об'єкт є складним і включає ті чи інші відокремлені елементи, що становлять разом із ним одне ціле, на кожному такому елементі має бути зазначено той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

Інвентарні номери, присвоєні об'єкту основних засобів, наводяться в усіх первинних документах (акті приймання-передачі, акті ліквідації тощо), котрі є підставою для обліку руху об'єктів основних засобів, і зберігаються за ними на весь період перебування їх у цій установі. Інвентарні номери об'єктів, що вибули (передані безоплатно, реалізовані, ліквідовані), не повинні присвоюватися іншим об'єктам, які знову надійшли, протягом трьох років.

У бухгалтерії установи з метою організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів ведеться попредметний їх облік на інвентарних картках:

- Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах ф. № 03-6 (бюджет);

- Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень) ф. № 03-8 (бюджет);
- Інвентарна картка групового обліку основних засобів у бюджетних установах ф. № 03-9 (бюджет).

Інвентарні картки обліку основних засобів у бюджетних установах ведуться бухгалтерією в одному примірнику. Інвентарні картки зберігаються в картотеках бухгалтерії, в яких вони розміщуються за відповідними субрахунками та групами з розподілом за матеріально відповідальними особами, а в централізованих бухгалтеріях — додатково і за обслуговуваними установами.

За час експлуатації об'єкта основних засобів до картки вноситься інформація про роботи з добудовування, дообладнання, реконструкції, модернізації та капітального ремонту існуючого об'єкта. Якщо до картки неможливо внести всі якісні та кількісні зміни характеристики об'єкта, що відбулися внаслідок його реконструкції або модернізації, її доповнюють новою. Стару інвентарну картку бережуть як довідковий документ (у ній робиться позначка про відкриття нової картки).

Інвентарні картки списаних основних засобів після внесення до них позначок про списання здаються до архіву. Термін зберігання інвентарних карток в архівах установ становить три роки після їх ліквідації. Інвентарна картка обліку реалізованих або ліквідованих основних засобів додається до документів (актів, накладних), якими було оформлено їх реалізацію або ліквідацію. Картка передається разом із реалізованим основним засобом.

Для здійснення контролю за збереженням карток і повнотою обліку об'єктів основних засобів інвентарні картки реєструються в Описі інвентарних карток по обліку основних засобів за ф. № 03-10 (бюджет), які ведуться бухгалтерією підприємства в одному примірнику за класифікаційними групами об'єктів основних засобів із зазначенням у них номера картки, інвентарного номера об'єкта, його назви та позначок про вибуття. Описи інвентарних карток по обліку основних засобів підлягають передачі до архіву тоді, коли до останньої інвентарної картки вноситься позначка про списання об'єкта основних засобів.

Для здійснення оперативного обліку наявності та руху основних засобів за їх місцезнаходженням матеріально відповідальні особи ведуть інвентарні списки основних засобів за ф. № 03-11 (бюджет), у

яких записують номер і дату інвентарної картки, інвентарний номер об'єкта, його повне найменування, первісну (балансову) вартість і дані про вибуття (переміщення) — дату і номер документа і причину вибуття (переміщення). При цьому дані пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) підлягають періодичному звірянню із записами в інвентарних картках, що ведуться в бухгалтерії установи.

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів за рахунками синтетичного і аналітичного обліку складаються оборотні відомості щодо кожної групи субрахунків, які об'єднуються відповідним синтетичним рахунком. Підсумки оборотів і залишків кожного субрахунка оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів і залишків даних відповідних синтетичних рахунків книги „Журнал-Головна” ф. № 308.

5.4. Облік надходження та оприбуткування основних засобів

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ для оприбуткування та синтетичного обліку основних засобів передбачено рахунки 10 „Основні засоби” та 11 „Інші необоротні матеріальні активи”.

Рахунок 10 „Основні засоби” поділяється на такі субрахунки:

- 101 „Земельні ділянки”;
- 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель”;
- 103 „Будинки та споруди”;
- 104 „Машини та обладнання”;
- 105 „Транспортні засоби”;
- 106 „Інструменти, прилади та інвентар”;
- 107 „Робочі і продуктивні тварини”;
- 108 „Багаторічні насадження”;
- 109 „Інші основні засоби”.

Рахунок 11 „Інші необоротні матеріальні активи” поділяється на такі субрахунки:

- 111 „Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок”;
- 112 „Бібліотечні фонди”;
- 113 „Малоцінні необоротні матеріальні активи”;
- 114 „Білизна, постільні речі, одяг та взуття”;
- 115 „Тимчасові нетитульні споруди”;

- 116 „Природні ресурси”;
- 117 „Інвентарна тара”;
- 118 „Матеріали довготривалого використання для наукових цілей”;
- 119 „Необоротні матеріальні активи спеціального призначення”.

Зупинимось детальніше на характеристиці наведених субрахунків.

На субрахунку 101 „Земельні ділянки” обліковується земля, яка, згідно з чинним законодавством, придбана або надана установі для користування, в тому числі здана в оренду.

На субрахунку 102 „Капітальні витрати на поліпшення земель” обліковують витрати неінвентарного характеру, тобто витрати, не пов’язані з будівництвом споруд, на поліпшення земельних ділянок для сільськогосподарського призначення, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм тощо).

На субрахунку 103 „Будинки та споруди” обліковують такі підгрупи засобів:

- будинки виробничо-господарського призначення;
- будинки, призначені для проживання;
- споруди.

На субрахунку 104 „Машини та обладнання” обліковують:

– силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову й електричну енергію, і машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію води, вітру, теплову, електричну енергію тощо) на механічну, тобто на енергію руху;

– робочі машини та обладнання, машини, апарати та їх обладнання, що призначені для механічного, термічного й хімічного впливу на предмети праці в процесі створення продукту чи послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини і тварин;

– вимірювальні прилади: дозатори, амперметри, барометри, ватметри, водоміри, вакуумметри, вапориметри, вольтметри, висотоміри, гальванометри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, компаси, манометри, хронометри, спеціальні ваги, мірники, касові апарати тощо;

– регульовальні прилади та пристрої — киснево-дихальні прилади, регульовальні, електричні, пневматичні та гідравлічні пристрої, пульти автоматичного управління, апаратура централізації та блокування, лінійні пристрої диспетчерського контролю тощо;

- лабораторне обладнання — пірометри, регулятори, калориметри, прилади для визначення вологості, перегінні куби, прилади для випробування на газопроникність, мікроскопи, термостати, стабілізатори, витяжні шафи тощо;

- обчислювальна техніка — електронно-обчислювальні, керувальні та аналогові машини, цифрові обчислювальні машини та пристрої;

- медичне обладнання — зуболікувальні крісла, операційні столи, ліжка зі спеціальним обладнанням, спеціальне дезінфекційне та дезінсекційне обладнання, обладнання молочних кухонь та молочних станцій, станцій переливання крові тощо;

- комп'ютерна техніка та комплектуючі — комп'ютери, монітори, периферійне і сітьове обладнання комп'ютера;

- інші машини та обладнання — обладнання стадіонів, спортмайданчиків та спортивних приміщень (зокрема спортивні снаряди), обладнання кабінетів і майстерень в навчальних закладах, кіноапаратура, освітлювальна апаратура, обладнання сцен, музичні інструменти, телевізори, радіоапаратура, спеціальне обладнання науково-дослідних та інших установ, які займаються науковою роботою, обладнання АТС, телефони, факси, копіювальна техніка, пожежні машини на автомобільному та кінному ході, пожежні автоцистерни, механічні пожежні драбини, пральні та швейні машини, холодильники, пылесоси тощо.

На субрахунок 105 „Транспортні засоби” обліковують усі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів незалежно від вартості з виділенням окремих підгруп:

- рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту (електровози, тепловози, паровози, мотовози, мотодрезини, вагони, платформи, цистерни, теплоходи, пароплави, дизель-електроходи, буксири, баржі, барки, човни та судна службово-допоміжні, рятувальні, пристані плавучі, судна парусні, автомобілі вантажні та легкові, причепа, автосамоскиди, автоцистерни, автобуси, трактори-тягачі тощо);

- рухомий склад повітряного транспорту (літаки, вертольоти);

- гужовий транспорт (вози, сани тощо);

- виробничий транспорт (пічки, електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди тощо);

- усі види спортивного транспорту;

– запасні частини до транспортних засобів, які за характеристиками належать до основних засобів.

На субрахунку 106 „Інструменти, прилади та інвентар” обліковують такі підгрупи засобів:

– лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких і газоподібних речовин до споживача;

– інструменти — механічні та немеханічні знаряддя праці загального призначення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для оброблення матеріалів: різальні, ударні, натискувальні, ущільнюючі знаряддя ручної праці, включаючи ручні механічні знаряддя, що працюють на електроенергії, енергії стисненого повітря тощо (електродрилі, фарбопульти, гайковірти), а також різного роду пристрої для оброблення матеріалів, виконання монтажних робіт (лещата, пристрої для встановлення двигунів та для прокручування карданного валу на автомобілях тощо);

– виробничий інвентар та приладдя — предмети виробничого значення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи (робочі столи, верстати, кафедри, парти тощо); обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути зараховані до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні рами);

– господарський інвентар — предмети конторського та господарського упорядкування, конторська обстановка, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машини, гектографи та інші ручні розмножувальні й нумерувальні апарати, переносні торшери, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок зі спеціальним обладнанням), килими, порт'єри та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення й гідропульти, ручні драбини тощо.

На субрахунку 107 „Робочі і продуктивні тварини” виділяють підгрупи:

– робоча худоба — коні, воли, осли та інші робочі тварини (включаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин);

– продуктивна та племінна худоба й корови, бики-плідники бугаї, буйволи та яки (крім робочих), жеребці-плідники та племінні ко-

били (неробочі), олені-матки і самці (рогачі), кнури та свиноматки, вівцематки, кози, барани тощо;

- службові собаки;
- декоративні тварини;
- піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки тощо).

На субрахунку 108 „Багаторічні насадження” обліковують штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку; плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева та кущі), озеленувальні та декоративні насадження на вулицях, площах, в парках, садах, скверах, на території установ, у дворах житлових будинків, живі огорожі, снігозахисні та пожегозахисні смуги, насадження для укріплення пісків і берегів річок, яро-балочні насадження та ін.; штучні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження. Багаторічні насадження збільшуються на суму капітальних вкладень. Молоді насадження усіх видів обліковують окремо від насаджень, що досягли повного розвитку, тобто віку початку плодоношення, зімкнення крон та ін.

На субрахунку 109 „Інші основні засоби” обліковують з поділом на окремі групи такі засоби:

- сценічно-постановочні засоби вартістю понад 10 грн за одиницю (декорації, меблі і реквізити, бутафорію, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки);
- документація з типового проектування незалежно від вартості;
- навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети.

На субрахунку 111 „Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок” обліковують:

- музейні цінності (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються в порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях;
- експонати тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їхньої вартості.

На субрахунку 112 „Бібліотечні фонди” обліковують бібліотечні фонди незалежно від вартості окремих примірників книг: наукову, художню, навчальну літературу, спеціальні види літератури та інші видання.

На субрахунку 113 „Малоцінні необоротні матеріальні активи” обліковують малоцінні предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік.

На субрахунку 114 „Білизна, постільні речі, одяг та взуття” обліковуються з виділенням в окремі групи:

- білизна (сорочки, халати);
- постільні речі (матраци, подушки, ковдри, простирадла, підодіяльники, наволочки, покривала тощо);
- одяг і обмундирування, включаючи спецодяг (костюми, пальта, плащі, кожухи, плаття, кофти, спідниці, куртки, штани тощо);
- взуття, включаючи спеціальне (черевики, чоботи, сандалі, валянки);
- спортивний одяг і взуття (костюми, черевики тощо).

На субрахунку 115 „Тимчасові нетитульні споруди” обліковують тимчасові (нетитульні) споруди, пристосування і пристрої, зведені на будівельних майданчиках (огорожі, навіси для зберігання будівельних матеріалів тощо).

На субрахунку 116 „Природні ресурси” обліковують мінеральні копалини, нафтові свердловини, родовища корисних копалин внутрішніх вод, смуги будівельного лісу, що, згідно з чинним законодавством, належать бюджетній установі.

На субрахунку 117 „Інвентарна тара” обліковується інвентарна тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах чи для здійснення технологічних процесів, сховища для зберігання рідких та сипучих речовин (баки, чани, засіки та ін.); шафи торговельні та стелажі; інша інвентарна тара.

На субрахунку 118 „Матеріали довготривалого використання для наукових цілей” обліковують матеріали, одержані зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-дослідних інститутів, вузів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріали, що є об'єктами наукових досліджень. На цьому субрахунку в установах культури обліковують дорогі матеріали, одержані зі складу для реставрації і ремонту творів мистецтва, музейних цінностей та пам'яток архітектури.

На субрахунку 119 „Необоротні матеріальні активи спеціального призначення” обліковують необоротні матеріальні активи, що мають специфічне призначення і обмежене застосування в окремих галузях.

У бухгалтерському обліку операції, пов'язані з придбанням основних засобів, відображаються відповідно до вимог Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої Наказом ГУДКУ 10.07.2000 р. № 61.

Сформована первісна вартість основних засобів відображається в бухгалтерському обліку на рахунку 10 „Основні засоби”, а всі витрати, понесені бюджетною організацією, що не включаються до первісної вартості об’єкта, відносяться на фактичні витрати установи та відображаються в обліку за дебетом субрахунків 801, 802, 811–813 (залежно від того, за рахунок яких коштів було придбано необоротний актив) і за кредитом субрахунків 364 або 675 (залежно від того, чи оплачені придбані основні засоби, чи надійшли активи, оплату за які ще не перераховано відповідно).

У бюджетних організаціях при надходженні основних засобів створюється (збільшується) фонд у необоротних активах, облік якого ведеться на субрахунку 401 „Фонд у необоротних активах”. На вартість основних засобів, що надійшли, одночасно робиться запис по кредиту субрахунка 401 і дебету субрахунків 801, 802, 811–813 (залежно від того, за рахунок яких коштів було придбано об’єкт). Звертаємо увагу, що на субрахунку 401 відображається тільки первісна вартість основного засобу, облікована на рахунку 10 „Основні засоби”.

Облік основних засобів за винятком бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довгострокового використання для наукових цілей і таких, що мають обмежене використання, ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених за придбання основних засобів, відноситься на фактичні видатки бюджетної установи.

Актуальним є питання *придбання (закупівля) бюджетною організацією товарів (робіт, послуг) за державні кошти*, що регулюється Положенням про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2008 р. № 921.

Це Положення застосовується до всіх закупівель товарів, робіт і послуг, що повністю або частково здійснюються за рахунок державних коштів, за умови, що вартість закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) становить не менше ніж 100 тис. гривень, а робіт — 300 тис. гривень.

Координацію закупівель товарів (робіт, послуг) за державні кошти здійснює Міністерство економіки — спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади. При уповноваженому органі діє Консультативно-методологічна рада з питань державних закупівель, яка є його консультативно-дорадчим органом.

Для бюджетних установ та організацій важливо обирати поставальника з точки зору економічно вигідних умов з метою економії державних коштів.

Бюджетна установа повинна обов'язково дати безоплатне оголошення про заплановану закупівлю в інформаційному бюлетені „Вісник державних закупівель”, що видається уповноваженим органом, та розмістити на веб-порталі з питань державних закупівель.

Для організації та проведення процедур закупівель бюджетна установа-замовник утворює тендерний комітет на засадах колегіальності у прийнятті рішень, відсутності конфлікту інтересів членів тендерного комітету та їх неупередженості.

Склад тендерного комітету та положення про нього затверджуються замовником. До складу тендерного комітету не можуть входити посадові особи та представники учасників тендерних торгів, їх близькі родичі. Членами тендерного комітету є працівники замовника в кількості не менш як п'ять осіб.

Керівництво роботою тендерного комітету здійснює його голова, який призначається рішенням замовника та є особою, що має право на підписання договорів про закупівлю. Голова тендерного комітету організовує його роботу і несе персональну відповідальність за виконання покладених на комітет функцій. Голова тендерного комітету призначає свого (своїх) заступника (заступників), відповідального секретаря та визначає функції кожного члена тендерного комітету.

Рішення з питань, що розглядаються на засіданнях тендерного комітету, приймаються простою більшістю голосів у присутності не менш як двох третин його членів. У разі рівного розподілу голосів вирішальним є голос голови комітету. Рішення оформляється протоколом, який підписують усі члени тендерного комітету, що брали участь у голосуванні.

Спеціалісти, юристи, економісти, консультанти та інші фізичні чи юридичні особи, які можуть залучатися до роботи тендерних комітетів на договірних засадах відповідно до законодавства, та нотаріуси, які посвідчують договори про закупівлю (в разі нотаріального посвідчення договору про закупівлю на вимогу замовника), не можуть бути членами тендерного комітету, не несуть відповідальності за рішення, дії або бездіяльність тендерного комітету і службових осіб замовника, учасника чи інших осіб, за виконання (невиконання) договорів про закупівлю, укладених на підставі рішення тендерного

комітету замовника, та за наслідки, спричинені такими рішеннями, діями або бездіяльністю.

Закупівля може здійснюватися шляхом проведення таких процедур:

- відкриті торги;
- торги з обмеженою участю;
- двоступеневі торги;
- запит цінових пропозицій (котирувань);
- редуccion;
- закупівля в одного учасника.

Основною процедурою здійснення закупівель є відкриті торги.

Строк подання тендерних пропозицій повинен становити 30 календарних днів від дати опублікування оголошення про закупівлю чи надіслання запрошення до участі в ній. В окремих випадках цей строк може бути зменшено до 15 календарних днів (до 10 календарних днів — у разі проведення торгів з обмеженою участю).

Під час проведення відкритих торгів тендерні пропозиції мають право подавати всі заінтересовані особи.

Під час проведення торгів з обмеженою участю тендерні пропозиції мають право подавати лише ті учасники, які запрошені замовником взяти участь у процедурі закупівлі. Процедури торгів з обмеженою участю можуть застосовуватися в разі, коли товари, роботи чи послуги через їх складний або спеціалізований характер можуть бути запропоновані обмеженою кількістю учасників. Під час проведення торгів з обмеженою участю замовник запрошує до участі в тендері учасників, кількість яких могла б забезпечити вибір найбільш вигідної пропозиції та конкуренцію, але не менше двох.

Процедура двоступеневих торгів застосовується в таких випадках:

- замовник не може скласти конкретного переліку товарів (робіт) або визначити вид послуг, а також якщо для прийняття оптимального рішення про закупівлю необхідно провести попередні переговори з учасниками;
- усі тендерні пропозиції, подані учасниками для участі у відкритих торгах, замовник відхилив через змову учасників щодо ціни відповідного товару, робіт чи послуг, а також коли учасники, які подали тендерні пропозиції, не відповідали вимогам, викладеним у тендерній документації;
- предметом закупівлі є проведення наукових досліджень, експериментів або розроблень, надання консультаційних та інших спеціальних послуг.

Процедура редукціону застосовується в разі, якщо предметом закупівлі є товари чи послуги, для яких існує постійно діючий ринок і які виробляються чи виконуються не за окремо розробленими специфікаціями, за умови, що очікувана вартість предмету закупівлі таких товарів чи послуг перевищує 200 тис. гривень.

Закупівля в одного учасника — це процедура, відповідно до якої замовник укладає договір про закупівлю з учасником після проведення з ним переговорів у разі:

- закупівлі творів мистецтва або закупівлі, пов'язаної із захистом авторських прав;
- відсутності конкуренції (в тому числі з технічних причин) на товари, роботи чи послуги, які можуть бути поставлені, виконані чи надані тільки певним учасником, за відсутності при цьому альтернативи;
- потреби у здійсненні додаткових поставок первинним учасником, призначених для часткової заміни або розширення поставок, коли зміна учасника може призвести до закупівлі товарів чи послуг, які не відповідають вимогам взаємозаміни з наявними товарами чи послугами;
- необхідності виконання додаткових будівельних робіт, не включених у початковий проект, але які стали через непередбачувані обставини необхідними для виконання проекту за умови, що договір буде укладено з учасником таких робіт, якщо роботи технічно чи економічно пов'язані з головним договором. При цьому загальна вартість договору на додаткові роботи не повинна перевищувати 50% вартості головного договору;
- укладення договору про закупівлю з переможцем архітектурного конкурсу;
- нагальної потреби у здійсненні закупівлі у зв'язку з особливими економічними чи соціальними обставинами, яких замовник не міг передбачити, у тому числі закупівлі, пов'язаної з ліквідацією наслідків надзвичайних ситуацій.

Бюджетна установа-замовник не має права ділити предмет закупівлі на частини з метою уникнення проведення процедур закупівель.

Під час розкриття тендерних пропозицій перевіряється наявність усіх необхідних документів, правильність їх оформлення, а також мають бути оголошені замовником присутнім представникам виконавця найменування та адреса кожного виконавця, ціна кожної тен-

дерної пропозиції. Таким чином, обирається одна тендерна пропозиція, яка є економічно вигідною для замовника та надається згода на її оплату, інакше кажучи, акцептується тендерна пропозиція.

Договір про закупівлю укладається в письмовій формі відповідно до положень Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України. Умови договору про закупівлю, як правило, не повинні відрізнятися від умов тендерної (цінової) пропозиції переможця процедури закупівлі. Підприємство — переможець тендеру має виписати рахунок.

Одним із джерел надходження основних засобів до бюджетної установи є *отримання безоплатної допомоги*. Згідно із Законом України „Про гуманітарну допомогу” від 22.10.1999 р. № 1192-XIV, безоплатна допомога (пересилка, виконання робіт, надання послуг) — це надання гуманітарної допомоги без будь-якої грошової, матеріальної або інших видів компенсацій донорам.

Установи та організації, що утримуються за рахунок бюджетів, є отримувачами гуманітарної допомоги. Такі юридичні особи повинні бути зареєстровані в установленому Кабінетом Міністрів України порядку в Єдиному реєстрі отримувачів гуманітарної допомоги. До того ж бюджетні установи та організації є й набувачами гуманітарної допомоги в разі, якщо вони її потребують і ця допомога надається безпосередньо їм. Донорами можуть бути юридичні та фізичні особи в Україні або за її межами, які добровільно надають гуманітарну допомогу отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за її межами.

Підставою для започаткування процедури визнання допомоги гуманітарною є письмова пропозиція донора про її надання. Підставою для здійснення гуманітарної допомоги в Україні є письмова згода отримувача гуманітарної допомоги на її одержання. Отримувач допомоги має такі самі права на її використання, як і набувач гуманітарної допомоги. Зміну отримувача гуманітарної допомоги та її переадресування можна здійснювати лише за погодженням з іноземними донорами за рішенням відповідної комісії з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України.

Важливо зазначити, що гуманітарна допомога у вигляді робіт, надання послуг, у грошовій або натуральній формі (крім підакцизних товарів), яка надається, ввозиться, пересилається в Україну, звільняється від оподаткування. Комісія з питань гуманітарної допомоги може визнати гуманітарною допомогою, із звільненням від оподаткування та обов’язкових платежів до бюджету, такі підакцизні товари:

автомобілі швидкої медичної допомоги, легкові автомобілі спеціального призначення для Міністерства внутрішніх справ України; шоколад з начинкою та без неї, інші шоколадні вироби, що входять до новорічних і різдвяних подарунків, отриманих у термін за два місяці до відповідних свят тощо.

Бухгалтерський облік гуманітарної допомоги здійснюються отримувачами гуманітарної допомоги та набувачами гуманітарної допомоги (юридичними особами) відповідно до Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, яка затверджена Наказом ДКУ № 61 від 10.07.2000 р. (зі змінами).

Основні засоби, отримані безоплатно як безповоротна допомога або дарунок, оцінюють за ринковими вільними цінами (ціною, за яку на дату оцінки об'єкт може бути проданий на активному ринку) на їх аналогічні види.

Слід взяти до уваги, що під час оцінювання безоплатних основних засобів установі необхідно керуватися Законом України „Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.2001 р. № 2658-III. По-перше, згідно з ним, майном, яке може оцінюватися, вважають об'єкти в матеріальній формі, у тому числі земельні ділянки, будівлі, споруди, машини, обладнання, транспортні засоби; нематеріальні активи, у тому числі права інтелектуальної власності тощо. По-друге, залучити оцінювача до складу комісії можна за рішенням керівника установи (виходячи з вимог Листа ДКУ від 07.06.2007 р. № 3.4-04/1458-6755, який стосується переоцінки). У такому разі між замовником і суб'єктом оціночної діяльності укладається договір.

У разі відсутності обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги вона вважається використаною не за цільовим призначенням. Нецільове використання гуманітарної допомоги та використання її з метою отримання прибутку є порушенням законодавства про гуманітарну допомогу і тягне за собою кримінальну або адміністративну відповідальність. Отримувачі, які допустили порушення відповідного законодавства, можуть бути виключені з єдиного реєстру отримувачів гуманітарної допомоги.

Порядок зарахування на баланс бюджетної організації основних засобів, що надійшли у вигляді гуманітарної допомоги, аналогічний порядку зарахування на баланс основних засобів, придбаних за грошові кошти.

Оприбуткування основних засобів оформлюють бухгалтерськими записами (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1.1. Перераховано постачальнику передоплату	364	311	3601
1.2. Отримано лабораторне обладнання	104	364	3001
1.3. Одночасно зроблено запис на збільшення фонду в необоротних активах	801, 802 811–813	401	3001
1.4. Віднесено на витрати установи суму ПДВ	801, 802 811–813	364	600
2.1. Оприбутковано виробничий інвентар	106	675	2500
2.2. Одночасно зроблено запис на збільшення фонду в необоротних активах	801, 802, 811–813	401	2500
2.3. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	675	500
2.4. Перераховано кошти на рахунок постачальнику	675	311	3000
3.1. Отримано автомобіль у вигляді гуманітарної допомоги	106	364	7500
3.2. Одночасно зроблено запис на збільшення фонду в необоротних активах	812	401, 131	7500
4.1. Індексація балансової (залишкової) вартості обладнання на визначену суму	104	401	231
4.2. Індексація нарахованого зносу	104	131	121

Що стосується оподаткування операцій з безоплатного отримання основних засобів бюджетними організаціями, то, відповідно до п.п. 7.11.2 Закону про податок на прибуток, звільняються від оподаткування доходи неприбуткових організацій, отримані у вигляді коштів або майна, які надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань.

Таким чином, вартість основних засобів, отриманих бюджетними організаціями безоплатно або у вигляді гуманітарної допомоги, не обкладається податком на прибуток.

Інформацію про безоплатно отримані основні засоби відображають у меморіальному ордері 4 [форма 408 (бюджет)].

5.5. Облік ремонту та модернізації основних засобів

Кожна бюджетна установа, організація, на балансі якої перебувають об'єкти основних засобів, а саме — будівлі, споруди, машини, обладнання або транспортні засоби, періодично здійснює роботи, спрямовані на відновлення і підтримання їх у робочому стані.

До найпоширеніших робіт з підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані належать ремонтні.

У загальному розумінні ремонт основних засобів є комплексом заходів, спрямованих на підтримання діючих об'єктів у працездатному стані, зберігаючи при цьому якості, властиві об'єкта при введенні в експлуатацію (міцність, зносостійкість, потужність двигуна, безпека при експлуатації тощо).

При проведенні ремонту не створюються принципово нові якості існуючого об'єкта. Наприклад, при проведенні ремонту будівлі, що потребує заміни несучих конструкцій та деталей, повного оновлення зовнішніх параметрів, відновлення тих, що вийшли з ладу, комунікацій тощо, виконуються роботи з поліпшення і відновлення втраченої нею якості в процесі експлуатації. При ремонті машин, обладнання і транспортних засобів виконуються роботи із заміни зношених деталей та вузлів, заміни таких, що вийшли з ладу, кріпильних деталей і базових агрегатів, усунення дрібних дефектів і неполадок.

Безумовно, чітко розмежувати заходи щодо поліпшення основних засобів, здійснення яких спричинить збільшення майбутніх економічних вигод від використання такого об'єкта основних засобів, і заходи щодо поліпшення основних засобів, проведення яких спрямоване на підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та отримання в майбутньому первісно очікуваних економічних вигод, що були властиві такому об'єкту, на практиці буває досить-таки складно.

У цій ситуації для достовірного визначення характеру здійснюваних робіт з точки зору подальшої експлуатації об'єкта наказом керівника установи доцільно створити спеціальну комісію, до складу якої включити фахівців (інженера, технічного працівника), яка здійснить огляд об'єктів основних засобів у цілому або окремих частин, зафіксує виявлені дефекти, зазначить заходи, яких необхідно буде вжити щодо їх усунення шляхом складання відповідного акта.

Після цього на підставі висновку вищезазначеної комісії обов'язково має бути складено кошторисну документацію на проведення ремонтних робіт, яка заповнюється на підставі діючих цін, норм, роз-

цінок і тарифів, установлених відповідними документами у сфері будівництва.

Так, завдання бухгалтера бюджетної установи зводиться до правильного відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів. Витрати, пов'язані з проведенням ремонту необоротних активів відображаються у складі фактичних видатків бюджетної установи за такими кодами економічної класифікації:

– КЕКВ 1135 „Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання”, за яким відображається оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів (у тому числі витрати на утримання транспорту, витрати на доставку працівників на роботу власним чи орендованим транспортом, придбання пально-мастильних матеріалів, у тому числі для сільськогосподарської техніки, поточний ремонт автомобілів і транспортних засобів, планово-технічне обслуговування, придбання запчастин), а також витрати на страхування автомобіля, проїзд платними дорогами (тунелями), інші збори, передбачені нормативними та законодавчими документами, сплата збору за забруднення навколишнього середовища залежно від використаного палива, оформлення прав водія, страхування та медичний огляд водіїв; технічний огляд транспортного засобу, податок з власників транспортних засобів, оренда транспортних засобів тощо. Витрати на наймання транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту відносяться до капітального будівництва і капітального ремонту;

– КЕКВ 1137 „Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів”, за яким відображаються витрати на поточний ремонт обладнання, меблів, техніки, інвентарю (в тому числі спортивного) та будівель, споруд, приміщень, що орендуються або перебувають на балансі, сільськогосподарської техніки, а також витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням обладнання, комп'ютерної, розмножувальної, медичної та іншої техніки. До цієї категорії належать витрати, пов'язані з придбанням матеріалів для поточного ремонту приміщень, обладнання, механізмів або оплата послуг сторонніх організацій з проведення цих робіт, якщо це передбачено кошторисом.

У бюджетних організаціях роботи, спрямовані на підтримання об'єктів основних засобів у справному стані, можуть виконуватися двома способами:

- підрядним, коли ремонтні роботи виконуються спеціалізованими ремонтними організаціями;

- господарським, коли бюджетні установи самостійно виконують такі роботи.

Облік витрат на проведення поточного ремонту показано на прикладі бухгалтерських проведення (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Кореспонденція рахунків з обліку ремонту основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Оприбутковано будівельні матеріали для ремонту	204	675	7200
2. Відображено суму ПДВ	641	675	1440
3. Перераховано оплату за будівельні матеріали постачальнику	675	311	8640
4. Списано вартість будівельних матеріалів	801, 802, 811–813	204	6800
5. Списано інші витрати на виконання поточних будівельних робіт (заробітна плата працівників ремонтної бригади, нарахування на фонд оплати праці)	801, 802, 811–813	661, 651, 652, 653	1780

У разі якщо установа здійснює роботи з добудовування, дообладнання, реконструкції та модернізації основних засобів, які призвели до додаткового укомплектування таких об'єктів, первісна вартість основних засобів змінюється.

Інакше кажучи, збільшення первісної вартості основних засобів має місце при виконанні робіт, спрямованих на поліпшення експлуатаційних якостей активів, у результаті яких вони набувають нових якостей. Сутність добудовування та реконструкції полягає в розширенні існуючих можливостей об'єкта основних засобів, отриманні певних нових технічних характеристик, раніше не властивих цьому об'єкту.

Так, роботи з добудовування, модернізації відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів, і водночас такі суми підлягають списанню на фактичні витрати бюджетної організації за КЕКВ 2130 „Капітальний ремонт”. Такі роботи, як правило, виконуються підрядниками, тобто сторонніми організаціями.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з проведення реконструкції, добудовування основних засобів наведено в табл. 5.3.

**Кореспонденція рахунків з обліку модернізації, реконструкції
та добудування основних засобів**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Отримано бюджетні асигнування з місцевого бюджету	311	702	24000
2. Перераховано грошові кошти будівельній організації	364	311	24000
3. Виконано роботи з реконструкції будівлі	802	364	20000
4. Віднесено суму ПДВ на видатки установи	802	364	4000
5. Збільшено первісну вартість реконструйованої будівлі	103	401	15000

5.6. Облік списання основних засобів

Придбані бюджетною організацією основні засоби в процесі їх експлуатації поступово зношуються, старіють, втрачають свої первісні якості, стають непридатними до подальшого використання з тієї чи іншої причини. Крім того, нерідко буває, коли бюджетна організація передає об'єкт основних засобів іншій бюджетній організації на підставі рішення своєї вищої організації або відчужує майно сторонньої організації на умовах отримання компенсації його вартості.

Різні за своєю сутністю і призначенням, подібні операції класифікуються як списання необоротних активів і повинні здійснюватися відповідно до вимог Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, затвердженої Наказом ГУДКУ, Держкомстату України від 02.02.1997 р. №125/70 та Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затвердженої Наказом ДКУ від 10.08.2001 р. № 142/181 (додаток Л).

До найбільш поширених ситуацій, під час яких відбувається списання об'єктів основних засобів, належить ліквідація.

Серед причин, з яких провадиться ліквідація будівель, споруд, обладнання, приладів, оснащення, транспортних засобів, інвентарю та інших об'єктів основних засобів бюджетних організацій, можна виділити такі:

- непридатність до подальшого використання;
- фізичний та моральний знос;
- пошкодження внаслідок аварії або стихійного лиха (за умови, що їх відновлення неможливе або економічно недоцільне і вони не можуть бути реалізовані);
- знос будівель, споруд, зруйнованих із часом або в разі будівництва нових об'єктів.

Розглядаючи причини, з яких списуються об'єкти основних засобів з балансу бюджетної організації, хотілося б звернути увагу на такі моменти:

- 1) поширеною помилкою бухгалтера бюджетної організації є списання з балансу об'єкта основних засобів, на який нарахований знос у розмірі 100%. При цьому не береться до уваги, що об'єкт придатний для подальшої експлуатації. У зв'язку з цим звертаємо увагу, що не можна вважати обов'язковою умовою для списання основних засобів з балансу нарахування зносу щодо такого об'єкта у 100-відсотковому розмірі;
- 2) об'єкти основних засобів, що втратили своє значення, але придатні для використання, можуть бути списані з балансу тільки за умови, що їх неможливо продати або передати іншій організації. Цю норму наведено в п. 20 Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, № 142/181. Тобто якщо той чи інший об'єкт основних засобів втратив свої первісні якості, внаслідок чого він уже не буде здатний здійснювати функції, властиві такому об'єкту, але допускається, що якоюсь мірою він може бути придатний для подальшого використання, такий об'єкт може бути списано з балансу тільки після того, як бюджетна організація намагалася його продати або передати безоплатно іншій організації, і відповідно ніхто не захотів його купити або отримати безоплатно.

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

- а) з балансів установ, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету:
 - вартістю до 5000 грн за одиницю — з дозволу керівника установи;
 - вартістю 5000–10000 грн за одиницю — з дозволу вищої організації;

- вартістю понад 10000 грн за одиницю — з дозволу міністерства чи іншого центрального органу виконавчої влади за підпорядкуванням;
- б) з балансів установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів:
 - вартістю до 2500 грн за одиницю — керівниками установи, які є розпорядниками коштів;
 - вартістю 2500–5000 грн за одиницю — з дозволу вищої установи;
 - вартістю понад 5000 грн за одиницю — з дозволу місцевої державної адміністрації.

Списання основних засобів з балансів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій незалежно від їхньої вартості проводиться з дозволу керівника установи.

Першим кроком у процесі ліквідації необоротних активів є визначення причин виникнення непридатності необоротних активів до подальшого використання, неможливості або неефективності відновного ремонту. Для цих цілей, а також для документального оформлення списання таких необоротних активів з балансу бюджетної організації за наказом керівника організації щороку створюється постійно діюча комісія. До складу комісії включаються:

- керівник організації або його заступник (голова комісії);
- головний бухгалтер або його заступник (в установах і організаціях, в яких штатним розкладом посаду головного бухгалтера непередбачено, — особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівники груп обліку (в установах, що обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які ведуть облік матеріальних цінностей;
- особи, на яких покладено відповідальність за збереження необоротних активів;
- інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Крім того, Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів № 142/181 передбачено, що при встановленні непридатності автомобілів, нагрівальних котлів, підйомників та інших необоротних активів, що перебувають під наглядом державних інспекцій, для участі в роботі комісії запрошується представник відповідної інспекції, який

підписує документи про списання необоротних активів (акт про списання) або передає комісії свій письмовий висновок, доданий до акта.

Якщо обладнання списується у зв'язку з будівництвом нових, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням діючих об'єктів, комісія перевіряє його наявність у плані реконструкції та технічного переоснащення, затвердженому вищою організацією, та робить в акті на списання посилання на пункт і дату затвердження плану. За результатами проведених заходів комісія оформляє акти на списання необоротних активів за т. ф. № 03-3 (бюджет), т. ф. № 03-4 (бюджет), т. ф. № 03-5 (бюджет).

Однією з причин списання основних засобів бюджетних організацій є продаж. Основним документом, що визначає порядок відчуження (продажу) майна бюджетних організацій, є Положення про порядок відчуження основних засобів, що є державною власністю, затверджене наказом Фонду державного майна України від 30.06.99 р. № 1477.

Відповідно до цього Положення, майно передається бюджетною установою безпосередньо після отримання дозволу центрального чи місцевого органу виконавчої влади, уповноваженого здійснювати функції управління державним майном, а також за погодженням із Фондом державного майна України або його регіональними відділеннями.

Для отримання дозволу на відчуження майна до відповідного органу управління майном і Фонду державного майна подаються такі документи:

- звернення організації;
- техніко-економічне обґрунтування доцільності відчуження майна та використання коштів;
- акт про оцінку вартості майна, що підлягає відчуженню;
- акт про інвентаризацію майна, що підлягає відчуженню;
- акт про технічний стан майна;
- звіт про експертну оцінку майна.

Крім зазначених документів, на вимогу відповідних органів управління майном або Фондом державного майна заявник надає додаткову інформацію та документи, необхідні для прийняття обґрунтованого рішення.

Згідно з Положенням про порядок відчуження основних засобів № 1477, продаж державного майна може здійснюватися виключно на конкурсних умовах — через біржі, на аукціоні, за конкурсом.

Основним документом, що визначає порядок продажу основних засобів, які є державною власністю, на конкурсних умовах, є Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю, затверджене наказом Фонду державного майна України від 22.09.2000 р. № 197 (зі змінами та доповненнями).

Відповідно до вимог цього документа перед відчуженням майна на конкурсних засадах обов'язково проводиться підготовча робота, що включає:

- отримання дозволу на відчуження майна;
- визначення початкової ціни продажу майна;
- підготовку інформації про майно та умови його продажу;
- проведення маркетингу щодо визначення потенційних покупців;
- укладення договору з організатором аукціону, конкурсу.

Після того як виконано всі зазначені умови, проводиться продаж майна на конкурсі або аукціоні його організаторами на підставі угоди з організацією.

Перехід права власності на відчужуване майно підтверджується договором купівлі-продажу, який повинен містити такі обов'язкові умови: відомості про організацію та покупця; найменування та стислу характеристику об'єкта продажу; остаточну ціну продажу об'єкта на аукціоні, за конкурсом; взаємні зобов'язання сторін; момент передачі об'єкта продажу покупцю (після повного перерахування коштів за придбане майно); порядок розрахунків за придбане майно; інші умови; адреси сторін. Договір купівлі-продажу є підставою для перерахування оплати за придбане майно.

Інструкцією з обліку необоротних активів № 64 встановлено порядок використання коштів, отриманих бюджетними установами від реалізації необоротних активів. Ці кошти залишаються в розпорядженні установи із правом їх подальшого використання на ремонт, модернізацію або придбання нових необоротних активів того самого призначення.

Згідно з Переліком груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення і напрямів використання, затвердженим постановою КМУ від 17.05.2002 р. № 659, суми, отримані бюджетними організаціями від реалізації основних засобів (крім будівель і споруд), відносяться до першої групи власних надходжень.

У бухгалтерському обліку суми, отримані від продажу основних засобів, зараховуються на поточний рахунок бюджетної організації для обліку коштів, отриманих у вигляді плати за послуги (Дт 313, 323) і відносяться на збільшення доходів спеціального фонду (Кт 711).

Однак такий порядок використання та обліку коштів, отриманих від продажу необоротних активів, не поширюється на операції з продажу такого різновиду основних засобів, як будівлі та споруди. Згідно з Інструкцією з обліку необоротних активів № 64, суми, отримані установами від продажу будівель і споруд, перераховуються в дохід того бюджету, за рахунок якого утримується ця установа. У бухгалтерському обліку кошти, що надійшли від реалізації зазначених об'єктів необоротних активів і перераховані бюджетною організацією в дохід місцевого чи державного бюджету, обліковуються на субрахунку 642 „Інші розрахунки з бюджетом”.

Однією з причин списання основних засобів із балансу бюджетної організації є безоплатна передача. Порядок безоплатної передачі основних засобів бюджетних організацій здійснюється з урахуванням таких особливостей.

Так, згідно з вимогами Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів № 142/181, безоплатна передача основних засобів бюджетних установ здійснюється в такому порядку:

- установам і організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, — в межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);
- установам і організаціям, що утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету, — в межах одного місцевого бюджету.

При цьому безоплатна передача основних засобів від однієї організації іншій, що належать до сфери управління одного центрального органу виконавчої влади або одного розпорядника бюджетних коштів, здійснюється на підставі рішення цього центрального органу виконавчої влади (рішення головного розпорядника бюджетних коштів). У той же час безоплатна передача основних засобів між центральними органами виконавчої влади або іншими головними розпорядниками бюджетних коштів здійснюється на підставі рішення КМУ.

У нинішній час основними документами, які визначають порядок передачі основних засобів, що перебувають у державній власності, є Закон України „Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності” від 03.03.98 р. № 147/98-ВР (зі змінами) і Положення про порядок передачі об'єктів права державної власності, затверджене постановою КМУ від 21.09.98 р. № 1482 (зі змінами). У зв'язку з тим, що основні засоби, котрі значаться на балансі бюджет-

ної організації, перебувають у державній або комунальній власності, такі організації також повинні керуватися цими документами при безоплатній передачі основних засобів.

Згідно з вищезазначеними документами передача об'єктів права державної власності від однієї установи іншій установі, які належать до сфери управління одного й того самого органу, уповноваженого управляти державним майном, здійснюється на підставі рішення цього органу. У випадку якщо передача здійснюється на підставі рішення органу, уповноваженого управляти державним майном, пропозиція щодо передачі підлягає погодженню також із Міністерством фінансів і Фондом державного майна. Передача об'єктів права державної власності здійснюється за участі комісії, створеної за наказом керівника органу, уповноваженого управляти державним майном.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з ліквідації, продажу, безоплатної передачі необоротних активів бюджетними установами наведено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Кореспонденція рахунків з обліку списання основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Ліквідовано об'єкти виробничого транспорту, що стали непридатними для подальшого використання:			
— списано залишкову вартість	401	105	12 340
— списано суму зносу	131	105	5600
2.1. Надійшли кошти за проданий інвентар	313	675	7500
2.2. Списано залишкову вартість виробничого інвентарю	401	106	7500
2.3. Списано суму зносу	131	106	2380
2.4. Одночасно відображено збільшення доходів спеціального фонду на суму коштів, отриманих від реалізації	675	711	7500
3.1. Списано залишкову вартість безоплатно переданого лабораторного обладнання	401	105	8400
3.2. Списано нараховану суму зносу на обладнання	131	105	2100
4. Списано недостачу медичного обладнання:			
— списано залишкову вартість	401	104	10 000
— списано суму зносу	131	104	3500
— визначено суму коштів, що підлягає відшкодуванню винною особою	363	642	15 600

5.7. Облік зносу необоротних активів

Відповідно до Інструкції з обліку необоротних активів № 64 на основні засоби установ і організацій, утримуваних за рахунок бюджетних коштів, амортизаційні відрахування не нараховуються, а проводиться нарахування зносу в останній робочий день за рік. Причому знос нараховується за повний календарний рік незалежно від дати їх надходження.

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

Знос нараховується на будівлі та споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, робочу худобу, транспортні засоби, інструменти, прилади, виробничий (включаючи пристрої) та господарський інвентар, багаторічні насадження, які досягли експлуатаційного віку.

Інструкцією визначено перелік необоротних активів, на які знос не нараховується:

- земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель;
- будівлі та споруди, що є унікальними пам’ятками архітектури та мистецтва;
- обладнання, експонати, зразки, діючі та недіючі моделі, макети й інші наочні посібники, що знаходяться в кабінетах і лабораторіях та використовуються з навчальною і науковою метою;
- продуктивна і племінна худоба, службові собаки, декоративні і піддослідні тварини;
- багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку;
- сценічно-постановочні засоби;
- документація з типового проектування;
- фільмофонди;
- експонати тваринного світу (в зоопарках та інших аналогічних установах);
- бібліотечні фонди;
- музейні та художні цінності;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- білизна, постільні речі, одяг і взуття;
- природні ресурси;
- тимчасові нетитульні споруди;
- матеріали довгострокового використання для наукових потреб;
- необоротні матеріальні активи спеціального призначення.

Крім того, знос не нараховується також стосовно необоротних активів установ, розташованих за кордоном.

Норми зносу встановлюються у відсотках до первісної вартості кожної групи необоротних активів на кінець звітного року:

- 1-ша група — 5%;
- 2-га група — 25%;
- 3-тя група — 15%.

Для нарахування зносу необоротні активи поділено на три групи, за якими закріплено відповідні субрахунки. Схему нарахування зносу на необоротні активи наведено табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Нарахування зносу на необоротні активи

Норма зносу	Розшифрування груп необоротних активів	Назва субрахунка
1-ша група — 5%	Будівлі, їх структурні компоненти, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири та місця загального користування)	Субрахунок 103 „Будівлі та споруди”
	Передавальні пристрої	Субрахунок 106 „Інструменти, прилади та інвентар” (підгрупа 4)
2-га група — 25%	Вимірювальні прилади, регулювальні прилади та пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, комп’ютерна техніка та її комплектуючі, інші машини та обладнання	Субрахунок 104 „Машини та обладнання” (крім підгруп 1 і 2)
	Автомобільний транспорт і запасні частини до нього	Субрахунок 105 „Транспортні засоби”
	Інструменти, виробничий інвентар та приладдя, і господарський інвентар	Субрахунок 106 „Інструменти, прилади та інвентар” (крім підгрупи 4)
	Інвентарна тара	Субрахунок 117 „Інвентарна тара”
3-тя група — 15%	Машини та обладнання	Субрахунок 104 „Машини та обладнання” (підгрупи 1, 2)
	Транспортні засоби (крім автомобільного транспорту і запасних частин до нього)	Субрахунок 105 „Транспортні засоби”
	Робоча худоба	Субрахунок 107 „Робочі і продуктивні тварини” (підгрупа 1)

Продовження табл. 5.5

Багаторічні насадження, що досягли експлуатаційного віку	Субрахунок 108 „Багаторічні насадження”
Усі види нематеріальних активів	Рахунок 12 „Нематеріальні активи”
Усі інші необоротні активи, не включені до груп 1 і 2	

Знос об’єктів необоротних активів визначається в останній день грудня у гривнях без копійок за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року їх придбано або побудовано) відповідно до встановлених норм.

Нарахування зносу не може здійснюватися більше ніж на 100 % вартості необоротних активів. Якщо на об’єкт необоротних активів нараховано знос у розмірі 100%, а він придатний для подальшої експлуатації, це не може бути підставою для його списання.

В інвентарних картках обліку основних засобів ф. № 03-6 (бюджет) і № 03-8 (бюджет) записується річна норма зносу у відсотках і гривнях. Щороку з карток сума зносу переноситься до Відомості нарахування зносу на основні засоби ф. № 03-12 (бюджет).

При нарахуванні зносу на основні засоби відбувається зменшення фонду в необоротних активах. На загальну суму зносу в останній робочий день грудня складається бухгалтерський запис по дебету субрахунка 401 „Фонд у необоротних активах” і кредиту відповідного субрахунка рахунка 13 „Знос необоротних активів”:

- 131 „Знос основних засобів”;
- 132 „Знос інших необоротних матеріальних активів”;
- 133 „Знос нематеріальних активів”.

Загальна сума нарахованого зносу відображається в меморіальному ордері № 16, дані якого заносяться до книги „Журнал-Головна”.

5.8. Облік нематеріальних активів

Нематеріальні активи — це затрати установи на заходи, що не створюють матеріальних об’єктів, але тривалий час повинні приносити певну користь від їхнього використання.

Основні характерні особливості нематеріальних активів:

- відсутність матеріальної (фізичної, речової) структури;
- використання протягом тривалого часу (більше одного року);

- здатність приносити користь підприємству;
- високий ступінь невизначеності щодо можливого в майбутньому прибутку від їх застосування й терміну ефективного використання.

До нематеріальних активів належать: права на об'єкти промислової власності, авторські права, права користування землею та іншими природними ресурсами, організаційні витрати, програмне забезпечення ЕОМ, гудвіли тощо. Розглянемо деякі з цих понять детальніше.

Об'єкти промислової власності — це права на винаходи, захищені патентами, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо.

Патент на винахід може бути придбаний установою у його автора з метою використання цього винаходу в господарській діяльності установи протягом тривалого часу.

Промислові зразки — це створені на даному підприємстві зразки готової продукції (виробів) і зареєстровані в установленому законодавством порядку, що забезпечує ексклюзивне право підприємства випускати таку продукцію. При цьому інші підприємства не мають права випускати ідентичну продукцію без дозволу підприємства — розробника цього виробу. Аналогічні властивості мають зареєстровані товарні знаки і знаки обслуговування. Так, українські фірми не мають легального права випускати продукцію під знаком зарубіжних компаній, наприклад „Coca-Cola”, „Adidas”, тощо без відповідної згоди цих компаній. За порушення цього правила винні притягуються до судової відповідальності у вигляді фінансових санкцій, штрафів, заборони діяльності тощо.

До *ноу-хау* зараховують технічний досвід, нові технології, технічні та інші рішення, інші конфіденційні відомості і привілеї (секрети виробництва), які приносять користь у процесі їхнього господарського використання. Ноу-хау, як правило, не купуються (як патенти), а вносяться засновниками (учасниками) у рахунок свого вкладу до статутного капіталу підприємства. Ноу-хау часто є предметом комерційної таємниці і підлягають особливій охороні, їх вартість визначають за домовленістю сторін і оформляють окремою угодою. За цією вартістю їх приймають на облік.

Авторські права — це права на видання, публічне виконання або інше використання творів науки, літератури, мистецтва. Установа може придбати таке право в автора твору або ж одержати його безоплатно.

но (як подарунок). Використання творів, захищених авторським правом, без дозволу їх власника може призвести до тих самих наслідків, що й несанкціоноване використання об'єктів промислової власності.

Організаційні витрати — це сукупність витрат, здійснених засновниками під час створення і організації роботи підприємства: розробка засновницьких документів, статуту, плата за консультаційні послуги юридичних та інших спеціальних установ, реєстраційний збір, рекламні видатки тощо, якщо засновницькими документами передбачено вважати їх довгостроковими активами і погашати поступово протягом певного (вказаного в засновницьких документах) періоду шляхом нарахування амортизації.

Гудвіл (ціна фірми) — це різниця між вартістю придбання підприємства та чистою вартістю його активів за даними обліку. Наприклад, вартість активів підприємства становить 100 тис. грн, сума його зобов'язань — 35 тис. грн. Підприємство продано за 75 тис. грн. Звідси чиста вартість активів становить $100 - 35 = 65$ тис. грн. Це та сума, яка буде оприбуткована покупцем у вигляді основних і оборотних засобів. А різниця між фактично сплаченою сумою і обліковою вартістю активів становить гудвіл ($75 - 65 = 10$ тис. грн), який і буде відображено у складі нематеріальних активів. Гудвіл виникає, як правило, при купівлі прибуткового підприємства, коли власник (продавець) хоче компенсувати частково втрачений прибуток внаслідок продажу підприємства. У практиці зарубіжних країн гудвіл інколи називають „репутація фірми”, „добре ім'я фірми” і т. ін., за що покупець і переплачує при її придбанні.

Права користування майном — це може бути право користуватися земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщення тощо. Наприклад, право на використання ділянки державного лісу в зоні санаторно-курортного комплексу (без права його вирубування і використання деревини).

Програмне забезпечення ЕОМ — це вартість придбаного програмного забезпечення для електронно-обчислювальних машин, яке використовується протягом тривалого часу і зафіксоване на магнітних носіях інформації (дискетах). Передача такого програмного забезпечення іншим користувачам без дозволу його автора, як правило, не дозволяється.

Нематеріальний актив визнається як актив, якщо:

- існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигод установою внаслідок його використання;

– його оцінка може бути достовірно визначена.

Надходження і оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів в установах мають підтверджуватися відповідними первинними документами, в яких наводяться детальна характеристика об'єкта, його первісна вартість, термін корисного використання, норми зносу, місце, де буде використовуватися об'єкт.

Аналітичний облік нематеріальних активів здійснюється за видами їх окремих об'єктів.

В обліку нематеріальні активи відображають за первісною вартістю їх придбання або створення на дату прийняття на баланс.

Первісною вартістю безкоштовно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату одержання.

Первісна вартість нематеріального активу, створеного установою, включає прямі витрати на оплату праці, матеріали тощо, які безпосередньо пов'язані із його створенням та доведенням до стану, придатного для використання за призначенням.

Для обліку нематеріальних активів у плані рахунків бюджетних установ передбачено активний синтетичний рахунок 12 „Нематеріальні активи”, до якого відкривають два субрахунки.

На субрахунку 121 „Авторські та суміжні з ними права” обліковуються права установи на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо.

На субрахунку 122 „Інші нематеріальні активи” обліковують всі інші нематеріальні активи, що належать установі, за такими групами:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- права на об'єкти промислової власності;
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи.

Оприбуткування придбаних нематеріальних активів оформляється відповідними супровідними документами: актами, угодами, рахунками-фактурами тощо. На їх підставі в бухгалтерії оформляються відповідні бухгалтерські проведення за дебетом субрахунків рахунка 12 і за кредитом відповідних субрахунків класу 3 „Кошти, розрахунки та інші активи” або класу 6 „Поточні зобов'язання”. Одночасно робиться запис у дебет відповідного субрахунка класу 8 „Витрати” і кредит субрахунка 401 „Фонд у необоротних активах”.

Оприбуткування безоплатно одержаних нематеріальних активів відображається за дебетом субрахунків рахунка 12 „Нематеріальні активи” і кредитом субрахунку 401 „Фонд у необоротних активах”.

Знос нематеріальних активів у бюджетних установах нараховується один раз на рік, перед складанням річного звіту, тобто в останній день грудня, і відображається за дебетом субрахунку 401 „Фонду необоротних активах” і кредитом субрахунку 133 „Знос нематеріальних активів”.

Вибуття нематеріальних активів відображається за кредитом субрахунків рахунка 12 та дебетом субрахунку 401 (на залишкову вартість списаних активів) і субрахунку 133 (на суму зносу).

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з нематеріальними активами наведено в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Кореспонденція рахунків з обліку нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Одержано програмний продукт „ІС: Бухгалтерія”:			
– відображено купівельну вартість без ПДВ	121	364, 675	12 500
– відображено суму ПДВ	801, 802	364, 675	2500
– одночасно другий запис на суму без ПДВ	801, 802	401	12 500
2. Одержано безоплатно право на користування природними угіддями	122	401	12000
3. Нараховано знос нематеріальних активів	401	133	5420
4. Списано нематеріальні активи, непридатні для подальшого використання:			
– на суму нарахованого зносу	133	121, 122	12180
– на залишкову вартість	401	121, 122	8400
5. Зараховано на баланс майно придбаного підприємства (з гудвілом):			
– на облікову вартість;	103–105	364, 675	18 500
– на суму зносу необоротних активів;	103–105	131	9700
– на суму гудвілу;	122	364, 675	10 050
– одночасно другий запис на облікову вартість необоротних активів.	801,802	401	28550

Операції з вибуття та переміщення нематеріальних активів відображають в окремому меморіальному ордері № 9 — накопичувальній відомості т. ф. № 438 (бюджет), підсумки якої переносять до книги „Журнал-Головна”.

5.9. Облік орендних операцій

Організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна бюджетних установ та організацій, державних підприємств та підприємств, заснованих на майні, що належить або перебуває у комунальній власності та їх структурних підрозділів, регулює Закон України „Про оренду державного та комунального майна” № 2269-XII від 10.04.1992 р. (зі змінами та доповненнями).

Оренда державного та комунального майна — це засноване на договорі строкове платне користування майном (будівлями, спорудами, приміщеннями), необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.

Бюджетна установа може самостійно приймати рішення про передачу в оренду нерухомого майна площею до 200 кв. м. Якщо ж площа майна, що передається в оренду, перевищує 200 кв. м. або коли йдеться про основні засоби структурних підрозділів установи, то на передачу в оренду цього приміщення бюджетній установі слід отримати дозвіл:

- Фонду державного майна України (його регіонального відділення чи представництва, далі — ФДМУ) — для бюджетних установ, які фінансуються з державного бюджету;
- органу, уповноваженого управляти комунальним майном — для бюджетних установ, що фінансуються з місцевих бюджетів.

Майно, що значиться на балансі бюджетної установи, належить їй на правах оперативного управління. Це означає, що бюджетна установа володіє та користується наданим їй майном для здійснення своїх основних функцій. Оскільки майно перебуває в державній власності, то бюджетна установа має право розпоряджатися ним тільки за погодженням із органами, уповноваженими управляти цим майном.

Фізичні та юридичні особи, які бажають укласти договір оренди, направляють заяву, проект договору оренди та інші документи згідно з переліком, що визначається ФДМУ, відповідному орендодавцеві.

Орендодавець у п'ятиденний термін від дня реєстрації заяви потенційного орендаря надсилає копії матеріалів до ФДМУ (чи до органу, уповноваженого управляти комунальним майном) для отримання від нього висновку про можливість оренди.

До ФДМУ слід подавати такі документи:

- копію заяви про намір взяти в оренду майно, що належить до державної власності, та проект договору оренди;

- дозвіл на передачу в оренду держмайна від органу, уповноваженого управляти цим майном;
- відповідне узгодження в разі належності до об'єктів культурної спадщини;
- розрахунок орендної плати за перший чи базовий місяць оренди, підписаний керівником та головним бухгалтером установи в чотирьох примірниках;
- звіт про експертну оцінку вартості об'єкта оренди;
- інформацію про загальну корисну площу об'єкта оренди.

Уповноважений орган розглядає подані йому матеріали і протягом 15 днів після їх надходження надсилає установі-орендодавцеві висновки про умови договору оренди або про відмову в укладенні договору оренди.

За наявності заяв про оренду нерухомого майна (за умови відсутності заяви бюджетної установи, організації) від двох чи більше фізичних чи юридичних осіб орендар визначається орендодавцем на конкурсних засадах.

Для об'єктів, що перебувають у державній власності, порядок проведення конкурсу на право укладення договору оренди державного майна затверджено наказом ФДМУ від 13.10.2004 р. № 2149. Для об'єктів що перебувають у комунальній власності, порядок проведення конкурсу затверджується органами місцевого самоврядування.

У разі оренди нерухомого майна, що перебуває в державній власності, незалежна (експертна) оцінка цього майна є обов'язковою. Вона проводиться до укладення договору оренди згідно з Методикою оцінки об'єктів оренди, затвердженою КМУ від 10.08.1995 р. № 629 (у редакції постанови КМУ від 02.01.2003 р. № 3), яка передбачає як незалежну оцінку нерухомого майна, так і самостійну його оцінку.

У разі передачі установою в оренду площі до 200 кв. м висновки про оцінку вартості майна затверджує орган, уповноважений управляти цим майном. При передачі в оренду площі понад 200 кв. м звіт про незалежну оцінку майна розглядається та рецензується ФДМУ.

Таким чином, самостійну оцінку нерухомого майна установи, що утримується за рахунок коштів державного бюджету, здійснювати не можна. Це пов'язано з тим, що Методика розрахунку та порядку використання орендної плати за оренду державного майна, затверд-

жена постановою КМУ № 786 від 04.10.1995 р. (зі змінами) ґрунтується на даних незалежної оцінки.

Зауважимо, що обов'язок оплати вартості робіт із проведення оцінки нерухомого майна законодавством не покладено на конкретну сторону договору. Тобто вартість робіт із проведення оцінки оплачується за домовленістю сторін договору оренди.

Уваги потребують і правила визначення розміру орендної плати. Адже ці правила для бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів, неоднакові. Так, установи, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, при розрахунку орендної плати та розподілі її між бюджетом і установою необхідно керуватися методикою, затвердженою відповідним органом місцевого самоврядування, а установи, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, при визначенні орендної плати зобов'язані застосовувати вищезазначену методику. Розмір орендної плати має бути обов'язково узгоджено з ФДМУ незалежно від площі приміщення, що здається в оренду.

Річний розмір орендної плати в разі оренди нерухомого майна визначається за формулою

$$O_{\text{пл}} = B_{\text{п}} \times C_{\text{ор}},$$

де $B_{\text{п}}$ — вартість орендованого майна, розрахована експертним шляхом, грн;

$C_{\text{ор}}$ — орендна ставка, визначена згідно з Додатком 2 до Методики № 786.

Орендні ставки застосовуються залежно від цільового використання орендарем нерухомого майна.

Так, Додаток 2 до Методики розрахунку та порядку використання орендної плати за оренду державного майна № 786 визначає орендні ставки відповідно до цільового використання майна, переданого в оренду, деякі з них наведено в табл. 5.7.

Таблиця 5.7

Орендні ставки за використання нерухомого державного майна

Використання орендарем нерухомого майна за цільовим призначенням	Орендна ставка, %
1. Розміщення казино, інших гральних закладів, гральних автоматів	100
2. Розміщення пунктів продажу лотерейних білетів, пунктів обміну валюти	35

3. Розміщення: - фінансових установ, ломбардів, бірж, брокерських, дилерських, мак- лерських, ріелторських контор (агентств нерухомості), банкоматів; - ресторанів з нічним режимом роботи; - торговельних об'єктів з продажу ювелірних виробів, виробів з до- рогоцінних металів та дорогоцінного каміння, антикваріату, зброї; - операторів телекомунікацій, які надають послуги з рухомого (мо- більного) зв'язку, операторів та провайдерів телекомунікацій, які надають послуги з доступу до Інтернет	30
4. Розміщення: - виробників реклами; - салонів краси, саун, турецьких лазень, соляріїв, кабінетів масажу, тренажерних залів; - торговельних об'єктів з продажу автомобілів; - зовнішньої реклами на будівлях і спорудах	25
5. Організація концертів та іншої видовищно-розважальної діяльності	25
6. Розміщення суб'єктів господарювання, що проводять туропера- торську та турагентську діяльність, готелів	22
7. Розміщення: - майстерень з ремонту ювелірних виробів; - ресторанів; - приватних закладів охорони здоров'я; - суб'єктів господарювання, що діють на основі приватної власнос- ті і проводять господарську діяльність з медичної практики; - розміщення торговельних об'єктів з продажу окулярів, лінз; - суб'єктів господарювання, що проводять діяльність у сфері права, бухгалтерського обліку та оподаткування; - редакцій засобів масової інформації	20
8. Розміщення: - крамниць-складів, магазинів-складів; - турбаз, мотелів, кемпінгів, літніх будиночків; - торговельних об'єктів з продажу (непродовольчих товарів, алко- гольних та тютюнових виробів, промислових товарів, що були у використанні, автотоварів, відео- та аудіопродукції).	18
9. Розміщення фізкультурно-спортивних закладів, діяльність яких спря- мована на організацію та проведення занять різними видами спорту	17
10. Розміщення: - суб'єктів господарювання, що надають послуги, пов'язані з пере- казом грошей; - кафе, барів, закусочних, буфетів, кафетеріїв, що здійснюють про- даж товарів підакцизної групи; - ветеринарних лікарень (клінік), лабораторій ветеринарної медицини; - офісних приміщень; - суб'єктів господарювання, що проводять діяльність з вирощуван- ня квітів, грибів.	15

11. Розміщення: - закладів ресторанного господарства з постачання страв, приготуваних централізовано для споживання в інших місцях; - суб'єктів господарювання, що надають послуги з утримання домашніх тварин	13
12. Розміщення: - складів; - стоянок для автомобілів	12
13. Розміщення: - ветеринарних аптек; - комп'ютерних клубів та інтернет-кафе; - приватних навчальних закладів; - шкіл, курсів з навчання водіїв автомобілів; - торговельних об'єктів з продажу книг, газет і журналів, виданих іноземними мовами	10
14. Проведення виставок непродовольчих товарів без здійснення торгівлі	10
15. Розміщення торговельних автоматів, що відпускають продовольчі товари	9
16. Розміщення: - кафе, барів, закусточних, кафетеріїв, які не здійснюють продажу товарів підакцизної групи; - торговельних об'єктів з продажу продовольчих товарів, крім товарів підакцизної групи; - аптек, що реалізують готові ліки	8
17. Розміщення: - торговельних об'єктів з продажу ортопедичних виробів; - ксерокопіювальної техніки для надання населенню послуг із ксерокопіювання документів; - фотоательє	7
18. Проведення виставок образотворчої та книжкової продукції, виробленої в Україні	7
19. Розміщення: - їдалень, буфетів, які не здійснюють продажу товарів підакцизної групи, в навчальних закладах та військових частинах; - громадських вбиралень; - камер схову; - майстерень з ремонту взуття; - майстерень з ремонту годинників; - видавництва друкованих засобів масової інформації та видавничої продукції, що видаються українською мовою	3

На практиці найчастіше є ситуації, коли установа здає лише частину приміщення. Для цього потрібно визначити вартість орендованого приміщення, що є частиною будівлі, яка розраховується за формулою

$$B_{\Pi} = B_{\text{Б}} : \Pi_{\text{Б}} \times \Pi_{\Pi},$$

де: B_{Π} — вартість орендованого приміщення, що є частиною будівлі, грн;

$B_{\text{Б}}$ — вартість будівлі в цілому, визначена експертним шляхом, грн;

Π_{Π} — площа орендованого приміщення, кв. м;

$\Pi_{\text{Б}}$ — площа будівлі в цілому, кв. м.

Розмір орендної плати за перший місяць оренди визначається виходячи з розміру річної орендної плати за формулою

$$O_{\Pi\text{Л}} \text{ міс.} = O_{\Pi\text{Л}} : 12 \times I_{\Pi\text{Р}} \times I_{\text{М}},$$

де $O_{\Pi\text{Л}}$ — річна орендна плата, грн;

$I_{\Pi\text{Р}}$ — індекс інфляції за період з дати проведення незалежної оцінки до дати укладання договору оренди або перегляду розміру орендної плати;

$I_{\text{М}}$ — індекс інфляції за перший місяць оренди.

Розмір орендної плати за кожний наступний місяць визначається шляхом коригування розміру орендної плати за попередній місяць на індекс інфляції за поточний місяць.

Зауважимо, що до орендної плати не включаються видатки на утримання орендованого майна та плата за послуги, які зобов'язується надавати орендодавець, бо вони повинні відшкодовуватися орендарем окремо.

Відповідно до Переліку груп власних надходжень бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 146 від 29.06.2000 р., доходи, отримані у вигляді орендної плати, належать до спеціальних коштів бюджетних установ.

Операції за договорами оперативної оренди є об'єктом оподаткування ПДВ. Відповідно до Закону України „Про податок на додану вартість” №168/97-ВР від 03.04.1997 р., в якому визначені категорії платників податку, об'єкти, база і ставки оподаткування, перелік оподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, податкові зобов'язання і податкові кредити, бюджетні установи повинні реєструватися як платники ПДВ у випадку, коли обсяг оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців становить 300 000 грн без ПДВ.

Податкове зобов'язання з ПДВ виникає при передачі в оренду майна, якщо на дату здійснення операції грошові кошти від орендаря

не отримані. Згідно з законодавством, датою виникнення податкового зобов'язання є дата зарахування орендної плати від орендаря на рахунок орендодавця-платника податку та дата оформлення документів, що підтверджують здійснення орендної операції.

Податковий кредит з ПДВ — це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання до оплати в бюджет. Бюджетні установи до складу податкового кредиту можуть віднести лише ті суми ПДВ, які були сплачені при придбанні товарів (робіт, послуг) виключно за рахунок коштів спеціального фонду. Згідно з п. 7.4.5 Закону про ПДВ, не дозволяється включати до складу податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, що не підтверджені податковими накладними.

Відображення в обліку операцій оренди в орендодавця-бюджетної установи наведено в табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Облік орендних операцій у орендодавця — бюджетної установи

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Нарахування орендної плати за використання нерухомого майна чи іншого індивідуально визначеного майна	364	741	2100
2. Податкові зобов'язання	811	641	350
3. Надходження коштів від орендаря	323	364	2100
4. З коштів, що надійшли, виділяємо доходи від надання орендних послуг	741	711	1750
5. Перераховано ПДВ до бюджету	641	323	350

Відображення в обліку операцій оренди в орендаря — бюджетної організації наведено в табл. 5.9.

Таблиця 5.9

Облік орендних операцій у орендаря — бюджетної установи

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Отриманий в оренду від орендодавця об'єкт оренди згідно з актом приймання-передачі	01	—	2400
2. Виставлений орендодавцем рахунок на оплату послуг оренди	811–813	364, 675	2100

Продовження табл. 5.9

3. ПДВ у складі орендної плати списаний на витрати бюджетної організації	811–813	350	150
4. Перераховано кошти орендодавцю	364, 675	323	2100
5. Повернено орендодавцю об'єкт оренди згідно з актом приймання-передачі у зв'язку із закінченням терміну дії договору оренди або його розірванням	–	01	2400

Сума, яка підлягає оподаткуванню, відображається у накопичувальній відомості ф. № 409 (меморіальний ордер № 14). Згідно зі зробленим розрахунком заповнюються податкові декларації. На суми розрахунків за звітний податковий період бухгалтерські проводки списання доходів у рахунок проведених видатків не здійснюються.

Питання для самоконтролю

1. Визначте поняття необоротних активів, їх класифікацію та облікову оцінку.
2. Наведіть сутність та класифікацію основних засобів.
3. Охарактеризуйте організацію аналітичного й інвентарного обліку основних засобів.
4. Назвіть канали надходження та вибуття необоротних активів у бюджетній сфері, порядок відображення таких операцій в обліку.
5. Порядок документування надходження та вибуття основних засобів та інших необоротних активів.
6. Визначте порядок фінансування та відображення в обліку ремонту та модернізації основних засобів.
7. Порядок нарахування зносу на необоротні активи та відображення його в обліку.
8. Порядок списання з балансу основних засобів.
9. Дайте характеристику нематеріальних активів та субрахунків для їх обліку.
10. Особливості оренди майна та оподаткування орендних платежів у бюджетній сфері.

Розділ 6. ОБЛІК ЗАПАСІВ

6.1. Поняття, класифікація та оцінювання запасів

Сутність запасів, їх тлумачення та застосування в бюджетній сфері визначено Інструкцією з обліку запасів бюджетних установ, затвердженою Наказом ДКУ від 08.12.2000 р. № 125 (*Додаток 3*).

Запаси — це оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року.

Строк очікуваної експлуатації запасів установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо таких нормативних документів немає) установою самостійно в момент придбання запасу.

У складі запасів обліковуються: сировина та матеріали; будівельні матеріали; обладнання, конструкції і деталі до установки; спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами; молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл; доросла худоба, вибракувана з основного стада, худоба, прийнята від населення для реалізації; малоцінні та швидкозношувані предмети; паливо; матеріали для навчальних, наукових та інших цілей; запасні частини до машин і обладнання (що не можуть належати до основних засобів); продукти харчування; медикаменти і перев'язувальні засоби; господарські матеріали і канцелярське приладдя; тара; матеріали в дорозі; готова продукція та інші матеріальні ресурси установи, що передбачається використовувати протягом одного року.

Запаси бюджетних установ розподілені на групи:

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

Необхідно враховувати і особливості у веденні обліку запасів, які регулюються окремими нормативними документами. Так, при обліку запасів, які отримані як гуманітарна допомога, враховуються вимоги Закону України „Про гуманітарну допомогу” від 22.10.1999 р.

№ 1192-14 та Порядку бухгалтерського обліку й звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги, затверджений наказом ГУДКУ 12.01.2000 р. № 112/4233.

Запаси приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входять працівник бухгалтерії та представник організації вищого рівня. Комісія складає акт, у якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види. Дані акта відображаються в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерією та матеріально відповідальними особами облік запасів, отриманих як гуманітарна допомога, ведеться за загальним порядком, але окремо від запасів, придбаних установою за рахунок коштів загального або спеціального фонду кошторису доходів та видатків.

Запаси, що належать установі оцінюються за їх балансовою вартістю, тобто за тією вартістю, за якою вони відображені в балансі установи.

Балансова вартість запасів поділяється на:

- первісну;
- справедливую;
- відновлену.

В Інструкції з обліку запасів бюджетних установ № 125 немає докладної розшифровки щодо того, що включається в первісну вартість. Лише зазначено, що це „вартість придбання, одержання, виробництва запасів”.

Первісна вартість [вартість придбання (одержання)] — це вартість, зазначена в рахунках постачальників чи відповідних установ (організацій, підприємств і т.д.), що передають на баланс підприємства запаси. При цьому ПДВ не включається в первісну (балансову) вартість запасів, а відноситься на витрати установи (за кодом бюджетної класифікації витрат, що призначалися для придбання даних запасів) або в податковий кредит (якщо установа є, відповідно до законодавства, платником ПДВ). Не включаються в первісну вартість запасів і транспортні витрати. Вони відносяться на витрати установи за кодами бюджетної класифікації, передбаченими у кошторисі на такі витрати. Вартістю виробництва запасів є їхня фактична собівартість. (Можна, наприклад, продукцію підсобних сільських господарств відображати в обліку за плановою собівартістю. Але по закінченні року, на підставі річних калькуляцій, планова собівартість усе рівно коригується до значень фактичної собівартості).

Матеріальні цінності надходять в установу шляхом придбання, зокрема через проведення тендерних закупівель та безоплатно (див. підрозділ 5.4. розділу 5).

За справедливою вартістю оприбутковуються запаси, отримані установою на безоплатній основі.

Справедлива вартість — сума, за якою можна буде здійснити обмін активу чи оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами

Відновлена вартість — це вартість запасів після їхнього переоцінювання. Переоцінювання запасів може бути ініційоване директивно „зверху” або „знизу” за розпорядженням керівника установи. Підставою для такого розпорядження може бути моральне старіння запасів чи значне відхилення їхньої балансової вартості (первісної, справедливої чи відновленої) від балансової вартості аналогічних запасів, придбаних пізніше. На скільки значним повинне бути таке відхилення і в порівнянні з якими запасами (на скільки пізніше придбаними) — в Інструкції з обліку запасів бюджетних установ № 125 не уточнюється.

Переоцінювання запасів установи може проводитися на виконання нормативно-правових актів України (якщо такі будуть запроваджені) або за рішенням керівника установи [якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі, якщо їхня первісна (справедлива, відновлювальна) вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше].

Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.

Запаси установи переоцінює комісія з переоцінки, яка призначається наказом керівника установи і до складу якої входять: заступник керівника установи (голова комісії) та головний бухгалтер чи його заступник (в установах, де штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена — особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку), керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують запаси, особи, на котрих покладена відповідальність за збереження запасів, та інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Комісія переоцінює кожен окрему одиницю запасів і встановлює нові ціни. Документи, що підтверджують нову ціну, не потрібні.

При встановленні цін на однотипні предмети вони встановлюються однаковими в межах однієї установи.

За результатами переоцінки комісія складає акт про зміну вартості запасів, який затверджує керівник установи.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості запасів — на керівника установи і голову комісії.

У невеликих бюджетних установах для обмеження облікової номенклатури матеріалів та спрощення їх обліку однорідні та подібні за якісними ознаками матеріали можуть об'єднуватися під одним номенклатурним номером.

Номенклатурний номер — це скорочене постійно діюче умовне позначення відповідної групи або виду матеріалів, яке використовується для полегшення внутрішньогосподарського обліку. Його про- ставляють на всіх первинних документах з обліку руху та витрачання матеріальних цінностей.

У бюджетних установах матеріали всіх видів, продукти харчування, малоцінні та швидкозношувані предмети в обліку та звітності відображають за купівельною ціною. Транспортні витрати, суми ПДВ за придбані цінності зараховуються прямо на фактичні видатки установи і не впливають на оцінку придбаних цінностей. За облікову ціну звичайно беруть фіксовані (постійні) ціни на рік (прейскурантні, планово-розрахункові або середньозважені). Відхилення фактичної вартості матеріалів від їхньої облікової ціни можна обліковувати на окремому аналітичному рахунку „Відхилення від облікових цін” у складі відповідного субрахунка обліку матеріалів і періодично списувати на видатки установи пропорційно обліковій вартості витрачених матеріалів, а при незначних запасах матеріалів (у невеликих установах) — прямо списувати на фактичні видатки установи при оприбуткуванні матеріалів.

Матеріально-виробничі запаси, виготовлені силами організації у власній майстерні, підсобному господарстві тощо, приймаються на облік за фактичною собівартістю. Вартість цінностей, одержаних безоплатно, визначають виходячи з їхньої ринкової ціни на дату оприбуткування. Цінності, придбані за іноземну валюту, оцінюють у національній валюті України (в гривнях) за курсом НБУ на дату здійснення операції придбання. Матеріально-виробничі запаси, що належать іншим юридичним або фізичним особам, але знаходяться на відповідальному зберіганні в установі, обліковуються на позабалансових рахунках за цінами, передбаченими договором.

Періодично, як правило, в періоди інфляції, бюджетні установи за рішенням Головного управління ДКУ та Міністерства економіки можуть дооцінювати матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети. В умовах стабільного економічного розвитку такі дооцінки запасів проводити недоцільно.

Оцінювання вибуття запасів може здійснюватися установами двома методами:

- а) за балансовою вартістю;
- б) за середньозваженою собівартістю.

При використанні першого методу установою здійснюється облік кожної конкретної одиниці запасів за відповідною ціною. Вартість вибулих запасів визначається множенням кількості конкретного виду вибулого запасу на його ціну.

Середньозважена собівартість конкретного виду вибулих запасів визначається за формулою:

$$CB_{\text{с/ст}} = (CB_{33} + CB_3) / (CK_{33} + CK_3),$$

де: $CB_{\text{с/ст}}$ — середньозважена собівартість вибулих запасів;

CB_{33} — сумарна вартість залишку запасів на початок звітного періоду, зазвичай, місяця;

CB_3 — сумарна вартість запасів, що надійшли протягом звітного періоду;

CK_{33} — сумарна кількість залишку запасів на початок звітного періоду;

CK_3 — сумарна кількість запасів, що надійшли протягом звітного періоду.

6.2. Документальне оформлення наявності та руху запасів

Документальне оформлення первинного обліку запасів визначено Інструкцією про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затвердженою наказом ДКУ від 18.12.2000 р. № 130.

З первинних документів, які застосовуються бюджетними установами для обліку запасів, розглянемо такі:

1. Акт про приймання матеріалів (ф. № 3-1) — складається під час приймання установою на облік матеріальних запасів, якщо існують кількісні або якісні розбіжності з даними супроводжувальних документів постачальників. Акт складає приймальна комісія у двох

примірниках у присутності завідувача складу та представника відправника (постачальника), а в разі неявки останнього або якщо виклик відправника і постачальника не обов'язковий — представника незацікавленої організації.

Факт приймання та оприбуткування запасів підтверджується підписом матеріально відповідальної особи, що прийняла їх на відповідальне збереження.

Після приймання матеріальних запасів акти з доданням документів (рахунків-фактур, накладних тощо) передаються до бухгалтерії. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних запасів, а другий — для направлення претензії постачальнику.

При складанні акта заповнюються всі реквізити, крім коду функціональної класифікації видатків та балансового рахунка, що кредитується.

2. Акт списання (ф. № 3-2) — застосовується для списання запасів і складається комісією, призначеною наказом керівника, у двох примірниках. Перший примірник здається до бухгалтерії, а другий залишається у матеріально-відповідальній особі.

3. Накладна (вимога) (ф. № 3-3) — застосовується для оформлення прийняття матеріальних цінностей на склад (у комору) або видачі зі складу (комори). Також застосовується для внутрішнього переміщення матеріальних цінностей. Накладна (вимога) виписується бухгалтерією в двох примірниках та затверджується керівником установи. Один примірник призначений для отримання матеріальних цінностей зі складу, а інший — для обліку цих цінностей за місцем їхнього використання. Оформлені розпискою отримувача накладні (вимоги) передаються до бухгалтерії з реєстром.

4. Меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф. № 3-4) — застосовується для оформлення відпуску продуктів харчування зі складу (комори). Меню-вимога складається щоденно на підставі норм розкладки продуктів харчування та даних про кількість осіб, що одержують харчування. Меню-вимога разом із розписками осіб про видачу та отримання продуктів харчування передається до бухгалтерії в терміни, встановлені графіком, але не менше ніж тричі на місяць. Дані меню-вимоги записуються в щомісячну накопичувальну відомість витрачання продуктів харчування (ф. № 3-13).

5. Меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф. № 3-4а) — застосовується для оформлення видачі продуктів харчування зі складу (комори) при автоматизованому обліку. Меню-вимоги форми № 3-4а

складаються таким самим порядком, як меню-вимоги форми № 3-4, і щоденно (або в дні, встановлені графіком) здаються на оброблення.

6. Забірна картка (ф. № 3-5) — призначена для оформлення відпуску матеріальних цінностей, продукції молочної кухні та інших запасів, які відпускаються систематично протягом місяця. Забірна картка виписується бухгалтерією на декілька найменувань матеріальних цінностей, що належать до одного коду економічної класифікації.

Забірна картка виписується у двох примірниках: один — для отримувача, другий — для складу. Термін використання картки: 15 днів — при щоденному підпуску, 1 місяць — при періодичному відпуску матеріальних цінностей. Відпуск матеріальних цінностей здійснюється із суворим дотриманням ліміту, якщо такий установлений.

Понадлімітований відпуск матеріалів оформлюється випискою окремої накладної (вимоги) ф. № 3-3. Аналогічно оформлюється й заміна одного матеріалу іншим, для чого в забірній картці робиться позначка: „Див. вимогу №___” та відповідно зменшується залишок ліміту.

Дані про зміни ліміту заносяться в попередньо видану забірну картку. При цьому раніше встановлений ліміт перекреслюється й зверху надписується новий ліміт. Виправлення підтверджуються підписом особи, яка встановила ліміт і внесла зміни. Кількість матеріальних цінностей, що відпущені, проставляється матеріально відповідальною особою в обох примірниках. У забірній картці на відпуск продуктів молочної кухні, крім того, проставляється кількість тари, що повернута отримувачем. Матеріально відповідальна особа ставить свій підпис у забірній картці отримувача, а на забірній картці складу ставить свій підпис отримувач. Після закінчення місяця або після використання ліміту (при лімітованому підпуску) забірні картки разом із іншими прибутковими та видатковими документами здаються до бухгалтерії для відображення в обліку.

7. Книга кількісно-сумового обліку (ф. № 3-6) — застосовується для аналітичного обліку матеріальних цінностей як у кількісному, так і сумовому вимірах. У книзі для кожного найменування запасів відкриваються окремі аналітичні рахунки. Книга відкривається на рік на підставі залишків на початок року. Для цього в першому рядку в графі 3 за відповідними найменуваннями запасів записується „Залишок на 1 січня 200_ р.”, а в графах 9 і 10 проставляються кількість та сума перехідного залишку минулого року. Записи в книзі здійснюються на підставі первинних документів. У кінці місяця в графах 5–8 підбиваються підсумки

за даний місяць і з урахуванням вхідного залишку записується залишок (у графах 9 і 10) на початок наступного за звітним місяцем.

8. Книга кількісно-сумового обліку (ф. № 3-6а) — застосовується для аналітичного обліку матеріальних цінностей в централізованих бухгалтеріях. Книга відкривається в розрізі аналітичних рахунків за кожним найменуванням запасів, як загалом за всіма обслуговуваними установами, так і з виділенням кожної установи.

Книга відкривається записами сум залишків матеріалів на початок року тоді в першому рядку у графі 3 записується: „Залишок на 1 січня 200_ р.” у графах 9 та 10 проставляється залишок загалом за централізованою бухгалтерією, а в графах 11 і 12 — в тому числі кожною установою, що обслуговується.

9. Картка кількісно-сумового обліку (ф. № 3-7), призначення та порядок ведення якої аналогічний Книзі кількісно-сумового обліку ф. № 3-6 та форми № 3-6а. Застосовується в установах, де аналітичний облік у бухгалтерії здійснюється не в книгах, а на картках.

10. Книга обліку тварин (форма № 3-8) застосовується для аналітичного обліку молодняку тварин та тварин відгодівлі. У книзі відкриваються окремі аналітичні рахунки за видами та віковими групами молодняку тварин, а також за видами тварин на відгодівлі.

У централізованих бухгалтеріях книги обліку тварин ф. № 3-8 відкриваються за кожною обслуговуваною установою.

11. Книга складського обліку запасів (ф. № 3-9) — застосовується для обліку матеріалів, продуктів харчування, готових виробів та інших запасів на складі (в коморі). Ведеться матеріально відповідальною особою за найменуванням, гатунком та кількістю запасів. Записи здійснюються на підставі прибутково-видаткових документів. До кожного запису виводиться залишок запасів. У кінці книги не рідше одного разу на квартал робляться записи про її перевірку бухгалтерією.

12. Журнал реєстрації битого посуду (ф. № 3-10) — ведеться для списання розбитого посуду в установах, що мають у своєму складі їдальні та харчоблок. Записи в журналі здійснюються відповідними посадовими особами. Постійно діюча комісія слідкує за правильним веденням журналу та щоквартально (або щомісячно) складає акт про списання розбитого посуду, який затверджується керівником установи.

13. Оборотна відомість (ф. № 3-11) — застосовується для звірки даних складського та бухгалтерського обліку. Оборотна відомість відкривається на рік і складається щомісячно на підставі даних бухгалтерського обліку за кожною групою аналітичних рахунків, які об'єднані

відповідним синтетичним рахунком, у кількісному та вартісному відображенні. За кожним субрахунком виводяться загальні сумові підсумки, які повинні відповідати показникам синтетичного обліку.

14. Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування (ф. № 3-12) — призначена для обліку надходження продуктів харчування. Відомість складається за кожною матеріально відповідальною особою окремо. Записи здійснюються на підставі первинних документів у кількісно-сумовому вираженні.

15. Накопичувальна відомість з витрачання продуктів харчування (ф. № 3-13) — застосовується для обліку витрачання продуктів харчування протягом місяця. Записи в ній проводяться бухгалтерією на підставі меню-вимог та інших документів. Накопичувальна відомість витрачання продуктів харчування складається за кожною матеріально відповідальною особою.

16. Опис карток з обліку запасів (ф. № 3-14) — застосовується для реєстрації відкритих карток аналітичного обліку у випадках, якщо облік бухгалтерських операцій ведеться не в книгах, а на картках. Реєстрація здійснюється на момент відкриття картки.

6.3. Облік виробничих запасів

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

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

На субрахунку 201 „Сировина і матеріали” обліковується сировина та матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва.

В установах культури на цьому субрахунку можуть обліковуватися матеріали, які дорого коштують, отримані зі складу для реставрації та ремонту виробів мистецтва, музейних цінностей та пам’яток архітектури.

На субрахунку 202 „Обладнання, конструкції і деталі до установки” обліковуються будівельні конструкції і деталі, зокрема: мета-

леві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд; збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем (опалювальні котли, радіатори тощо). На цьому субрахунку також обліковується вітчизняне та імпортне обладнання, що потребує монтажу і передбачене для установлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, що потребує монтажу, відноситься таке, що може бути введено в дію тільки після складання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин такого обладнання. До складу обладнання включається і контрольно-вимірювальна апаратура або інші прилади, передбачені для монтажу в складі встановленого обладнання.

На субрахунку 203 „Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами” у науково-дослідних установах, організаціях, у вищих навчальних закладах обліковується спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами за конкретною темою замовника, до передачі його до наукового підрозділу.

На субрахунку 204 „Будівельні матеріали” обліковуються будівельні матеріали, придбані за рахунок коштів, що виділені на капітальне будівництво і призначені для будівельних та монтажних робіт:

- силікатні матеріали — цемент, пісок, гравій, вапно, цегла, черепиця;
- лісові матеріали — ліс круглий, пиломатеріали, фанера і т. ін.;
- будівельний метал — залізо, жерсть, сталь, цинк листовий і т. ін.;
- металовироби — цвяхи, гайки, болти, залізні вироби і т. ін.;
- санітарно-технічні матеріали — крани, муфти, трійники і т. ін.;
- електротехнічні матеріали — кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори і т. ін.;
- хімічні та інші аналогічні матеріали — фарби, оліфа, толь і т. ін.;
- інші аналогічні матеріали.

На цьому субрахунку в підсобних сільських господарствах обліковується посадковий матеріал, придбаний за рахунок капітальних вкладень для закладання садів, ягідників, виноградників.

На субрахунку 205 „Інші виробничі запаси” обліковуються усі інші запаси, які використовуються для науково-дослідних робіт за господарськими договорами та для капітального будівництва і не ввійшли в запаси, що обліковуються на субрахунках 201–204.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з виробничими запасами наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Одержано від постачальників (за купівельною вартістю):			
– будівельні матеріали	204	631	4120
– обладнання для монтажу	202	631	450
– на суму ПДВ	801, 802	631	250
2. Оприбутковано лишки будівельних матеріалів, виявлені при проведенні інвентаризації	204	701	630
3. Придбано спеціальне обладнання для виконання науково-дослідної роботи за договірною темою. Обладнання надійшло на склад. Рахунок оплачено з реєстраційного рахунка спеціальних коштів:			
– на купівельну вартість (без ПДВ)	203	323, 364, 675	750
– на суму ПДВ	641	323, 364, 675	150
– на суму ПДВ, не включену в податковий кредит	811–813	323, 364, 675	150
4. Спеціальне обладнання для виконання договірних науково-дослідних робіт передано зі складу до лабораторії (науковому підрозділу)	823	203	1400
5. Списано використані на капітальне будівництво господарським способом за рахунок державних асигнувань:			
– будівельні матеріали	801	204	860
– обладнання до установки	801	202	2420

6.4. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі

Молодняк усіх видів тварин і тварини на відгодівлі, птиця, кролі, хутрові звірі, сім'ї бджіл, доросла худоба, вибракувана з основного стада, худоба, прийнята від населення для реалізації незалежно від її вартості, обліковуються на рахунку 21 „Тварини на вирощуванні і відгодівлі” з розподілом на субрахунки:

- 211 „Молодняк тварин на вирощуванні”;
- 212 „Тварини на відгодівлі”;
- 213 „Птиця”;

- 214 „Звірі”;
- 215 „Кролі”;
- 216 „Сім’ї бджіл”;
- 217 „Доросла худоба, вибракувана з основного стада”;
- 218 „Худоба, прийнята від населення для реалізації”.

На субрахунку 211 „Молодняк тварин на вирощуванні” ведеться облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней за групами:

- велика рогата худоба, телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі, корови-первістки для реалізації;

- свині: поросята до двох місяців (до відлучки від матки); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

- вівці і молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

- кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

- коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю); молодняк плеємінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк плеємінних тварин обліковується також за породами.

На цьому субрахунку відображається приплід молодняку (лошат), якщо в установі є робочі коні, які утримуються за рахунок бюджетних коштів і обліковуються в складі основних засобів.

На субрахунку 212 „Тварини на відгодівлі” ведеться облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул за видами худоби:

- велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі;

- свині на відгодівлі;

- вівці на нагулі та відгодівлі;

- кози на нагулі та відгодівлі.

На субрахунку 213 „Птиця” ведеться облік наявності, надходження і вибуття всієї птиці, як молодняка, так і дорослої, за такими обліковими групами:

- кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;

- кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;
- качки: молодняк; доросле стадо;
- гуси: молодняк; доросле стадо;
- індики: молодняк; доросле стадо;
- цесарки: молодняк; доросле стадо;
- перепілки: молодняк; доросле стадо.

На субрахунку 214 „Звірі” ведеться облік наявності, надходження і вибуття хутрових звірів за видами:

- молодняк;
- основне стадо.

На субрахунку 215 „Кролі” ведеться облік кролів за породами та за видами:

- молодняк;
- основне стадо.

На субрахунку 216 „Сім'ї бджіл” обліковуються бджолині сім'ї за кількістю сімей та їхньою вартістю в цілому на пасіці.

На субрахунку 217 „Доросла худоба, вибракувана з основного стада” ведеться облік поголів'я і первісної вартості продуктивних тварин і робочої худоби, вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без відгодівлі, за видами.

На субрахунку 218 „Худоба, прийнята від населення для реалізації” ведеться облік руху тварин за видами, прийнятих від населення для реалізації.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі наведено в табл. 6.2

Таблиця 6.2

Кореспонденція рахунків з обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1.1. Оприбутковано придбану за бюджетні кошти птицю	213	364, 675	200
1.2. Водночас здійснено запис на суму ПДВ	801, 802	364, 675	40
2. Оприбутковано м'ясо та м'ясні продукти після забою	251	212	900
3. Оприбутковано приплід молодняку (за плановою собівартістю)	211	711	420
4. Списано з балансу загиблий молодняк (за рахунком установи)	711	211	1200

6.5. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

Для обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, тобто малоцінних предметів, які не увійшли 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 рахунки третього, четвертого порядків.

На субрахунок 221 „Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації”, обліковуються з розподілом на групи, предмети, строк корисної експлуатації яких не перевищує один рік:

- знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);
- пилки, сучкорізи, триси для сплаву;
- спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень;
- предмети виробничого призначення; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів;
- господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення;
- сценічно-постановочні засоби вартістю до 10 грн за одиницю;
- інші предмети, термін корисної експлуатації яких, як очікується, не перевищує один рік.

Субрахунок 222 „Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення” може застосовуватися установами для обліку предметів, що мають специфічне та обмежене призначення лише в окремих галузях і короткотерміновий строк застосування.

Кореспонденцію рахунків з обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі наведено в табл. 6.3.

**Кореспонденція рахунків з обліку малоцінних
та швидкозношуваних предметів**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1.1. Оприбутковано МШП, придбані за рахунок коштів загального фонду	221	364, 675	285
1.2. Водночас збільшено фонд у МШП	801	411	285
1.3. Відображено суму ПДВ	801	364, 675	57
2. Оприбутковано лишки МШП, виявлені під час інвентаризації	221	411	112
3. Видано зі складу МШП	411	221	16
4.1. Реалізовано МШП	411	221	145
4.2. Відображено суму коштів, що надійшли від реалізації	364 321	801 364	145 145
5. Списано МШП	411	221	280

6.6. Облік матеріалів та продуктів харчування

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

- 231 „Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей”;
- 232 „Продукти харчування”;
- 233 „Медикаменти і перев’язувальні засоби”;
- 234 „Господарські матеріали і канцелярське приладдя”;
- 235 „Паливо, горючі і мастильні матеріали”;
- 236 „Тара”;
- 237 „Матеріали в дорозі”;
- 238 „Запасні частини до машин і обладнання”;
- 239 „Інші матеріали”.

На субрахунку 231 „Матеріали для навчальних, наукових та інших цілей” обліковуються реактиви і хімікати, скло і хімпосуд, метали, електроматеріали і радіоматеріали, радіолампи, фотоприладдя, папір для видання навчальних програм, посібників, наукових та інших робіт, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування.

На субрахунку 232 „Продукти харчування” обліковуються продукти харчування установ, у кошторисах яких для надання державних послуг передбачені видатки за кодом економічної класифікації видатків 1133 „Продукти харчування”.

Зауважимо, що в медичних установах облік продуктів харчування здійснюється відповідно до „Инструкции по учету продуктов питания в лечебно-профилактических и других учреждениях здравоохранения, состоящих на Государственном бюджете СРСР”, яка затверджена наказом Міністерства охорони здоров’я СРСР від 05.05.1983 р. № 530.

На субрахунку 233 „Медикаменти і перев’язувальні засоби” обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівка для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев’язувальні засоби, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки тощо) установ, у кошторисах яких ці видатки передбачені за кодом економічної класифікації видатків 1132 „Медикаменти та перев’язувальні матеріали”.

Облік медикаментів та перев’язувальних засобів додатково ведеться за окремими порядками, які регламентуються Інструкцією з обліку медикаментів, перев’язувальних засобів та виробів медичного призначення в лікувально-профілактичних установах, що знаходяться на державному бюджеті СРСР, затвердженою наказом Міністерства охорони здоров’я СРСР від 02.06.87 № 747, та Переліком лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку в аптечних і лікувально-профілактичних закладах, затвердженим наказом Міністерства охорони здоров’я України від 30.06.94 № 117.

На субрахунку 234 „Господарські матеріали і канцелярське приладдя” обліковуються господарські матеріали і канцелярське приладдя, що використовуються для поточних потреб установи (електричні лампи, мило, щітки та ін.), будівельні матеріали для капітального і поточного ремонту.

На цьому субрахунку обліковуються медикаменти і перев’язувальні засоби установ, кошти на які передбачені в кошторисах за кодом економічної класифікації видатків 1131 „Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”.

У невеликих установах канцелярське приладдя (папір, олівці тощо) та медикаменти (за винятком спирту та медикаментів, що мають велику вартість), придбані і одночасно видані на поточні потре-

би, можуть зразу списуватися на фактичні видатки з відображенням їх загальної вартості за дебетом і кредитом субрахунка 234.

На субрахунку 235 „Паливо, горючі і мастильні матеріали” обліковуються всі види палива, пального і мастильних матеріалів, що знаходяться на складах або в коморах (дрова, вугілля, торф, бензин, газ, мазут, автол тощо), а також безпосередньо в матеріально відповідальних осіб.

На субрахунку 236 „Тара” обліковується, з розподілом за групами або видами, поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки тощо) як порожня, так і та, що вміщує матеріальні цінності.

На субрахунку 237 „Матеріали в дорозі” обліковуються матеріали, оплачені установами за поставки, які не надійшли до кінця місяця на склад, але підтверджені транспортними документами, а також матеріали, одержані на склади груп централізованого постачання і господарського обслуговування і не розподілені за установами. При надходженні матеріалів вони розписуються за відповідними субрахунками обліку матеріалів.

На субрахунку 238 „Запасні частини до машин і обладнання” обліковуються запасні частини, призначені для ремонту і заміни спрацьованих частин машин (медичних, електронно-обчислювальних та ін.), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (мотори, автомобільні шини, включаючи покришки, камери і обідні стрічки тощо), що не обліковуються на субрахунку „Транспортні засоби”. Облік запасних частин ведеться за найменуваннями, марками, заводськими номерами, кількістю, вартістю і матеріально відповідальними особами.

На субрахунку 239 „Інші матеріали” обліковується сіно, овес, інші види кормів та фуражу для худоби та інших тварин, насіння, добрива, а також інші матеріали, не передбачені субрахунками 231–238.

Кореспонденцію рахунків з бухгалтерського обліку матеріалів та продуктів харчування наведено в табл. 6.4.

Таблиця 6.4

**Кореспонденція рахунків з обліку матеріалів
та продуктів харчування**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1.1. Отримано продукти харчування, придбані за бюджетні кошти	232	364, 675	1375

Продовження табл. 6.4

1.2. Одночасно відображено суму ПДВ	801, 802	364	275
2.1. Перераховано постачальнику кошти в порядку планових платежів	361	321	1500
2.2. Отримано продукти харчування	232	361	1250
2.3. Віднесено суму ПДВ на видатки	801	361	250
3. Оприбутковано тару	236	364, 675	150
4. Списано бій скляних пляшок	801, 802	236	15
5.1. Перераховано чергову суму коштів у порядку планових платежів за отримані медикаменти	361	321	1100
5.2. Отримано установою медикаменти	233	361	750
6. Оприбутковано медикаменти, отримані установою як гуманітарна допомога	233	701, 702	3940
7. Списано перев'язувальні засоби, що надійшли до установи у вигляді гуманітарної допомоги	813	233	1400
8. Списано на підставі підтвердних документів лікарські засоби, придбані установою за рахунок бюджетних коштів	801, 802	233	950

6.7. Облік готової продукції та продукції сільськогосподарського виробництва

Готова продукція — це продукція (напівфабрикати, вироби, робота, послуги), яка повністю пройшла всі стадії оброблення в даній установі та всі стадії технологічного випробування, відповідає технічним вимогам і стандартам, не потребує подальшого оброблення в цій установі і здана на склад.

Продукція виробничих (навчальних) майстерень обліковується за фактичною собівартістю, а продукція підсобних сільських господарств — за плановою собівартістю, яка в кінці року на підставі річних калькуляцій коригується до рівня фактичної собівартості.

Для обліку виробів виробничих (навчальних) майстерень призначено рахунок 24 „Готова продукція”. Облік 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”.

Типові проведення з обліку даних об'єктів наведено в табл. 6.5.

Таблиця 6.5

**Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції та продукції
сільськогосподарського виробництва**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Оприбутковано готову продукцію виробничих майстерень та підсобних сільських господарств	241, 251	821, 822	450
2. Передано готову продукцію підсобних господарств для потреб установи	232, 239	251	840
3. Реалізовано готові вироби і продукцію підсобних сільських господарств	721, 722	241, 251	1020
4. Надійшли кошти від реалізації виробів і готової продукції	313, 323	241, 251, 364, 721, 722, 741	960

Питання для самоконтролю

1. Визначте поняття запасів, їх класифікацію та оцінку в обліку.
2. Документальне оформлення наявності та руху запасів.
3. Визначте організацію та методику обліку виробничих запасів та МШП.
4. Розкрийте організацію та методику обліку тварин на вирощуванні та відгодівлі.
5. Визначте організацію та методику обліку матеріалів та продуктів харчування.
6. Визначте організацію та методику обліку готової продукції та продукції сільськогосподарського виробництва.

Розділ 7. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

7.1. Облік витрат виробничих (навчальних) майстерень

На субрахунку 821 „Витрати виробничих (навчальних) майстерень” обліковуються витрати на випуск готових виробів у виробничих (навчальних) майстернях, а також видання друкованої продукції та надання послуг.

На субрахунку 821 „Витрати виробничих (навчальних) майстерень” обліковуються витрати на випуск готових виробів у виробничих (навчальних) майстернях, а також видання друкованої продукції та надання послуг.

На дебет субрахунка 821 „Витрати виробничих (навчальних) майстерень” зараховуються всі витрати на виготовлення виробів, видання друкованої продукції і за надані послуги. У разі відпуску готових виробів, друкованої продукції і передавання їх у місця зберігання здійснюється запис за кредитом субрахунка 821 „Витрати виробничих (навчальних) майстерень” та дебетом субрахунка 241 „Вироби виробничих (навчальних) майстерень”. Фактична собівартість наданих послуг, за якими виписано та пред’явлено рахунок до оплати, записується за дебетом субрахунка 721 „Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень” та кредитом субрахунка 821 „Витрати виробничих (навчальних) майстерень”.

Залишок за дебетом субрахунка 821 „Витрати виробничих (навчальних) майстерень” відображає суму витрат незавершеного виробництва продукції (що знаходиться в процесі виробництва).

Для визначення фактичної собівартості випущеної продукції на підставі даних обліку витрат складається звітна калькуляція. При цьому загальна сума витрат за даним субрахунком, за винятком витрат на незавершене виробництво на кінець звітного періоду, розподіляється за видами готових виробів, після чого визначається собівартість одиниці кожного виду випущеної продукції.

У бухгалтерському обліку витрати виробничих (навчальних) майстерень відображаються за кореспонденцією рахунків, показаною в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат виробничих
(навчальних) майстерень**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Видача зі складу матеріалів на виробництво продукції	821	231, 234, 235, 238, 239	2400
2. Повернення на склад сировини, що не була використана у виробництві	201	821	305
3. Оплата прямих видатків при виробництві продукції	821	301, 313, 323, 362, 635	150
4. Нархована заробітна плата за виготовлення продукції в майстерні (з нарахуванням на соціальні потреби)	821	661, 651, 652, 653, 654	2450
5. Оприбутковані готові вироби і продукція, передані з майстерні на склад	241	821	3760
6. Вироби майстерні, передані для використання в статутній діяльності установи:			
а) як господарські, навчальні та інші матеріали	231, 234, 236, 238, 239	241	621
б) як малоцінні та швидкозношувані предмети: – на фактичну собівартість; – одночасно другий запис на створення фонду	221 801, 802, 811, 813	241 411	970 970
в) як основні засоби або інші необоротні матеріальні активи: – на фактичну собівартість; – одночасно другий запис на створення фонду	106, 109, 113 та ін. 801, 802, 811, 813	241 401	1800 1800
7. Списуються витрати виробничих (навчальних) майстерень за закінченими і зданими роботами	432	821	3680

7.2. Облік витрат підсобних (навчальних) сільських господарств

Облік витрат підсобних сільських та навчально-дослідних господарств бюджетної установи ведеться окремо за галузями господарства (тваринництво, рослинництво) та за їх видами. Щодо рослинництва ведеться окремо облік витрат на рільництво, овочівництво, садівництво. У разі потреби облік може бути організовано за окремими культурами (зерно, овочі, картопля тощо). Щодо тваринництва то обліковуються окремо витрати на велику рогату худобу, вівчарство, свинарство тощо.

Об'єктами калькулювання собівартості продукції сільського господарства є різні культури землеробства і різні види основної продукції тваринництва.

Для визначення фактичної собівартості продукції наприкінці року складається звітна калькуляція. За підсобними сільськими господарствами, у складі яких є галузі землеробства і тваринництва, насамперед складається звітна калькуляція собівартості продукції землеробства, а потім — продукції тваринництва.

У звітній калькуляції собівартості продукції землеробства із загальних сум витрат виділяються щодо кожної культури витрати, проведені під урожай наступного року: з озимих посівів, оренди, підготовки парів, парників і теплиць, видатки по садах, ягідниках і виноградниках. Суми цих витрат переходять до обліку за субрахунком 822 на наступний рік як незавершене виробництво. Залишок суми витрат розподіляється за культурами, після чого визначається фактична собівартість одиниці продукції кожної культури (овес, пшениця, кукурудза тощо), а також побічної продукції.

Фактична собівартість одиниці продукції землеробства визначається діленням загальної суми фактичних витрат на кількість продукції, одержаної від урожаю або тваринництва.

Загальна сума витрат, пов'язаних з вирощуванням картоплі, овочів, зернових та інших культур, включаючи і видатки минулих років, розподіляється за окремими культурами пропорційно відпускним цінам або плановій собівартості цієї продукції.

На субрахунку 822 „Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств” обліковуються витрати підсобних сільських і навчально-дослідних господарств бюджетної установи.

До кредиту субрахунка 822 протягом року належить планова собівартість продукції, отриманої від сільського господарства (дебетується

субрахунок 251 „Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств”, планова собівартість приросту та приплоду молодняку тварин (дебетується рахунок 21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі”).

За кредитом субрахунка 822 наприкінці року списується різниця між плановою та фактичною собівартістю продукції. Ця різниця відображається в частині, що належить до нереалізованої продукції, за дебетом субрахунка 251 „Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств” та рахунка 21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі” і кредитом субрахунка 822, а в частині, що належить до реалізованої продукції, — за дебетом субрахунка 722 „Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств” та кредитом субрахунка 822. При цьому перевитрата записується додатними числами, а економія — від’ємним числом (червоним чорнилом).

Усі витрати виробництва, а також витрати, що сталися внаслідок падежу молодняку тварин, відносяться до дебету субрахунка 822.

В обліку витрати підсобних (навчальних) сільських господарств відображаються за кореспонденцією рахунків показаною в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат підсобних
(навчальних) сільських господарств**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Видача зі складу матеріалів на виробництво продукції	822	234–239	640
2. Оплата прямих видатків при виробництві продукції	822	301, 313, 323, 362, 635	1620
3. Нарахована заробітна плата працівникам підсобного сільського господарства	822	661	3880
4. Нараховані внески до фондів пенсійного і соціального страхування	822	651, 652, 653, 654	394
5. Списано електроенергію, використану в підсобному (навчальному) сільському господарстві	822	675	2810
6. Повернення на склад матеріалів, що не були використані у виробництві	234, 235, 238, 239	822	140
7. Оприбуткування продукції, переданої з виробництва на склад	251	822	360
8. Оприбуткування приросту і приплоду молодняку за плановою собівартістю	211	822	901

Продовження табл. 7.3

9. Оприбуткування м'ясних продуктів при забої тварин за плановими цінами	251	211–218	2190
10. Списання за рахунок установи загиблого молодняка і тварин на відгодівлі	822	211, 212	450
11. Продукція сільськогосподарського виробництва, передана для використання в установи як продукти харчування	232	251	905
12. Списуються витрати підсобних (навчальних) сільських господарств за закінченими і зданими роботами	432	822	1605

7.3. Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами та розрахунків із замовниками

Науково-дослідні роботи (далі — НДР) — це науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, необхідних для проведення НДР згідно з вимогами, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються науково-дослідними, конструкторськими, проектно-конструкторськими і технологічними організаціями, а також науково-дослідними і конструкторськими підрозділами установ і організацій.

Таким чином, наукові та науково-дослідні інститути, наукові підрозділи державних вищих навчальних закладів, крім бюджетної наукової тематики, можуть виконувати НДР за договорами із замовниками та отримувати за це відповідну плату (доходи), яка планується і обліковується у складі коштів спеціального фонду. Підставою для виконання таких робіт є договір, укладений науковою установою із замовником. У договорі необхідно передбачити обсяг наукової роботи та етапи її виконання, порядок здавання виконаної роботи замовнику, вартість робіт і порядок розрахунків та інші питання, що регулюють відносини замовника і виконавця. До договору додаються: технічне завдання, протокол узгодження договірної вартості роботи, календарний план її виконання, кошторисні розрахунки, штатний розклад виконавців тощо.

Відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів Укра-

їни від 20.07.1996 р. № 830, до витрат, що включаються у собівартість НДР, належать:

- витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;
- витрати, пов'язані з добором та вивченням науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів вітчизняних і зарубіжних видань, проведенням досліджень на патентну чистоту, складанням аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, вибором напряму досліджень, складанням методики виконання робіт, розробленням техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації;
- витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;
- витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення і аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт;
- витрати на винахідництво і раціоналізацію;
- витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;
- витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання ними передового досвіду.

Витрати, що включаються у собівартість НДР, групуються за:

- видами витрат (елементи, статті);
- темами і завданнями НДР, затвердженими у встановленому порядку укладеними договорами на розроблення та виконання цих робіт;
- календарними періодами, протягом яких витрати включаються у собівартість НДР (місяць, квартал, рік);
- місцем виконання НДР (відділ, сектор, лабораторія та інші підрозділи організації);

- джерелами фінансування НДР (за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, коштів замовника, власних коштів організації, за рахунок кредитів).

Облік витрат на виконання договірних НДР ведуть за замовним методом. Кожному договору надається порядковий номер замовлення, відкривається окрема картка аналітичного обліку витрат. Облік витрат ведуть за статтями відповідно до кошторису. Основними статтями витрат на НДР є виплати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; вартість витрачених матеріалів, спеціального обладнання і устаткування; витрати на службові відрядження; оплата робіт співвиконавців; інші прямі та накладні витрати.

Спеціальне обладнання та устаткування для виконання НДР виготовляється безпосередньо в установі або купується у спеціалізованих постачальницьких організаціях за рахунок коштів замовника. Вартість такого устаткування повинна передбачатися в кошторисі витрат на виконання НДР. Якщо спеціальне устаткування за умовою договору або письмової згоди замовника після закінчення теми залишається у виконавця, то воно оцінюється за ціною можливого використання (справедливою вартістю) і оприбутковується у складі основних засобів, матеріалів або МШП. При цьому на вартість оприбуткованих зворотних цінностей витрати на виконання НДР не зменшуються. Названі цінності оприбутковуються як безоплатно одержані.

Окрему статтю витрат становить оплата за науково-дослідні, дослідно-конструкторські, експериментальні, лабораторно-аналітичні та інші роботи, виконані сторонніми (спеціалізованими) підприємствами і організаціями, якщо такі роботи наукова установа не може виконати своїми силами або вважає недоцільними. З виконавцями цих робіт наукова установа укладає окремий договір.

До накладних витрат відносять витрати, які на момент їх здійснення неможливо економічно доцільним методом зарахувати безпосередньо на собівартість конкретної теми. Це витрати, пов'язані з управлінням, обслуговуванням та організацією НДР установи в цілому. Такі витрати накопичують на субрахунку 826 „Витрата до розподілу” і періодично, як правило, щомісячно, розподіляють і списують на собівартість окремих замовлень (тем) пропорційно витратам на оплату праці основних виконавців.

На субрахунку 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 усі видатки, пов'язані з виконанням теми (роботи), зокрема 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 субрахунка 823).

До дебету субрахунку 823 відносяться всі витрати на виконання науково-дослідних робіт. Залишок за субрахунком 823 на кінець року може бути за незакінченими роботами.

Фактична вартість виконаних науково-дослідних робіт і зданих замовникам списується з кредиту субрахунка 823 в дебет субрахунка 723 „Реалізація науково-дослідних робіт за договорами”.

Крім вищевизначених субрахунків, для обліку витрат на виконання НДР за та розрахунками із замовниками та співвиконавцями планом рахунків передбачено такі:

- 351 „Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи”;
- 634 „Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті”.

Витрати, пов'язані з виконанням науково-дослідних робіт за договорами, обліковують за дебетом субрахунку 823 в кореспонденції з кредитом рахунків запасів, грошових коштів та зобов'язань. За кредитом субрахунку 823 відображають фактичну собівартість виконаних і зданих замовнику НДР у кореспонденції з дебетом субрахунку 723. Витрати з незакінчених тем до повного їх закінчення і здачі замовникам обчислюють у складі незавершеного виробництва, вартість якого оцінюють за фактичними витратами згідно з карткою аналітичного обліку витрат на замовлення.

Розрахунки із замовниками здійснюють, як правило, безготівковим методом. Після підписання договору замовник перераховує науковій установі аванс у розмірі 25 % вартості роботи на поточний рік. За кошти цього авансу виконавець НДР здійснює поточні витрати на НДР і закуповує передбачене кошторисом спеціальне обладнання, устаткування, матеріали.

Здавання замовнику виконаних НДР проводиться в міру готовності окремих етапів (розділів), передбачених календарним планом, і оформлюється спеціальним актом, який є підставою для оформлення рахунка на оплату (за мінусом відповідної частки перерахованого авансу). Оплата замовником закінчених НДР проводиться платіжним

дорученням за договірною вартістю з вирахуванням раніше перерахованих авансів і проміжних платежів.

У бухгалтерському обліку операції з виконання науково-дослідних робіт бюджетними організаціями відображаються проведеннями (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Основні господарські операції з обліку виконання науково-дослідних робіт за договорами

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Надійшов аванс від замовника на виконання НДР за договором	313, 323	351	2640
2. Передано спеціальне обладнання зі складу науковому підрозділу для виконання НДР за договорами (з одночасним зарахуванням його на позабалансовий рахунок 02)	823	203	2100
3. Видано зі складу різні матеріали для виконання НДР за договорами	823	201, 231, 234	1005
4. Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим виконанням НДР, з обов'язковими нарахуваннями на соціальні заходи	823	661, 651–654	5407
5. Списані витрати на відрядження наукових працівників з виконання НДР за договорами	823	362	8400
6. Перераховано співвиконавцям, залученим до виконання НДР за договорами	635	313, 323	3600
7. Прийняті виконані НДР від співвиконавців	823	635	4100
8. Здано виконані НДР замовнику (по акту):			
– собівартість виконаних робіт	723	823	4500
– договірна вартість робіт (без ПДВ)	634	723	5100
– на суму ПДВ з вартості робіт	634	641	1020
9. Зараховано раніше одержаний аванс на виконання НДР у погашення заборгованості замовника	351	634	2640
10. Оприбутковано вартість спеціального обладнання, що залишається установі після закінчення НДР за договором (з одночасним списанням з позабалансового рахунка 02):			
– у складі основних засобів (з урахуванням зносу)	104	401, 131	3500
– у складі МШП	221	411	3500
– у складі різних матеріалів	231, 234	701, 702	3500

Питання для самоконтролю

1. Визначте методологічні основи обліку виробничих витрат.
2. Охарактеризуйте порядок обліку витрат виробничих (навчальних) майстерень.
3. Визначте організацію обліку виробничих витрат підсобних (навчальних) сільських господарств.
4. Розкрийте сутність науково-дослідних робіт у бюджетній сфері.
5. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку витрат на проведення науково-дослідних робіт за договорами.

Розділ 8. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

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

Для обліку фондів та визначення результатів виконання кошторисів установи, бюджетів сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) за поточний рік, а також результатів переоцінки призначено рахунки бухгалтерського обліку класу 4 „Власний капітал”:

- 40 „Фонд у необоротних активах”;
- 41 „Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах”;
- 43 „Результати виконання кошторисів”;
- 44 „Результати переоцінок”.

Власний капітал бюджетних установ — це частина активів, що забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій бюджетною установою. Власний капітал виступає гарантією організації діяльності бюджетної установи та є основою для початку і провадження фінансово-господарської діяльності.

Представником подвійного запису бухгалтерського обліку є пасивний рахунок 40 „Фонд у необоротних активах”, на якому обліковуються вкладення у фонд основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів (з урахуванням зносу). Він включає субрахунки:

- 401 „Фонд у необоротних активах з їх видами”;
- 402 „Фонд у незавершеному капітальному будівництві”.

Вартість придбаних необоротних активів супроводжується записом за дебетом субрахунка класу 1 „Необоротні активи” та кредитом субрахунків класу 3 „Кошти, розрахунки та інші активи” та класу 6 „Поточні зобов’язання”. Водночас проводиться другий запис за кредитом субрахунка 401 та дебетом відповідного субрахунка класу 8 „Витрати”.

При безоплатному отриманні необоротних активів проводиться запис у кредит субрахунків 401 і відповідного субрахунка рахунка 13 „Знос необоротних активів” і в дебет відповідних субрахунків класу 1 „Необоротні активи”.

При вибутті, ліквідації і безоплатній передачі необоротних активів дебетуються субрахунок 401 і відповідний субрахунок рахунка 13

„Знос необоротних активів” (на суму зносу) і кредитуються відповідні субрахунки класу 1 „Необоротні активи”.

Для придбання необоротних активів, що відноситься до капітальних видатків установи, виділяються призначення за КЕКВ 2100 „Придбання основного капіталу”. Нагадаємо, що капітальні видатки — це платежі з метою придбання капітальних активів, стратегічних і надзвичайних запасів товарів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, що передаються отримувачам з метою придбання ними подібних активів, компенсації втрат, пов’язаних з руйнуванням чи пошкодженням основних фондів.

Придбання основного капіталу за КЕКВ 2100 передбачає витрати на нові або існуючі товари тривалого користування, які купують або створюють власними силами. До основних засобів належать необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 1000 гривень за одиницю (комплект), та інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 1000 гривень (телефони, обчислювальна техніка, пральні машини, холодильники тощо). Сюди належать такі види товарів тривалого користування, як нерухомі основні фонди, в тому числі житлові споруди, меблі, обладнання, прилади, а також рухомі основні фонди, такі як транспортні засоби, устаткування. Ця категорія охоплює також платежі, направлені на модернізацію, продовження термінів служби основного капіталу, підвищення його продуктивності, покращення віддачі основних фондів.

Кореспонденцію рахунків з обліку необоротних активів показано в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Кореспонденція рахунків з обліку необоротних активів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Прийнято в експлуатацію необоротні активи	101–122	401	7020
2. Списання необоротних активів, які стали непридатними на підставі виправдних документів та в разі реалізації	401, 131–133	103–122	1460
3. Списання необоротних активів унаслідок недостачі, установлені при інвентаризації	401, 131–133	104–122	2790
4. Прийняття в експлуатацію об’єктів капітального будівництва на підставі акта	103–122	401	15 200
5. Нарахування суми зносу в останній робочий день грудня	401	131–133	760

Рахунок 41 „Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах” включає субрахунок 411 „Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами”, на якому обліковується вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що перебувають у безпосередньому розпорядженні установи і термін експлуатації яких не перевищує один рік. Цей субрахунок за своєю суттю і призначенням аналогічний субрахунку 401.

Вартість придбаних малоцінних і швидкозношуваних предметів записується в кредит субрахунка 411 і в дебет відповідного субрахунка класу 8 „Витрати”. На суму малоцінних і швидкозношуваних предметів, що вибули з експлуатації, проводиться запис у дебет субрахунка 411 і в кредит субрахунка 221 „Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації”. Залишок на субрахунку 411 повинен дорівнювати сумі залишків на субрахунку 221 „Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації”.

Для створення власного капіталу в малоцінних і швидкозношуваних предметах використовуються, переважно, призначення за КЕКВ 1130 „Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки”. Ця категорія включає закупівлю матеріалів, канцелярського обладнання, предметів для поточних господарських потреб та потреб, безпосередньо пов’язаних з профілем діяльності установи чи організації, обладнання вартістю до 1000 гривень, а також швидкозношуваних предметів, що служать менше одного року, продуктів харчування, медикаментів та перев’язувальних матеріалів, довідкових, офіційних та періодичних видань.

Для групування записів за цими субрахунками використовуються меморіальні ордери № 9 та № 10, з яких записи переносяться до книги „Журнал-Головна”.

8.2. Облік результатів виконання кошторисів установ

Для визначення результатів діяльності бюджетних установ 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 включає субрахунки:

- 431 „Результат виконання кошторису за загальним фондом”;

– 432 „Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”.

Бюджетні установи та організації України, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, здійснюють виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи за бюджетний рік, який відображається в Балансі (ф. № 1). Визначений фінансовий результат надає прозорості фінансовій звітності про виконання кошторису.

Механізм виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи складається з двох етапів:

- 1) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року. Вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків;
- 2) відображення фінансового результату в річному балансі установи.

Звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

Що стосується першого етапу, то закриттю заключними оборотами підлягають залишки рахунків класу 7 „Доходи” (в розрізі субрахунків), а саме:

- 70 „Доходи загального фонду”;
- 71 „Доходи спеціального фонду”;
- 72 „Доходи від реалізації виробів і виконаних робіт”;
- 74 „Доходи бюджетів”.

Заключними оборотами закриваються й залишки за всіма субрахунками класу 8 „Витрати”.

При закритті рахунків заключними оборотами необхідно здійснювати документальну інвентаризацію сум, віднесених на ці субрахунки протягом звітного року.

Прядок здійснення річних остаточних оборотів щодо списання доходів та видатків бюджетних установ наведено в додатку до Порядку складання річних фінансових звітів за 2007 рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів, затвердженого наказом ДКУ № 3 від 10.01.2008 р. (табл. 8.2).

Другий етап виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи полягає у відображенні його в 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” із застосуванням рядка „Результат переоцінки”.

Таблиця 8.2

Прядок здійснення річних остаточних оборотів щодо списання доходів та видатків бюджетних установ

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списуються отримані за поточний рік асигнування загального фонду бюджету	701, 702	431
2	Списуються отримані за поточний рік доходи спеціального фонду бюджету:		
2.1	доходи за коштами, отриманими як плата за послуги (надходження, які отримані установою згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, які отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, отримані бюджетними установами від реалізації майна)	711	432
2.2	доходи за іншими джерелами власних надходжень (надходження установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що, згідно з чинним законодавством, отримують бюджетні установи)	712	432
2.3	доходи за іншими надходженнями спеціального фонду	713	432
2.4	доходи, що отримані від батьків за утримання дітей у дошкільних закладах, за навчання в державних школах естетичного виховання тощо	711, 714	432
2.5	доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	711, 721, 722, 723	432
3	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок коштів загального фонду бюджету	431	801, 802
4	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок доходів спеціального фонду бюджету:		
4.1	видатки за коштами, отриманими як плата за послуги	432	811
4.2	витрати (виробничих/навчальних майстерень, підсобних/навчальних сільських господарств, на науково-дослідні роботи, на виготовлення експериментальних пристроїв, на заготівлю і перероблення матеріалів) за закінченими і зданими роботами.	432	811, 821, 822, 823, 824, 825
4.3	видатки за іншими джерелами власних надходжень	432	812
4.4	видатки за іншими надходженнями спец. фонду	432	813

Продовження табл. 8.2

5	Списується вартість переоцінених запасів та матеріалів: – дооцінка – уцінка	441 431, 432	431, 432 441
6	Списуються нараховані курсові різниці:		
6.1	додатний результат	442	431, 432
6.2	від’ємний результат	431, 432	442

8.3. Облік результатів переоцінювання

Переоцінювання — це зміна оцінки, нова оцінка вартості товарів, майна, запасів тощо. Для відображення в обліку результатів переоцінювання матеріальних, нематеріальних і фінансових активів призначено рахунок 44 „Результати переоцінок”, який включає два субрахунки:

- 441 „Переоцінка матеріальних активів”;
- 442 „Інша переоцінка”.

Методологія обліку дозволяє розподіляти субрахунок 442 на субрахунки 3-го порядку у випадку відображення курсової різниці при операціях в іноземній валюті (на кожен вид іноземної валюти).

Основні бухгалтерські проведення з обліку результатів переоцінки наведено в табл. 8.3.

Таблиця 8.3

Кореспонденція рахунків з обліку результатів переоцінки

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Обліковано переоцінку медикаментів та перев’язувальних запасів	233	701, 702, 711–713	240
2. Списано вартість переоцінених запасів, а також отриманих від ліквідації та демонтажу матеріальних цінностей, оприбуткованих за результатами інвентаризації	701, 702, 711–713	441	570
3. Списано нараховано курсові різниці: – за загальним фондом бюджету, отриманим в іноземній валюті	701, 702, 681	442	1500
– за спеціальним фондом бюджету, отриманим в іноземній валюті	711, 712, 713, 714, 716, 682	442	780

Переоцінка матеріалів оформляється відомістю, де вказано розрахунок за позиціями. Після цього записи відображаються в меморіальних ордерах і заносяться до книги „Журнал-Головна”.

Порядок проведення переоцінки, як правило, регламентується окремим нормативним документом Державного казначейства.

Питання для самоконтролю

1. Визначте організацію та методику обліку фонду в необоротних активах.
2. Визначте організацію та методику обліку фонду в МШП.
3. Поясніть методику закриття рахунків та відображення результатів виконання кошторису в обліку.
4. Охарактеризуйте облік результатів переоцінки.

Розділ 9. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

9.1. Зміст, завдання, обов'язковість та періодичність проведення інвентаризації

Єдині вимоги щодо порядку інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами і організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів, встановлено Інструкцією з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затверджену наказом ДКУ від 30.10.1998 р. № 90.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна. Інвентаризації підлягає все майно установи, незалежно від його місцезнаходження, і всі види фінансових зобов'язань. Інвентаризація майна проводиться за його місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами. Під час інвентаризації в обов'язковому порядку проводиться констатація наявності об'єктів.

Основні завдання інвентаризації:

- 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 облікованих на балансі матеріальних цінностей, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, в тому числі й до тієї, щодо якої термін позовної давності минув, та інших статей балансу.

Бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію:

- будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів — не менше одного разу на три роки;
- музейних цінностей — відповідно до строків, встановлених Міністерством культури України;

- бібліотечних фондів — один раз за п'ять років;
- інших основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, їхніх управліннях (відділах), виконавчих органах місцевих рад — не менше одного разу за два роки; в інших установах — не менше одного разу за рік. Інвентаризація основних засобів проводиться не раніше ніж першого жовтня;
- інвентаризація дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і виробів з них, а також дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться у відходах і брухті, здійснюється два рази за рік: станом на перше січня і на перше липня за місцями їхнього зберігання і безпосередньо на виробництві;
- капітальних робіт інвентарного характеру і капітальних ремонтів — не менше одного разу за рік, але не раніше ніж першого грудня;
- молодняку тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, хутрових звірів і сімей бджіл — не менше одного разу на квартал;
- готових виробів, сировини та матеріалів, пального, кормів, фуражу та інших матеріалів — не менше одного разу на рік, але не раніше ніж першого жовтня;
- продуктів харчування і спирту — не менше одного разу на квартал;
- незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва у виробничих (навчальних) майстернях і підсобних сільських та навчально-дослідних господарствах, незавершених науково-дослідних робіт, які виконуються за договорами з підприємствами та організаціями — не раніше ніж першого жовтня звітного року і, крім того, періодично — у терміни, які встановлюють відповідно міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад;
- грошових коштів, грошових документів, цінностей та бланків суворої звітності — не менше одного разу за квартал;
- реєстраційних, спеціальних реєстраційних, валютних та поточних рахунків — у міру отримання виписок органів Державного казначейства України, банків;

- розрахунків платежів до бюджету — не менше одного разу на квартал;
- розрахунків установи з вищестоящою організацією — не менше одного разу за квартал;
- розрахунків із дебіторами та кредиторами — не менше двох разів за рік, розрахунків у порядку планових платежів і з деponentами — не менше одного разу за місяць.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення й перелік майна та зобов'язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником установи, крім випадків, коли проведення інвентаризації обов'язкове.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- а) перед складанням річної фінансової звітності;
- б) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийняття-передавання справ);
- в) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день установлення таких фактів);
- г) після пожежі або стихійного лиха (повеней, землетрусів та ін.) — терміново після ліквідації пожежі або стихійного лиха;
- г) у випадку ліквідації установи;
- д) згідно з розпорядженням судових та слідчих органів;
- е) при передаванні майна установи в оренду;
- е) при передаванні підприємств, установ, організацій або їх структурних підрозділів із одного підпорядкування в інше (на встановлену дату передачі).

Інвентаризація може не проводитися у випадках передавання установ чи їх структурних підрозділів, а також будівель та споруд усередині одного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади (якщо інвентаризація була раніше проведена в терміни згідно з вимогами цієї Інструкції).

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-

ся також терміни початку та закінчення робіт з проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку.

В установах, у яких унаслідок великого обсягу робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, утворюються також місцеві комісії, очолювані керівниками відповідних структурних підрозділів, на які покладається проведення інвентаризації в структурних підрозділах цих установ. Забороняється призначати головою місцевої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі одного й того самого працівника два роки підряд. До складу місцевої комісії включається працівник бухгалтерії. Робота місцевих комісій організовується та контролюється центральною комісією.

Проведення інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляється (в частині затвердження центральної інвентаризаційної комісії та календарного плану проведення інвентаризації) наказом керівника установи, при якому утворена централізована бухгалтерія, а також затверджується розподіл працівників централізованої бухгалтерії в установах для участі їх у місцевих інвентаризаційних комісіях. На підставі цього наказу керівники установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, призначають місцеві інвентаризаційні комісії, до складу яких обов'язково входять працівники бухгалтерії та інші фахівці (інженери, технологи, економісти та ін.), які добре знають об'єкт інвентаризації та первинний облік. Місцеві інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника установи, який призначив інвентаризацію.

Центральна інвентаризаційна комісія проводить інвентаризацію матеріальних цінностей і грошових коштів, які належать централізованій бухгалтерії та установі, при якій вона створена, а також коштів у розрахунках та бланків суворої звітності, і керує роботою місцевих інвентаризаційних комісій; у разі потреби (при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та ін.) проводить, за рішенням керівника установи, повторні суцільні інвентаризації, розглядає пояснення, отримані від осіб, які припустилися недостачі чи псування цінностей, а також інших порушень, та дає пропозиції про порядок врегулювання виявлених недостач і втрат від псування цінностей.

Місцеві інвентаризаційні комісії проводять зняття фактичних залишків матеріальних цінностей, звіряють наявність вказаних цінностей з даними бухгалтерського обліку і складають свої висновки про виявлені недостачі та надлишки, вносять пропозиції з питань впоряд-

кування приймання, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, покращення обліку та контролю за їх збереженням.

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

Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за:

- своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника установи;
- повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, нематеріальних активів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;
- правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку.

Члени інвентаризаційних комісій за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховання недостач або лишків матеріальних цінностей несуть відповідальність у встановленому законом порядку.

Забороняється проводити інвентаризацію цінностей при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними.

Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб.

До початку інвентаризації в бухгалтеріях необхідно закінчити оброблення всіх документів про надходження і видачу матеріальних цінностей, провести відповідні записи в реєстрах аналітичного обліку і визначити залишки на день інвентаризації.

На складах та в інших місцях зберігання матеріальні цінності повинні бути розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами тощо. На матеріальних цінностях слід вивісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують ці цінності, вказавши їх якість, кількість, масу та міру.

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 бухгал-

терію, всі товарно-матеріальні цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковані, а ті, що вибули — списані.

Інвентаризація, крім інвентаризації продуктів харчування і грошових коштів, як правило, повинна проводитися на перше число місяця. Якщо інвентаризація цінностей в якомусь місці їх зберігання не може бути закінчена в один день, вона може бути розпочата раніше і закінчена після першого числа. У цьому випадку дані інвентаризації повинні бути скориговані станом на перше число місяця.

Якщо інвентаризація на складах або в інших закритих приміщеннях не закінчена в той самий день, то приміщення слід опечатати в кінці робочого дня інвентаризаційною комісією. Печатка на час інвентаризації зберігається у голови інвентаризаційної комісії. Під час перерв у роботі інвентаризаційних комісій (на обідню перерву, в нічний час, з інших причин) описи повинні зберігатися у ящиках, шафах, сейфах, у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація.

Наявність цінностей при інвентаризації виявляється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру і таке інше, виходячи зі встановлених одиниць виміру. Визначення маси (або об'єму) матеріалів, що зберігаються насипом, можна проводити на підставі технічних розрахунків, про що в описах робиться відповідна відмітка.

Найменування інвентаризованих цінностей і об'єктів (предметів) та їхня кількість відображаються в описах за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих у обліку.

На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складаються окремі описи з розподілом на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання і т. ін.

При проведенні інвентаризації матеріальних цінностей виявляються всі цінності, які не використовуються в установі, що можуть бути реалізовані. Порядок реалізації передбачений Типовою інструкцією про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 10.08.2001 № 142/181 (із змінами).

Дані інвентаризації з кожного виду цінностей записуються в інвентаризаційні описи окремо, за місцезнаходженням цінностей і особами, відповідальними за їх зберігання 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 інвента-

ризаційного опису розписуються про перевірені комісією і занесені в опис цінності.

Описи можуть бути заповнені як ручним способом, так і засобами обчислювальної та іншої оргтехніки. Описи, що складаються вручну, заповнюються чорнилом або кульковою ручкою чітко і ясно. Жодні виправлення і підчистки неприпустимі. 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 і т. ін.) ці цінності показані. У тих випадках, якщо матеріально відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в описах, вони повинні негайно (до відкриття складу, комори, секції і тощо) заявити про це голові інвентаризаційної комісії. Інвентаризаційна комісія виконує перевірку вказаних фактів і, у випадку їх підтвердження, виправляє виявлені помилки у встановленому порядку. Виправлення повинні бути вказані і підписані всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою. В описах не можна залишати незаповнені рядки. На останніх сторінках описів незаповнені рядки прокреслюються.

У разі зміни матеріально відповідальної особи в описах особа, яка прийняла цінності, розписується про їх отримання, а та, яка здала, — про їх здачу.

Матеріальні цінності, отримані під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами в присутності членів інвентаризаційної комісії та оприбутковуються після інвентаризації. Ці матеріальні цінності заносяться до окремого опису під найменуванням „Матеріальні цінності, отримані під час інвентаризації”. В описі вказується: коли, від кого вони надійшли, дата і номер прибуткового документа, найменування, кількість, ціна та сума. Одночасно на прибутковому документі за підписом голови інвентаризаційної комісії робиться відмітка „Після інвентаризації” з посиланням на дату опису, в який записані ці цінності.

На великих складах при тривалому проведенні інвентаризації, у виключних випадках і тільки з письмового дозволу керівника і головного бухгалтера установи, в процесі інвентаризації матеріальні цінності можуть відпускатися матеріально відповідальними особами за присутності членів інвентаризаційної комісії.

Ці цінності заносяться до окремого опису під найменуванням: „Матеріальні цінності, відпущені під час інвентаризації”. Оформлення

опису повинно здійснюватися в такому порядку, як і при надходженні матеріальних цінностей під час інвентаризації. У видаткових документах робиться відмітка за підписом голови інвентаризаційної комісії.

Об'єкти (предмети) основних засобів, матеріалів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися не в установі (автомобілі, морські й річкові судна, які відбули в тривалі рейси; машини і обладнання, що відправлені на капітальний ремонт, тощо) слід проінвентаризувати до моменту їхнього тимчасового вибуття з установи.

У міжінвентаризаційний період в установах з великою номенклатурою цінностей можуть проводитися вибіркові інвентаризації матеріальних цінностей у місцях їхнього зберігання й перероблення.

Контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій і вибіркові інвентаризації, які проводять у міжінвентаризаційний період, виконуються інвентаризаційними комісіями за розпорядженням керівника установи.

9.2. Інвентаризація необоротних активів

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 і господарського інвентарю тощо) застосовується Інвентаризаційний опис основних засобів.

Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із зазначенням 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 перевіряє відповідність технічної документації, записує в описі повні найменування цих об'єктів та їх інвентарні номери.

У випадках, якщо 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, то 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 відображені в обліку.

Окремі описи складаються при інвентаризації садів, виноградників, ягідників, лісопосадок, ставків, водоймищ, іригаційних і меліоративних споруд. Насадження записуються за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площею, кількістю дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні та 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, якщо 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 неправильної нумерації.

При виявленні об'єктів (предметів), що не знаходяться на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, 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 (зов-

нішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальну корисну площу), кількість 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, оформивши дані оцінки та зносу відповідними актами.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списуються такі об'єкти в порядку, встановленому Типовою інструкцією про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 10.08.2001 р. № 142/181 (зі змінами).

Інвентаризація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, які містяться в приладах, обладнанні та інших виробах, здійснюється одночасно з інвентаризацією цих матеріальних цінностей у терміни, встановлені для матеріальних цінностей.

Інвентаризація дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння проводиться відповідно до „Інструкції про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння”, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 06.04.1998 р. № 84.

Після оформлення Інвентаризаційний опис основних засобів у встановленому порядку передається до бухгалтерії для складання Порівняльної відомості результатів інвентаризації основних засобів.

Порівняльна відомість результатів інвентаризації основних засобів застосовується для відображення результатів інвентаризації.

При інвентаризації нематеріальних активів їхня наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Для відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів застосовується Інвентаризаційний опис нематеріальних активів. Інвентаризаційний опис нематеріальних активів складається на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів чи групу однотипових за призначенням та умовами використання об'єктів нематеріальних активів, окремо за кожною особою, відповідальною за використання об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів.

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.

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

9.3. Інвентаризація матеріалів, продуктів харчування та інших матеріальних запасів

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 зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості (рахунком, масою 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, яка була у споживанні, що потребує ремонту і т. ін.).

На тару, що стала непридатною, інвентаризаційна комісія складає акт на списання із зазначенням причин псування.

Для відображення результатів інвентаризації матеріалів, продуктів харчування та інших матеріальних запасів застосовується Інвента-

ризаційний опис інших необоротних матеріальних активів та запасів. Цей Інвентаризаційний опис складається на підставі перерахунку, зважування, вимірювання 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 до бухгалтерії для складання Порівняльної відомості результатів інвентаризації інших необоротних матеріальних активів та запасів.

Порівняльна відомість результатів інвентаризації інших необоротних матеріальних активів та запасів 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”.

9.4. Інвентаризація молодняку тварин та тварин на відгодівлі

Молодняк великої рогатої худоби та тварини на відгодівлі включаються в описи окремо, із зазначенням інвентарних номерів, кличок, статі, масті, породи та ін.

Тварини на відгодівлі обліковуються у груповому порядку, включаються в описи за віком та статевими групами, із зазначенням кількості голів та живої маси у кожній групі.

Описи складаються за видами тварин окремо на фермах, у цехах, відділеннях, бригадах у розрізі облікових груп і матеріально відповідальних осіб.

Для відображення результатів інвентаризації молодняку тварин та тварин на відгодівлі застосовується Інвентаризаційний опис інших необоротних матеріальних активів та запасів.

9.5. Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів

Малоцінні та швидкозношувані предмети інвентаризуються за їхнім місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами.

Інвентаризація проводиться шляхом огляду кожного предмета. Малоцінні і швидкозношувані предмети заносяться до описів за най-

менуваннями відповідно до номенклатурних номерів і в одиницях виміру, що прийняті в бухгалтерському обліку.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в особисте користування працівникам, допускається складання групових інвентаризаційних описів із зазначенням у 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 зазначенням часу експлуатації, причин непридатності, можливості використання цих предметів у господарських цілях. При цьому в описах робляться відмітки про непридатність.

За малоцінними та швидкозношуваними предметами, які 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.

9.6. Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт, незавершеного виробництва та незавершених капітального будівництва і капітальних ремонтів

У бюджетних науково-дослідних установах та навчальних закладах інвентаризуються 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 інвентаризаційна комісія вивіряє кошторисну (договірну) вартість виконаної частини кожної теми, а в бухгалтерії — фактичні витрати.

Висновки інвентаризації розглядаються інвентаризаційною комісією наукової установи і оформлюються протоколом, у якому вказуються заходи, спрямовані на виявлення недоліків.

У виробничих (навчальних) майстернях до незавершеного виробництва належать заготовки (деталі, вузли, агрегати) та вироби, оброблення та складання яких ще не закінчені; 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, оброблення яких на даному етапі закінчене.

Заготовки незавершеного виробництва та напівфабрикати, які знаходяться в майстернях, слід привести до порядку, який забезпечив би зручність та правильність підрахунку їхньої кількості.

Перевірка залишків заготовок незавершеного виробництва (деталей, вузлів та ін.) проводиться шляхом фактичного підрахунку, переважування, перемірювання.

Описи складаються окремо за кожною майстернею із зазначенням найменування заготовок, стадії або ступеня їхньої готовності, кількості або об'єму.

Матеріали та куплені напівфабрикати, які знаходяться на робочих місцях і не піддані обробленню, в описи інвентаризації незавершеного виробництва не включаються, а підлягають інвентаризації окремо і записуються в окремі описи.

У підсобних (навчальних) сільських господарствах при установах до незавершеного виробництва включаються витрати під озими посіви, на оранку язбу, підготовку пару, парників і теплиць, а також видатки для закладення садів, ягідників і виноградників.

Інвентаризація проводиться з кожного виду незакінчених робіт, при цьому інвентаризаційна комісія перевіряє 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 ін.).

Наявність і об'єм незавершеного капітального будівництва і незакінчених капітальних ремонтів установлюється при інвентаризації шляхом перевірки їх у натурі. В актах, які складаються при цьому,

вказуються найменування об'єкта, списання і об'єм виконаних робіт за кожним об'єктом і видом робіт, кошторисна і фактична вартість.

Інвентаризаційна комісія повинна перевірити:

- чи не знаходиться у складі незавершеного капітального будівництва обладнання, яке передане для монтажу, але монтаж якого фактично не розпочатий. При виявленні такого обладнання необхідно зробити відповідні виправлення в обліку і звітності;
- стан законсервованих і тимчасово припинених будівельних об'єктів. У такому разі слід виявити причини і підстави їхньої консервації.

На закінчені об'єкти, що з якихось причин не введені в експлуатацію, складають окремі акти.

На об'єкт припиненого будівництва, а також на проектно-розвідувальні роботи з незакінченого будівництва, які підлягають списанню з балансу, складаються окремі акти, в яких вказуються усі дані про характер виконаних робіт і їх вартість згідно з кошторисом, із зазначенням причин припинення будівництва.

На незакінчений капітальний ремонт будівель, споруд, машин, обладнання та інших об'єктів складається окремий акт, у якому вказують: назву об'єкта, що ремонтується, опис і відсоток виконаних робіт, кошторисну і фактичну вартість виконаних робіт.

9.7. Інвентаризація грошових коштів, цінностей і бланків суворої звітності в касі установи та розрахунків

При інвентаризації каси установи слід керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 (із змінами).

Для відображення результатів інвентаризації фактичної наявності грошових коштів, цінних паперів, чекових книжок, поштових марок, оплачених путівок тощо, які знаходяться в касі установи, застосовується Акт інвентаризації наявності грошових коштів, цінностей.

До початку інвентаризації в касі установи комісія записує 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 розходжень 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.

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, якщо пропущені терміни позовної давності.

Усім дебіторам установи-кредитори повинні передати дані про їхню 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 виниклих розбіжностей або не встановлено розбіжностей, то розрахунки з дебіторами і кредиторами показуються кожною зі сторін у своєму балансі в сумах, які виходять з їх бухгалтерських записів і визнані нею правильними.

Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки повинна також установити:

- правильність розрахунків із банками, з фінансовими, податковими органами, державними цільовими фондами, з вищестоящою установою, іншими установами, а також зі 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 та депонентської заборгованості, включаючи суми креди-

торської і депонентської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув. Суми кредиторської і депонентської заборгованості, строк позовної давності яких минув, підлягають списанню з бухгалтерського обліку за порядком, визначеним Державним казначейством України;

- 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 в розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку.

За сумами дебіторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув, у довідці вказуються особи, винні в пропущенні цих термінів.

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, списується за рішенням керівника установи на зміни результату виконання кошторису доходів та видатків за минулий рік.

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.

9.8. Оформлення результатів інвентаризації та порядок регулювання інвентаризаційних різниць

Після закінчення інвентаризації оформлені описи (акти) здаються в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних опису і шляхом зіставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку.

Результати інвентаризації цінностей, які належать іншим організаціям з додатком копії опису повідомляють їхнім власникам. На останній сторінці опису також слід зробити відмітку про перевірку цін, таксування та підрахунок результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки та пропозиції відображає у Протоколі інвентаризаційної комісії, що заповнюється після закінчення інвентаризації.

У протоколі наводяться докладні дані про причини та осіб, винних у недостачах, втратах, а також надлишках і вказуються, яких вжито заходів щодо винних осіб.

Не пізніше ніж за десять днів після закінчення інвентаризації протоколи інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи; в централізованих бухгалтеріях протоколи центральної інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи, при якій утворена централізована бухгалтерія.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником установи з включенням результатів у звітність періоду, в якому закінчена інвентаризація.

Термін зберігання документів з інвентаризації (інвентарні описи, акти, протоколи засідань інвентаризаційних комісій) в установах, становить три роки за умови завершення ревізій, згідно з „Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій та підприємств, з указуванням строків зберігання”, затвердженим наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 31.03.1997 р. № 11-а. У випадках виникнення спорів, суперечностей, порушення кримінальних справ — зберігаються до винесення відповідного рішення.

Виявлені при інвентаризації розходження між фактичними залишками матеріальних цінностей і грошових коштів з даними бухгалтерського обліку регулюються установою в такому порядку:

- основні засоби, цінні папери, грошові кошти та інші матеріальні цінності, які виявлені в надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на збільшення доходів за спеціальним фондом з подальшим установленням причин виникнення лишків і винних у цьому осіб;
- недостача запасів у межах установлених норм природних втрат, виявлених під час інвентаризації і придбаних у поточному році, списується за розпорядженням керівника установи на фактичні видатки; придбаних у минулих роках — відноситься на зменшення результату кошторису установи. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних недостач і після заліку недостачі цінностей надлишками при пересортуванні. За відсутності норм природних втрат втрата розглядається як недостача понад норму;
- недостача цінностей понад норму природних втрат, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу установи та відносяться на рахунок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей;
- втрати і недостачі понад норму природних втрат матеріальних цінностей у тих випадках, коли винні особи не встановлені та справи знаходяться в органах дізнання чи досудового слідства, списуються з балансу установи і зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або до надання відповідної інформації від органів дізнання чи досудового слідства за цими справами.

Таким чином зрозуміло, що всі лишки підлягають оприбуткуванню на баланс установи і відносяться на збільшення фінансування бюджетної установи. Щодо недостач, то їх списують двома способами: або за рахунок установи, або за рахунок винних осіб. У першому випадку бухгалтер списує майно як межах природного убутку, так і понад ці норми, якщо винну особу не встановлено. Матеріальні цінності зверх норм природного убутку списує бухгалтерія самостійно або з дозволу вищого розпорядника грошових коштів залежно від суми нестачі:

- на суму до 2500 грн включно — з дозволу керівника установи;
- на суму 2500–5000 грн включно — з дозволу керівника вищестоящої установи;
- на суму понад 5000 грн — з дозволу керівника центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, голови місцевої державної адміністрації.

За рахунок матеріально-відповідальних осіб бюджетна установа списує з балансу майно, а особа, яка допустила нестачу, відшкодовує їхню вартість з урахуванням вимог Порядку визначення розмірів збитку від крадіжок, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого від 22.01.1996 р. № 116 (зі змінами) та Закону України „Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” № 217/95-ВР.

Якщо комісія встановила, що нестача і втрати матеріальних цінностей виникли внаслідок зловживання, то відповідні матеріали інвентаризації протягом п’яти днів з моменту встановлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов.

У відповідності з рекомендаціями ДКУ (лист від 12.05.2004 р. № 07-04/959-3875) у випадках, коли винні особи не встановлені, справи за цими нестачами знаходяться в правоохоронних органах, то суми списаного майна обліковуються на позабалансовому рахунку 05 „Гарантії та забезпечення” до моменту встановлення винних осіб або до отримання висновку слідчих органів з цієї справи.

Приклад відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів інвентаризації представлено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Кореспонденція рахунків з обліку результатів інвентаризації

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1. Оприбутковано лишки:			
– основних засобів (тумбочки тощо)	106	401	1200,00
– медикаментів та перев’язувальних матеріалів	233	702	360,00
2. Списано нестачу:			
– основних засобів (офісних столів)	401	106	3080,00
– знос	131	106	1700,00

Продовження табл. 9.1

3. Віднесено нестачу основних засобів за рахунок винних осіб:			
– підлягає відшкодуванню установі	363	711	3080,00
– підлягає перерахуванню в бюджет	363	642	642,00
4. Суму нестачі внесено матеріально-відповідальною особою в касу установи	301	363	3726,00
5. Грошові кошти внесені на банківський розрахунковий рахунок	313	301	3726,00
6. Перераховано залишок грошових коштів від відшкодування нестач у дохід Державного бюджету	642	313	642,00
7. Списано нестачу продуктів харчування (борошна) в межах норм природного убутку	431*	232	40,50
* Такий порядок відображення в бухгалтерському обліку наведено в листі ДКУ від 12.05.2004 р. № 07-04/959-3875			
8. Списано нестачу грошових коштів у касі за рахунок винної особи	363	301	75,00
9. Відшкодовано нестачу коштів у касі винною особою	301	363	75,00
10. Списано суму заборгованості по закінченню строку позовної давності:			
– дебіторська	431	364	32 961,00
– кредиторська	675	431	78 960,00

Питання для самоконтролю

1. Визначте завдання, обов'язковість та періодичність проведення інвентаризації.
2. Висвітліть методику інвентаризації грошових коштів та інших цінностей, що зберігаються в касі установи.
3. Охарактеризуйте порядок інвентаризації основних засобів, інших матеріальних та нематеріальних активів.
4. Розкрийте порядок інвентаризації тварин на вирощуванні і відгодівлі.
5. Охарактеризуйте порядок інвентаризації матеріалів, продуктів харчування та інших матеріальних запасів.
6. Визначте порядок інвентаризації незавершеного виробництва та незавершених науково-дослідних робіт.
7. Охарактеризуйте порядок інвентаризації незавершених капітального будівництва і капітальних ремонтів.
8. Оформлення результатів інвентаризації та порядок відображення в обліку її результатів.

ГЛОСАРІЙ

Авансові платежі — грошова сума, яку перераховують згідно з договором наперед, у рахунок майбутніх розрахунків за отримані товари, виконані роботи та надані послуги.

Авторські права — це права на видання, публічне виконання або інше використання творів науки, літератури, мистецтва. Установа може придбати таке право в автора твору або ж одержати його безоплатно (як подарунок). Використання творів, захищених авторським правом, без дозволу їх власника може призвести до тих самих наслідків, що й несанкціоноване використання об'єктів промислової власності.

Акредитив — договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Акцепт — згода на оплату або гарантування оплати документів.

Балансова вартість — це вартість активів, за якою вони відображаються в балансі або входять до нього після вирахування суми нарахованого зносу.

Балансове узагальнення — це спосіб узагальнення і групування інформації про майно установи та джерела його утворення на певну дату.

Банківський операційний день — частина робочого дня банку або іншої установи — члена платіжної системи, протягом якої приймаються документи на переказ і документи на відкликання та за наявності технічної можливості здійснюється їхнє оброблення, передавання і виконання. Тривалість операційного дня встановлюється банком або іншою установою — членом платіжної системи самостійно та зазначається в їх внутрішніх правилах.

Банківський операційний час — частина операційного дня банку або іншої установи — члена платіжної системи, протягом якої приймаються від клієнтів документи на переказ і документи на відкликання, що мають бути оброблені, передані та виконані цим банком протягом цього самого робочого дня. Тривалість операційного часу встановлюється банком або іншою установою — членом платіжної системи самостійно та зазначається в їх внутрішніх правилах.

Безготівкові розрахунки — перерахування певної суми коштів з рахунків платників на рахунки одержувачів коштів, а також перерахування банками за дорученням підприємств і фізичних осіб коштів, унесених ними готівкою до каси банку, на рахунки одержувачів коштів. Ці розра-

хунки проводяться банком на підставі розрахункових документів на паперових носіях чи в електронному вигляді.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про неповернення її боржником або за якою строк позовної давності минув.

Благодійництво — добровільна безкорислива пожертва фізичних та юридичних осіб у наданні набувачам матеріальної, фінансової, організаційної та іншої благодійної допомоги. Специфічними формами благодійництва є меценатство і спонсорство.

Бухгалтерський баланс — це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал у синтезованому вигляді на певну дату. Склад статей активу характеризує належність бюджетних установ до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що бюджетні установи — це установи державної чи комунальної форми власності, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів.

Бюджетна заборгованість з податку на додану вартість — суми, не відшкодовані платникам протягом визначених законодавством термінів відшкодування.

Бюджетна класифікація — це систематизоване згрупування за однорідними ознаками доходів і видатків бюджету, які розташовано та закодовано в певному порядку. Її застосовують для контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу в розрізі доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Бюджетна установа — орган, установа чи організація, визначені Конституцією України, а також установа чи організація, створені у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідного державного чи місцевих бюджетів. Згідно з Бюджетним кодексом, бюджетні установи є неприбутковими. Бюджетна установа не має права здійснювати запозичення в будь-якій формі або надавати за рахунок бюджетних коштів позички юридичним і фізичним особам.

Бюджетне асигнування — повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою під час виконання бюджету.

Бюджетне відшкодування — сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість з бюджету у зв'язку з надмірною спла-

тою податку у випадках, визначених Законом України "Про податок на додану вартість" та Указом Президента України "Про деякі зміни в оподаткуванні".

Бюджетне зобов'язання — будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій упродовж бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі впродовж цього самого періоду або в майбутньому.

Бюджетне призначення — повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дає змогу надавати бюджетні асигнування.

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

Бюджетний облік — це бухгалтерський облік виконання бюджету і кошторисів бюджетних установ. Бюджетний облік відображає виконання бюджету через облік: доходів, видатків, грошових коштів на рахунок, фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів і рахунків, створених у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету й виконання кошторисів видатків бюджетних установ. Бюджетний облік охоплює всі операції, пов'язані з виконанням державного бюджету та дає повну характеристику його стану.

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

Виплати, пов'язані з оплатою праці, — виплати, що віднесені до фонду оплати праці, а також до інших виплат, що не належать до цього фонду згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5 і зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 27.01.2004 за № 114/8713.

Відновлювальна вартість — це первісна вартість, змінена після переоцінювання.

Відомча класифікація витрат — класифікація, яка відображає розподіл бюджетних призначень за головними розпорядниками коштів бюджетів. На її підставі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр усіх розпорядників коштів. Відомча класифікація видатків має на меті оптимізацію кількості головних розпорядників кош-

тів бюджетів, поліпшення бюджетного планування та побудову чіткої, організаційно досконалої системи державного управління.

Власний капітал бюджетної установи — це частина активів, що забезпечує функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій. Власний капітал виступає гарантією організації діяльності бюджетної установи.

Власні надходження — кошти бюджетних установ, які вони отримують від плати за послуги, що надаються бюджетними установами, кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки.

Готівка (готівкові кошти) — грошові знаки валюти — банкноти і монети, зокрема обігові, пам'ятні та ювілейні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Готівкові розрахунки — платежі готівкою підприємств (підприємців) та фізичних осіб за реалізовану продукцію (товари, виконані роботи, надані послуги), а також за операціями, які безпосередньо не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) та іншого майна.

Грант — фінансова підтримка, що надається донором одержувачу на безповоротній основі в грошовій і натуральній формі та спрямовується на реалізацію цілей, визначених програмою, на виконання конкретної роботи.

Гудвіл (ціна фірми) — це різниця між вартістю придбання підприємства та чистою вартістю його активів за даними обліку. Наприклад, вартість активів підприємства становить 100 тис. грн, сума його зобов'язань — 35 тис. грн. Підприємство продано за 75 тис. грн. Звідси чиста вартість активів становить $100 - 35 = 65$ тис. грн. Це та сума, яка буде оприбуткована покупцем у вигляді основних і оборотних засобів. А різниця між фактично сплаченою сумою і обліковою вартістю активів становить гудвіл ($75 - 65 = 10$ тис. грн), який і буде відображено в складі нематеріальних активів. Гудвіл виникає, як правило, при купівлі прибуткового підприємства, якщо власник (продавець) хоче компенсувати частково втрачений прибуток внаслідок продажу підприємства. У практиці зарубіжних країн гудвіл інколи називають „репутація фірми”, „добре ім'я фірми” і т. ін., за що покупець і переплачує при її придбанні.

Гуманітарна допомога — цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв'язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виник-

ненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій та епізоотій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб. Гуманітарна допомога є різновидом благодійництва.

Дата валютування — зазначена платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки дата, починаючи з якої кошти, переказані платником отримувачеві, переходять у власність отримувача. До настання дати валютування сума переказу обліковується в банку, що обслуговує отримувача, або в установі — члені платіжної системи.

Дебіторська заборгованість — фінансовий актив установи, що виникає внаслідок договірних відносин між двома юридичними особами, з яких одна, що є власником активу, після настання відповідних умов угоди отримує право на отримання платежів, товарів, робіт і послуг.

Депозитні рахунки — рахунки, які відкривають в органах Державного казначейства та/або установах банків за коштами, які отримали бюджетні установи в тимчасове зберігання згідно із законодавством (без права користування цими коштами, що перебувають на цих рахунках) і з настанням відповідних умов належать поверненню або перерахуванню за призначенням.

Депозитні суми — це кошти, що надходять у тимчасове розпорядження бюджетної установи і при настанні відповідних умов підлягають поверненню (перерахуванню) за призначенням. Це можуть бути передані на тимчасове зберігання кошти хворих, що знаходяться на лікуванні в медичних установах, суми, що знаходяться в тимчасовому користуванні судових органів і підлягають поверненню їх власникам або перерахуванню за належністю відповідно до рішення суду, та ін. Відмінністю депозитних коштів від інших є те, що вони ніяк не стосуються кошторису доходів та видатків установи і тому кошторисом не передбачаються, а відтак і не включаються до спеціального фонду бюджетної установи. Депозитні суми зберігають на окремих поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках і обліковують окремо.

Депонована заробітна плата — готівкові кошти, що одержані підприємствами (підприємцями) для виплат, пов'язаних з оплатою праці, та не виплачені в установленний строк окремим фізичним особам.

Державна закупівля — придбання замовником товарів, робіт і послуг за державні кошти в установленому цим Положенням порядку.

Державні кошти — кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, державні кредитні ресурси, а також кошти Національного банку, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування, які спрямо-

вуються на придбання товарів, робіт і послуг, необхідних для забезпечення діяльності зазначених органів, кошти підприємств.

Додаткова заробітна плата — це винагорода за роботу, виконану понад установлені норми, за трудові успіхи і винахідництво та особливі умови праці. Вона складається з доплат, надбавок, гарантійних та компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, премій, пов'язаних з виконанням виробничих завдань і функцій.

Документація — це відображення здійснюваних операцій у визначених носіях інформації на паперових бланках або технічних носіях (магнітних стрічках, магнітних дисках, дискетах), або — це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

Донори — юридичні та фізичні особи в Україні або за її межами, які добровільно надають гуманітарну допомогу отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за її межами.

Дохід фізичних осіб — це сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, що мають вартість, у тому числі цінних паперів або деривативів, одержаних платником податку у власність або нарахований на його користь, чи набутих незаконним шляхом у випадках, визначених пп. 4.2.16 ЗУ „Про податок з доходів фізичних осіб”.

Економічна класифікація видатків — класифікація, яка деталізує використання коштів за їхніми предметними ознаками — заробітною платою, нарахуванням на заробітну плату, оплатою комунальних послуг, усіма видами господарської діяльності, виплатами населенню та іншими категоріями, що надає можливість виділити захищені статті видатків бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх розпорядників та одержувачів коштів. Видатки бюджету зведено в єдині економічні категорії, які розподіляються на поточні, капітальні, нерозподілені видатки та на кредитування з вирахуванням погашення.

Електронний розрахунковий документ — документ, інформація у якому представлена у формі електронних даних, зокрема відповідні реквізити розрахункового документа, який може бути сформований, переданий, збережений і перетворений на візуальну форму представлення електронними засобами.

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

Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів — сукупність даних про розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, визначених у Реєстраційній картці розпорядника (одержувача) бюджетних коштів, з метою отримання повної та всеохоплюючої інформації про учасників бюджетного процесу, які утримуються за рахунок бюджетних коштів (отримують бюджетні кошти).

Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів — документ, що застосовується для реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів та інших касових документів. Форму журналу встановлено наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 № 51 "Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій".

Загальний фонд установи — обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій.

Запаси — це оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, упродовж року. Термін очікуваної експлуатації запасів установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо таких нормативних документів немає) установою самостійно в момент придбання запасу.

Заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку, за трудовим договором, власник або уповноважений ним орган оплачує працівникові за виконану роботу.

Зведені кошториси і зведені плани асигнувань — це зведення показників індивідуальних кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів бюджету нижчого рівня, що складаються головним розпорядником для подання Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам та органам Державного казначейства. Зведені кошториси не затверджують. Установам можуть виділяти бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів і планів асигнувань.

Звіт про виконання загального фонду кошторису установи — звіт, який складається розпорядниками й одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на підставі даних про одержані та використані асигнування із загального фонду бюджету згідно з кошторисом і планом асигнувань. Звіт складається за кожною програмою, за кожним кодом тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів та в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Крім того, складається зведений звіт про виконання загального фонду кошторису установи за всіма кодами

програмної класифікації видатків державного бюджету та за всіма кодами тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів.

Звітність — це система підсумкових взаємозв'язаних і взаємозумовлених показників, які характеризують фінансову діяльність установи, результати використання її активів та стан зобов'язань.

Знос — це втрата об'єктом необоротних активів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього — і вартості. У бюджетних установах на необоротні активи нараховують лише знос, а амортизаційні відрахування не проводять.

Інвентаризація — це спосіб перевірки наявності товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) і грошових коштів шляхом перерахування, зважування, обміру, оцінювання всіх залишків майна бюджетної установи і зіставлення з даними бухгалтерського обліку.

Інкасування (інкасо) — здійснення банком за дорученням клієнта операцій з розрахунковими та супровідними документами з метою одержання платежу або передавання розрахункових та/чи супровідних документів проти платежу, або передавання розрахункових та/чи супровідних документів на інших умовах.

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

Інші власні надходження — це надходження, не включені до складу спеціальних коштів або сум за дорученнями.

Інші доходи — це інші кошти спеціального фонду бюджету, включені до кошторису установи, крім інших власних надходжень.

Інші необоротні матеріальні активи — це усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів.

Картковий рахунок — банківський поточний рахунок, на якому обліковуються операції за платіжними картками.

Каса — приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів.

Касова книга — документ установленої форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі. Форму касової книги установлено наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 № 51 "Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій".

Касовий ордер — первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (ви-

дачі) готівки з каси. Форму касових ордерів встановлено наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 № 51 "Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій". Форми касових ордерів, що використовуються спеціалізованими підприємствами та установами Національного банку України, які не мають оборотної каси, встановлюються відповідним нормативно-правовим актом Національного банку України.

Касові видатки — усі суми, проведені органом Державного казначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Касові документи — документи (касові ордери та платіжні чи розрахунково-платіжні відомості, розрахункові документи, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку.

Касові операції — операції, що пов'язані з прийманням і видачею готівки шляхом проведення розрахунків через касу установи.

Книга обліку — касова книга, книга обліку доходів і витрат, книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей або книга обліку розрахункових операцій.

Книга обліку доходів і витрат — документ встановленої форми, що застосовується відповідно до законодавства України для відображення руху готівки. Форму відповідної книги обліку доходів і витрат встановлено Державною податковою адміністрацією України.

Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей — книга, що застосовується для обліку готівки та сплачених документів. Форму зазначеної книги встановлено наказом Міністерства статистики України від 15.02.96 № 51 „Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій”.

Книга обліку розрахункових операцій — прошнурована і належним чином зареєстрована в органах державної податкової служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг).

Корпоративна картка — платіжна картка, яка дає змогу її тримачеві провести операції за рахунок коштів, що обліковуються на картковому рахунку юридичної особи.

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

Кошти грошові — грошова одиниця України, яка виконує функцію засобу платежу та обліковується на рахунках у банках.

Кошторис бюджетних установ — основний плановий документ, який надає повноваження бюджетній установі на отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень. Передбачені в кошторисах асигнування є граничними і витрачання коштів понад ці суми не дозволяється: не можна здійснювати витрат, не передбачених кошторисом, якщо немає економія коштів. Кошторис має два складники: загальний і спеціальний фонди.

Ліміт залишку готівки в касі — граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня, який встановлюється установою банку або самостійно визначається підприємством.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування — це документ, який містить затверджені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх щомісячний розподіл, а також інші показники, які, згідно із законодавством, повинні бути визначені на основі нормативів, і видається відповідно Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом, головним розпорядником.

Меценатство — добровільна безкорислива матеріальна, фінансова, організаційна та інша підтримка фізичними особами набувачів благодійної допомоги.

Небанківська фінансова установа — юридична особа, яка, відповідно до Закону України "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг", надає одну чи кілька фінансових послуг та яка внесена до Державного реєстру фінансових установ в установленому законодавством України порядку. До небанківських фінансових установ належать кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг.

Небюджетне зобов'язання — будь-яке зобов'язання за коштами державного та/або місцевих бюджетів, узяті розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або ж з перевищенням повноважень, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет на відповідний рік.

Небюджетні рахунки — рахунки, які відкриваються органами Державного казначейства України у випадках, передбачених законодавчими

та іншими нормативно-правовими актами, підприємствам, установам, організаціям за операціями, що не належать до операцій за виконанням бюджетів.

Нематеріальні активи — це необоротні активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми, це затрати установи в заходи, які не створюють матеріальних об'єктів, але тривалий час повинні приносити певну користь від їх використання. До того часу, доки вони виконують цю свою функцію — приносити користь установі, необхідно відображати їх у бухгалтерському обліку в складі коштів (активів) підприємства (установи).

Необоротні активи — це матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать установі та забезпечують її функціонування і термін корисної експлуатації який, як очікується, становить більше року. Термін корисної (очікуваної) експлуатації необоротних активів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо таких нормативних документів немає) установою самостійно на момент придбання активу.

Номенклатурний номер — це скорочене постійно діюче умовне позначення відповідної групи або виду матеріалів, яке використовується для полегшення внутрішньогосподарського обліку. Його проставляють на всіх первинних документах з обліку руху та витрачання матеріальних цінностей.

Ноу-хау — нематеріальний актив, до якого зараховують технічний досвід, нові технології, технічні та інші рішення, інші конфіденційні відомості і привілеї (секрети виробництва), які приносять користь у процесі їх господарського використання. Ноу-хау, як правило, не купуються (як патенти), а вносяться засновниками (учасниками) в рахунок свого вкладу до статутного капіталу підприємства.

Об'єкти промислової власності — це права на винаходи, захищені патентами, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо. Патент на винахід може бути придбаний установою у його автора з метою використання цього винаходу в господарській діяльності установи протягом тривалого часу.

Облікова політика — це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються бюджетною установою для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика в бюджетних установах ґрунтується на основних принципах бухгалтерського обліку, яких бюджетні установи повинні дотримуватися при веденні рахунків і складанні фінансової звітності. Облікова політика повинна активно сприяти поліпшенню структури активів, якнайшвидшому стягненню сумнівної, безнадійної заборгованості.

Обслуговувальні банк — банк, у якому відкрито рахунок учаснику безготівкових розрахунків та/або який здійснює для нього на договірних умовах будь-яку з операцій чи послуг, передбачених Законом України „Про банки і банківську діяльність”. Обслуговування установ та організацій, оплата видатків яких здійснюється з єдиного казначейського рахунка, виконує також орган державного казначейства.

Одержувачі бюджетних коштів — це підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників. Одержувачі витрачають бюджетні кошти відповідно до плану використання бюджетних коштів.

Оприбуткування готівки — проведення підприємствами і підприємствами обліку готівки в касі на повну суму її фактичних надходжень у касовій книзі, книзі обліку доходів і витрат, книзі обліку розрахункових операцій.

Оренда — це засноване на договорі строкове платне користування майном (будівлями, спорудами, приміщеннями), необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності.

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу згідно з установленими нормами праці (нормами часу, виробітку, обслуговуванням, посадовими обов’язками). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) відрядних розцінок для працівників і посадових окладів для службовців.

Основні засоби — це необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить більш як 1000 гривень за одиницю (комплект). До основних засобів належать сценічно-постановочні засоби вартістю за одиницю понад 10 гривень (декорації, меблі й реквізит, бутафорія, театральні й національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки). До основних засобів належать незалежно від вартості: сільськогосподарські машини та знаряддя; будівельний механізований інструмент; робочі та продуктивні тварини; усі види засобів пересування, призначені для переміщення людей і вантажів; документація з типового проектування.

Особові рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

Оцінка — це відображення об’єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх загалом по бюджетній установі.

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

Переказ готівки — внесення певної суми готівки підприємством (підприємцем) або фізичною особою з метою її зарахування на рахунки відповідного підприємства (підприємця) чи фізичної особи або видачі одержувачу в готівковій формі.

Підзвітна особа — працівник установи, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків.

Підзвітна сума — кошти, видані працівникові установи на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями та/або на адміністративно-господарські видатки.

Підприємець — фізична особа, яка здійснює підприємницьку діяльність.

Підприємства — юридичні особи (крім банків) незалежно від організаційно-правової форми та форми власності (їх відокремлені підрозділи), що є учасниками відносин у сфері господарювання, зокрема суб'єкти господарювання, які здійснюють підприємницьку діяльність, а також інші суб'єкти господарювання, органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

План асигнувань із загального фонду бюджету (надалі — план асигнувань) — це щомісячний розподіл асигнувань, затверджених у кошторисі для загального фонду, за скороченою формою економічної класифікації, який регламентує взяття установою зобов'язань упродовж року. План асигнувань є невід'ємною частиною кошторису і затверджується разом із цим кошторисом.

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

Платіжна вимога — розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або в разі договірної сплати отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунка платника на рахунок отримувача.

Платіжна вимога-доручення — розрахунковий документ, який складається з двох частин: верхньої — вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижньої — доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача.

Платіжне доручення — розрахунковий документ, що містить письмове доручення платника обслуговувальному банку про списання зі

свого рахунка зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача.

Платіжні інструменти — засіб певної форми на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює переказ коштів з відповідного рахунка платника.

Податковий борг (недоїмка) — податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), узгоджене платником податків або встановлене судом (арбітражним судом), але не сплачене в установленний строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Подвійний запис — це принцип тотожного відображення господарських операцій на рахунках, що зумовлює рівність оборотів за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків. Подвійний запис впливає з економічної суті відображення операцій. Будь-яка господарська операція спричинює зміни в двох видах господарських засобів, грошових коштів або в одному виді засобів чи коштів, і в тій самій сумі змінюється відповідний вид джерел.

Позабюджетні кошти — кошти, які бюджетні установи та організації отримують понад асигнування, що виділяються їм з державного та/або місцевих бюджетів.

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

Послуги — будь-яка закупівля, крім товарів та робіт, включаючи підготовку спеціалістів, забезпечення транспортом і зв'язком, освоєння технологій, наукові дослідження, медичне та побутове обслуговування.

Поточні рахунки — рахунки, які, відповідно до чинного законодавства України, можуть відкриватися бюджетним установам в установах уповноважених банків для зберігання грошових коштів і здійснення видатків, передбачених їх кошторисами.

Права користування майном — це може бути право користуватися земельною ділянкою, будівлею, право на оренду приміщення тощо. Наприклад, право на використання ділянки державного лісу в зоні санаторно-курортного комплексу (без права його вирубування і використання деревини) та ін.

Програмна класифікація видатків — класифікація, що передбачає розподіл бюджетних призначень за бюджетними програмами, які є систематизованим переліком заходів, спрямованих на досягнення загальної мети та їх виконання. Такий підхід передбачає визначення оцінки ефективності та результативності діяльності державних установ.

Програмне забезпечення ЕОМ — це вартість придбаного програмного забезпечення для електронно-обчислювальних машин, яке викорис-

товується протягом тривалого часу і зафіксоване на магнітних носіях інформації (дискетах). Передача такого програмного забезпечення іншим користувачам без дозволу його автора, як правило, не дозволяється.

Промислові зразки — нематеріальні активи, що створені на даному підприємстві, зразки готової продукції (виробів) і зареєстровані у встановленому законодавством порядку, що забезпечує ексклюзивне право даного підприємства випускати таку продукцію.

Прострочена дебіторська заборгованість — заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дату платежу не визначено після виписування рахунка на оплату.

Рахунки — це спосіб групування, поточного обліку і контролю за наявністю і рухом майна установи, джерел його утворення, господарських процесів та їх результатів.

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

Рахунки одержувачів коштів — рахунки, що відкриваються в органах Державного казначейства України одержувачам коштів бюджету за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів.

Реєстратор розрахункових операцій — пристрій або програмно-технічний комплекс, у якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій під час продажу товарів (надання послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг).

Реєстраційна картка — документ встановленого зразка, який містить відповідну інформацію про розпорядника (одержувача) бюджетних коштів.

Реєстраційні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів.

Роботи — будь-яка діяльність, пов'язана з проектуванням, будівництвом нових, розширенням, реконструкцією, капітальним ремонтом та реставрацією існуючих об'єктів і споруд виробничого та невиробничого призначення, технічним оснащенням діючих підприємств, а також супровідні послуги, в тому числі геодезичні роботи, буріння, сейсмічні дослідження, аеро- і супутникова фотозйомка та інші, якщо вартість виконання зазначених послуг не перевищує вартості самого будівництва.

Розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їхніх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань і здійснення видатків з бюджету.

Розпорядники бюджетних коштів головні — бюджетні установи в особі їхніх керівників, які визначаються відповідно до частини першої статті 22 Бюджетного кодексу України та затверджуються законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Розпорядники бюджетних коштів II ступеня — бюджетні установи в особі їхніх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів для переказу розпорядникам III ступеня та безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Розпорядники бюджетних коштів III ступеня — бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Розрахункова книжка — належним чином зброшурована та прошнурована книжка, зареєстрована в органах державної податкової служби України, що містить номерні розрахункові квитанції, які видаються покупцям у визначених Законом України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" випадках, коли не застосовуються реєстратори розрахункових операцій.

Розрахунковий документ — документ установлених форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених Законом України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг", і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну.

Розрахунковий чек — розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунка (чекодавця) банку-емітенту, в якому відкрито його рахунок, про сплату чекотримачеві зазначеної в чеку суми коштів.

Розрахунково-касове обслуговування — надання банком клієнту на підставі укладеного між ними договору послуг, які пов'язані з переказом коштів з рахунку/на рахунок цього клієнта, видачею йому грошей у готівковій формі, а також здійсненням інших операцій, передбачених договором.

Середньозважена собівартість — собівартість, яка 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. Метод середньозваженої собівартості застосовується за наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами. Обчислюється на періодичній основі або під час кожного отримання партії запасів.

Система оплати праці — це сукупність правил, які визначають співвідношення між мірою праці й мірою винагороди працівників.

Смарт-картка — це пластикова картка з вштованим мікропроцесором, який містить інформацію про суму грошових коштів у файлі на рахунку.

Спеціальний фонд складається з власних надходжень (спеціальні кошти, кошти на виконання окремих доручень, інші власні надходження), субвенцій, одержаних з бюджетів іншого рівня та інших доходів спеціального фонду.

Спеціальні кошти — це доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що проводиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисом доходів і видатків установи.

Спеціальні реєстраційні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів.

Спонсорство — добровільна матеріальна, фінансова, організаційна та інша підтримка фізичними та юридичними особами набувачів благодійної допомоги з метою популяризації свого імені (найменування), свого знака для товарів і послуг.

Справедлива вартість — первісна вартість активів (запасів), одержаних установою безоплатно.

Стипендія — це грошове забезпечення, що регулярно надається особам, які вчаться на денних відділеннях вищих і середніх спеціальних навчальних закладів на бюджетній основі, а також особам, що проходять підготовку на стаціонарі в аспірантурі та докторантурі.

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Субвенції, одержані з інших бюджетів, — це кошти, виділені з бюджету іншого рівня органам державної влади, що утримуються за рахунок

державного бюджету, для виконання делегованих законами України повноважень органів місцевого самоврядування, або інших, визначених законодавством, функцій.

Суми за дорученнями — це кошти, які бюджетні установи отримують від фізичних і юридичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень або використання за цільовим призначенням, визначеним особою, що надає такі кошти.

Табель обліку робочого часу — це іменний список працівників у розрізі відповідних структурних підрозділів, який складається до початку місяця в алфавітному порядку особою, призначеною керівником установи. В ньому повинні бути такі дані: табельний номер, П.І.Б, його посада, ранг, оклад, кількість відпрацьованих годин за кожен день. Впродовж місяця в даному документі фіксуються всі неявки на роботу на основі поданих документів (листків про тимчасові непрацездатність, наказів про відпустку тощо).

Тарифна система оплати праці — це сукупність правил, за допомогою яких забезпечується порівняльна оцінка праці, залежно від кваліфікації, умов її виконання, відповідальності, значення галузі та інших факторів, що характеризують якісний бік праці.

Тендерна документація — документи, що готуються замовником та передаються учасникам для підготовки ними тендерних пропозицій щодо предмету закупівлі або його частини.

Тендерна пропозиція — пропозиція щодо певного предмета закупівлі, яка готується та подається учасником замовнику відповідно до вимог тендерної документації.

Тендерний комітет — група спеціалістів, призначених замовником тендеру відповідальними за здійснення процедур державної закупівлі.

Товари — продукція будь-якого виду та призначення, в тому числі сировина, вироби, устаткування, технології, предмети в твердому, рідкому, газоподібному стані, включаючи електроенергію, а також послуги, пов'язані з поставкою товарів, якщо їхня вартість не перевищує вартості самих товарів.

Торги (тендер) — здійснення конкурентного відбору учасників з метою визначення переможця торгів (тендера) згідно з тендерними процедурами (крім процедури закупівлі в одного учасника).

Фактичні видатки — це справжні витрати бюджетних установ, які оформлені відповідними документами, а також витрати з несплачених рахунків кредиторів, з нарахованої заробітної плати та стипендій. Облік фактичних видатків ведеться в розрізі кодів бюджетної класифікації видатків.

Фізичні особи — фізичні особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності.

Функціональна класифікація видатків — класифікація, яка дає змогу відстежувати динаміку зміни державних видатків різноманітного функціонального призначення з метою проведення їх аналізу і, таким чином, прогнозувати видатки наступних років. Запровадження з 2002 р. нової функціональної класифікації видатків бюджету зумовлене необхідністю увідповіднення її до міжнародних стандартів статистики державних фінансів. Нову класифікацію видатків бюджету розроблено на основі класифікації функцій управління (КФУ), опублікованої статистичним відділом Організації Об'єднаних Націй.

Штати — це перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією. Для масових установ (ВНЗ, шкіл, дитячих дошкільних закладів, лікарень тощо) встановлено типові штати залежно від типу установи і обсягу роботи (кількості класів, ліжок, відвідувань поліклініки та ін.).

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ ТА INTERNET-РЕСУРСІВ

1. *Александров В. Т., Ворона О. І., Германчук П. К., Назарчук О. І., Петрашко П. Г., Рубльова С. М., Стефаник І. Б., Сушко Н. І., Че-чуліна О. О.* Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі. — К.: НВП „АВТ”, 2004. — 528 с. (Інтегрований навчально-атестаційний комплекс).
2. *Атамас П. Й.* Основи обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2005. — 288 с.
3. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навчальний посібник для студ. вищих навч. закладів / Л. Панкевич, М. Зварич, Р. Бойко, Л. Лучечко.* — Львів: Аверс, 2002. — 316 с.
4. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця.* — Житомир: ПП „Рута”, 2004. — 448 с.
5. *Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: Навч. посібник / За ред. В. І. Лемішковського.* — 2-е вид., доп. і перероб. — Львів: Нац. ун-т „Львівська політехніка” (Інформаційно-видавничий центр „Інтелект+” Інституту післядипломної освіти), „Інтелект-Захід”, 2007. — 1104 с.
6. *Вербило О. Ф., Кондрицька Т. П.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: Нац. аграрний університет, 2003. — 295 с.
7. *Джога Р. Т.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
8. *Левицька С. О., Лук’янчук Л. В.* Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати // <http://nuwm.rv.ua>
9. *Матвєєва В., Замазій С.* Все про облік та оподаткування бюджетних організацій. — Х.: Фактор, 2005. — 1024 с.
10. *Облік у бюджетних установах: Навч. посібник / За заг. ред. О. А. Заїнчковського та Т. М. Сторожук* — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — 535 с.
11. *Петрашко П. Г.* та ін. Казначейська справа. — У 2-х т. — К.: НВП «АВТ», 2004. — 496 с.
12. *Сахарцева И. И., Романенко Т. П.* Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях: Учеб. пособие. — К.: Кондор. — 2003. — 328 с.

13. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.
14. *Свірко С. В.* Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях. — К.: КНЕУ, 2000.
15. *Стратегія* модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затверджена постановою КМУ від 16.01.2007 р. № 34.
16. *Ткаченко Т. І.* Звітність бюджетних організацій. — К.: КНЕУ, 2000. — 216 с.
17. www.rada.gov.ua (сайт Верховної ради України).
18. www.nau.kiev.ua (сайт „Нормативні акти України”).
19. www.dtkt.com.ua (сайт журналу „Дебет-Кредит”).
20. www.vobu.com.ua (сайт газети „Все про бухгалтерський облік”).

ДОДАТКИ

Додаток А

Затверджений наказом
Головного архівного управління
при Кабінеті Міністрів України
від 20 липня 1998 року № 41
(зі зм. і доп., внесеними наказами
Державного комітету архівів України
від 23 червня 2005 року № 86)

ПЕРЕЛІК

**типових документів, що створюються в діяльності органів державної
влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і під-
приємств, із зазначенням термінів зберігання документів
(ВИТЯГ)**

4.2. Бухгалтерський облік та звітність

№ ст.	Вид документів	Термін зберігання документів		Примітка
		В установах, організаціях, документи яких надхо- дять до держархівів	В установах, організаціях, документи яких не надходять до держархівів	
308	Бухгалтерські звіти й ба- ланси організацій та по- яснювальні записки до них; додатки до балансу, спеціалізовані форми:			
	а) зведені річні	Пост.	До ліквідації організації	
	б) річні	Пост.	До ліквідації організації	
	в) квартальні	3 р. ¹	3 р. ²	¹ За відсутності рі- чних — пост. ² За відсутності рі- чних — до ліквіда- ції організації
309	Звіти з фінансування:			

	а) зведені річні	Пост.	До ліквідації організації	
	б) річні	Пост.	До ліквідації організації	
	в) квартальні	3 р. ¹	3 р. ²	¹ За відсутності річних — пост. ² За відсутності річних — до ліквідації організації
	г) місячні	1 р. ³	1 р. ⁴	³ За відсутності річних і квартальних — пост. ⁴ За відсутності річних і квартальних — до ліквідації організації
310	Передаточні, розділювальні, ліквідаційні баланси, додатки, пояснювальні записки до них	Пост.	До ліквідації організації	
311	Протоколи засідань комісій з розгляду й затвердження звітів і балансів:			(1) За відсутності річних — пост. (2) За відсутності річних — 10 р.
	а) річних	Пост.	10 р.	
	б) квартальних	3 р.(1)	3 р.(2)	
312	Аналітичні таблиці з розроблення й аналізу річних звітів і балансів	Пост.	5 р.	
313	Листування про затвердження й уточнення балансів і звітів	3 р.	3 р.	
314	Листування про строки подання бухгалтерської і фінансової звітності	1 р.	1 р.	
315	Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для записів у реєстрах бухгалтерського обліку та податкових за-	3 р. ¹	3 р. ¹	¹ За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для

	писах (касові, банківські документи, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, наряди на роботу, табелі, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції та накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, авансові звіти та ін.)			бюджетних установ та організацій, а також для госпрозрахункових підприємств і організацій, які перебувають у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
316	Особові рахунки:			
	а) робітників та службовців, студентів	75 р. — "В"	75 р. — "В"	(1) Після завершення виплати
	б) одержувачів пенсій і державної допомоги	5 р.(1)	5 р.(1)	допомоги і пенсій; для одноразової допомоги — 1 р.
317	Розрахункові (розрахунково-платіжні) відомості (табуляграми) на видавання заробітної плати, гонорарів, матеріальної допомоги та інших виплат	3 р. ¹	3 р. ¹	¹ За відсутності особових рахунків — 75 р.
318	Інвентарні картки та журнали обліку основних засобів	3 р. (1)	3 р. (1)	(1) Після ліквідації основних засобів
319	Довіреності на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей (у тому числі анульовані довіреності)	3 р.	3 р.	
320	Гарантійні листи	3 р.	3 р.	
321	Облікові реєстри (Головна книга, журнали, розроблювальні таблиці та ін.)	3 р. ¹	3 р. ¹	¹ За умови завершення перевірки державними податковими органами з

				питань дотримання податкового законодавства, а для бюджетних установ та організацій, а також для госпрозрахункових підприємств і організацій, які перебувають у сфері управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, — ревізії. У разі виникнення суперечок, спорів, слідчих і судових справ — зберігаються до ухвалення остаточного рішення
322	Допоміжні й контрольні книги, журнали, картотеки, касові книги, оборотні відомості	3 р.	3 р.	
323	Книги обліку депонованої заробітної плати, журнали реєстрації виконавчих листів	3 р.	3 р.	
324	Журнали, книги реєстрації рахунків, касових ордерів, довіреностей, платіжних доручень та ін.	3 р.	3 р.	
325	Корінці, копії ордерів, рахунків, фактур, накладних, квитанцій, чекових книжок	3 р. (1)	3 р. (1)	
326	Реєстри рахунків до оплати	3 р. (1)	3 р. (1)	
327	Звіти, відомості про надходження, витрачання й залишки дорогоцінних металів, алмазів і виробів з них	3 р.	3 р.	

328	Відомості про витрачання кредитів:			
	а) річні	Пост.	До ліквідації організації	
	б) квартальні	3 р.	3 р.	
	в) місячні	1 р.	1 р.	
329	Відомості про облік фондів, лімітів заробітної плати та контроль за їхнім розподілом, про розрахунки за перевитрати й заборгованості із заробітної плати, про відрахування із заробітної плати, з коштів соціального страхування, про оплату відпусток, вихідної допомоги та ін.	3 р.	3 р.	
330	Документи (протоколи засідань інвентаризаційних комісій, інвентарні описи, акти, звіряльні відомості) про інвентаризацію	3 р.	3 р.	
331	Документи (копії звітів, витяги з протоколів, висновки) про виплату допомоги, пенсій, оплати листків непрацездатності з фонду соціального страхування	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
332	Виконавчі листи	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
333	Договори-зобов'язання за товари, одержані в кредит, листування по оформленню договорів-зобов'язань	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
334	Довідки, що подаються до бухгалтерії на оплату відпусток у зв'язку з навчанням, одержання пільг з податків та ін.	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	

335	Документи (довідки, акти, зобов'язання, листування) щодо дебіторської заборгованості, розтрат, недостач, розкрадань	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
336	Документи (протоколи, акти, звіти, відомості переоцінки й визначення зношеності основних засобів) про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва	Пост.	До ліквідації організації	
337	Документи (акти, відомості) про переоцінку товарно-матеріальних запасів, незавершеного будівництва	Пост.	До ліквідації організації	
338	Паспорти будівель, споруд (1), обладнання	3 р.(2)	3 р.(2)	(1) Паспорти будівель, споруд — пам'яток архітектури, які перебувають під охороною держави, — пост. (2) Після ліквідації основних засобів
339	Спостережні справи з нагляду за будівлями й спорудами, що перебувають під охороною держави	Пост.	—	
340	Листування про паспортизацію будівель і споруд	3 р.	3 р.	
341	Документи (плани, звіти, листування) про проведення документальних ревізій і контрольно-ревізійної роботи	3 р.	3 р.	
342	Акти документальних ревізій фінансово-господарської діяльності організацій, податкових та інших перевірок; документи (довідки, доповідні записки) до них	5 р.	5 р.	

343	Листування про фінансово-господарську діяльність (про облік фондів, накладення і стягнення штрафів, прийом, здачу, списання матеріальних цінностей та ін.)	3 р.	3 р.	
344	Акти перевірок каси, правильності стягнення податків та ін.	3 р.	3 р.	
345	Договори, угоди (господарські, операційні, трудові та ін.)	3 р.(1)	3 р.(1)	(1) Після закінчення строків дії договорів, угод.
346	Реєстри договорів	3 р.	3 р.	
347	Договори про матеріальну відповідальність	5 р. (1)	5 р. (1)	(1) Після звільнення матеріально відповідальної особи
348	Зразки підписів (матеріально відповідальних осіб)	Доки не мине потреба	Доки не мине потреба	
349	Відомості про реєстрацію державних підприємств, установ, організацій, кооперативів, малих підприємств тощо	5 р. (1)	5 р. (1)	(1) Після ліквідації підприємств, установ, організацій
350	Розрахункові відомості сплати внесків до різних фондів	3 р.	3 р.	

Затверджено Наказ Головного управління
Державного казначейства України
10.12.99 № 114

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
20 грудня 1999 р. за № 890/4183

ПЛАН РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

(зі змінам., внесеними наказом ДКУ від № 116 від 04.06.2007 р.)

Розділ І. Балансові рахунки

Клас 1. Необоротні активи

Клас 2. Запаси

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи

Клас 4. Власний капітал

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Клас 6. Поточні зобов'язання

Клас 7. Доходи

Клас 8. Витрати

Розділ ІІ. Позабалансові рахунки

Клас. 0. Позабалансові рахунки

Розділ І. Балансові рахунки

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
Клас 1. Необоротні активи			
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель
		103	Будинки та споруди
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		107	Робоча і продуктивна худоба
		108	Багаторічні насадження
		109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок
		112	Бібліотечні фонди
		113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
		115	Тимчасові нетитульні споруди
		116	Природні ресурси
		117	Інвентарна тара

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
		118	Матеріали довготривалого використання для наукових цілей
		119	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
12	Нематеріальні активи	121	Авторські та суміжні з ними права
		122	Інші нематеріальні активи
13	Знос необоротних коштів	131	Знос основних засобів
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів
		133	Знос нематеріальних активів
14	Незавершене капітальне будівництво	141	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами
		142	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами
		143	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами
Клас 2. Запаси			
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали
		202	Обладнання, конструкції і деталі до установки
		203	Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами
		204	Будівельні матеріали
		205	Інші виробничі запаси
21	Тварини на вирощуванні та відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні
		212	Тварини на відгодівлі
		213	Птиця
		214	Звірі
		215	Кролі
		216	Сім'ї бджіл
		217	Доросла худоба, що вибракувана з основного стада
		218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	221	МШП, що знаходяться на складі і в експлуатації
		222	МШП спеціального призначення
23	Матеріали і продукти харчування	231	Матеріали для учбових, наукових та інших цілей
		232	Продукти харчування
		233	Медикаменти і перев'язувальні засоби
		234	Господарські матеріали і канцелярське приладдя
		235	Паливо, горючі і мастильні матеріали
		236	Тара
		237	Матеріали в дорозі

<i>Синтетичні рахунки</i>		<i>Субрахунки 1-го рівня</i>	
<i>Код</i>	<i>Назва</i>	<i>Код</i>	<i>Назва</i>
		238	Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання
		239	Інші матеріали
24	Готова продукція	241	Вироби виробничих (навчальних) майстерень
25	Продукція сільськогосподарського виробництва	251	Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств
Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи			
30	Каса	301	Каса в національній валюті
		302	Каса в іноземній валюті
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки на видатки установи
		312	Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам
		313	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги
		314	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
		315	Поточні рахунки для обліку депозитних сум
		316	Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду
		318	Поточні рахунки в іноземній валюті
		319	Інші поточні рахунки
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 коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
		325	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум
		326	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду
		328	Інші рахунки в казначействі
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті
		332	Грошові документи в іноземній валюті
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
34	Короткострокові векселі одержані	341	Векселі, одержані в національній валюті
		342	Векселі, одержані в іноземній валюті

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-20 рівня	
Код	Назва	Код	Назва
35	Розрахунки з покупцями та замовниками	351	Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи
36	Розрахунки з різними дебіторами	361	Розрахунки в порядку планових платежів
		362	Розрахунки з підзвітними особами
		363	Розрахунки з відшкодування завданих збитків
		364	Розрахунки з іншими дебіторами
Клас 4. Власний капітал			
40	Фонд у необоротних активах	401	Фонд у необоротних активах за їх видами
		402	Фонд у незавершеному капітальному будівництві
41	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	411	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами
43	Результати виконання кошторисів	431	Результат виконання кошторису за загальним фондом
		432	Результат виконання кошторису за спеціальним фондом
44	Результати переоцінок	441	Переоцінка матеріальних активів
		442	Інша переоцінка
Клас 5. Довгострокові зобов'язання			
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків
		502	Відстрочені довгострокові кредити банків
		503	Інші довгострокові позики
51	Довгострокові векселі видані	511	Видані довгострокові векселі
52	Інші довгострокові зобов'язання	521	Інші довгострокові фінансові зобов'язання
Клас 6. Поточні зобов'язання			
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків
		602	Відстрочені короткострокові кредити банків
		603	Інші короткострокові позики
		604	Прострочені позики
		605	Короткострокові позики з бюджету
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими позиками
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими векселями
		613	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
62	Короткострокові векселі видані	621	Видані короткострокові векселі

<i>Синтетичні рахунки</i>		<i>Субрахунки 1-го рівня</i>	
<i>Код</i>	<i>Назва</i>	<i>Код</i>	<i>Назва</i>
63	Розрахунки за виконані роботи	631	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
		632	Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів
		633	Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних надходжень
		634	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті
		635	Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами
64	Розрахунки із податків та платежів	641	Розрахунки за платежами і податками в бюджет
		642	Інші розрахунки з бюджетом
65	Розрахунки із страхування	651	Розрахунки з пенсійного забезпечення
		652	Розрахунки із соціального страхування
		653	Розрахунки із страхування на випадок безробіття
		654	Розрахунки з інших видів страхування
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки із заробітної плати
		662	Розрахунки зі стипендіатами
		663	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
		664	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
		665	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
		666	Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
		667	Розрахунки з працівниками за позиками банків
		668	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
		669	Інші розрахунки за виконані роботи
		671	Розрахунки з депонентами
67	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	672	Розрахунки за депозитними сумами
		673	Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень
		674	Розрахунки за спеціальними видами платежів
		675	Розрахунки з іншими кредиторами
68	Внутрішні розрахунки	683	Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом
		684	Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом

<i>Синтетичні рахунки</i>		<i>Субрахунки 1-го рівня</i>	
<i>Код</i>	<i>Назва</i>	<i>Код</i>	<i>Назва</i>
Клас 7. Доходи			
70	Доходи загального фонду	701	Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи
		702	Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи
71	Доходи спеціального фонду	711	Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги
		712	Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ
		713	Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду
		714	Кошти батьків за надані послуги
		715	Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду
		716	Доходи за витратами майбутніх періодів
72	Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	721	Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень
		722	Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств
		723	Реалізація науково-дослідних робіт за договорами
74	Доходи бюджетів	741	Інші доходи бюджетних установ
Клас 8. Витрати			
80	Видатки із загального фонду	801	Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи
		802	Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи
81	Видатки спеціального фонду	811	Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги
		812	Видатки за іншими джерелами власних надходжень
		813	Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду
82	Виробничі витрати	821	Витрати виробничих (навчальних) майстерень
		822	Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств
		823	Витрати на НДР за договорами
		824	Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв
		825	Витрати на заготівлю і переробку матеріалів
		826	Видатки до розподілу

Розділ II. Позабалансові рахунки

01	Орендовані необоротні активи
02	Активи на відповідальному зберіганні
04	Непередбачені активи і зобов'язання
05	Гарантії та забезпечення
06	Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання
07	Списані активи та зобов'язання
08	Бланки суворого обліку
09	Призначення та зобов'язання

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Державного казначейства України

10.07.2000 № 61 (у редакції наказу

Державного казначейства України

від 14.02.2005 № 28

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

14 серпня 2000 року за № 497/4718

ІНСТРУКЦІЯ

про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ

1. Ця Інструкція спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних субрахунках бухгалтерського обліку, установлених Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, що затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 і зареєстрований у Міністерстві юстиції України 20.12.99 за № 890/4183.

2. Інструкція роз'яснює основні господарські операції бюджетних установ з надходження, збереження і використання основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, запасів, зобов'язань та інших операцій з розрахунків, надходження і витрачання бюджетних коштів установ відповідно до затверджених кошторисів.

3. При проведенні бухгалтерських записів бюджетними установами застосовуються субрахунки (рахунки другого порядку), установлені Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, виходячи із загальнодержавних та галузевих потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Господарські операції установ можуть відображатися за допомогою додаткових субрахунків (рахунків третього, четвертого й ін. порядків), з обов'язковим збереженням номерів субрахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (рахунків другого порядку).

4. Кореспонденція субрахунків, що не наведена в цій Інструкції, визначається установою, виходячи з норм даної кореспонденції субрахунків та нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ.

№ з/п	Зміст операції	Номери субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1. Облік необоротних активів			
1.1	Оприбуткування земельних ділянок, будинків та споруд, машин і обладнання, білизни, постільних речей, одягу, взуття, транспортних засобів, інструментів, виробничого (включаючи пристрої) і господарського інвентарю, робочих і продуктивних тварин, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання з науковою метою, книг, що включаються до бібліотечного фонду, програм для електронних обчислювальних машин та інших необоротних активів (вартість без ПДВ та сум без копійок):		
	– що сплачені шляхом попередньої оплати	101–122	364
	– що сплачені після їх отримання	101–122	675
	Водночас проводиться другий запис (сума без ПДВ):		
	– при оплаті коштами загального фонду	801, 802	401
	– при оплаті коштами спеціального фонду	811–813	401
	Сума ПДВ:		
	– при оплаті коштами загального фонду	801, 802	364, 675
	– при оплаті коштами спец. фонду:		
	~ якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811–813	364, 675
1.2	~ якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	364, 675
	Списання сум копійок з придбаних необоротних активів	801, 802 811–813	364, 675
1.3	Безоплатне отримання необоротних активів (крім централізованого постачання матеріальних цінностей та внутрішнього переміщення в межах головного розпорядника бюджетних коштів)	101–122	364
	Водночас проводиться другий запис	812	401, 131–133
1.4	Безоплатне отримання необоротних активів за операціями з централізованого постачання матеріальних цінностей та внутрішнього переміщення в межах головного розпорядника бюджетних коштів	101–122	401, 131–133

1.5	Отримання необоротних активів установою-замовником, придбаних за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунків власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник є бюджетною установою.	104–122	684
	Водночас проводиться другий запис	811, 812	401
1.6	Безоплатна передача необоротних активів за операціями з централізованого постачання матеріальних цінностей та внутрішнього переміщення в межах головного розпорядника бюджетних коштів	401, 131–133	101-122
1.7	Реалізація будинків, споруд на суму нарахованих коштів від реалізації, що належать перерахуванню до Державного бюджету України	131, 401 364, 675 811	103 711, 642
1.8	Зміна вартості необоротних активів: ~після проведення індексації, дооцінювання ~уцінення	101-122 401, 131–133	401, 131–133 101–122
1.9	Списання необоротних активів, які стали непридатними на підставі виправдних документів, та в разі реалізації	401, 131–133	103–122
1.10	Списання необоротних активів унаслідок недостачі, установлені при інвентаризації, тощо Водночас проводиться другий запис на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб	401, 131–133 363	104–122 711
1.11	Списання недостач необоротних активів, установлених при інвентаризації Водночас проводиться другий запис, коли винні особи не встановлені	401, 131–133 05	104–122 –
1.12	Оприбуткування лишків необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	103–122, 811	711, 401
1.13	Відображення сум за не введеними в експлуатацію об'єктами капітального будівництва	141–143	402
1.14	Прийняття в експлуатацію об'єктів капітального будівництва Водночас проводиться списання сум за незавершеним капітальним будівництвом	103–122 402	401 141–143

1.15	Нарахування суми зносу в останній робочий день грудня	401	131–133
2. Облік запасів			
2.1	Оприбуткування виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, у тому числі за операціями з централізованого постачання установою-закупником (вартість без ПДВ):		
	– що сплачені шляхом попередньої оплати рахунка	201–218, 231–239	361, 362, 364
	– що сплачені після їх отримання	201–218, 231–239	675
	Сума ПДВ з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок коштів загального фонду	801, 802	361, 362, 364, 675
	Сума ПДВ з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:		
	– якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811–813	361, 362, 364, 675
	– якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	361, 362, 364, 675
2.2	Отримані установою-замовником виробничі запаси, матеріали, продукти харчування, медикаменти та інші запаси від установи-закупника за операціями з централізованого постачання	201–218, 231–239	683, 684
2.3	Списання використаних виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування на підставі підтвердних документів, крім отриманих за операціями з централізованого постачання	801, 802, 811–813	201–218, 231–236, 238, 239
2.4	Передані виробничі запаси, матеріали, продукти харчування, медикаменти та інші запаси, закуплені шляхом централізованого постачання з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника	683, 684	201–218, 231–239
2.5	Списуються використані виробничі запаси, матеріали, продукти харчування, медикаменти та інші запаси установою-замовником, придбані за операціями з централізованого постачання. Акти про списання передаються установі-закупнику	683, 684	201–218, 231–239
2.6	Згідно з отриманими актами від установи-замовника на фактичні видатки відносяться суми використаних виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів установою-закупником	801, 802, 813	683, 684

2.7	Отримання матеріалів і продуктів харчування як гуманітарної допомоги	231–236, 238, 239	364
2.8	Оприбуткування лишків матеріалів і продуктів харчування, виявлених при інвентаризації	231–236, 238, 239	711
2.9	Відображена вартість сум переоцінки виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування: – дооцінка – уцінка	201–218, 231–236, 238, 239 441	441 201–218, 231–236, 238, 239
2.10	Списання недостач виробничих запасів, матеріалів та продуктів харчування у межах установлених норм, а також недостач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи (винних осіб не встановлено), придбаних у поточному році, у минулих роках, за розрахунками з централізованого постачання	801, 802, 811–813, 431, 432, 683, 684	201, 204, 205, 231–236, 238, 239
2.11	Списання виявлених недостач і втрат виробничих запасів, матеріалів та продуктів харчування, придбаних у поточному році, у минулих роках, за розрахунками з централізованого постачання Водночас проводиться другий запис: – на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб – коли винних осіб не встановлено, справи знаходяться в слідчих органах	801, 802, 811–813, 431, 432, 683, 684 363 05	231–236, 238, 239 711 –
2.12	Оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів (без ПДВ): – що сплачені шляхом попередньої оплати – що сплачені після їх отримання Водночас проводиться другий запис (сума без ПДВ) Сума ПДВ з малоцінних та швидкозношуваних предметів: – придбаних за рахунок коштів загального фонду – придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:	221 221 801, 802 811–813 801, 802	361, 362, 364 675 411 361, 362, 364, 675

	~ якщо ПДВ не включено до податкового кредиту ~ якщо ПДВ включено до податкового кредиту	811–813 641	361, 362, 364, 675 361, 362, 364, 675
2.13	Отримані установою-замовником малоцінні та швидкозношувані предмети від установи-закупника, придбані за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок коштів загального фонду кошторису або за рахунок інших надходжень спеціального фонду кошторису, якщо установа-закупник є бюджетною установою	221–222	411
2.14	Отримані установою-замовником малоцінні та швидкозношувані предмети від установи-закупника, придбані за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, якщо установа-закупник є бюджетною установою	221–222	684
	Водночас проводиться другий запис	811, 812	411
2.15	Оприбуткування малоцінних і швидкозношуваних предметів, отриманих як гуманітарна допомога	221	364
	Водночас проводиться другий запис	812	411
2.16	Видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів: ~вартість до 10 грн включно за одиницю (комплект) ~вартість більше ніж 10 грн за одиницю (комплект)	411 221/2	221/1 221/1
2.17	Оприбуткування лишків малоцінних та швидкозношуваних предметів, виявлених при інвентаризації	221 811	711 411
2.18	Реалізація лишків малоцінних та швидкозношуваних предметів, що не використовуються установою.	411	221
	На суму коштів від реалізації проводиться запис	364, 675	711
2.19	Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, які стали непридатними	411	221

2.20	Оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбору необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	231, 234, 235, 238, 239	711
2.21	Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, установлених при інвентаризації недостач і втрат	411	221
	Водночас проводиться другий запис на суму, яка віднесена на рахунок винних осіб	363	711
2.22	Списання недостач малоцінних та швидкозношуваних предметів, установлених при інвентаризації	411	221
	Водночас проводиться другий запис, коли винні особи не встановлені	05	—
2.23	Придбання тварин для відгодівлі: ~за попередньою оплатою ~за оплатою після отримання тварин	212 212	313, 323, 364 313, 323, 675
2.24	Оприбуткування приросту і приплоду молодняку за плановою собівартістю	211	711, 822
2.25	Списання за рахунок установи загиблого молодняку і тварин на відгодівлі	711, 822	211, 212
2.26	Оприбуткування м'ясних продуктів при забої тварин за плановими цінами	251	211–218
3. Облік операцій з грошовими коштами			
3.1	Отримання асигнувань із загального фонду: ~установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету ~установами, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	311, 321 311, 321	701 702
3.2	Отримання асигнувань із спеціального фонду (крім власних надходжень)	316, 326	713
3.3	Переведення коштів розпорядникам нижчого рівня	701, 702, 713	311, 312, 316, 321, 322, 326
3.4	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у поточному році	701, 702, 713	311, 312, 316, 321, 322, 326
3.5	Надходження на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки установи сум, що відносяться до плати за надані послуги, оренду та реалізацію майна відповідно до чинного законодавства України	313, 323	364, 674

3.6	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (в т.ч. надходження у натуральній формі)	301, 302, 314, 318, 324	712
3.7	Витрачання спонсорських та благодійних внесків	364, 675	314, 318, 324
3.8	Перерахування частини отриманих доходів відповідно до чинного законодавства України установі нижчого рівня	711, 712	313, 314, 318, 323, 324
3.9	Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо: ~у порядку планових платежів	361	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
	~шляхом попередньої оплати	364	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
	~після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг	675	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
3.10	Перерахування до Державного бюджету України податків та інших платежів відповідно до чинного законодавства України	641, 642	311, 313, 321, 323
3.11	Перераховані кошти установі-закупнику за матеріальні цінності за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник є бюджетною установою	684	313, 314, 323, 324
3.12	Перераховані кошти для проведення операцій з централізованих закупівель матеріальних цінностей за власними надходженнями установою-замовником установі-закупнику, коли остання є госпрозрахунковою установою	364, 675	313, 314, 323, 324

3.13	Послуги із замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування, списані на фактичні видатки	801, 802, 811-813	361, 364, 675
3.14	Оприбуткування бланків суворої звітності (акредитиви, чекові книжки, талони на бензин, мазут, харчування, путівки в будинки відпочинку, санаторії, турбази, повідомлення на поштові перекази, митні марки, бланки трудових книжок та вкладиші до них тощо), вартість бланків (без ПДВ). Водночас проводиться запис на позабалансовому рахунку 08	331 08	311, 313, 321, 323, 364, 675 —
3.15	Видача в підзвіт бланків суворої звітності (талони на бензин, бланки трудових книжок тощо)	362	331
3.16	Списання витрачених бланків суворої звітності на підставі акта. Водночас проводиться списання з позабалансового рахунку	801, 802, 811 —	331, 362 08
3.17	Отримання в касу готівки з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків за прибутковими касовими ордерами	301, 302	311, 313, 314, 316, 318, 319, 321, 323, 324, 326
3.18	Видача готівки з каси за видатковими касовими ордерами або іншими документами, що їх замінюють	362, 652, 661, 662, 671, 672	301
3.19	Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми	221, 231–236, 238, 239, 331, 801, 802, 811–813, 823	362
3.20	Повернення підзвітною особою залишку авансу в касу установи	301, 302	362
3.21	Віднесення на рахунок винних осіб виявлених недостач грошових коштів у касі установи	363	301, 302
3.22	Надходження сум у касу, на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки установи на погашення недостач, завданих збитків тощо	301, 302, 311, 313, 321, 323	363
3.23	Надходження коштів за харчування працівників за місцем роботи, утримання дітей в дитячих дошкільних закладах	301, 313, 323	301, 364 674

3.24	Надходження в касу плати за телефонні переговори та інших коштів, які відповідно до чинного законодавства України відносяться на відшкодування касових видатків	301	364, 801, 802, 811–813
3.25	Зарахування сум на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки коштів, які надійшли в касу установи	313, 314, 323, 324	301
3.26	Зарахування плати за телефонні переговори та інших коштів, які відповідно до чинного законодавства України відносяться на відшкодування касових видатків	311, 321, 313, 323	301, 364
3.27	Зарахування коштів на депозитний рахунок	315, 325	672
3.28	Повернення коштів з депозитного рахунка	672	315, 325
3.29	Надходження на поточний, спеціальний реєстраційний рахунки установи коштів, отриманих від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей (у т.ч. списаних), за здані у вигляді брухту і відходів чорні, кольорові метали, дорогоцінні метали (у т.ч. відходів від використання фотоматеріалів і кіноплівки), коштовне каміння у розмірах, що, згідно із законодавством України, залишаються в розпорядженні установи	313, 323	364, 675
3.30	Отримання асигнувань із загального фонду шляхом виданих векселів	341	701, 702
3.31	Погашення векселем кредиторської заборгованості за отримані матеріальні цінності, виконані роботи та надані послуги	364, 675	341
3.32	Перерахування коштів установі банку для придбання іноземної валюти	364	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326
3.33	Проведення розрахунків з установою банку з придбання іноземної валюти: ~зарахована іноземна валюта ~списана вартість послуги за придбання валюти	318 801, 802 811–813	364 364
3.34	Проведено розрахунок з Пенсійним фондом за придбану іноземну валюту: ~нарахований пенсійний збір	801, 802 811–813	651

	~перерахований пенсійний збір	651	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326
3.35	Повернуто установою банку невикористаний за- лишок коштів, перерахований установою для придбання іноземної валюти	311, 313, 314, 316, 319, 321, 323, 324, 326	364
3.36	Отримана в касу готівка в іноземній валюті	302	318
3.37	Видано під звіт іноземну валюту	362	302
3.38	Проведений розрахунок за підзвітну суму: – прийняття та затвердження звіту про викорис- таний аванс в іноземній валюті (за курсом на день видачі авансу)	801, 802 811–813	362
	– повернення невикористаної частини авансу в іноземній валюті (за курсом на день видачі авансу)	302	362
	– відшкодовані перевитрати понад виданий аванс (за курсом на день погашення заборго- ваності, але не пізніше терміну, визначеного для звітування за відрядження)	362	302
3.39	Нарахована курсова різниця на кошти на валют- ному рахунку (щомісяця при зміні курсу):		
	~при збільшенні курсу	318	442
	~при зменшенні курсу	442	318
3.40	Перерахована валюта для надання послуг, вико- нання робіт тощо	364	318
3.41	Списано на фактичні видатки, отримані послуги, виконані роботи (за курсом перерахування аван- су)	801, 802, 811–813	364
4. Власний капітал			
4.1	Списуються остаточними оборотами отримані за поточний рік асигнування загального фонду бюд- жету	701, 702	431
4.2	Списуються остаточними оборотами доходи за коштами, отриманими як плата за послуги (над- ходження, що отримані установою згідно з кош- торисом як плата за послуги, що надаються бю- джетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються бю- джетними установами від господарської та/або	711	432

	виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна), що, згідно з кошторисом, відносяться до поточного бюджетного року		
4.3	Списуються доходи за іншими джерелами власних надходжень (надходження установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що, згідно з чинним законодавством України, отримують бюджетні установи)	712	432
4.4	Списуються доходи за іншими надходженнями спеціального фонду	713	432
4.5	Списуються доходи, що отримані від батьків за утримання дітей в дошкільних закладах, за навчання у державних школах естетичного виховання тощо	714	432
4.6	Списуються доходи за коштами, отриманими як плата за послуги, що отримані в минулому бюджетному році, які були використані в поточному році (плата за навчання, перерахована за весь навчальний рік, тощо), якщо установою застосовувався у минулому році субрахунок 716 "Доходи за витратами майбутніх періодів"	716	432
4.7	Списуються доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	721, 722, 723	432
4.8	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок коштів загального фонду бюджету	431	801, 802
4.9	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок доходів спеціального фонду бюджету: видатки за коштами, отриманими як плата за послуги, за іншими джерелами власних надходжень, за іншими надходженнями спеціального фонду	432	811, 812, 813
4.10	Списуються витрати (виробничих (навчальних) майстерень, підсобних (навчальних) сільських господарств, на науково-дослідні роботи за договорами, на виготовлення експериментальних пристроїв, на заготівлю і переробку матеріалів) за закінченими і зданими роботами. Витрати за незакінченими або закінченими, але не зданими роботами, заключними оборотами за рік не списуються	432	821, 822, 823, 824, 825

4.11	Списується вартість переоцінених запасів та матеріалів: – дооцінка – уцінка	441 431, 432	431, 432 441
4.12	Списуються нараховані курсові різниці: – додатний результат – від’ємний результат	442 431, 432	431, 432 442
4.13	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення терміну позовної давності	431, 432	363, 364
4.14	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	364, 675	431, 432
4.15	Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	671	431, 432
5. Розрахунки із зобов’язань, не пов’язаних безпосередньо з діяльністю установи			
5.1	Отримання довгострокового кредиту в установі банку	319	501
5.2	Відстрочення терміну погашення довгострокового кредиту в установі банку	501	502
5.3	Перерахування з поточного рахунка на погашення довгострокових кредитів	501, 502	319
5.4	Отримання короткострокового кредиту в установі банку	319	601
5.5	Відстрочення терміну погашення короткострокового кредиту в установі банку	601	602
5.6	Відображення поточної заборгованості з довгострокового кредиту в установі банку	611	501
6. Розрахунки із заробітної плати			
6.1	Нарахування заробітної плати працівникам, що перебувають і не перебувають у штаті установ	801, 802, 811-813	661
6.2	Нарахування стипендій	801, 802, 811	662
6.3	Нарахована допомога у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю	652	661
6.4	Утримання із заробітної плати та стипендій податків та інших утримань	661, 662	641, 651-654, 663-668
6.5	Перерахування з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків за дорученням працівників: сум заробітної плати, стипендії, утримань із заробітної плати за товари, продані в кредит; в установи банків на вклади; за договора-	661, 662 663, 664, 665, 666, 667, 668	311, 313, 314, 316, 321, 323, 324, 326

	ми добровільного страхування; профспілковим організаціям членських профспілкових внесків та ін.		
6.6	Повернення на рахунки установи сум неотриманих коштів заробітної плати, стипендії, аліментів тощо	311, 313, 314, 316, 321, 323, 324, 326	661, 662, 668
6.7	Нарахування внесків до Пенсійного фонду	801, 802, 811–813	651
6.8	Нарахування внесків на державне соціальне страхування	801, 802, 811–813	652
6.9	Нарахування внесків на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття	801, 802, 811–813	653
6.10	Нарахування внесків з інших видів страхування	801, 802, 811–813	654
6.11	Перерахування сум внесків за розрахунками із страхування	651, 652, 653, 654	311, 313, 314, 316, 321, 323, 324, 326
6.12	Нарахування гонорару композиторам, артистам, авторам за виконані ними роботи за договорами й разовими замовленнями	801, 802, 811	669
6.13	Утримання податків з гонорару	669	641
6.14	Виплата заробітної плати, стипендій і гонорарів з каси установи	661, 662, 669	301
6.15	Віднесення на рахунок депонентів не отриманих у строк заробітної плати та стипендій	661, 662	671
6.16	Виплата з каси установи сум, що належать депонентам	671	301
6.17	Надходження на рахунок коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	328	674
6.18	Нарахування допомоги і компенсацій, виплат, пов'язаних з підвищеною оплатою праці, наданням додаткової відпустки громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, відповідно до чинного законодавства України	674	661
6.19	Отримання в касу установи коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	301	328
6.20	Видача працівникам коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, або заробітної плати відповідно до чинного законодавства України	661	301

7. Облік операцій з власними надходженнями та інші операції			
7.1	Нарахування плати за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетної установи, від господарської та/або виробничої діяльності, визначені переліками послуг, що можуть надаватись бюджетними установами за плату, затвердженими Кабінетом Міністрів України для відповідної галузі	364, 674	711, 714 741
7.2	Нарахування плати за оренду майна бюджетної установи	364	711
7.3	Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, які відповідно до чинного законодавства України відносяться на відшкодування касових видатків	364, 675	801, 802, 811
7.4	Нарахування коштів від реалізації майна, відшкодування вартості форменого одягу, завданих збитків тощо	363, 364	711
7.5	Нарахування податку на додану вартість та інших податків, що підлягають перерахуванню до Державного бюджету України відповідно до чинного законодавства України	811	641, 642
7.6	Надійшли кошти в іноземній валюті за надані послуги	318	711
7.7	Зарховані благодійні внески в іноземній валюті	318	712
7.8	Здійснення видатків за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги (сума без ПДВ).	811	364, 675
	Сума ПДВ:		
	– якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811	364, 675
	– якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	364, 675
7.9	Надходження від підприємств на поточний, спеціальний реєстраційний рахунки власних надходжень навчальних закладів системи професійно-технічної освіти за виконані учнями роботи в період виробничого навчання	313, 323	633
7.10	Пред'явлені рахунки замовникам за виконані для них роботи, надані послуги, виготовлені вироби учбово-виробничими майстернями	633	711, 721, 741
7.11	Повернення плати за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	674	301
7.12	Надходження коштів для сплати іменних стипендій	314, 324	712

7.13	Нараховування стипендій за рахунок отриманих коштів для сплати іменних стипендій	812	662
7.14	Виплата іменних стипендій	662	301, 314, 324
7.15	Списання видатків, проведених за кошти, що надійшли як гуманітарна допомога	812	364, 675
7.16	Проведення видатків за коштами, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду	813	316, 326, 364, 675
7.17	Отримані кошти установою-закупником для проведення централізованих закупівель від установи-замовника за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, якщо установа-закупник є бюджетною установою	328	684
7.18	Оплачені рахунки установою-закупником за централізоване придбання матеріальних цінностей за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник є бюджетною установою	351, 364, 675	328
7.19	Придбані матеріальні цінності установою-закупником за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник є бюджетною установою, до передачі установам-замовникам обліковуються на позабалансовому рахунку	06	—
7.20	Передані матеріальні цінності за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник є бюджетною установою, списуються з позабалансового рахунку установи-закупника	—	06
7.21	Після отримання підтвердження установою-закупником від установи-замовника факту отримання матеріальних цінностей, придбаних за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник є бюджетною установою, проводиться закриття розрахунків	684	351, 364, 675
8. Облік операцій при виробництві продукції			
8.1	Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад	241, 251	821, 822

8.2	Реалізація готових виробів і продукції підсобних господарств	721, 722	241,251
8.3	Оприбуткування продукції підсобних господарств для потреб установи	232, 239	241, 251
8.4	Видача зі складу матеріалів тривалого використання науковими підрозділами для виконання науково-дослідних робіт або майстернями для реставрації та ремонту виробів мистецтва, музейних цінностей і пам'ятників архітектури	118	231
	Водночас проводиться другий запис	801, 802, 811–813	401
8.5	Оприбуткування спеціального обладнання для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами (сума без ПДВ)	203	313, 323, 351, 364, 631–635, 675
	Сума ПДВ: – якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	823	313, 323, 351, 364, 631–635, 675
	– якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	313, 323, 351, 364, 631–635, 675
8.6	Передача спеціального обладнання зі складу в науковий підрозділ для виконання робіт за господарськими договорами.	823	203
	Водночас проводиться запис на позабалансовому рахунку 02	02	–
8.7	Оприбуткування за ціною можливого використання спеціального обладнання, яке не повернуто замовнику після завершення теми і яке використовується як:		
	– основні засоби	104, 106 811	711, 131, 401
	– малоцінні та швидкозношувані предмети	221, 811	711, 411
	– матеріали	231, 234	711

	Вартість цього обладнання списується з позабалансового рахунку 02	—	02
8.8	Передача матеріалів і продуктів харчування в перероблення	825	231–236, 238, 239
8.9	Оприбуткування матеріалів, які надійшли від заготівлі і перероблення	231–236, 238, 239	825
8.10	Оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів, які надійшли з перероблення. Водночас проводиться другий запис	221 801, 811	825 411
8.11	Оприбуткування необоротних активів, виготовлених господарським способом. Водночас проводиться другий запис	106, 109, 113, 114 801, 811	825 401
8.12	Надходження від замовників сум на сплату рахунків за виконані науково-дослідні роботи за договорами	313, 323	634
8.13	Надходження авансів від замовників за договорами на виконання науково-дослідних робіт	313, 323	351
8.14	Надходження коштів від реалізації виробів і продукції	313, 323	241, 251, 364, 721, 722, 741
8.15	Перерахування з поточного, реєстраційного рахунків організаціям за виконані ними замовлення для науково-дослідних і конструкторських робіт за тематикою загального фонду бюджету	632	311, 321
8.16	Прийняття згідно з актом або іншими документами виготовлених приладів і виробів для науково-дослідних і конструкторських робіт. Водночас проводиться другий запис	104, 221 801, 802	632 401, 411
8.17	Перерахування з поточного, спеціального реєстраційного рахунків для обліку коштів, отриманих як плата за послуги спільним виконавцям, залученим для виконання окремих науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами	635	313, 323
8.18	Прийняття виконаних робіт від співвиконавців	823	635
8.19	Залік авансів, одержаних від замовників на науково-дослідні роботи за договорами відповідно до чинного законодавства України	351	634
8.20	Здача замовникам виконаних науково-дослідних робіт за вартістю, що передбачена в договорі	634	723

8.21	Оплата прямих видатків при виробництві продукції і при виконанні науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами	821–823	301, 313, 323, 362, 635
8.22	Видача зі складу матеріалів та спеціального обладнання на виробництво продукції і виконання науково-дослідних робіт за договорами	821–823	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239
8.23	Повернення на склад матеріалів, що не були використані у виробництві	201, 203, 231, 234, 235, 238, 239	821–823
8.24	Оплата наданих послуг із заготівлі і переробки матеріалів	825	301, 313, 323, 362, 364, 675
8.25	Отримання від постачальників для будівництва обладнання і будівельних матеріалів	202, 204	631
8.26	Передача підрядним організаціям обладнання і будівельних матеріалів на капітальне будівництво	631	202, 204
8.27	Оплата зі спеціального рахунку замовника сум підряднику за закінченими етапами будівельно-монтажних робіт з капітального будівництва	631	311, 313, 319, 321, 323
8.28	Списання на підставі підтвердних документів сум виконаних підрядником будівельно-монтажних робіт	801, 802, 811	631

Начальник управління методології з виконання
бюджету, бухгалтерського обліку та звітності

О. О. Чечуліна

ЕКОНОМІЧНА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ

(відповідно до Наказу Міністерства фінансів України „Про бюджетну класифікацію та її запровадження” від 27.12.2001 р. № 604 (зі змінами))

Види видатків	Код
<i>Поточні видатки</i>	<i>1000</i>
<i>Видатки на товари і послуги</i>	<i>1100</i>
Оплата праці працівників бюджетних установ	1110
– Заробітна плата	1111
– Грошове утримання військовослужбовців	1112
Нарахування на заробітну плату	1120
– Збір на обов’язкове державне пенсійне страхування	1121
– Збір на обов’язкове соціальне страхування	1122
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	1130
– Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1131
– Медикаменти та перев’язувальні матеріали	1132
– Продукти харчування	1133
– Оплата послуг	1134
– Інші видатки	1135
Видатки на відрядження	1140
Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення	1150
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1160
– Оплата теплопостачання	1161
– Оплата водопостачання і водовідведення	1162
– Оплата електроенергії	1163
– Оплата природного газу	1164
– Оплата інших комунальних послуг	1165
– Оплата інших енергоносіїв	1166
Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення	1170
– Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	1171
– Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	1172
<i>Виплата процентів (доходу) за зобов’язаннями</i>	<i>1200</i>
<i>Субсидії та поточні трансферти</i>	<i>1300</i>
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	1310
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	1320
Поточні трансферти населенню	1340
– Виплата пенсій і допомоги	1341

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

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Державного казначейства України

26.12.2003 № 242

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

23 січня 2004 р. за № 106/8705

ІНСТРУКЦІЯ

з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ

1. Загальні положення

1.1. Ця Інструкція встановлює єдині вимоги до порядку ведення бюджетними установами (далі — установи) бухгалтерського обліку руху коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державного казначейства, розрахунків з дебіторами та інших активів.

1.2. Терміни, які використовуються у цій Інструкції, мають таке визначення:

Готівка — грошові знаки (банкноти, монети).

Касові операції — операції, що пов'язані з прийманням і видачею готівки шляхом проведення розрахунків через касу установи.

Касові видатки — усі суми, проведені органом Державного казначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Особові рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства головним розпорядником бюджетних коштів та розпорядником бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

Реєстраційні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів.

Спеціальні реєстраційні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів.

Рахунки одержувачів коштів — рахунки, що відкриваються в органах Державного казначейства України одержувачам коштів бюджету за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання плану використання бюджетних коштів.

Поточні рахунки — рахунки, які відповідно до чинного законодавства України можуть відкриватися бюджетним установам в установах банків для зберігання грошових коштів та здійснення видатків, передбачених їх кошторисами.

Депозитні рахунки — рахунки, які відкривають в органах Державного казначейства та/або установах банків за коштами, які отримали бюджетні установи в тимчасове зберігання згідно з законодавством (без права користування цими коштами, що перебувають на цих рахунках) і з настанням відповідних умов належать поверненню або перерахуванню за призначенням.

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

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

Прострочена дебіторська заборгованість — це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату.

Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, — дебіторська заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є впевненість про неповернення її боржником або за якою строк позовної давності минув.

Авансові платежі — грошова сума, яку перераховують згідно з договором наперед у рахунок майбутніх розрахунків за товари (роботи, послуги), які мають бути отримані (виконані, надані).

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

Смарт-картка — це пластикова картка з вштованим мікропроцесором, який містить інформацію про суму грошових коштів у файлі на рахунок.

Підзвітна сума — кошти, видані працівникові установи на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями та/або на адміністративно-господарські витрати.

Підзвітна особа — працівник установи, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків.

1.3. Кошти, розрахунки та інші активи розподіляються на групи:

- грошові кошти в касі;
- грошові кошти на рахунках в установах банків та органах Державного казначейства;
- інші кошти;
- короткострокові векселі одержані;
- розрахунки з різними дебіторами.

1.4. Для обліку коштів, розрахунків та інших активів застосовуються рахунки класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи" Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який об'єднує такі синтетичні рахунки:

- 30 "Каса";
- 31 "Рахунки в банках";
- 32 "Рахунки в казначействі";
- 33 "Інші кошти";
- 34 "Короткострокові векселі одержані";
- 35 "Розрахунки з покупцями та замовниками";
- 36 "Розрахунки з різними дебіторами".

1.5. Облік операцій з коштами, розрахунками та іншими активами установи здійснюється у грошовій одиниці України. Перерахунок активів, що отримані в іноземній валюті, в грошову одиницю України для відображення в бухгалтерському обліку здійснюється за Порядком відображення в обліку операцій в іноземній валюті, затвердженим наказом Державного казначейства України від 24.07.2001 № 126 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 06.08.2001 за № 670/5861.

2. Грошові кошти в касі

2.1. Рух і наявність грошових коштів у готівці, які зберігаються в касі установи, як у національній так і в іноземній валюті, обліковуються на рахунку 30 "Каса".

2.2. Готівка, одержана установами, повинна витрачатися суворо за цільовим призначенням у відповідності до кошторисів бюджетних установ (далі — кошториси).

При казначейському обслуговуванні кошторисів уся виручка, що надходить готівкою до каси установи, повинна бути зарахована на рахунки, відкриті установі в органах Державного казначейства (установах банків).

Використання виручки, що надходить готівкою без попереднього зарахування її на рахунки, забороняється.

2.3. Установа може мати в своїй касі готівку в межах установлених лімітів (за винятком готівки для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсії, стипендії, що зберігаються в касі понад ліміт протягом трьох днів).

При прийманні готівки до каси необхідно керуватись Правилами визначення платіжності та обміну банкнот і монет Національного банку України, затвердженими постановою Правління Національного банку України від 17.11.2004 № 547 і зареєстрованими в Міністерстві юстиції України 06.12.2004 за № 1549/10148.

Для установ і організацій, які обслуговуються органами Державного казначейства України, порядок установлення ліміту каси визначено у Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства, затвердженому наказом Державного казначейства України від

02.12.2002 № 221 та зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17.12.2002 за № 976/7264 (із змінами).

Розрахунок і встановлення ліміту каси проводяться установами (організаціями), які обслуговуються в органах Державного казначейства, самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі, що підписується головним (старшим) бухгалтером, а якщо немає такої посади, — особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку і звітності, та керівником установи (організації) або уповноваженою ним особою відповідно до вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за № 40/10320.

У розрахунку зазначається визначений у договорі про здійснення розрахунково-касового обслуговування між органом Державного казначейства та клієнтом строк здавання установою/організацією готівкової виручки (готівки) в банк для зарахування її на рахунки, відкриті в органах Державного казначейства.

Ліміт каси встановлюється залежно від режиму та специфіки роботи клієнтів, віддаленості від установи банку, що здійснює готівкове обслуговування, а також обсягу касових оборотів за всіма рахунками, термінів здачі готівки тощо.

2.4. Порядок оформлення та ведення касових операцій в установі здійснюється відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за № 40/10320.

2.5. Касові операції оформляються прибутковими касовими ордерами та видатковими документами.

До прибуткових касових документів належить прибутковий касовий ордер (ф. КО-1).

До видаткових документів належать: видатковий касовий ордер (ф. КО-2), розрахунково-платіжна відомість (ф. П-49, платіжна відомість (ф. П-53) .

Прибуткові касові ордери та видаткові документи реєструються у Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (ф. КО-3 або ф. КО-3а).

Облік касових операцій установи ведеться у книзі (ф. КО-4). Установа чи організація, що є юридичною особою і має касу, веде одну касову книгу.

При електронній формі ведення касових операцій "Вкладний аркуш касової книги" та "Звіт касира" протягом року зберігаються касиром окремо за кожний місяць. Після закінчення календарного року формується підшивка за рік і передається для зберігання протягом 36 місяців до архіву установи. Починаючи з нового календарного року, касова книга на електронних носіях ведеться з 1-го числа.

В установах, де готівку через велику кількість підрозділів видають довірені особи (роздавачі), касиром установи ведеться Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей (ф. КО-5).

Типові форми перелічених документів установлені наказами Державного комітету статистики України від 15.02.96 № 51 "Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій", від 22.05.96 № 144 "Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі".

2.6. Усі касові операції ведуться касиром або іншим працівником, який призначається на цю посаду керівником установи. З касиром укладається письмовий договір про повну матеріальну відповідальність, який зберігається в його особистій справі.

В установі повинні бути створені відповідні умови, які гарантують збереження готівки в касі (окреме приміщення з охоронною сигналізацією для каси, сейфа тощо).

З метою контролю за схоронністю готівкових коштів в установах проводяться інвентаризації кас. Для проведення інвентаризації згідно з наказом керівника призначається комісія, яка після перевірки каси складає акт.

В умовах автоматизованого ведення касової книги слід проводити перевірку правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів.

2.7. Для обліку касових операцій передбачено рахунок 30 "Каса", який розподіляється на субрахунки:

301 "Каса в національній валюті";

302 "Каса в іноземній валюті".

2.8. На субрахунок 301 "Каса в національній валюті" ведеться облік наявності та руху готівки в національній валюті в касі установи.

На субрахунок 302 "Каса в іноземній валюті" обліковуються наявність та рух готівки в іноземній валюті в касі установи. За кожним найменуванням валюти в обліку установи ведуться окремі рахунки третього порядку в залежності від виду валюти (302-1, 302-2, 302-3 та ін.).

2.9. За дебетом субрахунків рахунку 30 відображаються суми надходження готівки в касу установи, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 31, 32, 35, 36, 63, 65, 66, 67, 71, 80, 81, 82. За кредитом субрахунків рахунку 30 відображаються суми, видані з каси установи, при цьому дебетуються відповідні субрахунки рахунків 31, 32, 33, 35, 36, 63, 65, 66, 67.

Курсова різниця на готівку, що зберігається в касі установи, відображається в кореспонденції з субрахунком 442 "Інша переоцінка".

2.10. Облік цільового використання готівки ведеться у Картці аналітичного обліку готівкових операцій, форма і порядок заповнення якої встановлені наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 № 100 "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та

порядок їх складання", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 25.10.2000 за № 747/4968.

Записи в Картці здійснюються за кожною операцією надходження або видачі готівки з каси установи в розрізі кодів бюджетної класифікації (окремо за загальним та спеціальним фондами). Також у розрізі кодів виводиться залишок готівки на початок і кінець дня.

У централізованих бухгалтеріях складаються картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів і загальна картка за всіма установами, що обслуговуються.

2.11. На підставі перевіреного звіту касира щоденно здійснюється запис у Накопичувальну відомість за касовими операціями ф. 380 (бюджет) — меморіальний ордер № 1.

При наявності декількох видів валют складаються окремі меморіальні ордери для кожного виду валюти, які нумеруються відповідно № 1-1, 1-2, 1-3, 1-4 та інші.

Дані меморіальних ордерів щомісяця переносяться до книги "Журнал-Головна".

3. Грошові кошти на рахунках в установах банків та органах Державного казначейства

3.1. На рахунках цієї групи обліковуються рух і наявність коштів, які перебувають на особових, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, або поточних рахунках, відкритих в установах банків (якщо відкриття рахунків у банках не суперечить чинному законодавству України), і використовуються у встановленому порядку.

3.2. На рахунки зараховується сума коштів, яка фактично надійшла на ім'я установи (у тому числі кошти, що вносяться на відновлення касових видатків поточного року).

Суми коштів, які надходять на відновлення касових видатків загального фонду, проведених у минулих бюджетних періодах, перераховуються до доходів відповідного бюджету.

3.3. Списання коштів з рахунків установи на оплату видатків проводиться у відповідності до затверджених кошторисів.

Крім того, з рахунків установи можуть бути списані кошти за операціями:

- безспірного списання коштів у випадках, установлених чинним законодавством України;
- помилкового або зайвого надходження коштів на ім'я установи;
- перерахування коштів розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня або підвідомчим установам згідно з нормативно-правовими актами, наказами, та іншими розпорядчими документами розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

3.4. Відкриття реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків визначено в Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства, затверджені наказом Державного казначейства України від 02.12.2002 № 221 та зареєстровані в Міністерстві юстиції України 17.12.2002 за № 976/7264.

Порядок відкриття поточних рахунків в установах банків визначено Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 12.11.2003 № 492 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 17.12.2003 за № 1172/8493.

Порядок проведення операцій на поточних рахунках, відкритих в установах банків, визначається нормативними документами Національного банку України відповідно до чинного законодавства.

3.5. Для обліку руху і наявності коштів на поточних рахунках в установах банків передбачений рахунок 31 "Рахунки в банках" з розподілом на субрахунки:

311 "Поточні рахунки на видатки установи";

312 "Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам";

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

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

315 "Поточні рахунки для обліку депозитних сум";

316 "Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду";

318 "Поточні рахунки в іноземній валюті";

319 "Інші поточні рахунки".

3.6. На субрахунок 311 "Поточні рахунки на видатки установи" обліковуються кошти загального фонду бюджету, що надійшли в розпорядження установи на її утримання та/або на централізовані заходи, що передбачені загальним фондом кошторису.

На субрахунок 312 "Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам" головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, обліковуються кошти, що надійшли для переказів підвідомчим установам.

На субрахунок 313 "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги" обліковуються кошти, що надійшли на ім'я установи як: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримують бюджетні установи від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримують бюджетні установи від реалізації майна.

На субрахунок 314 "Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень" обліковуються кошти, які надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень, а також як гранти, да-

рунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи (у грошовій та в натуральній формі).

На субрахунку 315 "Поточні рахунки для обліку депозитних сум" обліковуються депозитні кошти, які надійшли на ім'я установи і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку 316 "Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду" обліковуються кошти установ, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

На субрахунку 318 "Поточні рахунки в іноземній валюті" обліковуються кошти установи в іноземній валюті на рахунку в установі банку.

На субрахунку 319 "Інші поточні рахунки" обліковуються інші кошти, що перебувають в установах банків на поточних рахунках, відкритих на ім'я установи і не зазначених в субрахунках 311-318.

Субрахунки рахунку 31 (крім 318, 319) використовуються тільки тими установами, які згідно з чинним законодавством України не переведені на казначейське обслуговування кошторисів.

3.7. Для обліку руху і наявності коштів установи, які зберігаються на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, призначено рахунок 32 "Рахунки в казначействі" з розподілом на субрахунки:

321 "Реєстраційні рахунки";

322 "Особові рахунки";

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

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

325 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум";

326 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду";

328 "Інші рахунки в казначействі".

3.8. На субрахунку 321 "Реєстраційні рахунки" обліковуються кошти, отримані із загального фонду бюджету на утримання установи та на централізовані заходи відповідно до кошторису.

На субрахунку 322 "Особові рахунки" головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, обліковуються кошти, призначені для переказів підвідомчим установам.

На субрахунку 323 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги" обліковуються кошти, що надійшли установі як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримують бюджетні установи від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримують бюджетні установи від реалізації майна.

На субрахунку 324 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень" обліковуються кошти, які надійшли установі для виконання окремих доручень, а також як гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують установи (в грошовій та в натуральній формі).

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

На субрахунку 326 "Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду" обліковуються кошти установи, що належать до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

На субрахунку 328 "Інші рахунки в казначействі" обліковуються кошти, що надходять на ім'я установи і не зазначені в субрахунках 321-326.

3.9. Залежно від кількості рахунків, відкритих в органах Державного казначейства (установах банків) за кожним видом коштів (кошти загального та спеціального фондів за джерелами формування спеціального фонду), субрахунки рахунків 31 "Рахунки в банках" та 32 "Рахунки в казначействі" розподіляються на рахунки третього порядку (311-1, 311-2, 321-1, 321-2 та ін.).

Крім того, якщо нормативно-правовими актами передбачено більшу деталізацію власних коштів установи, ніж порядком відкриття рахунків в органах Державного казначейства (установах банків), то субрахунки рахунків 31 "Рахунки в банках" та 32 "Рахунки в казначействі" додатково розподіляються на рахунки четвертого, п'ятого порядків (313-1-1, 313-1-2, 323-1-1, 323-1-2 та інші).

3.10. За дебетом субрахунків рахунків 31 та 32 обліковуються суми бюджетних асигнувань, власних надходжень та інших доходів, а також суми, що надходять на ім'я 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 та 32 відображаються суми проведених оплат видатків установи, суми помилково та зайво перерахованих коштів, внутрішньовідомчі розрахунки, при цьому дебетуються відповідні субрахунки рахунків 30, 35, 36, 50, 52, 60, 63, 64, 65, 67, 68, 70, 71, 81, 82.

Облік коштів, які надходять і використовуються в іноземній валюті, здійснюється згідно з вимогами, визначеними у Порядку відображення в обліку операцій в іноземній валюті, затвердженому наказом Державного казначейства України від 24.07.2001 № 126 та зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 06.08.2001 за № 670/5861.

Щомісяця, при зміні курсу іноземної валюти, нараховується курсова різниця на кошти, що перебувають на валютному рахунку: при збільшенні курсу — за дебетом субрахунку 318 "Поточні рахунки в іноземній валюті" та

кредитом субрахунку 442 "Інша переоцінка", а при зменшенні курсу проводиться зворотна операція.

Відображення проведених операцій здійснюється в регістрах бухгалтерського обліку згідно з Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядком їх складання, затвердженою наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 і зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 31.08.2000 за № 570/4791.

Курсова різниця на кошти, що перебувають на рахунках установи в установах банків, відображається у кореспонденції з субрахунком 442 "Інша переоцінка".

Залишки коштів у бухгалтерському обліку за субрахунками рахунків 31 та 32 повинні відповідати залишкам коштів за випискою органу Державного казначейства та/або установи банку з відповідного реєстраційного, спеціального реєстраційного, особового, поточного рахунку установи.

3.11. Облік касових видатків установи ведеться в Картці аналітичного обліку касових видатків, форма та порядок заповнення якої встановлений наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 № 100 "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 25.10.2000 за № 747/4968.

Облік касових видатків ведеться в 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 ім'я установи. У централізованих бухгалтеріях облік касових видатків ведеться додатково в розрізі установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією.

Крім того, якщо нормативно-правовими актами передбачено більшу деталізацію власних коштів установи, ніж порядком відкриття рахунків в органах Державного казначейства (установах банків), то Картки аналітичного обліку касових видатків ведуться додатково за деталізацією згідно з цими нормативно-правовими актами.

У картках підбиваються підсумки за місяць і з початку року. У підсумку видатків суми, що надійшли на відновлення касових видатків, рахуються з мінусом.

Аналітичний облік операцій за сумами, отриманими на виконання окремих доручень, ведеться додатково в розрізі надавачів сум за дорученням.

3.12. Протягом місяця облік операцій з 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.

Меморіальні ордери складаються за кожним рахунком окремо: особовим, реєстраційним, поточним.

Облік операцій з отримання власних надходжень та інших коштів спеціального фонду бюджету на спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, а також перерахування 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 номерів відповідно № 2-1, 2-2, 2-3, 3-1, 3-2, 3-3 та ін.

4. Інші кошти

4.1. На рахунках цієї групи обліковуються оборотні активи установи у формі еквівалентів грошових коштів, тобто коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин (смарт-картках), харчування та ін., оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, пансіонати, в оплачених проїзних документах тощо. Також на рахунках цієї групи обліковуються кошти в дорозі.

4.2. Акредитиви можуть застосовуватися установами як за коштами загального, так і спеціального фондів бюджету.

Порядок оформлення акредитивів і строки їх дії для установ, що здійснюють казначейське обслуговування кошторисів, установлюється Державним казначейством України, для установ, рахунки яких згідно з чинним законодавством залишені в установах банків, — Національним банком України.

Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачаються договором.

Строк дії акредитива встановлюється відповідно до чинного законодавства.

4.3. 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 розрахування ними визначаються нормативними документами Національного банку України відповідно до чинного законодавства.

4.4. При отриманні горючих і мастильних матеріалів деякі установи застосовують смарт-картки. Порядок відображення в обліку придбання горючих і мастильних матеріалів з застосуванням смарт-карти відрізняється від відображення операцій з придбання цих матеріалів за талонами лише тим,

що вартість самої смарт-картки потрібно обліковувати як малоцінні і швидкозношувані предмети.

4.5. 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.

4.6. Для обліку коштів, інших, ніж ті, що обліковуються на рахунках 30, 31, 32, передбачено рахунок 33 "Інші кошти", який розподіляється на субрахунки:

331 "Грошові документи в національній валюті";

332 "Грошові документи в іноземній валюті";

333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті";

334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті".

4.7. На субрахунку 331 "Грошові документи в національній валюті" ведеться облік грошових документів установи, що отримані за вартістю в національній валюті.

На субрахунку 332 "Грошові документи в іноземній валюті" ведеться облік грошових документів установи, що отримані за вартістю в іноземній валюті.

4.8. За дебетом субрахунків 331 та 332 відображається сума виставлених акредитивів, отриманих талонів (смарт-карт), путівок та інших грошових документів у національній або іноземній валюті, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 30, 31, 32, 36, 51, 60, 62, 63, 67.

За кредитом відображаються використані акредитиви або суми повернутих коштів за невикористаними акредитивами, видані талони, путівки та інші грошові документи, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 30, 31, 32, 36, 51, 60, 62, 63, 67, 80, 81.

4.9. На субрахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" обліковуються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

На субрахунку 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті" обліковуються кошти в іноземній валюті, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, а будуть зараховані в наступному місяці.

4.10. За дебетом субрахунків 333 та 334 відображаються грошові кошти в дорозі, при цьому кредитуються субрахунки рахунків 68, 70, 71. За кредитом, після зарахування грошових сум на відповідні рахунки на підставі виправдних документів, відображається списання грошових коштів в дорозі, при цьому дебетуються субрахунки рахунків 31, 32.

4.11. 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.

4.12. 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. Короткострокові векселі одержані

5.1. На рахунку цієї групи обліковуються оборотні активи установи у вигляді короткострокових векселів, що одержані установою відповідно до чинного законодавства України.

5.2. Установи мають право отримувати короткострокові векселі для оформлення грошового боргу за фактично отримані товари, роботи та послуги, якщо інше не передбачено чинним законодавством України.

Порядок здійснення операцій з векселями регламентується Законом України "Про обіг векселів в Україні".

5.3. Для обліку одержаних короткострокових векселів передбачений рахунок 34 "Короткострокові векселі одержані", який розподіляється на субрахунки:

341 "Векселі, одержані в національній валюті";

342 "Векселі, одержані в іноземній валюті".

5.4. На субрахунку 341 "Векселі, одержані в національній валюті" обліковуються короткострокові векселі, одержані в національній валюті.

На субрахунку 342 "Векселі, одержані в іноземній валюті" обліковуються короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті.

5.5. 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.

5.6. 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.

5.7. Протягом місяця операції про отримані короткострокові векселі групуються у меморіальному ордері форми № 274 (бюджет).

Після закінчення місяця дані меморіального ордеру переносяться до книги "Журнал-Головна".

6. Розрахунки з різними дебіторами

6.1. 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.

6.2. Усі господарські відносини установи з постачальниками товарів, робіт та послуг з покупцями, замовниками та іншими дебіторами оформляються договорами.

Форми договорів та порядок їх укладання регламентуються Цивільним кодексом України.

6.3. Договори можуть укладатися установами (крім довгострокових) виключно в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами.

Витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, не вважаються бюджетними зобов'язаннями і тому здійснюватися не можуть.

6.4. Розрахунки з юридичними та фізичними особами (крім розрахунків з підзвітними особами) за товари, роботи та послуги здійснюються після їх отримання. Попередня оплата дозволяється у випадках, визначених чинним законодавством України.

6.5. 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).

6.6. 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".

Субрахунок застосовується виключно в науково-дослідних установах, навчальних закладах професійно-технічної освіти, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах.

6.7. За дебетом субрахунка 351 записуються суми авансових платежів та попередньої оплати, сплачених установою в рахунок виконання договорів з придбання товарів, робіт та надання послуг, і вартість товарів, робіт та послуг, виконаних установою, при цьому кредитується субрахунок рахунків 31,

32, 63, 71, 72, 74. За кредитом субрахунка 351 і дебетом субрахунків рахунків 30, 31, 32, 34, 63, 64, 65, 67, 81, 82 відображаються прийняті в рахунок сплаченого установою авансу і попередньої оплати товари, роботи та послуги та отримана плата за виконані установою роботи, послуги та за надані товари.

6.8. Для обліку розрахунків з іншими дебіторами установи призначений рахунок 36 "Розрахунки з різними дебіторами", який розподіляється на субрахунки:

361 "Розрахунки в порядку планових платежів";

362 "Розрахунки з підзвітними особами";

363 "Розрахунки з відшкодування завданні збитків";

364 "Розрахунки з іншими дебіторами".

6.9. 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.

У платіжних дорученнях на перерахування планових платежів у графі "Призначення платежу" установою зазначається "Плановий платіж за договором від __ 200 __ р.", а також строк платежу і цільове призначення перерахованих сум.

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".

6.10. За дебетом субрахунка 361 і кредитом субрахунків рахунків 31, 32 відображаються кошти, перераховані в рахунок планових платежів. За кредитом субрахунка 361 та дебетом відповідних субрахунків рахунка 23 відображаються отримані матеріальні цінності.

6.11. До розрахунків з дебіторами установи відносяться розрахунки з підзвітними особами, для операцій з якими призначений субрахунок 362 "Розрахунки з підзвітними особами".

6.12. 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.

6.13. 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 та зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за № 40/10320.

6.14. Витрати на службові відрядження здійснюються у відповідності з Інструкцією про службові відрядження у межах України та за кордон, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 31.03.98 за № 218/2658, зі змінами та доповненнями.

Службове відрядження в межах України та за кордон оформлюється посвідченням про відрядження за формою, затвердженою наказом Державної податкової адміністрації України від 28.07.97 № 260 і зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 14.08.97 за № 311/2115.

Відповідно до Інструкції про службові відрядження у межах України та за кордон установа чи організація, що відряджає працівника, зобов'язана забезпечити його грошовими коштами (авансом) у розмірах, установлених нормативно-правовими актами про службові відрядження.

При направленні у відрядження за кордон працівники обов'язково забезпечуються коштами в національній валюті тієї країни, куди вони відряджаються, або у вільно конвертованій валюті як аванс на поточні витрати в розмірах згідно з установленими нормами.

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".

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

6.16. 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 належать утриманню з посадових осіб, винних у порушенні витрачання коштів на службові відрядження, та інші призначені до утримання суми.

Для обліку таких розрахунків передбачений субрахунок 363 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків".

6.17. Відшкодування сум збитків, завданих установі, визначається відповідно до Закону України "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 січня 1996 року № 116.

Відповідно до наведеного вище Порядку із стягнутих сум здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

6.18. При встановленні недостач і втрат, визначених в акті перевірки або за результатами інвентаризації, відповідні матеріали протягом п'яти днів після виявлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів.

6.19. 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 субрахунка 363 і дебетом субрахунків рахунків 30, 31, 32 відображаються суми, що надійшли на відшкодування завданого установі збитку.

6.20. Для обліку розрахунків з дебіторами установи, що не враховані в операціях за субрахунками 351, 361, 362, 363, передбачений субрахунок 364 "Розрахунки з іншими дебіторами".

До розрахунків з іншими дебіторами належать розрахунки:

з підприємствами, установами, організаціями шляхом попередньої оплати за товари, роботи та послуги, які отримає установа в майбутньому (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.

6.21. За дебетом субрахунка 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 субрахунка 364 відображаються:

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

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

Залишок 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.

6.22. 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 № 100 "Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 25.10.2000 за № 747/4968.

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.

Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків ведеться у довільній формі за кожною винною особою із зазначенням прізвища, імені та по батькові, займаної посади, дати виникнення недостачі та її суми.

6.23. 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).

Розрахунки з підзвітними особами групуються у меморіальному ордері № 8 — Накопичувальній відомості за розрахунками з підзвітними особами ф. № 386 (бюджет).

Розрахунки з відшкодування завданих збитків відображаються в меморіальних ордерах №№ 1, 2, 3, 8, 9, 10, 12, 13 або в меморіальному ордері ф. № 274 (бюджет).

Протягом місяця облік розрахунків з іншими дебіторами установи ведеться у Накопичувальній відомості за розрахунками з іншими дебіторами 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".

Начальник Управління з виконання бюджетів,
бухгалтерського обліку та звітності

Н. І. Сушко

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Державного казначейства України

24.07.2001 № 126 (у редакції наказу

Державного казначейства України

від 27.05.2005 № 96)

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

від 6 серпня 2001 р. за № 670/5861

ПОРЯДОК

відображення в обліку операцій в іноземній валюті

1. Загальні положення

1.1. Центральні органи виконавчої влади, інші головні розпорядники бюджетних коштів, установи, організації, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів (далі — бюджетні установи), операції в іноземній валюті відображають у бухгалтерському обліку згідно з вимогами цього Порядку.

1.2. Терміни, які використовуються в цьому Порядку, мають таке визначення.

Валютний курс — співвідношення грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни, встановлене Національним банком України.

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

Іноземна валюта — валюта інша, ніж валюта звітності.

Валюта звітності — грошова одиниця України.

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

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

Немонетарні статті — статті балансу, що відображають основні засоби, матеріали та інші статті, які не відносяться до монетарних.

Операції в іноземній валюті — операції, за якими відображаються надходження та розрахунки в іноземній валюті.

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

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

Донор — іноземна держава, уряд та уповноважені урядом іноземної держави органи, іноземний муніципальний орган або міжнародна організація, що надають міжнародну технічну допомогу відповідно до міжнародних договорів України.

Реципієнт — бюджетна установа, яка безпосередньо одержує міжнародну технічну допомогу згідно з проектом (програмою).

Резиденти — юридичні особи та суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені та здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території.

1.3. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті бюджетними установами ведеться за субрахунками, встановленими Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 20.12.99 за № 890/4183 (зі змінами).

Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ встановлені субрахунки, які безпосередньо призначені для відображення операцій в іноземній валюті:

субрахунок 302 "Каса в іноземній валюті" призначений для відображення готівки в іноземній валюті;

субрахунок 318 "Поточні рахунки в іноземній валюті" передбачений для обліку іноземної валюти бюджетних установ, що знаходиться на рахунках в установах банків.

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.).

1.4. Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті відображається в реєстрах бухгалтерського обліку (меморіальних ордерах, відомостях, картках тощо) у національній валюті України шляхом перерахунку суми іноземної валюти за валютним курсом з одночасним відображенням операцій в іноземній валюті.

Меморіальні ордери складаються відповідно до Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженої наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 31.08.2000 за № 570/4791 (із змінами), окремо для кожного виду валюти та нумеруються відповідно № 1-1, 1-2, 1-3, 2-1, 2-2 та ін.

1.5. Бухгалтерські проведення щодо операцій з отримання, купівлі-продажу та використання іноземної валюти відображені в Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 14.08.2000 за № 497/4718 (у редакції наказу

Державного казначейства України від 14.02.2005 № 28, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 04.03.2005 за № 288/10568).

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

1.7. У фінансовому звіті, який складається в національній валюті України: монетарні статті в іноземній валюті відображаються в національній валюті України з використанням валютного курсу на звітну дату;

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

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

1.8. Головні розпорядники бюджетних коштів (розпорядники коштів другого рівня), що мають підвідомчі бюджетні установи, розташовані за межами України, складають фінансову звітність з урахуванням таких вимог до перерахунку статей фінансової звітності з іноземної валюти у національну:

усі статті звітності (крім статей доходів та витрат) бюджетної установи, розташовані за межами України, перераховуються в національну валюту України за валютним курсом на звітну дату;

статті доходів та витрат бюджетної установи, розташовані за межами України, перераховуються в національну валюту України за середньозваженим валютним курсом.

1.9. Розпорядники бюджетних коштів (реципієнти), які отримують від донорів міжнародну технічну допомогу в іноземній валюті, операції з отримання, купівлі-продажу та використання іноземної валюти у бухгалтерському обліку відображають відповідно до вимог цього Порядку.

1.10. При проведенні операцій в іноземній валюті розпорядниками бюджетних коштів складається Довідка про операції в іноземній валюті (додаток), яка подається до органу Державного казначейства України не пізніше останнього робочого дня місяця.

2. Операції в іноземній валюті

2.1. Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті. Зокрема, до них належать операції:

- купівлі устаткування, товарів, сировини, робіт, послуг;
- продажу готової продукції, товарів, робіт, послуг;
- фінансових інвестицій в іноземній валюті;
- відшкодування витрат працівників на закордонні відрядження тощо.

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

Аванси, попередня оплата, надані бюджетною установою (одержані від інших осіб) в іноземній валюті, перераховуються у національну валюту України із застосуванням валютного курсу на дату сплати (одержання) авансу, попередньої оплати.

Фактичні витрати відрядженого працівника в іноземній валюті, які визначаються згідно із затвердженням звітом про використання коштів, але не більше суми авансу, перераховуються у національну валюту України за валютним курсом на дату отримання авансу.

У разі, якщо фактичні витрати працівника в іноземній валюті у затвердженому звіті про використання коштів більші отриманого авансу, то таке перевищення підлягає перерахунку у національну валюту України за валютним курсом на дату затвердження звіту про використання коштів.

2.2. Купівля іноземної валюти розпорядниками бюджетних коштів здійснюється через уповноважені банки. При купівлі іноземної валюти розпорядники бюджетних коштів перераховують кошти в національній валюті України установі уповноваженого банку, при цьому дебетують субрахунок 364 "Розрахунки з іншими дебіторами" та кредитують субрахунок обліку коштів класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи".

Придбана іноземна валюта зараховується на поточний валютний рахунок, відкритий в установі уповноваженого банку на ім'я бюджетної установи. Розпорядники бюджетних коштів при цьому дебетують субрахунок 318 "Поточні рахунки в іноземній валюті" та кредитують субрахунок 364 "Розрахунки з іншими дебіторами". Одночасно при проведенні таких операцій сплачуються збір на обов'язкове пенсійне страхування та вартість послуг установи банку за купівлю іноземної валюти, які відносяться на фактичні видатки.

Невикористаний залишок коштів у національній валюті України зараховується на рахунок обліку коштів, з якого проводилося перерахування для придбання іноземної валюти, при цьому розпорядники бюджетних коштів дебетують субрахунок обліку коштів класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи" та кредитують субрахунок 364 "Розрахунки з іншими дебіторами".

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

Курсові різниці на залишки коштів на звітну дату відображаються в обліку розпорядників бюджетних коштів у такому порядку:

- при збільшенні валютного курсу дебетується субрахунок 318 та кредитується субрахунок 442, одночасно проводиться бухгалтерське проведення за дебетом субрахунку 442 та кредитом субрахунку 701-702, 711-713;

- при зменшенні курсу дебетується субрахунок 442 та кредитується субрахунок 318, одночасно проводиться бухгалтерське проведення за дебетом субрахунку 701-702, 711-713 та кредитом субрахунку 442.

Сума курсової різниці наводиться у формах фінансової звітності в графі "Надійшло коштів". Інформація, зазначена в цій графі, має відповідати залишку за субрахунком 701-702, 711-713, що склався на звітну дату.

Розпорядники бюджетних коштів проводять переоцінку зобов'язань, узятих в іноземній валюті, на дату проведення операції та на звітну дату.

Відображення в бухгалтерському обліку курсової різниці здійснюється у такому порядку:

- при збільшенні валютного курсу дебетується субрахунок 801-802, 811-813 та кредитується субрахунок 442, одночасно проводиться бухгалтерське проведення за дебетом субрахунку 442 та кредитом субрахунку 364, 675;
- при зменшенні курсу дебетується субрахунок 442 та кредитується субрахунок 801-802, 811-813, одночасно проводиться бухгалтерське проведення за дебетом субрахунку 364, 675 та кредитом субрахунку 442.

Сума курсової різниці наводиться у формах фінансової звітності в графі "Фактичні видатки".

2.3. При надходженні коштів в іноземній валюті розпорядники бюджетних коштів дебетують субрахунок обліку коштів 318 "Поточні рахунки в іноземній валюті" та кредитують субрахунок класу 7 "Доходи".

При проведенні операцій з конвертації іноземної валюти на національну валюту України розпорядники бюджетних коштів дебетують субрахунок 364 "Розрахунки з іншими дебіторами" та кредитують субрахунок 318 "Поточні рахунки в іноземній валюті". Кошти, конвертовані в національну валюту України, зараховуються на поточний рахунок, відкритий на ім'я бюджетної установи в установі банку, при цьому розпорядники бюджетних коштів дебетують субрахунок обліку коштів класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи" та кредитують субрахунок 364 "Розрахунки з іншими дебіторами". Одночасно при проведенні таких операцій сплачується вартість послуг установи банку, яка відноситься на фактичні видатки.

При перерахуванні коштів у національній валюті України на рахунок, відкритий на ім'я бюджетної установи в органі Державного казначейства України, розпорядники бюджетних коштів дебетують субрахунок класу 7 "Доходи" та кредитують субрахунок обліку коштів класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи". Такі суми коштів при проведенні зазначених операцій відображаються у Довідці про операції в іноземній валюті зі знаком мінус.

При надходженні коштів на рахунок, відкритий на ім'я бюджетної установи в органі Державного казначейства України, розпорядники бюджетних коштів дебетують субрахунок обліку коштів класу 3 "Кошти, розрахунки та інші активи" і кредитують субрахунок класу 7 "Доходи".

2.4. Загальні принципи валютного регулювання, повноваження бюджетних установ і функції банків та інших фінансових установ України в регулюванні валютних операцій, права й обов'язки суб'єктів валютних відносин, порядок здійснення валютного контролю, відповідальність за порушення валютного законодавства визначає Декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.93 № 15-93 "Про систему валютного регулювання і валютного контролю".

Порядок розрахунків в іноземній валюті при здійсненні експортно-імпортних операцій та відповідальність за недотримання термінів розрахунків встановлено Законом України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті".

Порядок підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України, які підтримуються міжнародними фінансовими організаціями, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.10.2001 № 1317.

Порядок залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.02.2002 № 153 "Про створення єдиної системи залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги".

Начальник Управління методології
з виконання бюджетів, бухгалтерського
обліку та звітності

Н. І. Сушко

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Державного казначейства України

17.07.2000 № 64 (у редакції наказу

Державного казначейства України від

21.02.2005 № 30)

ІНСТРУКЦІЯ

з обліку необоротних активів бюджетних установ

1. Загальні положення

1.1. Ця Інструкція визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та незавершене капітальне будівництво бюджетних установ.

1.2. 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.

1.3. 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.

1.4. Для відображення в бухгалтерському обліку необоротних активів у План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 і зареєстрований в Міністерстві юстиції України 20.12.99 за № 890/4183 (із змінами) (далі — План рахунків), уключені такі синтетичні рахунки:

10 "Основні засоби";

11 "Інші необоротні матеріальні активи";

12 "Нематеріальні активи";

13 "Знос необоротних активів";

14 "Незавершене капітальне будівництво".

1.5. У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображаються необоротні активи, розподіляється 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.

1.6. Зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться у разі індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства України, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів.

1.7. Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів проводиться згідно з коефіцієнтом індексації, який визначається за формулою, передбаченою пунктом 8.3.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". У формулі застосовується індекс інфляції року, який щорічно визначається Державним комітетом статистики України. Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися за самостійним рішенням керівника установи. При проведенні індексації одночасно проводиться індексація суми зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації.

1.8. Індексація балансової вартості об'єктів житлового фонду проводиться за Методикою визначення балансової вартості об'єктів житлового фонду, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 09.03.95 № 163 (із змінами), дія якої поширюється на всі житлові будинки і належні до них будівлі та споруди незалежно від форм власності.

1.9. Індексація грошової оцінки земель проводиться відповідно до Порядку проведення індексації грошової оцінки земель, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2000 № 783.

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

Переоцінювання необоротних активів бюджетних установ проводиться постійно діючою комісією (далі — комісія), яка призначається наказом керівника установи щорічно і діє протягом року у складі:

- керівника або заступника (голова комісії);

- головного бухгалтера або його заступника (в установах і організаціях, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які здійснюють облік необоротних активів;
- особи, на яку покладено відповідальність за збереження необоротних активів;
- інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінювання кожної окремої одиниці необоротних активів і встановлюються нові ціни. При встановленні цін на однотипні предмети вони (ціни) у межах одного головного розпорядника бюджетних коштів повинні бути однаковими.

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

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

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

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості активів — керівника і голову комісії.

1.11. Зміна вартості необоротних активів у зв'язку з проведенням їх добудовлі, дообладнання, реконструкції, модернізації не належить до доходів установи.

1.12. Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів не збільшують вартість придбаних необоротних активів, а відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

1.13. 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.

1.14. Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартість необоротних активів, а відносяться на фактичні видатки бюджетної установи.

1.15. Роботи щодо встановлення структурованої кабельної системи, настройки локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали (кабельні лотки, монтажні панелі, розетки, коректори тощо), що використані при проведенні таких робіт, не відносяться до вартості необоротних активів, а списуються на фактичні видатки на підставі виправданих документів (договорів на роботи, актів виконаних робіт тощо).

1.16. Витрати на поточний та капітальний ремонт не відносяться на збільшення вартості необоротних активів, а відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

При проведенні ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призвів до заміни запасних частин, їх вартість не відноситься на збільшення вартості необоротних активів, а відноситься на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

1.17. Капітальні витрати на поліпшення земель включаються у вартість необоротних активів щорічно в сумі витрат, які відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведеться шляхом розподілу на такі заходи: планування земельних ділянок, викорчовування площ під оранку, очищення водоймищ із зазначенням займаної площі й вартості виконаних робіт за кожним заходом.

1.18. Капітальні вкладення в багаторічні насадження вводяться в склад необоротних активів щорічно у сумі витрат на прийняті в експлуатацію площі незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

1.19. У разі придбання (будівництва) будинків бюджетними установами, що призначені для проживання і які є власністю установи, такі будинки перебувають на бухгалтерському обліку в бюджетній установі. У такому самому порядку обліковуються житлові приміщення для військовослужбовців, які будуються у військових містечках для їх проживання.

При спорудженні житла із залученням у порядку пайової участі коштів установ, організацій та при придбанні квартир у будинках, які перебувають у комунальній власності і обліковуються в органах місцевого самоврядування, витрати, пов'язані з цим придбанням, списуються на фактичні видатки бюджетної установи.

Для правильного обліку витрат, пов'язаних з придбанням житла та самого житла, необхідно мати документальне підтвердження права власності на це житло.

1.20. Облік необоротних активів (за винятком бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довготривалого використання з науковою метою та таких, що мають обмежене використання) ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься на видатки установи.

1.21. Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за груповим обліком та номінальними цінами, включаючи вартість початкових палітурних робіт. Витрати на ремонт та реставрацію книг, у тому числі і на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не відносяться і списуються на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

1.22. Необоротні активи, які перебувають у системі одного головного розпорядника коштів і мають однакове функціональне призначення та однакову вартість, обліковуються на одних і тих же субрахунках бухгалтерського обліку.

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

1.24. Необоротні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерії та представник установи вищого рівня.

Комісія складає акт, у якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види. Оцінювання необоротних активів здійснюється відповідно до Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні". При отриманні необоротних активів, що були у користуванні, вказується процент їх зносу. Дані акта відображаються в бухгалтерському обліку. Одночасно проставляється інвентарний номер, про що робиться запис в акті прийняття цінностей.

2. Основні засоби

2.1. 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).

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Строк корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлюється єдиний строк їх корисної експлуатації.

При визначенні строку корисної (очікуваної) експлуатації основних засобів слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта установою з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Відмінною рисою основних засобів є не їх довговічність з точки зору фізичної суті, а можливість багаторазово або безперервно використовувати протягом тривалого періоду часу.

2.2. До основних засобів належать незалежно від вартості:

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

5) документація з типового проектування.

2.3. Для обліку власних та отриманих на умовах фінансового лізингу основних засобів у Плані рахунків передбачено рахунок 10 "Основні засоби", який розподіляється на субрахунки:

- 101 "Земельні ділянки";
- 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель";
- 103 "Будинки та споруди";
- 104 "Машини та обладнання";
- 105 "Транспортні засоби";
- 106 "Інструменти, прилади та інвентар";
- 107 "Робочі і продуктивні тварини";
- 108 "Багаторічні насадження";
- 109 "Інші основні засоби".

2.4. 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.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Внутрішня телефонна та комп'ютерні мережі, системи безпеки (відеоспостереження) та комплекс охоронно-пожежної сигналізації можуть обліковуватись як окремий інвентарний об'єкт основних засобів. Зокрема, всі складові, що входять до цілісного майнового комплексу, кожний окремо може обліковуватися як окремий інвентарний об'єкт. Разом з тим, у разі пере-

давання цього комплексу при проведенні демонтажу всі складові оприбутковуються як окремі інвентарні об'єкти.

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

Інвентарним об'єктом за субрахунком 103 "Будинки та споруди" є кожна окрема будівля. До її складу входять усі потрібні для експлуатації і розміщення всередині нього комунікації, тобто: система опалення приміщення, включаючи котельну установку для опалення (якщо остання знаходиться в самому приміщенні), внутрішня мережа водогазопроводу і каналізації з усіма пристроями, внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною арматурою, внутрішні телефонні й сигналізаційні мережі та вентиляційні пристрої загальносанітарного значення, підйомники (ліфти).

Якщо будівлі стоять поруч і мають загальну стіну, але кожна з них — самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Земля і будівлі, розташовані на ній, є окремими основними засобами і в бухгалтерському обліку відображаються окремо.

Надвірні приміщення, огорожі та інші надвірні споруди, що обслуговують будівлю (сарай, паркан, колодязь), становлять разом з нею один інвентарний об'єкт. Якщо ці будівлі та споруди обслуговують два і більше приміщень, вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами.

Зовнішні прибудови до будівлі, що мають самостійне господарське значення, приміщення котельних, які стоять окремо, а також капітальні надвірні прибудови (склади, гаражі) вважаються також самостійними інвентарними об'єктами.

2.6. Земельні ділянки обліковуються на підставі державних актів, якими посвідчується право власності на земельну ділянку або право постійного користування та встановлюються площа та вартість переданих земельних ділянок.

3. Інші необоротні матеріальні активи

3.1. Інші необоротні матеріальні активи — усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не увійшли до переліку основних засобів.

3.2. Для необоротних активів у матеріальній формі, що не увійшли до рахунку 10 і за якими застосовується спрощений, груповий або інший специфічний порядок обліку, у Плані рахунків призначений рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи", що поділяється на субрахунки:

111 "Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок";

112 "Бібліотечні фонди";

113 "Малоцінні необоротні матеріальні активи";

114 "Білизна, постільні речі, одяг та взуття";

115 "Тимчасові нетитульні споруди";

116 "Природні ресурси";

117 "Інвентарна тара";

118 "Матеріали довготривалого використання для наукових цілей";

119 "Необоротні матеріальні активи спеціального призначення".

3.3. Малоцінні необоротні матеріальні активи включають:

1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);

2) бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;

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

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

5) предмети, призначені для видачі напрокат;

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

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

3.4. Тимчасові нетитульні споруди включають:

1) тимчасові нетитульні споруди, пристосування і пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт;

2) сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі у лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки та ін.).

4. Нематеріальні активи

4.1. 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.

4.2. У Плані рахунків на рахунку 12 "Нематеріальні активи" обліковуються з розподілом на субрахунки:

121 "Авторські та суміжні з ними права";

122 "Інші нематеріальні активи".

4.3. Нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому чинним законодавством України.

4.4. На облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості.

4.5. Придбаний об'єкт авторського права на умовах користування ним, без передавання прав на володіння або розпорядження, не обліковується у складі нематеріальних активів. Витрати, пов'язані з придбанням (створенням) таких об'єктів, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

4.6. Нематеріальні активи відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за первісною вартістю (за фактичними витратами на їх придбання та виготовлення), а об'єкти, які переоцінювались, — відновлювальною вартістю.

4.7. Зміна первісної вартості нематеріальних активів допускається лише у випадках переоцінки та модернізації відповідних об'єктів.

4.8. Для організації обліку та забезпечення контролю за зберіганням нематеріальних активів кожному об'єкту незалежно від того, чи перебуває він в експлуатації або на складі, присвоюється інвентарний номер.

4.9. Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені витрати на:

- дослідження;
- підготовку і перепідготовку кадрів.

5. Незавершене капітальне будівництво

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

5.2. 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 розподіляється 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".

5.3. Виконані будівельно-монтажні роботи відносяться установою на фактичні видатки для відображення накопичення сум за незавершеним капітальним будівництвом. Затрати за незакінченими або закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, які були списані на результати виконання кошторису, обліковуються на рахунку 14 "Незавершене капітальне будівництво" (крім випадків, викладених у пунктах 1.17 та 1.18 цієї Інструкції).

5.4. 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.

5.5. Взяття на облік необоротних активів, які вводяться в експлуатацію після закінчення будівництва (виготовлення, розробки), проводиться на підставі акта приймальної комісії про прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом (виготовленням, розробкою) об'єкта установою, у кошторисі якої були закладені такі витрати. 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.

6. Відображення переміщення необоротних активів у реєстрах бухгалтерського обліку

6.1. Бухгалтерський облік необоротних активів повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових реєстрах надходження необоротних активів, їх переміщення всередині установи, вибуття з установи та надавати достатні дані для здійснення контролю за збереженням та правильним використанням кожного об'єкта необоротних активів.

Надходження необоротних активів супроводжується відкриттям інвентарних карток їх обліку, присвоєнням їм інвентарних номерів та проведенням потрібних записів у реєстрах аналітичного обліку.

6.2. З метою своєчасного відображення надходження, вибуття, ліквідації та руху необоротних активів аналітичний облік необоротних активів бюд-

жетними установами ведеться за місцем зберігання (експлуатації) та в бухгалтерії за типовими формами: ОЗ-1 (бюджет) "Акт прийняття-передачі основних засобів", ОЗ-2 (бюджет) "Акт прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів", ОЗ-3 (бюджет) "Акт про списання основних засобів", ОЗ-4 (бюджет) "Акт про списання автотранспортних засобів", ОЗ-5 (бюджет) "Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури", 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", ОЗ-10 (бюджет) "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів", ОЗ-11 (бюджет) "Інвентарний список основних засобів", ОЗ-12 (бюджет) "Відомість нарахування зносу на основні засоби", які затверджені спільним наказом Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 02.12.97 № 125/70 "Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів та Інструкції з їх складання", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 22.12.97 за № 612/2416.

6.3. Прийняття необоротних активів проводиться на підставі "Акта прийняття-передачі основних засобів" форми ОЗ-1 (бюджет). Оформлення прийняття окремих предметів необоротних активів дозволяється безпосередньо на підставі документів, що стали підставою для отримання цінностей (рахунків-фактур та ін.).

6.4. Типова форма ОЗ-1 (бюджет) "Акт прийняття-передачі основних засобів" застосовується для оформлення приймання-передавання необоротних активів і складається на кожний окремий об'єкт, який надходить шляхом придбання або безоплатної передачі від інших організацій. На об'єкт, що був в експлуатації, робиться запис на суму зносу.

Для прийняття об'єктів наказом керівника установи створюється комісія, яка складає акт у двох примірниках: один — для установи, яка здає, другий — для установи, яка приймає. Акт затверджується керівником установи.

Після оформлення у термін, встановлений графіком документообігу бюджетних установ, акт разом з технічною документацією, що стосується даного активу, передається в бухгалтерію (централізовану бухгалтерію).

Для оформлення приймання декількох об'єктів однотипних необоротних активів, які мають однакову вартість (господарський інвентар, інструменти, обладнання, білизна, постільні речі та ін.), дозволяється складання загального акта приймання необоротних активів.

6.5. Бухгалтерський облік надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги бухгалтерія та матеріально відповідальні особи відображають в облікових регістрах за діючим порядком, але окремо від матеріаль-

них цінностей, придбаних установою за рахунок коштів загального та спеціального фондів кошторису.

6.6. При надходженні необоротних активів в установу (на склад) матеріально відповідальна особа на документі постачальника або на акті приймання повинна розписатися в одержанні цих цінностей і прийняти їх на відповідальне зберігання.

6.7. За місцем зберігання всі необоротні активи повинні перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб, які призначаються наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження необоротних активів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. При зміні матеріально відповідальної особи та у випадках, передбачених чинним законодавством України (стихійне лихо, крадіжка тощо), здійснюється інвентаризація необоротних активів, які перебувають на зберіганні, відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затвердженої наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 № 90 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 16.11.98 за № 728/3168 (із змінами). За результатами інвентаризації складається акт приймання-здавання, який затверджується керівником установи.

6.8. Особи, відповідальні за збереження необоротних активів, ведуть інвентарні списки необоротних активів.

6.9. "Інвентарний список основних засобів" — типова форма ОЗ-11 (бюджет) застосовується матеріально відповідальними особами для здійснення пооб'єктного обліку необоротних активів за місцезнаходженням (місцем експлуатації) об'єктів необоротних активів.

Дані пооб'єктного обліку необоротних активів за їх місцезнаходженням (місцем експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку необоротних активів, які ведуться в бухгалтерії.

6.10. У бухгалтерії установи, з метою організації обліку і забезпечення контролю за збереженням необоротних активів, ведеться попредметний їх облік на інвентарних картках, які відкриваються на кожний інвентарний об'єкт (предмет). Однорідні активи обліковуються на картках групового обліку типової форми № ОЗ-9 (бюджет).

6.11. Для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, інструментів, виробничого (уключаючи прилади) і господарського інвентарю, транспортних засобів, вимірювальних приладів і регулювальних пристроїв, лабораторного обладнання застосовується "Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах" типової форми ОЗ-6 (бюджет). Інвентарна картка відкривається на підставі акта прийняття-передачі необоротних активів (типова форма ОЗ-1 (бюджет)), накладних, технічної та іншої супровідної докумен-

тації. Записи в інвентарній картці типової форми ОЗ-6 (бюджет) робляться на підставі перевірених документів: актів приймання про введення в експлуатацію, технічних паспортів заводів-виробників та інших документів.

Записи в картку про роботи з добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації й капітального ремонту існуючого об'єкта вносяться на підставі акта прийняття-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (типова форма ОЗ-2 (бюджет)).

У картці зазначаються дата й номер акта введення необоротних активів в експлуатацію та характерні ознаки об'єктів (предметів): креслення, модель, тип, марка, заводський номер, дата випуску (виготовлення). Крім того, записується коротка індивідуальна характеристика об'єкта (предмета). Якщо в складі обладнання, приладів, обчислювальної техніки тощо є дорогоцінні метали, то в розділі "Коротка індивідуальна характеристика об'єкта" зазначаються перелік деталей, у складі яких є дорогоцінні метали, найменування деталей та маса металу, зазначена в паспорті.

На зворотньому боці картки типової форми ОЗ-6 (бюджет) робиться запис про переміщення необоротних активів в установі.

6.12. Типова форма ОЗ-8 (бюджет) "Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)" призначена для обліку робочої, продуктивної та племінної худоби, а також багаторічних насаджень і капітальних витрат на поліпшення земель (без споруд). В інвентарних картках обліку необоротних активів типової форми ОЗ-8 (бюджет) наводиться індивідуальна характеристика тварин із зазначенням віку, масті, тавра, клички, основної прикмети, породи тощо, вказана у зоотехнічній документації. Багаторічні насадження обліковуються за інвентарними об'єктами із зазначенням виду і кількості посаджених одиниць та площі. Сума всіх витрат, що відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт, включається у вартість об'єкта.

6.13. Для обліку білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, сценічно-постановочних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають спеціальне призначення, застосовуються "Інвентарні картки групового обліку основних засобів в бюджетних установах" типової форми ОЗ-9 (бюджет).

В інвентарних картках групового обліку необоротних активів ведеться облік за матеріально відповідальними особами, за предметами одного найменування, якості матеріалу та ціни, з зазначенням номенклатурного номера.

6.14. Якщо в картку неможливо внести всі якісні й кількісні зміни характеристики об'єкта, що сталися внаслідок його реконструкції чи модернізації, її доповнюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ (у ній робиться відмітка про відкриття нової картки).

6.15. Інвентарні картки зберігаються в картотеках бухгалтерії, в яких вони розміщуються за відповідними субрахунками і групами з розподілом за

матеріально відповідальними особами, а в централізованих бухгалтеріях — додатково і за обслуговуваними установами.

6.16. 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", які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів", зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14.12.2004 за № 1580/10179.

6.17. Інвентарні картки списаних необоротних активів, після внесення в них відміток про списання, здаються в архів.

6.18. Відповідно до наказу Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 20.07.98 № 41 "Про затвердження Переліку типових документів", зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 17.09.98 за № 576/3016 (із змінами), термін зберігання інвентарних карток становить 3 роки після ліквідації необоротних активів.

Інвентарна картка обліку реалізованих або ліквідованих необоротних активів додається до документів (актів, накладних), якими було оформлено їх реалізацію або ліквідацію. Картка передається разом з реалізованим необоротним активом.

6.19. Записи в картках обліку необоротних активів здійснюються в кількісному та сумарному виразах.

6.20. Інвентарні картки обліку необоротних активів у бюджетних установах ведуться бухгалтерією в одному примірнику.

6.21. Інвентарні картки зберігаються в картотеці бухгалтерії, де їх розміщують за відповідними групами необоротних активів, а всередині груп — місцезнаходженням об'єктів (предметів) необоротних активів.

6.22. Кожному необоротному активу (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають специфічне призначення) присвоюється інвентарний номер, який має вісім знаків. Перші три знаки означають номер субрахунка, четвертий — підгрупу і останні чотири знаки — порядковий номер предмета у підгрупі. Для тих субрахунків, для яких не виділені підгрупи, четвертий знак позначається нулем.

Інвентарний номер зазначається на жетоні, який прикріплюється до об'єкта, позначається фарбою на об'єкті або проставляється іншим способом.

Якщо інвентарний об'єкт є складним і включає ті чи інші відокремлені елементи, що становлять разом з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

6.23. Для білизни, постільних речей, одягу, взуття та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються номенклатурні номери, які мають сім знаків. Перші три знаки означають субрахунок, четвертий — підгрупу і три останні знаки — порядковий номер предмета у підгрупі. При цьому предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер. Предмети маркуються спеціальним штампом незмиваючою фарбою. Штамп повинен мати найменування установи, а при здаванні предметів в експлуатацію — додатково зазначати рік і місяць видачі.

Жетони та маркувальні штампи ставляться на такому місці, щоб це не псувало зовнішнього вигляду предмета. У разі змивання маркіровки — її періодично поновлюють.

Надходження в експлуатацію немаркованої білизни, постільних речей та інших матеріальних цінностей не допускається.

6.24. Інвентарні та номенклатурні номери, присвоєні об'єкту необоротних активів, зберігаються за ними на весь період перебування їх у даній установі. Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, не повинні присвоюватись іншим об'єктам, що заново надійшли протягом трьох років.

6.25. Інвентарні номери заносяться у форму ОЗ-10 (бюджет) "Опис інвентарних карток з обліку основних засобів", яка відкривається для реєстрації відкритих інвентарних карток обліку необоротних активів. Опис складається в бухгалтерії з метою контролю за зберіганням інвентарних карток.

6.26. Описи інвентарних карток з обліку необоротних активів здаються в архів тоді, коли в останню інвентарну картку вноситься відмітка про списання об'єкта необоротних активів.

6.27. Орендовані необоротні активи обліковуються в орендарів на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" під інвентарними номерами, присвоєними їм орендодавцями.

6.28. Видача необоротних активів із складу проводиться за накладними (вимогами) ф.434, які підписуються керівником установи. При цьому накладна виписується в одному примірнику, якщо інший порядок не визначено галузевими нормативними актами, погодженими з Державним казначейством України.

6.29. Прийняття-здання необоротних активів після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації оформляється "Актом прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" типової

форми ОЗ-2 (бюджет). Акт складається у двох примірниках і підписується представником установи, уповноваженим на приймання необоротних активів після ремонту, та представником підприємства (організації), що виконувало їх ремонт, реконструкцію чи модернізацію.

В акті вказуються кошторисна вартість ремонту, реконструкції, модернізації згідно із затвердженим розрахунком витрат, необхідних для їх здійснення, і фактична вартість закінчених робіт.

Перший примірник акта здається в бухгалтерію установи, де робляться відповідні записи в інвентарних картках обліку необоротних активів. Другий примірник передають підприємству, яке виконувало ремонт, реконструкцію чи модернізацію.

Зміни в характеристиці об'єкта, пов'язані з його ремонтом, реконструкцією чи модернізацією, вносяться у відповідний розділ акта, у картку обліку необоротного активу та в технічний паспорт об'єкта.

6.30. Документи аналітичного обліку необоротних активів систематизуються за датами здійснення операцій та оформляються меморіальним ордером № 9 [ф. 438 (бюджет)], який є накопичувальною відомістю про вибуття та переміщення необоротних активів.

У накопичувальну відомість записи робляться за кожним документом, дані меморіального ордеру № 9 заносяться в книгу "Журнал-Головна".

6.31. Дані обліку необоротних активів у матеріально відповідальних осіб повинні відповідати даним обліку бухгалтерії.

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів за рахунками синтетичного та аналітичного обліку складаються оборотні відомості за кожною групою субрахунків, що об'єднуються відповідним синтетичним рахунком. Підсумки оборотів та залишків кожного субрахунку оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів та залишків даних відповідних синтетичних рахунків книги "Журнал-Головна".

Начальник управління методології
з виконання бюджету, бухгалтерського
обліку та звітності

О. О. Чечуліна

Затверджено

Наказ Державного казначейства України

08.12.2000 № 125

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

21 грудня 2000 р. за № 937/5158

Інструкція з обліку запасів бюджетних установ

1. Запаси — це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року.

Строк очікуваної експлуатації запасів установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання запасу.

2. У складі запасів обліковуються: сировина та матеріали; будівельні матеріали; обладнання, конструкції і деталі до установки; спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами; молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл; доросла худоба, вибракувана з основного стада, худоба, прийнята від населення для реалізації; малоцінні та швидкозношувані предмети; паливо; матеріали для учбових, наукових та інших цілей; запасні частини до машин і обладнання (що не можуть належати до основних засобів); продукти харчування; медикаменти і перев'язувальні засоби; господарські матеріали і канцелярське приладдя; тара; матеріали в дорозі; готова продукція та інші матеріальні ресурси установи, що передбачається використовувати протягом одного року.

3. Запаси установ розподілені на групи:

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

4. Відповідно до перелічених груп запасів клас 2 "Запаси" Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ складається з наступних синтетичних рахунків з обліку запасів:

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".

5. Для обліку запасів, що призначені для виконання науково-дослідних робіт, для використання у виробництві та капітальному будівництві передбачено рахунок 20 "Виробничі запаси", який розподіляється на субрахунки:

201 "Сировина і матеріали";

202 "Обладнання, конструкції і деталі до установки";

203 "Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами";

204 "Будівельні матеріали";

205 "Інші виробничі запаси".

6. На субрахунку 201 "Сировина і матеріали" обліковується сировина та матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва.

В установах культури на цьому субрахунку можуть обліковуватись матеріали, що дорого коштують, отримані зі складу для реставрації та ремонту виробів мистецтва, музейних цінностей та пам'яток архітектури.

7. На субрахунку 202 "Обладнання, конструкції і деталі до установки" обліковуються будівельні конструкції і деталі, зокрема: металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд; збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем (опалювальні котли, радіатори та ін.). На цьому субрахунку також обліковується вітчизняне та імпордне обладнання, що потребує монтажу і передбачене для установлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, що потребує монтажу, відноситься таке, що може бути введено в дію тільки після складання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин такого обладнання. До складу обладнання включається і контрольно-вимірювальна апаратура або інші прилади, передбачені для монтажу в складі встановленого обладнання.

8. На субрахунку 203 "Спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами" у науково-дослідних установах, організаціях, у вищих навчальних закладах обліковується спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами за конкретною темою замовника, до передачі його до наукового підрозділу.

9. На субрахунку 204 "Будівельні матеріали" обліковуються будівельні матеріали, придбані за рахунок коштів, що виділені на капітальне будівництво і призначені для будівельних та монтажних робіт:

1) силікатні матеріали — цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця;

2) лісові матеріали — ліс круглий, пиломатеріали, фанера і т.ін.;

3) будівельний метал — залізо, жерсть, сталь, цинк листовий і т.ін.;

- 4) металовироби — цвяхи, гайки, болти, залізні вироби і т.ін.;
- 5) санітарно-технічні матеріали — крани, муфти, трійники і т.ін.;
- 6) електротехнічні матеріали — кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори і т.ін.;
- 7) хімічно-москательні та інші аналогічні матеріали — фарби, оліфа, толь і т.ін.;
- 8) інші аналогічні матеріали.

На цьому субрахунку в підсобних сільських господарствах обліковуюється посадковий матеріал, придбаний за рахунок капітальних вкладень для закладення садів, ягідників, виноградників і т.ін.

10. На субрахунку 205 "Інші виробничі запаси" обліковуються усі інші запаси, які використовуються для науково-дослідних робіт за господарськими договорами та для капітального будівництва і не увійшли у запаси, що обліковуються на субрахунках 201–204.

11. 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 розподілом на субрахунки:

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

12. На субрахунку 211 "Молодняк тварин на вирощуванні" ведеться облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней за групами:

1) велика рогата худоба, телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі, корови первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від матки); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

3) вівці і молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю); молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковується також за породами.

На цьому субрахунку відображається приплід молодняку (лошат), якщо в установі є робочі коні, які утримуються за рахунок бюджетних коштів і обліковуються у складі основних засобів.

13. На субрахунку 212 "Тварини на відгодівлі" ведеться облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул за видами худоби:

- 1) велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі;
- 2) свині на відгодівлі;
- 3) вівці на нагулі та відгодівлі;
- 4) кози на нагулі та відгодівлі.

14. На субрахунку 213 "Птиця" ведеться облік наявності, надходження і вибуття всієї птиці, як молодняка, так і дорослої, за такими обліковими групами:

1) кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;

2) кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;

3) качки: молодняк; доросле стадо;

4) гуси: молодняк; доросле стадо;

5) індики: молодняк; доросле стадо;

6) цесарки: молодняк; доросле стадо;

7) перепілки: молодняк; доросле стадо.

15. На субрахунку 214 "Звірі" ведеться облік наявності, надходження і вибуття хутрових звірів за видами:

— молодняк;

— основне стадо.

16. На субрахунку 215 "Кролі" ведеться облік кролів за породами та за видами:

— молодняк;

— основне стадо.

17. На субрахунку 216 "Сім'ї бджіл" обліковуються бджолині сім'ї за кількістю сімей та їх вартістю в цілому на пасіці.

18. На субрахунку 217 "Доросла худоба, вибракувана з основного стада" ведеться облік поголів'я і первісної вартості продуктивних тварин і робочої худоби, вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без відгодівлі, за видами.

19. На субрахунку 218 "Худоба, прийнята від населення для реалізації" ведеться облік руху тварин за видами, прийнятих від населення для реалізації.

20. Для обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, тобто малоцінних предметів, які не увійшли 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.

21. На субрахунок 221 "Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації" обліковуються, з розподілом на групи, предмети, строк корисної експлуатації яких не перевищує один рік:

1) знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);

2) пилки, сучкорізи, троси для сплаву;

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

4) предмети виробничого призначення; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів;

5) господарський інвентар — предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення;

6) сценічно-постановочні засоби вартістю до 10 гривень за одиницю (комплект);

7) інші предмети, термін корисної експлуатації яких, як очікується, не перевищує один рік.

22. Субрахунок 222 "Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення" може застосовуватися установами для обліку предметів, що мають специфічне та обмежене призначення лише в окремих галузях і короткотерміновий строк застосування.

23. Матеріали і продукти харчування, що знаходяться в установі, обліковуються на рахунок 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.

24. На субрахунку 231 "Матеріали для учбових, наукових та інших цілей" обліковуються реактиви і хімікати, скло і хімпосуд, метали, електрома матеріали і радіоматеріали, радіолампи, фотоприладдя, папір для видання навчальних програм, посібників, наукових та інших робіт, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування.

25. На субрахунку 232 "Продукти харчування" обліковуються продукти харчування установ, у кошторисах яких для надання державних послуг передбачені видатки за кодом економічної класифікації видатків 1133 "Продукти харчування".

26. На субрахунку 233 "Медикаменти і перев'язувальні засоби" обліковуються медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівка для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальні засоби, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки тощо) установ, у кошторисах яких ці видатки передбачені за кодом економічної класифікації видатків 1132 "Медикаменти та перев'язувальні матеріали". На цьому субрахунку також обліковуються допоміжні та аптекарські матеріали в медичних закладах, які мають свої аптеки.

Облік медикаментів та перев'язувальних засобів додатково ведеться за окремими порядками, установленими Міністерством охорони здоров'я України*.

* Нині діють Інструкція по обліку медикаментів, перев'язувальних засобів та виробів медичного призначення в лікувально-профілактичних установах, що знаходяться на державному бюджеті СРСР, затверджена наказом Міністерства охорони здоров'я СРСР від 02.06.87 № 747 та Перелік лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку в аптечних і лікувально-профілактичних закладах, затверджений наказом Міністерства охорони здоров'я України від 30.06.94 № 117, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 28.07.94 № 174/383.

27. На субрахунку 234 "Господарські матеріали і канцелярське приладдя" обліковуються господарські матеріали і канцелярське приладдя, що використовуються для поточних потреб установи (електричні лампи, мило, щітки та ін.), будівельні матеріали для капітального і поточного ремонту.

На цьому субрахунку обліковуються медикаменти і перев'язувальні засоби установ, кошти на які передбачені у кошторисах за кодом економічної класифікації видатків 1131 "Предмети, матеріали, обладнання та інвентар".

У невеликих установах канцелярське приладдя (папір, олівці та ін.) та медикаменти (за виключенням спирту та медикаментів, що мають велику вартість), придбані і одночасно видані на поточні потреби, можуть зразу списуватися на фактичні видатки з відображенням їх загальної вартості за дебетом і кредитом субрахунку 234.

На документах, що підтверджують придбання і одержання цих цінностей, повинен бути підпис особи, яка одержала ці матеріали.

28. На субрахунку 235 "Паливо, горючі і мастильні матеріали" обліковуються всі види палива, пального і мастильних матеріалів, що знаходяться на складах або в коморах (дрова, вугілля, торф, бензин, газ, мазут, автол і т.ін.), а також безпосередньо у матеріально відповідальних осіб.

29. На субрахунку 236 "Тара" обліковується, з розподілом за групами або видами, поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки і т.ін.), як порожня, так і та, що вміщує матеріальні цінності.

30. На субрахунку 237 "Матеріали в дорозі" обліковуються матеріали, оплачені установами за поставки, які не надійшли до кінця місяця на склад, але підтверджені транспортними документами, а також матеріали, одержані на складах груп централізованого постачання і господарського обслуговування і не розподілені за установами. При надходженні матеріалів вони розписуються за відповідними субрахунками обліку матеріалів.

31. На субрахунку 238 "Запасні частини до машин і обладнання" обліковуються запасні частини, призначені для ремонту і заміни спрацьованих частин машин (медичних, електронно-обчислювальних та ін.), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (мотори, автомобільні шини, включаючи покришки, камери і обідні стрічки тощо), що не обліковуються на субрахунку 105 "Транспортні засоби".

Облік запасних частин ведеться за найменуваннями, марками, заводськими номерами, кількістю, вартістю і матеріально відповідальними особами.

32. На субрахунку 239 "Інші матеріали" обліковується сіно, овес, інші види кормів та фуражу для худоби та інших тварин, насіння, добрива, а також інші матеріали, не передбачені субрахунками 231–238.

33. 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".

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

35. При обліку запасів, що отримані як гуманітарна допомога враховуються вимоги Закону України "Про гуманітарну допомогу", галузевих порядків, розроблених окремими міністерствами і затверджених постановами Кабінету Міністрів України та "Порядку бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги", затвердженого наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 113 і зареєстрованого Міністерством юстиції України 12.01.2000 за № 12/4233.

Запаси приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входять працівник бухгалтерії та представник організації вищого рівня. Комісія складає акт, у якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види. Дані акта відображаються в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерією та матеріально відповідальними особами облік запасів, отриманих як гуманітарна допомога, ведеться за загальним порядком, але окремо від запасів, придбаних установою за рахунок коштів загального або спеціального фонду кошторису доходів та видатків.

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

- первісну вартість,
- справедливу вартість,
- відновлювальну вартість.

37. Балансова вартість — це вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі.

38. Первісна вартість — це вартість придбання, одержання, виготовлення запасів.

39. Справедлива вартість — первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно.

40. Відновлювальна вартість — це змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки.

41. Переоцінка запасів установи може проводитися на виконання нормативно-правових актів України (якщо такі будуть запроваджені) або за рішенням керівника установи (якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі, їх первісна (справедлива, відновлювальна) вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних пізніше).

Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи і не належить до доходів.

42. Переоцінка запасів установи проводиться комісією з переоцінки, яка призначається наказом керівника установи і до складу якої входять: заступник керівника установи (голова комісії) та головний бухгалтер чи його заступник (в установах, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена — особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку), керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують запаси, особи, на котрих покладена відповідальність за збереження запасів, та інші посадові особи (на розсуд керівника установи). Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці запасів і встановлюються нові ціни. Документи, що підтверджують нову ціну, не потрібні. При встановленні цін

на однотипні предмети вони встановлюються однаковими в межах однієї установи. За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості запасів, який затверджується керівником установи.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості запасів — на керівника установи і голову комісії.

43. Відпуск запасів у використання, виробництво, продаж або інше вибуття здійснюється за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості.

44. 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.

Метод середньозваженої собівартості застосовується у разі наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами. Обчислюється на періодичній основі або при кожній отриманій партії запасів.

45. Молодняк тварин, одержаний від приплоду в своєму господарстві, оприбутковується за плановою собівартістю в день отелення, опоросу, окоту на підставі акта на приплід. Молодняк тварин і тварини на відгодівлі щомісяця зважуються. Приріст ваги приєднується до початкової їх ваги на підставі акта. Вартість приросту ваги визначається виходячи з фактичного приросту ваги тварин за звітний місяць за плановою собівартістю одиниць приросту.

Падіж молодняку тварин і тварин на відгодівлі розглядається як втрати виробництва, вартість їх відноситься на збільшення собівартості вирощеного поголів'я. При падежу тварин з вини матеріально відповідальних осіб збитки, завдані господарству, стягуються з винних осіб у порядку, встановленому чинним законодавством України. Молодняк худоби, що переходить на наступний рік для подальшого вирощування і відгодівлі, а також молодняк худоби, що переводиться у звітному році до основного стада, оцінюється за фактичною собівартістю, але не вище заготівельних цін на худобу, що продається державі.

46. Тара обліковується за цінами, які зазначені в рахунках постачальників. При поверненні або реалізації тари різниця між ціною придбання і ціною, за якою тара реалізована, відноситься на фактичні видатки.

47. Продукція виробничих (навчальних) майстерень обліковується за фактичною собівартістю.

48. Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств обліковується протягом року за плановою собівартістю. На підставі річних калькуляцій планова собівартість продукції коректується в кінці року до фактичної собівартості.

49. Витрати з наймання транспорту для перевезення запасів не збільшують вартість придбаних запасів, а відносяться на видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків, за якими вони були передбачені у кошторисі.

50. Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) запасів, не зараховуються до вартості запасів і відносяться на фактичні видатки установи за кодом економічної класифікації видатків, що призначений для придбання цих матеріальних цінностей, або відносяться до податкового кредиту (якщо це передбачене чинним законодавством України).

51. Запаси в установах обліковуються за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та в бухгалтерії.

52. Відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів покладається на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження матеріальних цінностей, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

При отриманні запасів матеріально відповідальна особа на документі постачальника або на акті про приймання запасів повинна розписатися в одержанні цих цінностей і прийняти їх на відповідальне зберігання.

53. Виявлені, під час отримання матеріальних цінностей, кількісні та/або якісні розбіжності з даними документів постачальників оформлюються Актом про приймання матеріалів. Акт складається приймальною комісією в двох примірниках з обов'язковою участю завідуючого складом та представника постачальника або незацікавленої організації. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних цінностей, інший — для направлення претензійного листа постачальнику.

54. Облік запасів установи (за винятком дорогоцінних металів для протезування та медикаментів і перев'язувальних засобів) за місцем відповідального зберігання (знаходження) ведеться матеріально відповідальними особами в Книзі складського обліку запасів за найменуваннями, сортами, кількістю. Працівниками бухгалтерії періодично здійснюється перевірка фактичної наявності запасів із записами у книзі та даними бухгалтерського обліку.

55. Облік дорогоцінних металів та порядок списання матеріальних цінностей, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, визначений окремими положеннями, встановленими Міністерством фінансів України.*

* Нині діють Положення про порядок приймання і переробки відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, а також про порядок розрахунків із здавальниками за прийняті від них дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння у вигляді відходів і лому, затверджене наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України з матеріальних ресурсів, Національного банку України від 23.06.94 № 54/11/161/91/15 та зареєст-

роване у Міністерстві юстиції України 08.07.94 за № 158/367, та Положення про порядок збирання і здавання відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затверджене наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України з матеріальних ресурсів, Національного банку України та Державного комітету України по рідкісних, дорогоцінних металах та дорогоцінному камінню від 23.06.94 № 54/11/161/91/15 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 08.07.94 за № 159/368.

56. Видача запасів з місць відповідального зберігання (знаходження) проводиться за документами встановленої форми, що затверджуються керівником установи. Для бюджетних установ, поряд з формами, встановленими наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 № 193 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів", застосовуються наступні форми:

1) накладна (вимога), що призначена для оформлення надходження запасів на склад та видачі запасів зі складу. Може застосовуватися при переміщенні запасів в установі. Накладна (вимога) виписується в двох примірниках;

2) меню-вимога на видачу продуктів харчування, яка призначена для видачі продуктів харчування зі складу. Меню-вимога складається щодня на підставі даних про кількість людей, що харчуються, та натуральних норм розкладки продуктів харчування. Меню-вимога з підписом осіб про видачу і одержання продуктів харчування передається в бухгалтерію в строки, встановлені графіком документообігу, але не рідше як п'ять раз на місяць. Приймаючи меню-вимогу, бухгалтерія обов'язково проводить звірку кількості осіб, що харчувались згідно з даними меню-вимоги, з фактичною наявністю на певну дату осіб, яким призначене харчування;

3) забірна картка призначена для оформлення матеріальних цінностей, що видаються систематично протягом місяця.

Забірна картка виписується на кожного одержувача на декілька найменувань цінностей. Ця картка виписується в двох примірниках, один з яких з розпискою одержувача зберігається на складі, другий — в одержувача. При щоденному відпуску запасів забірна картка виписується строком на 15 днів, а при періодичному відпуску — строком на місяць.

У межах установленого ліміту запаси видаються при пред'явленні одержувачем свого примірника забірної картки. Відпуск запасів понад установлений ліміт здійснюється за накладною (вимогою).

Виходячи з планової потреби в запасах та норм витрат ліміти встановлюються центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю, а за відсутності таких документів установою самостійно.

57. Списання з бухгалтерського обліку витраченого пального здійснюється на підставі подорожніх листів за фактичною витратою, але не більше норм витрат, установлених для окремих марок автотранспорту.

58. При передачі в експлуатацію малоцінні та швидкозношувальні предмети вартістю до 10 гривень включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку одразу на зменшення фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах на підставі документів, що підтверджують їх використання: роздавальних відомостей, актів витрачання предметів при проведенню ремонту, актів на списання цінностей та ін.

В експлуатації такі предмети (крім тих, що виготовлені з пластмаси, картону та паперу) знаходяться на збереженні у осіб, відповідальних за їх експлуатацію та збереження, і обліковуються у книгах кількісного обліку.

59. У бухгалтерії облік запасів установи ведеться в кількісному і сумарному вимірах за найменуваннями запасів та в розрізі матеріально відповідальних осіб.

60. Бухгалтерія установи систематично звіряє свої записи про облік запасів із записами, які ведуть матеріально відповідальні особи за місцями зберігання (знаходження) запасів. Для цього матеріально відповідальними особами кожного місяця надаються в бухгалтерію прибуткові та видаткові документи з реєстром надання документів, який складається в двох примірниках. Один примірник реєстру після перевірки правильності оформлення первинних документів повертається матеріально відповідальній особі, а другий залишається в бухгалтерії.

61. Додатково облік запасів установи може здійснюватися за номенклатурними номерами. Номенклатурний номер — це умовний числовий код обліку, який присвоюється групі предметів одного найменування, якості та ціни. Номенклатурний номер має сім знаків: перші три знаки означають субрахунок, четвертий — підгрупу, три останні — порядковий номер предмета у підгрупі.

62. Для аналітичного обліку запасів, у т.ч. матеріалів у дорозі, бухгалтерією та/або матеріально відповідальними особами бюджетних установ застосовуються: Книги кількісно-сумового обліку, Картки кількісно-сумового обліку, Книги обліку тварин, Книги складського обліку запасів, оборотні та накопичувальні відомості, Журнали реєстрації битого посуду.

Картки кількісно-сумового обліку реєструються в Опису карток з обліку запасів. У централізованих бухгалтеріях такі Описи ведуться окремо за кожною установою, що обслуговується.

При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку книги кількісно-сумового обліку або картки можуть не застосовуватися.

63. Книги або картки кількісно-сумового обліку застосовуються для аналітичного обліку запасів (крім тварин на вирощуванні і відгодівлі, продуктів харчування), у т.ч. матеріалів у дорозі. Вони ведуться за видами, кількістю та вартістю запасів.

64. Аналітичний облік молодняку тварин за субрахунком 211 "Молодняк тварин на вирощуванні" (що ведеться у розрізі видів і вікових груп), тварин на відгодівлі за субрахунком 212 "Тварини на відгодівлі" (ведеться тіль-

ки за видами) та інших тварин за субрахунками 213 "Птиця", 214 "Звірі", 215 "Кролі", 216 "Сім'ї бджіл", 217 "Доросла худоба, вибракувана з основного стада", 218 "Худоба, прийнята від населення для реалізації", ведеться у "Книзі обліку тварин" таким чином, щоб забезпечити можливість одержання даних про живу вагу, приріст та зріст тварин.

65. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів вартістю до 10 гривень включно за одиницю (комплект) (згідно з п. 55 даної Інструкції) здійснюється матеріально відповідальними особами у Книзі складського обліку запасів за найменуваннями предметів та кількістю.

66. Аналітичний облік продуктів харчування у бухгалтерії установи ведеться за найменуваннями, сортами, кількістю, вартістю та матеріально відповідальними особами в оборотних відомостях. Записи в оборотні відомості проводяться на підставі даних накопичувальних відомостей з надходження та витрачання продуктів харчування. В оборотних відомостях щомісячно підраховуються обороти і визначаються залишки на початок місяця.

Оборотні відомості, з метою перевірки правильності записів у регістрах аналітичного обліку матеріальних цінностей та даних синтетичного обліку, можуть складатися за всіма субрахунками рахунків класу 2 "Запаси".

67. Аналітичний облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, ведеться за тими самими обліковими регістрами, але окремо від операцій за рахунок коштів загального фонду.

68. Сировина, матеріали, паливо, корма, фураж, продукти харчування, медикаменти та інші запаси, що належать установі, підлягають систематичній інвентаризації у строки і за порядком, установлені нормативно-правовими актами України*.

* Нині діє Типова інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 № 90 і зареєстрована Міністерством юстиції України 16.11.98 за № 728/3168.

Інвентаризація проводиться у разі зміни відповідальної особи, в інших випадках, передбачених чинним законодавством (при стихійних лихах, крадіжках, відсутності матеріально відповідальних осіб та ін.). За результатами інвентаризації складається інвентаризаційний опис або акт, який затверджується керівником установи.

69. Списання з балансу установи малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструментів, виробничого, господарського інвентарю та інших запасів, що стали непридатними, здійснюється на підставі Актів списання (якщо інший порядок списання не встановлено відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади).

Акти складаються постійно діючою комісією, призначеною наказом керівника установи, і затверджуються керівником установи. У них вказуються дані, що характеризують запаси: найменування, матеріал виготовлення, рік придбання установою, кількість та вартість. Детально вказуються причини списання та спосіб знищення непридатних запасів (якщо реалізація їх неможлива).

Суми, отримані від реалізації непридатних запасів, залишаються у розпорядженні установи (якщо інше не встановлено чинним законодавством України).

70. При списанні битого посуду використовуються дані Журналу реєстрації битого посуду. Постійно діюча комісія слідкує за правильним веденням журналу і щоквартально (або щомісячно) складає акт на списання битого посуду, який затверджується керівником установи.

71. За результатами місяця операції з обліку, переміщення та вибуття запасів групуються у накопичувальні відомості — меморіальні ордери, форми та порядок застосування яких встановлено наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 "Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання", зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 31.08.2000 за № 570/4791.

Записи в ці відомості проводяться за кожним документом і відповідним субрахунком бухгалтерського обліку.

72. Облік операцій з вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів відображається у Накопичувальній відомості про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф.439 (бюджет) — меморіальний ордер 10.

73. Операції з надходження продуктів харчування відображаються у Зведенні накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. 398 (бюджет) — меморіальний ордер 11.

74. Для обліку операцій з вибуття та переміщення продуктів харчування призначено Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування ф. 411 (бюджет) — меморіальний ордер 12.

75. Вибуття та переміщення інших запасів (крім продуктів харчування та малоцінних і швидкозношуваних предметів) відображаються у Накопичувальній відомості витрачання матеріалів ф.396 (бюджет) — меморіальний ордер 13.

76. Підсумки за субрахунками за результатами місяця з меморіальних ордерів записуються до книги "Журнал-Головна" ф. 308 (бюджет).

Начальник управління методології
з виконання бюджету, бухгалтерського
обліку та звітності

О. О. Чечуліна

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Державного казначейства України

16.12.2002 № 232

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України

10 січня 2003 р. за № 19/7340

ІНСТРУКЦІЯ

про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей

Ця Інструкція встановлює порядок відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей бюджетних установ (далі — централізоване постачання).

1. Загальні положення

1.1. Централізоване постачання в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображається в залежності від механізму його проведення.

Механізм централізованого постачання визначається залежно від того, за рахунок яких коштів (загальний, спеціальний фонд) та якою установою (бюджетна, госпрозрахункова) проводиться централізоване постачання.

1.2. Здійснення видатків з централізованого постачання бюджетними установами проводиться виключно на підставі кошторису, складеного і затвердженого за вимогами, установленними Кабінетом Міністрів України та Міністерством фінансів України.

1.3. Взаємовідносини між головним розпорядником бюджетних коштів, установою, для якої проводиться закупівля (установою-замовником), та установою, яка проводитиме закупівлю (установою-закупником) і яка має статус госпрозрахункової організації, регулюються угодою про централізоване постачання або іншим відомчим документом з цього питання.

1.4. Установа-замовник на підставі отриманого від установи-закупника повідомлення про відправлення на її адресу матеріальних цінностей стежить за їх прибуттям. У разі неодержання матеріальних цінностей за період, достатній для їх транспортування, повідомляється установі-закупнику для вжиття заходів до розшуку та доставки матеріальних цінностей.

1.5. Якщо облік виконання кошторису установи-замовника ведеться централізованою бухгалтерією, то установа-закупник повідомляє зазначені органи про відправлення матеріальних цінностей. Централізована бухгалтерія здійснює контроль за надходженням матеріальних цінностей до установи-замовника і повідомляє установу-закупника про взяття їх на облік.

1.6. Установа-закупник проводить звірки з установами-замовниками про передані матеріальні цінності, придбані шляхом централізованого поста-

чання, не менше одного разу в квартал та перед складанням річного фінансового звіту.

1.7. Бухгалтерський облік надходження і витрачання бюджетних коштів на централізоване постачання матеріальних цінностей у бюджетних установах здійснюється на єдиному балансі відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджених наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 № 114 та зареєстрованих у Міністерстві юстиції України 20.12.99 за № 890/4183 (із змінами та доповненнями), а також інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ.

З метою деталізації обліку та посилення контролю за матеріальними цінностями, придбаними шляхом централізованого постачання, установами (як установою-закупником, так і установою-замовником) може вестися окремий бухгалтерський облік таких матеріальних цінностей та джерел їх придбання. Окремий облік здійснюється шляхом відображення операцій за допомогою додаткових субрахунків (рахунків третього, четвертого порядків) з обов'язковим збереженням номерів субрахунків (рахунків другого порядку), установлених Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

1.8. Кореспонденція субрахунків з відображення в бухгалтерському обліку основних господарських операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей бюджетних установ наводиться у розділі XIV "Облік операцій з централізованого постачання" Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 10.07.2000 № 61 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 14.08.2000 за № 497/4718 (із змінами та доповненнями).

1.9. Операції з централізованого постачання відображаються у меморіальних ордерах згідно з вимогами Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженої наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 № 68 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 31.08.2000 за № 570/4791. За рішенням головного бухгалтера установи для операцій з централізованого постачання може бути встановлений відповідний окремий меморіальний ордер (крім операцій з руху грошових коштів).

1.10. Оприбуткування та взяття на облік матеріальних цінностей в бюджетних установах здійснюється згідно з вимогами Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 31.07.2000 за № 459/4680, та Інструкції з обліку запасів бюджетних установ, затвердженої наказом Державного казначейства України від 08.12.2000 № 125 та зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21.12.2000 за № 937/5158.

2. Відображення операцій з централізованого постачання в бухгалтерському обліку бюджетних установ

2.1. Операції з централізованого постачання, які проводяться за рахунок коштів загального фонду кошторису або за рахунок інших надходжень спеціального фонду кошторису, якщо установа-закупник є бюджетною установою (установою вищого рівня або створеним установою вищого рівня окремим уповноваженим органом /управління, відділ матеріально-технічного забезпечення/) у бухгалтерському обліку відображаються:

2.1.1. Установою-закупником:

для проведення централізованого постачання установі-закупнику в установленому порядку затверджується кошторис;

кошти, що надійшли для виконання централізованих закупок відображаються за кредитом субрахунків 701 "Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи", 702 "Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи", 713 "Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду";

нараховані фактичні видатки відображаються за дебетом субрахунків 801 "Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи", 802 "Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи", 813 "Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду";

придбані матеріальні цінності до передачі підвідомчим установам обов'язково оприбутковуються і відображаються в бухгалтерському обліку за дебетом субрахунків 104–119, 201–239;

передача матеріальних цінностей, закуплених шляхом централізованого постачання, з балансу установи-закупника на баланс установ-замовників здійснюється безкоштовно. Передача необоротних активів відображається за дебетом субрахунка 401 та кредитом субрахунків 104-119. Передача малоцінних та швидкозношуваних предметів відображається за дебетом субрахунка 411 та кредитом субрахунків 221–222;

передача виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів установою-закупником відображається за дебетом субрахунків 683 "Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом", 684 "Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом" та кредитом субрахунків 201–218, 231–239;

списання виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів на фактичні видатки проводиться на підставі акта про списання, який подається установою-замовником.

2.1.2. Установою-замовником:

безоплатне отримання необоротних активів відображається за дебетом відповідних субрахунків 104-119 та кредитом субрахунка 401. Отримання малоцінних та швидкозношуваних предметів відображається за дебетом субрахунків 221–222 та кредитом субрахунка 411;

отримання виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів відображається за дебетом субрахунків 201–218, 231–239 та кредитом субрахунків 683 "Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом", 684 "Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом";

використані виробничі запаси, матеріали, продукти харчування, медикаменти та інші запаси відображаються за дебетом субрахунків 683 "Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом", 684 "Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом" та кредитом субрахунків 201–218, 231–239. Акти про списання подаються установі-закупнику для відображення проведеної операції в бухгалтерському обліку установи-закупника.

2.2. Операції з централізованого постачання, які проводяться за рахунок коштів загального фонду кошторису або за рахунок інших надходжень спеціального фонду кошторису, коли установка-закупник має статус госпрозрахункової організації, у бухгалтерському обліку відображаються:

2.2.1. Установою-закупником:

між головним розпорядником бюджетних коштів, установами-замовниками та установою-закупником, яка має статус госпрозрахункової організації, укладається угода про централізоване постачання або видається інший відомчий документ з цього питання;

за результатами проведених централізованих закупок складаються та подаються акти виконаних робіт, інші документи та форми звітності, установлені головним розпорядником бюджетних коштів, які передбачені угодою про централізоване постачання або іншим відомчим документом з цього питання;

бухгалтерський облік централізованого постачання в установах, які мають статус госпрозрахункових організацій, ведеться відповідно до законодавства, вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і госпрозрахункових операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185.

2.2.2. Установою-замовником:

відповідно до затвердженого в установленому порядку кошторису централізованого постачання та укладеної угоди, де визначені взаємовідносини на проведення централізованого постачання, кошти перераховуються установі-закупнику;

отримані матеріальні цінності оприбутковуються за дебетом субрахунків 104–119, 201–239;

проведені фактичні видатки відображаються за дебетом субрахунків 801 "Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи",

802 "Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи", 813 "Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду".

2.3. Операції з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник є бюджетною установою (установою вищого рівня або створеним установою вищого рівня окремим уповноваженим органом /управління, відділ матеріально-технічного забезпечення/), у бухгалтерському обліку відображаються:

2.3.1. Установою-закупником:

для зарахування коштів та проведення операцій з централізованого постачання установі-закупнику в органах Державного казначейства України відкривається окремий рахунок;

оплата витрат на проведення централізованих закупок здійснюється за наявності плану використання бюджетних коштів, який затверджується керівником установи, що визначила установу-закупника;

операції з централізованого постачання, які проводяться на окремому рахунку, до доходів та видатків спеціального фонду кошторису установи-закупника не включаються;

придбані матеріальні цінності до передачі установам-замовникам обліковуються на позабалансовому рахунку 06 "Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання";

передані матеріальні цінності списуються з позабалансового рахунку 06 "Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання".

2.3.2. Установою-замовником:

кошти зі спеціальних реєстраційних рахунків з обліку власних надходжень перераховуються на окремий рахунок установи-закупника;

отримані матеріальні цінності оприбутковуються за дебетом субрахунків 104–119, 201–239 та підтверджується факт їх отримання установі-закупнику;

фактичні видатки з централізованого постачання матеріальних цінностей відображаються установою-замовником за дебетом субрахунків 811 "Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги", 812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень".

2.4. Операції з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису, коли установа-закупник має статус госпрозрахункової організації, у бухгалтерському обліку відображаються:

2.4.1. Установою-закупником операції з централізованого постачання проводяться за порядком, визначеним у пункті 2.2.1 цієї Інструкції.

2.4.2. Установою-замовником:

відповідно до затвердженого в установленому порядку кошторису централізованого постачання та укладеної угоди, де визначені взаємовідно-

сини в проведенні централізованого постачання, кошти перераховуються установі-закупнику;

отримані матеріальні цінності оприбутковуються за дебетом субрахунків 104–119, 201–239;

фактичні видатки відображаються за дебетом субрахунків 811 "Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги", 812 "Видатки за іншими джерелами власних надходжень".

3. Фінансова звітність операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей

3.1. Операції з централізованого постачання матеріальних цінностей бюджетними установами відображаються в окремих звітах за формами звіту про виконання загального фонду кошторису установи (якщо використовувались кошти загального фонду) або відповідного звіту про надходження і використання коштів спеціального фонду кошторису.

3.2. На формі окремого фінансового звіту про операції з централізованого постачання робиться помітка "Централізоване постачання".

3.3. Форми фінансового звіту про операції з централізованого постачання установи-закупники, які є бюджетними установами, складають за загальним порядком, установленим Державним казначейством України.

У формах фінансового звіту відображаються суми:

- призначень для централізованого постачання, затверджених кошторисом на рік;
- асигнувань з бюджету для здійснення централізованих закупок;
- проведеної оплати за централізоване постачання матеріальних цінностей;
- фактичних видатків установи-закупника з централізованого постачання матеріальних цінностей, що відповідають даним їх бухгалтерського обліку.

3.4. Установа-закупник, яка має статус госпрозрахункової організації, за результатами проведених централізованих закупок складає та подає акти виконаних робіт, форми звітності, установлені головним розпорядником бюджетних коштів, або інші документи, передбачені угодою про централізоване постачання чи іншим відомчим документом з цього питання.

У цьому випадку звіт за установу-закупника складає головний розпорядник бюджетних коштів.

3.5. Установа-замовник форми фінансової звітності складає за операціями з централізованого постачання, які проводяться за рахунок власних надходжень спеціального фонду кошторису централізованих закупок за загальним порядком. У них відображаються суми планових показників, фактичних надходжень, касових та фактичних видатків.

3.6. Форму фінансового звіту "Баланс" установи-закупники та установи-замовники заповнюють за звичайною схемою (у залежності від здійсне-

них бухгалтерських проведеннь) за формою і в порядку, установленому Державним казначейством України.

Начальник Управління методології
з виконання бюджетів,
бухгалтерського обліку та звітності

Н. І. Сушко

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Державного казначейства України
та Міністерства економіки України

10.08.2001 № 142/181

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України
5 вересня 2001 р. за № 787/5978

**Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей
з балансу бюджетних установ**

1. Ця Інструкція розроблена з метою встановлення єдиних вимог до порядку списання матеріальних цінностей з балансу установ та організацій, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів (надалі — установи).

2. З балансів установ відповідно до вимог цієї Інструкції можуть бути списані матеріальні цінності:

а) необоротні активи — будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робочі і продуктивні тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби (крім земельних ділянок та капітальних витрат на поліпшення земель), експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білізна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські та суміжні з ними права, інші нематеріальні активи;

б) запаси — сировина і матеріали, обладнання, конструкції і деталі до установки, спецобладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами, будівельні матеріали, інші виробничі запаси, тварини на вирощуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріали для учбових, наукових та інших цілей, продукти харчування, медикаменти і перев'язувальні засоби, господарські матеріали і канцелярське приладдя, паливо, горючі і мастильні матеріали, тара, запасні частини до машин і обладнання та інші матеріали.

Музейні цінності списуються в установленому чинним законодавством порядку.

Матеріальні цінності спеціального призначення списуються за окремими нормативними актами, розробленими відповідними міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади за погодженням з органами, що затвердили цю Типову інструкцію.

3. Списанню підлягають матеріальні цінності як такі, що:

- а) непридатні для подальшого використання;
- б) виявлені в результаті інвентаризації як недостача;
- в) морально застарілі;
- г) фізично зношені;

г) пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані).

Крім того, підлягають списанню будівлі, споруди, що підлягають знесенню у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання.

4. Знос, нарахований у розмірі 100 відсотків вартості на необоротні активи, не може бути підставою для їх списання.

5. Списання з балансу установ матеріальних цінностей здійснюється шляхом їх:

- продажу;
- безоплатної передачі;
- ліквідації (на підставі акта).

6. Для визначення непридатності матеріальних цінностей і встановлення неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей, наказом керівника установи щорічно створюється постійно діюча комісія, яка діє протягом року, у складі:

- керівника або його заступника (голова комісії);
- головного бухгалтера або його заступника (в установах і організаціях, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності;
- особи, на яку покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей;
- інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Наказ про створення постійно діючої комісії поновлюється щорічно або за потребою.

Право визначення непридатності матеріальних цінностей і встановлення неможливості або неефективності проведення відновлювального ремонту, а також оформлення необхідної документації наказом керівника установи може бути надано щорічній інвентаризаційній комісії.

Для участі в роботі комісії з встановлення непридатності автомобілів, нагрівальних котлів, підйомників та інших необоротних активів, які перебувають під наглядом Державних інспекцій, запрошується представник відповідної інспекції, який підписує акт про списання або передає комісії свій письмовий висновок, що додається до акта.

Для списання музейних цінностей або матеріальних цінностей спеціального призначення комісія встановлюється за окремим наказом керівника установи.

7. Постійно діюча комісія установи:

а) проводить огляд матеріальних цінностей для складання акта про їх списання, використовуючи при цьому необхідну технічну документацію (технічні паспорти, поетажні плани, відомості дефектів та інші документи), а також дані бухгалтерського обліку і встановлює можливість або неможливість відновлення і подальшого використання матеріальних цінностей в даній установі та вносить пропозиції про їх продаж, передачу чи ліквідацію;

б) установлює конкретні причини списання об'єкта: фізичне або моральне зношення, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварія та ін.;

в) установлює осіб, з вини яких трапився передчасний вихід матеріальних цінностей з ладу (якщо такі є);

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

г) здійснює контроль за вилученням із списаних цінностей придатних вузлів, деталей та матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначає їх кількість, вагу та контролює їх здавання на відповідний склад;

д) визначає вартість списання матеріальних цінностей, що зазначені в абзаці другому пункта 23 даної Типової інструкції.

У разі, коли обладнання списується у зв'язку з будівництвом нових, розширенням, реконструкцією та технічним переоснащенням діючих об'єктів, комісія перевіряє його наявність у плані реконструкції та технічного переоснащення, затвердженому організацією вищого рівня, і робить в акті про списання посилання на пункт та дату затвердження плану.

8. За результатами обстеження комісією складаються акти про списання матеріальних цінностей.

При списанні необоротних активів складається відповідний акт за типовою формою № ОЗ-3 (бюджет) "Акт про списання основних засобів", № ОЗ-4 (бюджет) "Акт про списання автотранспортних засобів", № ОЗ-5 (бюджет) "Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури", форма та порядок складання яких затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 02.12.97 № 125/70 і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 22.12.97 за № 612/2416.

При списанні запасів складається акт за типовою формою № 3-2 "Акт списання", форма та порядок складання якого затверджена наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130 і зареєстрована в Міністерстві юстиції України 28.12.2000 за № 962/5183.

При списанні матеріальних цінностей можуть складатися акти довільної форми із зазначенням вичерпної інформації щодо їх кількісних та якісних показників, а також причин вибуття (списання).

В акті про списання матеріальних цінностей детально висвітлюються причини вибуття об'єкта, стан основних частин, деталей і вузлів, конструк-

тивних елементів та обґрунтовується недоцільність і неможливість їх відновлення.

При списанні автотранспортних засобів, крім того, вказується пробіг автомобіля і дається технічна характеристика агрегатів і деталей автомобіля та можливість подальшого використання основних деталей і вузлів, які можуть бути отримані в результаті демонтажу.

При списанні з балансів установ матеріальних цінностей, які вибули внаслідок аварій, до акта про списання додається копія акта про аварію з поясненням причин, які викликали аварію, та вказуються заходи, прийняті щодо винних осіб.

Якщо в результаті ліквідації матеріальних цінностей окремі деталі, вузли, матеріали можуть бути використані чи підлягають передачі в установленому порядку, комісією додатково складається акт про оцінку таких цінностей.

9. Акти про списання матеріальних цінностей, складені комісією, затверджуються керівником установи.

10. Дозвіл на списання з балансу матеріальних цінностей надається керівником установи, установою вищого рівня або головним розпорядником бюджетних коштів в залежності від вартості матеріальних цінностей та причин списання.

11. Дозвіл на списання матеріальних цінностей як таких, що непридатні для подальшого використання, морально застарілі, фізично зношені, пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за винятком виявлених в результаті інвентаризації як недостача) надається в такому порядку:

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

вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 5000 гривень — з дозволу керівника установи;

вартістю за одиницю (комплект) в розмірі від 5000 гривень до 10000 гривень — з дозволу установи вищого рівня;

вартістю за одиницю (комплект) в розмірі понад 10000 гривень — з дозволу центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів.

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

вартістю за одиницю (комплект) в розмірі до 2500 гривень — з дозволу керівника установи;

вартістю за одиницю (комплект) в розмірі від 2500 гривень до 5000 гривень — з дозволу установи вищого рівня;

вартістю за одиницю (комплект) в розмірі понад 5000 гривень — з дозволу місцевої державної адміністрації або відповідного рішення органів місцевого самоврядування в межах, визначених законом.

Дозвіл на списання комп'ютерних засобів з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, для по-

дальшої передачі на баланси розпорядників бюджетних коштів надається керівником установи незалежно від вартості за одиницю (комплект).

12. Недостачі матеріальних цінностей, виявлені в результаті інвентаризації: понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха (повені, пожежі та інше), а також, коли конкретні винуватці не встановлені (втрати від нерозкритих крадіжок тощо), списуються з балансів лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат у подальшому в такому порядку:

а) за кожним випадком недостач або псувань матеріальних цінностей на суму до 2500 гривень включно — з дозволу керівника установи;

б) за кожним випадком недостачі або псування матеріальних цінностей на суму від 2500 до 5000 гривень включно — з дозволу керівника установи вищого рівня;

в) за кожним випадком недостачі або псування матеріальних цінностей на суму понад 5000 гривень — з дозволу керівника центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, голови місцевої державної адміністрації.

У документах, які установи подають для оформлення списання недостач понад норми природних втрат і втрат від псування матеріальних цінностей, слід вказати заходи, яких вжито задля попередження таких втрат.

13. Списання матеріальних цінностей з балансів центральних органів виконавчої влади (головних розпорядників бюджетних коштів) та місцевих державних адміністрацій проводиться з дозволу їх керівника, незалежно від вартості матеріальних цінностей.

14. Списання з балансу установи основних засобів та інших необоротних активів (за винятком пошкоджених внаслідок аварії чи стихійного лиха, морально застарілих, фізично зношених та виявлених в результаті інвентаризації як недостача) до закінчення періоду нарахування зносу на них, не може бути здійснено.

15. Списання матеріальних цінностей проводиться за первісною вартістю або за відновлювальною вартістю (у разі проведення індексації або переоцінки матеріальних цінностей).

При списанні необоротних активів, що були в експлуатації, в документах поряд з їх первісною (відновлювальною) вартістю вказується сума нарахованого зносу.

16. Усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації необоротних активів, оприбутковуються на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку, а непридатні деталі та матеріали оприбутковуються як інші матеріали і підлягають обов'язковій здачі установі, на яку покладено збір такої сировини.

Також підлягають обов'язковій здачі виготовлені із кольорових металів деталі та вузли, які не використовуються в даній установі для ремонту машин, інструментів, приладів, обладнання.

17. Деталі і вузли, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, вилучені після демонтажу матеріальних цінностей відповідно до Положення про порядок збирання і здавання відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затвердженого наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України з матеріальних ресурсів, Національного банку України та Державного комітету України по рідкісних, дорогоцінних металах та дорогоцінному камінню від 23.06.94 № 54/11/161/91/15 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 08.07.94 за № 159/368, підлягають здачі на спеціалізовані підприємства України, що здійснюють приймання та переробку відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

Збиранням і здаванням відходів і лому дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння займаються підприємства, що зобов'язані забезпечити їх зберігання відповідно до Положення про порядок приймання і переробки відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, а також про порядок розрахунків із здавальниками за прийняті від них дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння у вигляді відходів і лому, затвердженого наказом Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Державного комітету України з матеріальних ресурсів, Національного банку України та Державного комітету України по рідкісних, дорогоцінних металах та дорогоцінному камінню від 23.06.94 № 54/11/161/91/15 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 08.07.94 за № 158/367.

За наявності відомчих або централізованих пунктів, що займаються збиранням і демонтажем техніки, апаратури, приладів та інших виробів, останні здаються без демонтажу, цілим комплексом.

Забороняється знищувати, викидати, здавати в лом техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, без попереднього вилучення і одночасного оприбуткування цінних деталей.

Забороняється передача, списання і продаж техніки, апаратури та інших необоротних активів за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться в них, за вирахуванням витрат на їх вилучення.

18. Розбирання та демонтаж матеріальних цінностей, які втратили своє виробниче призначення або стали непридатними, проводяться тільки після затвердження у встановленому порядку акта про їх списання.

19. Посадові особи, які порушили порядок зберігання матеріальних цінностей або безгосподарно ставились до них (знищення, підпалювання та ін.), несуть відповідальність згідно з чинним законодавством.

Відшкодування сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 116 "Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей" та Закону України "Про визначення ро-

зміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей".

20. Списання матеріальних цінностей з обліку (як ліквідація на підставі акту про списання), без наступної їх реалізації або передачі іншій бюджетній установі, проводиться лише у випадках, коли подальше використання цих цінностей неможливе або економічно недоцільне.

21. Безоплатна передача матеріальних цінностей дозволяється в такому порядку:

а) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, — в межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);

б) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, — в межах одного місцевого бюджету.

Безоплатна передача матеріальних цінностей від однієї установи до іншої, що належать до сфери управління одного і того самого центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, здійснюється на підставі рішення головного розпорядника бюджетних коштів.

Безоплатна передача матеріальних цінностей між центральними органами виконавчої влади або іншими головними розпорядниками бюджетних коштів здійснюється з дозволу Кабінету Міністрів України.

Безоплатна передача матеріальних цінностей, які є державною власністю із сфери управління міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, здійснюється згідно з вимогами постанови Кабінету Міністрів України від 21 вересня 1998 року № 1482 "Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності".

22. Продаж матеріальних цінностей, які згідно з Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 31.07.2000 за № 459/4680, віднесені до основних засобів (у тому числі повністю зношених), здійснюється тільки на конкурентних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом) відповідно до Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю, затвердженого наказом Фонду державного майна України від 22.09.2000 № 1976 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10.10.2000 за № 692/4913, із змінами та доповненнями.

23. Продаж будівель (у тому числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку матеріальних цінностей, які відносяться до необоротних активів, проводиться за експертною оцінкою. Експертна оцінка — це визначення вартості матеріальних цінностей експертом за договором із установою.

Продаж інших необоротних активів (що не зазначені в абзаці першому пункту 23) та запасів здійснюється за справедливою вартістю. Справедлива вартість — це вартість, за якою матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними та бажаючими здійснити таку операцію сторонами. Представником установи при визначенні справедливої вартості являється комісія (створена згідно з вимогами пункта 6 даної Типової інструкції). Справедлива вартість визначається з урахуванням первісної вартості матеріальних цінностей та фізичного і морального зношення.

24. Кошти, отримані установами від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей (у т.ч. списаних), за здані у вигляді брухту і відходів чорні, кольорові метали, дорогоцінні метали (у т.ч. відходи від використання фотоматеріалів і кіноплівки), дорогоцінне каміння, у розмірах, що згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи, витрачаються на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування зазначених матеріалів на приймальні пункти, витрати на інші господарські потреби і на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням брухту та відходів, на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, а також на інші видатки за кошторисом.

Суми, отримані установами від продажу будівель і споруд, вносяться в дохід того бюджету за рахунок якого утримується дана установа.

Начальник Управління методології
з виконання бюджету,
бухгалтерського обліку та звітності

О. О. Чечуліна

ЗМІСТ

ВСТУП	3
МОДУЛЬ 1	
ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ЇХ ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	
Розділ 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	4
1.1. Особливості організації обліку в установах бюджетної сфери.....	4
1.2. Документування господарських операцій та основи побудови реєстрів бухгалтерського обліку бюджетних установ.....	9
1.3. Бухгалтерські рахунки. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.....	13
1.4. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення видатків.....	15
Питання для самоконтролю.....	18
Розділ 2. ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ	19
2.1. Кошторис доходів і видатків: порядок складання, розгляду та виконання.....	19
2.2. Облік доходів загального фонду.....	26
2.2.1. Основні принципи та порядок фінансування бюджетних установ.....	26
2.2.2. Фінансування за відомчою структурою.....	29
2.2.3. Фінансування через органи Державного казначейства України.....	33
2.3. Облік доходів спеціального фонду.....	37
2.3.1. Склад, класифікація та завдання обліку коштів спеціального фонду.....	37
2.3.2. Облік спеціальних коштів.....	39
2.3.3. Облік сум за дорученнями.....	44
2.3.4. Облік депозитних сум.....	46
2.4. Облік касових і фактичних видатків.....	47
Питання для самоконтролю.....	52
Розділ 3. ОБЛІК ФІНАНСОВО-РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ	53
3.1. Облік касових операцій.....	53
3.2. Облік безготівкових операцій.....	58
3.3. Облік розрахунків з підзвітними особами.....	62

3.4.	Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків.....	66
3.5.	Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами.....	69
3.6.	Облік довгострокових зобов'язань.....	72
3.7.	Облік розрахунків за виконані роботи та надані послуги....	74
3.8.	Облік розрахунків за податками та платежами.....	77
	Питання для самоконтролю.....	83
Розділ 4.	ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, СТРАХУВАННЯ І СТИПЕНДІЙ.....	84
4.1.	Завдання обліку праці та заробітної плати.....	84
4.2.	Облік чисельності та складу працівників і використання робочого часу.....	92
4.3.	Документальне оформлення і порядок нарахування заробітної плати, різних доплат і надбавок та виплат з розрахунку середньої заробітної плати.....	95
4.4.	Порядок нарахування заробітної плати та утримань з неї...	110
4.5.	Аналітичний та синтетичний облік розрахунків із заробітної плати.....	117
4.6.	Облік розрахунків зі стипендіатами.....	123
4.7.	Організація розрахунків із заробітної плати та стипендій через банківські пластикові картки.....	127
	Питання для самоконтролю.....	131
 МОДУЛЬ 2		
ОБЛІК АКТИВІВ ТА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ		
Розділ 5.	ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....	132
5.1.	Поняття, класифікація та оцінювання основних засобів.....	132
5.2.	Документальне оформлення наявності та руху основних засобів.....	137
5.3.	Аналітичний та інвентарний облік основних засобів.....	140
5.4.	Облік надходження та оприбуткування основних засобів...	143
5.5.	Облік ремонту та модернізації основних засобів.....	156
5.6.	Облік списання основних засобів.....	159
5.7.	Облік зносу необоротних активів.....	166
5.8.	Облік нематеріальних активів.....	168
5.9.	Облік орендних операцій.....	173
	Питання для самоконтролю.....	180
Розділ 6.	ОБЛІК ЗАПАСІВ.....	181
6.1.	Поняття, класифікація та оцінювання запасів.....	181
6.2.	Документальне оформлення наявності та руху запасів.....	185
6.3.	Облік виробничих запасів.....	189
6.4.	Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі.....	191
6.5.	Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	194

6.6.	Облік матеріалів та продуктів харчування.....	195
6.7.	Облік готової продукції та продукції сільськогосподарського виробництва.....	198
	Питання для самоконтролю.....	199
Розділ 7.	ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ.....	200
7.1.	Облік витрат виробничих (навчальних) майстерень.....	200
7.2.	Облік витрат підсобних (навчальних) сільських господарств.....	202
7.3.	Облік витрат на науково-дослідні роботи за договорами та розрахунків із замовниками.....	204
	Питання для самоконтролю.....	209
Розділ 8.	ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ.....	210
8.1.	Облік фондів у необоротних активах та в малоцінних швидкозношуваних предметах.....	210
8.2.	Облік результатів виконання кошторисів установ.....	212
8.3.	Облік результатів переоцінювання.....	215
	Питання для самоконтролю.....	216
Розділ 9.	ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	217
9.1.	Зміст, завдання, обов'язковість та періодичність проведення інвентаризації.....	217
9.2.	Інвентаризація необоротних активів.....	224
9.3.	Інвентаризація матеріалів, продуктів харчування та інших матеріальних запасів.....	227
9.4.	Інвентаризація молодяку тварин та тварин на відгодівлі..	228
9.5.	Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів.....	228
9.6.	Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт, незавершеного виробництва та незавершених капітального будівництва і капітальних ремонтів.....	229
9.7.	Інвентаризація грошових коштів, цінностей і бланків суворої звітності в касі установи та розрахунків.....	231
9.8.	Оформлення результатів інвентаризації та порядок регулювання інвентаризаційних різниць.....	234
	Питання для самоконтролю.....	237
	ГЛОСАРІЙ.....	238
	СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ ТА INTERNET-РЕСУРСІВ.....	257
	ДОДАТКИ.....	259

Додаток А.	Перелік типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів.....	259
Додаток Б.	План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.....	266
Додаток В.	Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ.....	273
Додаток Г.	Економічна класифікація видатків бюджету.....	292
Додаток Д.	Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ.....	294
Додаток Е.	Порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті.....	313
Додаток Ж.	Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ.....	319
Додаток З.	Інструкція з обліку запасів бюджетних установ.....	335
Додаток К.	Інструкція про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей.....	349
Додаток Л.	Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ.....	356

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Іван Данилович ВАТУЛЯ
Марія Іллівна ВАТУЛЯ
Зоя Михайлівна ЛЕВЧЕНКО
Юлія Олександрівна РОМАНЧЕНКО

ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Керівник видавничих проектів – *Б. А. Сладкевич*
Дизайн обкладинки – *Б. В. Борисов*
Редактор – *Н. П. Маноїло*
Коректор – *С. С. Савченко*

Підписано до друку 20.01.2009. Формат 60х84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 20,7.
Наклад 1000 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006