

Міністерство освіти і науки України  
Відокремлений структурний підрозділ  
«Любешівський технічний фаховий коледж  
Луцького національного технічного університету»



## **Облік і звітність у бюджетних установах**

Конспект лекцій

**для здобувачів освітньо-професійного ступеня фаховий молодший бакалавр  
освітньо-професійної програми Облік і оподаткування  
спеціальності 071 Облік і оподаткування (D1 Облік і оподаткування)  
галузь знань 07 Управління і адміністрування (D Бізнес, адміністрування та  
право)  
денної форми навчання**

Любешів 2026

УДК 311(07)  
Ш 71

До друку

Голова методичної ради ВСП «Любешівський ТФК Луцького НТУ»  
\_\_\_\_\_ Герасимик-Чернова Т.П.

Електронна копія друкованого видання передана для внесення в репозитарій  
коледжу Бібліотекар \_\_\_\_\_ Н.М. Корець

Затверджено методичною радою ВСП «Любешівський ТФК Луцького НТУ»  
протокол № \_\_\_\_\_ від «\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2026 р.

Рекомендовано до видання на засіданні випускної циклової (методичної) комісії  
викладачів економічних дисциплін, обліку і оподаткування  
протокол № \_\_\_\_\_ від «\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2026 р.  
Голова випускної циклової (методичної комісії) \_\_\_\_\_ Колядюк В.М.

Укладач: \_\_\_\_\_ В.М. Шмаль, викладач

Рецензент: \_\_\_\_\_

Відповідальний за випуск: \_\_\_\_\_ Кузьмич Т.П., методист коледжу

Облік і звітність у бюджетних установах [Текст]: конспект лекцій для здобувачів  
освітньо-професійного ступеня фаховий молодший бакалавр 2 курсу, галузь знань  
07 Управління і адміністрування (D Бізнес, адміністрування та право)  
спеціальності Облік і оподаткування (D1 Облік і оподаткування) денної форми  
навчання / уклад. В.М. Шмаль. - Любешів: ВСП «Любешівський ТФК Луцького  
НТУ», 2026. – 136 с

Методичне видання складене відповідно до діючої програми курсу «Облік і звітність  
у бюджетних установах» з метою вивчення та засвоєння основних розділів  
дисципліни, містить лекційний матеріал та перелік рекомендованої літератури.

©Шмаль В.М

## ВСТУП

Велика кількість організацій і установ в Україні виконують різні функції, не пов'язані з комерційною діяльністю. Найбільшу частину з них становлять установи і організації різного спрямування та профілю, які повністю або частково утримуються за рахунок коштів державного й місцевих бюджетів. Для обліку їх діяльності розроблено окремий план рахунків, а порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності для них встановлює Державне казначейство України.

Дисципліна «Облік і звітність у бюджетних установах» є складовою блоку навчальних дисциплін з підготовки молодших спеціалістів (фахових молодших бакалаврів) за спеціальністю «Облік і оподаткування».

Процес навчання має комплексний характер і включає лекційні й практичні заняття. Крім того, передбачено відповідну кількість годин на індивідуальну підготовку та самостійну роботу студентів.

Мета дисципліни «Облік і звітність у бюджетних установах» полягає в засвоєнні студентами теорії і практики обліку в бюджетних установах з використанням різноманітних методів навчання та контролю.

До основних завдань вивчення дисципліни можна віднести: вивчення теоретичних засад обліку в бюджетних установах; засвоєння методики реєстрації облікової інформації на різних стадіях обліку бюджетних установ; опанування механізму логічного складання бухгалтерських проводок; визначення проблемних питань обліку в бюджетних установах і шляхів їх розв'язання.

Предметом обліку в бюджетних установах є наявність і рух бюджетних коштів у процесі надання нематеріальних послуг. Після опанування цієї дисципліни студент має знати: особливості бухгалтерського обліку господарських операцій в бюджетних установах; зміст нормативно-правових документів, що регламентують облік у бюджетних установах. Студент має вміти застосовувати одержані теоретичні знання в галузі обліку на практиці; користуватися формами бухгалтерської звітності; вміти надавати практичні рекомендації щодо ведення бухгалтерії; використовувати основні положення нормативних актів на практиці..

Студент повинен : знати теоретичні основи організації обліку певних господарських засобів та процесів на підприємствах різних форм власності; знати й вміти використовувати нормативні та законодавчі акти при розв'язанні практичних задач; знати методику відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку.

Метою даного конспекту лекцій є викладення основного змісту лекційного курсу дисципліни «Облік і звітність у бюджетних установах» у відповідності до розподілу навчального часу за темами в робочій програмі дисципліни „Облік і звітність у бюджетних установах”.

## Тема 1. Основи побудови обліку в бюджетних установах

1. Бюджетна система України.
2. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення видатків.
3. Система розпорядників бюджетних коштів.
4. Кошторис бюджетної установи. Порядок складання та затвердження кошторисів.
5. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.
6. Бухгалтерський баланс, його структура.
7. Форми бухгалтерського обліку, які використовуються в бюджетних установах.
8. Особливості організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

1. Бюджетна система України - сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права.

Згідно статті 5 Бюджетного Кодексу України (далі - БКУ), бюджетна система України складається з державного бюджету та місцевих бюджетів. Так, місцевими бюджетами є обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. Бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах), бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Бюджетна система України ґрунтується на таких принципах (стаття 7 БКУ):

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

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

3) принцип самостійності - Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування. Органи влади Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування коштами відповідних місцевих бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави.

Самостійність бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом відповідних органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування

визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом Верховної Ради Автономної Республіки Крим та відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети;

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

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

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

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

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

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

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

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

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової і бюджетної політики (Міністерство фінансів України), затверджує бюджетну класифікацію, зміни до неї та інформує про це Верховну Раду України.

Бюджетна класифікація має такі складові частини:

- 1) класифікація доходів бюджету;
- 2) класифікація видатків та кредитування бюджету;
- 3) класифікація фінансування бюджету;
- 4) класифікація боргу.

Класифікація доходів бюджету:

1. Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій з капіталом;
- 4) трансферти.

2. Податковими надходженнями визнаються встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори.

3. Неподатковими надходженнями визнаються:

- 1) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- 2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;
- 3) інші неподаткові надходження.

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

2. Класифікація видатків та кредитування бюджету.

1. Видатки та кредитування бюджету класифікуються за:

- 1) бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету);
- 2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету);
- 3) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету).

2. Програмна класифікація видатків та кредитування бюджету використовується у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету (місцевого бюджету) формується Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом) за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) у бюджетних запитах.

Програмна класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, яка затверджується Міністерством фінансів України.

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

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

На основі відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету Казначейство України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

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

4. Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету має такі рівні деталізації:

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

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

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

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

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

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

Класифікація фінансування бюджету:

1. Класифікація фінансування бюджету містить джерела отримання фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями

витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті профіциту бюджету. Витрати на погашення боргу належать до складу фінансування бюджету.

2. Фінансування бюджету класифікується за:

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

Класифікація боргу:

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

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

3. Доходи бюджетних установ тісно пов'язані із поняттям розпорядника коштів, за допомогою якого схема фінансових відносин бюджетної установи унаочнюється і стає зрозумілішою. Так, бюджетні установи в особі їхніх керівників, яких уповноважено на отримання бюджетних асигнувань, прийняття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків із бюджету, називаються розпорядниками бюджетних коштів (далі — розпорядники). За обсягом наданих прав розпорядників поділяють на головних розпорядників коштів (ГРК) бюджету, розпорядників I ступеня та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Повноваження, що надаються головному розпорядникові бюджетних коштів Бюджетним кодексом України і Законом «Про Державний бюджет України» або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні й часові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування, називають бюджетними призначеннями.

Згідно з Бюджетним кодексом - розпорядник бюджетних коштів - **бюджетна установа в особі її керівника**, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат бюджету.

За обсягом наданих прав розпорядники поділяються на головних розпорядників коштів, розпорядників коштів II ступеня і III ступеня.

Головні розпорядники бюджетних коштів - бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 цього Кодексу отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути:

1) За бюджетними призначеннями, передбаченими Законом «Про Державний бюджет України», — органи, уповноважені відповідно Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України забезпечувати їхню діяльність, в особі їхніх керівників, а також міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Конституційний Суд України, Верховний Суд України; установи й організації, які визначені Конституцією

України або входять до складу Кабінету Міністрів України, в особі їхніх керівників.

2) За бюджетними призначеннями, передбаченими іншими місцевими бюджетами, — керівники державних адміністрацій, виконавчих органів рад та їхніх секретарів, керівники головних управлінь, управлінь відділів та інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад.

Розпорядники бюджетних коштів II ступеня - це 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 для переказу розпорядникам III ступеню.

Розпорядники бюджетних коштів III ступеня - це бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи.

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

— розробляє плани своєї діяльності відповідно до завдань та функцій, визначених нормативно-правовими актами, виходячи із необхідності досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів; — на підставі плану діяльності розробляє проект кошторису й бюджетні запити і подає їх до Міністерства фінансів України чи місцевого фінансового органу;

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

— затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня;

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

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

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

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

— отримують від головного розпорядника відомості про обсяги асигнувань, у встановленому порядку складають кошторис доходів і видатків

установи, подають його на затвердження вищому за рівнем розпорядникові й повідомляють про це місцевий орган Державного казначейства України;

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

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

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

Головні розпорядники коштів відкривають у банку кілька поточних бюджетних рахунків:

— на витрати установи;

— для перекладу засобів підвідомчим установам;

— на фінансування капітального ремонту приналежному головному розпоряднику засобів будинків і споруджень;

— для перекладу засобів підвідомчим установам на фінансування капітального ремонту будинків і споруджень і на централізовані заходи щодо капітального ремонту.

Розпорядники засобів другого ступеня також відкривають кілька поточних бюджетних рахунків для одержання засобів з бюджету на власні нестатки, перекладу підвідомчими установами і на зміст підвідомчих установ, облік яких централізований.

З переходом на казначейську систему виконання державного бюджету змінюється і система фінансування бюджетних установ. Частина установ продовжує тимчасово фінансуватися за відомчою структурою, а інша ж частина (а в перспективі — усі бюджетні установи) переходить на фінансування через органи державного казначейства. У цьому випадку галузева система розпорядників засобів зберігається, однак поточні бюджетні рахунки в розпорядників засобів закриваються. Замість них для розпорядників засобів відкриваються реєстраційні рахунки в органах державного казначейства. Усі розрахунки бюджетної установи виробляються через територіальний орган державного казначейства.

4. Бюджетні установи — органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими.

***Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ має такі особливості:***

- 1 бюджетні установи функціонують на правах державної або комунальної форми власності;
- 2 бюджетні установи належать до неприбуткових організацій, метою яких є надання нематеріальних послуг, а не отримання прибутку;
- 3 бюджетні установи в процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від

витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Це державні платежі, що не підлягають поверненню;

- 4 бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Їх фінансове становище визначається своєчасністю та повнотою надходження асигнувань із бюджету чи оплатою рахунків згідно з прийнятими зобов'язаннями.

Кошторис доходів і видатків бюджетної установи - основний плановий документ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяги, цільові напрями та поквартальний розподіл коштів, що виділяються із бюджету на утримання установи. Розрізняють такі види кошторисів: індивідуальні, зведені та кошториси на централізовані заходи.

Кошториси, які складають бюджетні установи за кожною виконуваною ними функцією у розрізі статей бюджетної класифікації, називають індивідуальними.

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 МФУ, місцевим фінансовим органам

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:

- 1) загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;
- 2) 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 з законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

Форму кошторису затверджує Міністерство фінансів України Норма бюджетних видатків - це обсяг витрат у натуральному або вартісному вираженні, який встановлений згідно із основними показниками діяльності установи.

Обов'язкові норми встановлюються законодавчо-нормативними документами. Їх застосування є обов'язковим для всіх бюджетних установ.

(Це тарифні розряди, на основі яких встановлюють посадові оклади, штатні нормативи, норми добових тощо).

Розрахункові норми - це середні витрати, що припадають на розрахункову одиницю з урахуванням конкретних умов роботи установи

У тижневий термін після опублікування Закону України Про державний бюджет, відповідного рішення Верховної ради, місцевих рад, МФУ, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування - це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, які відповідно до законодавства

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.

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

Одночасно з кошторисом на затвердження подається штатний розпис установи.

Штатний розпис (розклад) - це документ, що визначає структуру установи, кількість штатних одиниць по кожному структурному підрозділу та в цілому по установі.

5. Для забезпечення однаковості відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідних для систематичного контролю, складання звітності і проведення економічного аналізу, призначені План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ і Порядок його застосування, затвержені Наказом Міністерства фінансів України 31.12.2013 N 1203, зареєстровані в Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 р. за N 161/24938 та введені у дію з 1 січня 2017 р.

План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. В основу групування рахунків у цьому плані покладено економічний зміст господарських засобів і особливостей господарських процесів, що обліковується на окремих рахунках. Відповідно до цього План рахунків включає розділ I "Балансові рахунки" (класи 1 - 8) та розділ II "Позабалансові рахунки" (клас 9 та клас 0).

У Плані за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга - номер синтетичного рахунку, третя - ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 - розпорядники бюджетних коштів; 2 - державні цільові фонди; 3 - державний бюджет; 4 - місцеві бюджети, 5 - рахунки органів Казначейства), четверта цифра - номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

Суб'єкти державного сектору можуть вводити аналітичні рахунки до

субрахунків цього Плану рахунків.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей в разі потреби мають право розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування Плану рахунків в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності.

План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ призначено для відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій установ та організацій, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів. Він побудований так, що забезпечує окремий облік доходів і видатків на всіх етапах їх формування.

Державним казначейством України періодично вносяться зміни та доповнення у дійсний План рахунків.

З 01.01.2017 року бюджетні установи користуються Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

Цей Порядок встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - суб'єкти державного сектору). Ведення позабалансових рахунків розділу 2 класу 0 здійснюється за простою схемою (без застосування методу подвійного запису).

І розділ Балансові рахунки включає:

Клас 1. Нефінансові активи. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів тощо.

Клас 2. Фінансові активи Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух фінансових активів, зокрема коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державної казначейської служби України (далі - орган Казначейства), у розрахунках з дебіторами, довгострокові і поточні фінансові інвестиції, довгострокові і короткострокові векселі одержані та інші фінансові активи.

Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації органами Казначейства про всі надходження до державного та місцевих бюджетів, у тому числі коштів бюджету, які підлягають розподілу, а також коштів, що виділені відповідно до бюджетних призначень розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, тощо.

Клас 4. Розрахунки Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами, за операціями з відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного бюджету (місцевих бюджетів), розрахунки за коштами, які підлягають розподілу тощо.

Клас 5. Капітал та фінансовий результат Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату.

Клас 6. Зобов'язання Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про довгострокові та поточні зобов'язання суб'єкта державного сектору. На рахунках цього класу ведеться облік довгострокових та поточних зобов'язань за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунків з постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, зобов'язань за внутрішніми розрахунками, забезпечень майбутніх витрат і платежів, зобов'язань за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів. На окремих субрахунках синтетичних рахунків 62 - 66 сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом.

Клас 7. Доходи Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо). Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Клас 8. Витрати Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

II розділ Позабалансові рахунки включає:

Клас 9. Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів На позабалансових рахунках цього класу органи Казначейства ведуть облік та узагальнення інформації про пропозиції та відкриті асигнування, ліміти органів Казначейства для здійснення платежів за витратами, показники розпису державного та місцевих бюджетів, бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також нараховані доходи, резерви, витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням,

всіма видами гарантій та цінних паперів тощо.

Клас 0. "Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів" На позабалансових рахунках цього класу обліковуються матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать розпорядникам бюджетних коштів (державним цільовим фондам) або перебувають у їх тимчасовому розпорядженні. Бухгалтерський облік зазначених цінностей ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків документів суворої звітності, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

6.3 1 січня 2017 року для бюджетних установ порядок складання і подання звітності визначається такими документами:

- **фінансової звітності** — НП(С)БО 101 та наказом № 307, яким затверджений Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, а також внесені зміни в НП(С)БО 101;

- **бюджетної звітності** — **Порядком № 44.**

Крім того, при складанні фінансової і бюджетної звітності слід керуватися діючими НП(С)БО, Методрекомендаціями № 11, Планом рахунків № 1203 і Типовою кореспонденцією.

При складанні Балансу ф. № 1-дс слід врахувати такі моменти:

- відсутнє розділення показників за загальним і спеціальним фондами кошторису розпорядника бюджетних коштів. Показники вносять сумарно за всіма фондами;

- до складу основних засобів включаються сумарно активи, які у 2016 році були включені до складу як основних засобів, так і інших матеріальних необоротних активів. До 2017 року інформацію про такі об'єкти показували окремо (як первісну вартість, так і суму нарахованого зносу);

- до складу інвестиційної нерухомості згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629, включаються земельні ділянки, будівлі та споруди, розташовані на землі, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/ або збільшення власного капіталу. Якщо об'єкт основних засобів містить частину, яка утримується з метою отримання орендних платежів, то така частина повинна бути віднесена до складу інвестиційної нерухомості і сам об'єкт буде розділений на об'єкт основних засобів та об'єкт інвестиційної нерухомості, тобто буде виступати двома інвентарними об'єктами. У разі неможливості такого розділення об'єкт може бути віднесений до складу інвестиційної нерухомості, якщо утримується переважно для отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу. У тому випадку, якщо об'єкт не відповідає

таким умовам, він повністю може обліковуватися у складі основних засобів;

- у Балансі ф. № 1-дс не передбачені рядки для відображення доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. Водночас згорнуту інформацію про доходи і витрати показують як фінансовий результат за окремим рядком. **Закриття рахунків доходів і витрат** бюджетні установи треба виконувати **щоквартально**, а не в кінці року. Для цього використовують **меморіальний ордер № 17**. Закриття відбувається за типовими проводками 6.1 і 6.2 Типової кореспонденції.

Актив Балансу складається з наступних 3 розділів:

I. Нефінансові активи.

II. Фінансові активи.

III. Витрати майбутніх періодів.

Пасив Балансу складається з наступних 4 розділів:

I. Власний капітал та фінансовий результат.

II. Зобов'язання (довгострокові та поточні).

III. Забезпечення.

IV. Доходи майбутніх періодів.

7. У бюджетних організаціях ведення бухгалтерського обліку здійснюється за меморіально-ордерною формою обліку.

З метою забезпечення єдності бухгалтерського обліку наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 р. № 68 затверджена Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їхнього складання. При меморіально-ордерній формі обліку перевірені і прийняті до обліку документи систематизуються по датах здійснення операцій і оформляються меморіальними ордерами — накопичувальними відомостями, яким привласнюються наступні постійні номери:

— меморіальний ордер 1 — накопичувальна відомість по касових операціях (ф. 380);

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

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

— меморіальний ордер 4 — накопичувальна відомість по розрахунках з іншими дебіторами (ф. 408);

— меморіальний ордер 5 — звід розрахункових відомостей по заробітній платі і стипендіям (ф. 405);

— меморіальний ордер 6 — накопичувальна відомість по розрахунках з іншими кредиторами (ф. 409);

— меморіальний ордер 7 — накопичувальна відомість по розрахунках у

порядку планових платежів (ф. 410);

— меморіальний ордер 8 — накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами (ф. 386);

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

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

— меморіальний ордер 11 — звід накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування (ф. 398);

— меморіальний ордер 12 — звід накопичувальних відомостей про витрату продуктів харчування (ф. 411);

— меморіальний ордер 13 — накопичувальна відомість витрати матеріалів (ф. 396);

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

— меморіальний ордер 15 — звід відомостей по розрахунках з батьками за утримання дітей (ф. 406).

Для відображення операцій, не фіксованих у меморіальних ордерах з 1 по 15, а також для операцій, по яких немає необхідності складати накопичувальні відомості і зводи (наприклад, в установах з невеликим обсягом операцій), використовується меморіальний ордер ф. № 274. Записи в меморіальному ордері ф. № 274 здійснюються як на підставі окремих первинних документів, так і по групах однорідних документів. Кореспонденція субрахунків у меморіальному ордері записується в залежності від характеру операції в такий спосіб: по дебету одного субрахунку і по кредиту іншого субрахунку або дебету одного субрахунку і кредиту декількох субрахунків, або навпаки, по кредиту одного субрахунку і дебету декількох. Таким меморіальним ордерам привласнюються номери, починаючи з 16 за кожен місяць окремо.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, особою, що перевірила запис у меморіальному ордері, і головним бухгалтером.

Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації в книзі «Журнал-головна» ф. 308. Облік у ній, як правило, ведеться по субрахунках. В окремих бюджетних установах і централізованих бухгалтеріях за рішенням головного бухгалтера облік може здійснюватися по рахунках другого, третього і т.д. порядку. Книга «Журнал-головна» відкривається щорічно записами сум залишків на рахунках на початок року відповідно до балансу і залишками на рахунках за минулий рік. Записи в ній при веденні в установах окремих меморіальних ордерів проводяться в міру їхнього складання, але не пізніше наступного дня, а при складанні меморіальних ордерів — накопичувальних відомостей — один раз на місяць. Сума по меморіальному ордеру переноситься спочатку в графу «Сума

оборотів по меморіальному ордеру», а потім у дебет і кредит відповідних кореспондуючих рахунків. Наприкінці місяця перевіряється правильність записів по рахунках синтетичного обліку в книзі «Журнал-головна». Для цього підраховуються обороти по кожному субрахунку і виводяться залишки на кінець місяця в рядку «Всього». При цьому сума оборотів за місяць по всіх субрахунках як по дебету, так і по кредиту повинна бути дорівнює підсумку графи «Сума оборотів по меморіальному ордеру». Аналітичний облік ведеться в облікових реєстрах (у книгах, картках, накопичувальних відомостях та ін.). Для контролю за правильністю бухгалтерських записів по рахункам синтетичного й аналітичного обліку складаються оборотні відомості ф.ф. 44, 285, 326 по кожній групі аналітичних рахунків, поєднаних відповідним синтетичним рахунком. Підсумки оборотів і залишки по кожному аналітичному рахунку оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів і залишками цих

субрахунків книги «Журнал-головна». Підставою для відображення записів в облікових реєстрах є належним чином оформлені первинні документи. Документи, що є підставою для відображення записів у реєстрах бухгалтерського обліку, повинні представлятися в бухгалтерію в терміни, установлені графіком документообігу. Первинні документи, що надійшли в бухгалтерію, піддаються перевірці по формі і змісту, тобто контролюється наявність у них обов'язкових реквізитів і відповідність господарської операції вимогам діючого законодавства, логічне ув'язування окремих показників. 18 Перевірені і прийняті до обліку документи систематизуються по датах здійснення господарських операцій (у хронологічному порядку) в облікових реєстрах.

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

1) Бюджетні організації функціонують на правах державної власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу як основи для початку та подальшого ведення діяльності.

2) Бюджетні установи належать до неприбуткових організацій, метою діяльності яких є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг, тому отримання негативного результату може також розглядатися як результат. У процесі надання цих послуг бюджетні організації здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі, що не створюють і не компенсують фінансові вимоги.

Бюджетні організації не наділяються оборотними коштами, їх фінансове становище визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно з прийнятими зобов'язаннями.

3) Бюджетні установи є первісною ланкою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні дохідної та видаткової частини бюджету відповідно до утвердженого кошторису.

Кошторис - це основний планово-фінансовий документ, який визначає обсяги і напрями витрачання коштів.

Основним і найскладнішим видом бюджетної діяльності є процес надання нематеріальних послуг. Він супроводжується витратами матеріальних і фінансових ресурсів, таких як нарахування та виплата заробітної плати, придбання та використання основних засобів, запасів. Унаслідок цього виникають і нагромаджуються видатки, порівняння яких з доходами визначає результат бюджетної установи за звітний період.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах як система контролю за наявністю і рухом бюджетних коштів виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, має свій предмет.

4) Бюджетні установи не мають своїх оборотних коштів і покривають свої витрати (видатки) за рахунок бюджетних коштів (доходи загального та спеціальних фондів). Доходи загального фонду бюджетної організації формуються за рахунок загального фонду, а спеціального фонду - за рахунок власних надходжень бюджетних установ.

В Україні існує державне регулювання бухгалтерського обліку у бюджетних установах. Основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України, затверджений Верховною Радою України.

Своєчасне, повне та достовірне відображення в балансі установи всіх операцій дає змогу обґрунтувати управлінські рішення, аналізувати роботу установи, контролювати цільове використання коштів на основі затвердженого кошторису.

Ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів, складання звітності в бюджетних установах покладається на бухгалтерію, яка є самостійною службою і має відповідну структуру. У бюджетних установах існують дві організаційні форми обліку: бухгалтерії окремих установ та централізовані бухгалтерії.

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

Централізовані бухгалтерії - найбільш поширена форма організації обліку у бюджетних установах. вони виконують усі функції з обліку та

звітності бюджетних установ, які вони обслуговують.

Бюджетний облік у закладах та організаціях відрізняється від обліку госпрозрахункових підприємств. При цьому проблеми ведення бухгалтерського обліку неоднорідні, оскільки визначаються конкретним видом діяльності: охорона здоров'я та народна освіта, культура, соціальний захист населення.

## **Тема 2. Облік доходів і видатків.**

1. Основні принципи і методи фінансування бюджетних установ.
2. Облік доходів загального фонду бюджетних установ.
3. Облік доходів спеціального фонду.
4. Облік касових і фактичних видатків бюджетної установи.
5. Облік зобов'язань.

1. До головних принципів бюджетного фінансування належать:

1) Безповоротність надання коштів, тобто отримані бюджетною організацією кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна організація не має власних доходів для повернення отриманих сум.

2) Цільове призначення наданих коштів, тобто отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ.

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

4) 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.

Фінансування бюджетних установ може проводитися двома способами: за відомчою структурою та через органи Державної казначейської служби України.

При формі фінансування за відомчою структурою Головне управління ДКСУ 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 цього головним розпорядникам коштів (ГРК) в уповноважених установах банків відкривають поточні рахунки:

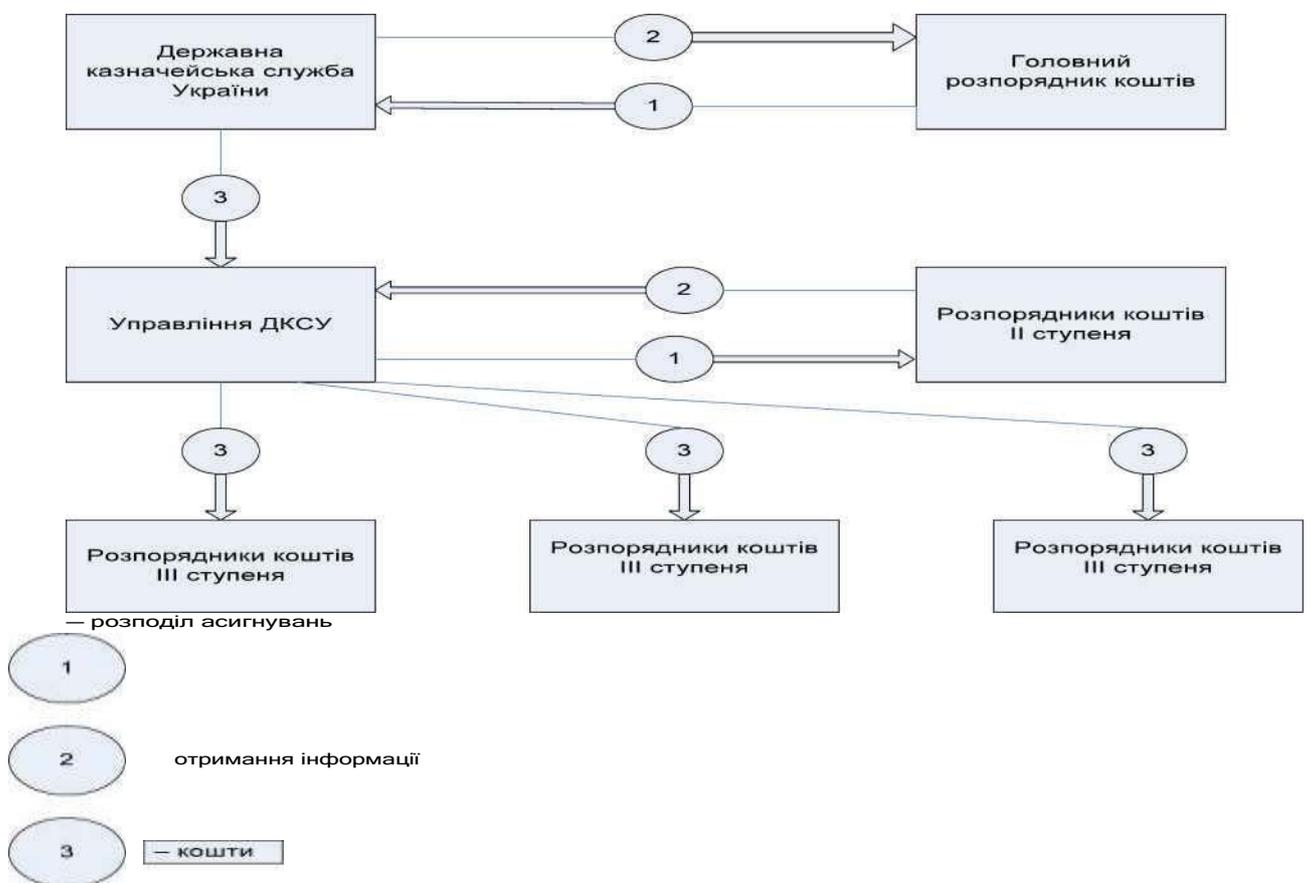
- 1) на видатки установи
- 2) для переказу підвідомчим установам

Документи для відкриття поточних бюджетних рахунків:

- заява про відкриття рахунку (встановленої форми), підписану керівником і головним бухгалтером установи;
- копія довідки про внесення установи до ЄДРПОУ, завірена нотаріально або

- органом, який видав таку довідку;
- копія відповідним чином зареєстрованого статуту (положення), завірена нотаріально або реєструючим органом;
- копія посвідчення про взяття бюджетної організації на облік у податкових органах;
- картка зі зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати документи з відтиском печатки організації, на якій повинен бути ідентифікаційний код організації;
- довідка про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України та інших соціальних фондах.

### Фінансування бюджетних установ через органи Державної казначейської служби України



Єдиний казначейський рахунок — це система бюджетних рахунків органів ДКСУ в установах банків, на які зараховуються надходження до державного бюджету і з яких органи ДКСУ 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. Документи для відкриття реєстраційних рахунків:

- заява про відкриття рахунку (встановленої форми), підписану керівником і головним бухгалтером установи;
- копія затвердженого статуту (положення), завірена нотаріально або вищою організацією;
- довідка про внесення до ЄДРГТОУ із зазначенням ідентифікаційного коду;
- доведений до РК обсяг поквартальних асигнувань з розподілом за підрозділами бюджетної класифікації;
- затверджений кошторис доходів і видатків з поквартальним розподілом;
- картка зі зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати документи з відтиском печатки.

РК в органах ДКСУ відкривають такі реєстраційні рахунки:

- 1) зведені особові рахунки РК (крім РК III ступеня) для зарахування коштів без зазначення КФК видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові і реєстраційні рахунки;
- 2) особові рахунки РК (крім РК III ступеня) для зарахування коштів, що підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпоряднику (одержувачу) бюджетних коштів;
- 3) реєстраційні рахунки РК та одержувачів коштів державного бюджету для обліку операцій за коштами загального фонду бюджету.

2. Надходження бюджетних коштів загального фонду і доходи загального фонду обліковують на таких рахунках (за субрахунками):

2311 «Поточні рахунки в банку»

2313 «Реєстраційні рахунки»

7011 «Бюджетні асигнування»

5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»

Бухгалтерські записи з обліку надходження коштів і доходів загального фонду при фінансуванні через органи ДКСУ

1. Одержані асигнування із загального фонду бюджету:
  - на утримання установи та інші цілі:  
Дт 2313  
Кт 7011
  - для перерозподілу підвідомчим установам:  
Дт 2314  
Кт 7011

2. Відкликані кошти з реєстраційних рахунків РК:  
Дт 7011  
Кт 2313
3. Переведено кошти розпорядникам нижчого рівня:  
Дт 2314  
Кт 7011
4. Списано з рахунків залишки коштів виділених асигнувань, що не витрачені у поточному році:  
Дт 7011  
Кт 2313
5. Списано доходи наприкінці року на результати виконання кошторису за загальним фондом:  
Дт 7011  
Кт 5511

Бухгалтерські записи з обліку надходження коштів і доходів загального фонду при фінансуванні за відомчою структурою:

1. Одержані асигнування із загального фонду бюджету:
  - на утримання установи та інші цілі:  
Дт 2311  
Кт 7011
  - для перерозподілу підвідомчим установам:  
Дт 2312  
Кт 7011
2. Відкликані кошти з реєстраційних рахунків РК:  
Дт 7011  
Кт 2311
3. Переведено кошти розпорядникам нижчого рівня:  
Дт 2312  
Кт 7011
4. Списано з рахунків залишки коштів виділених асигнувань, що не витрачені у поточному році:  
Дт 7011  
Кт 2311
5. Списано доходи наприкінці року на результати виконання кошторису за загальним фондом:  
Дт 7011  
Кт 5511

Бухгалтерські записи з обліку надходження коштів і доходів загального фонду відображають у щомісячних накопичувальних відомостях ф. №381 (бюджет), об'єднаних з меморіальним ордером №2 «Накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)»

Аналітичний облік отриманих асигнувань ведеться у картці аналітичного

обліку отриманих асигнувань, яка відкривається на рік і ведеться за кодами функціональної класифікації у розрізі кодів економічної класифікації.

Записи щодо отриманих асигнувань здійснюються на підставі виписок органів ДКСУ (установ банків) з реєстраційних, особових (поточних) рахунків.

3. Бухгалтер установи має відобразити в обліку власні надходження бюджетних установ.

Власні надходження бюджетних установ — це кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності. І належать вони до доходів бюджету.

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

Власні надходження бюджетних установ поділяють на дві групи:

1) надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством;

2) інші джерела власних надходжень бюджетних установ. Їх, своєю чергою, поділяють на підгрупи.

З 1 січня 2017 року бюджетні установи мають інший підхід у бухгалтерському обліку доходів, зокрема і їх поділу, який запровадило Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124, затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1629. Так, НП(с)БОДС 124 поділяє доходи на дві групи: доходи від обмінних операцій; доходи від необмінних операцій. Доходи за певними підгрупами власних надходжень за БК за своєю сутністю належать до різних видів доходів за НП(с)БОДС 124. А План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 № 1203, що діє з 1 січня 2017 року, передбачає відповідні субрахунки для обліку доходів за групами та видами, визначеними НП(с)БОДС 124.

Здійснення господарських операцій неможливе без первинного затвердження факту проведення операції. При цьому необхідно дотримуватись усіх методичних рекомендацій та положень про оформлення первинних документів. Такі документи набувають юридичної сили після затвердження підписом особою, що наділена такими повноваженнями, при цьому підпис може бути закріплений печаткою. Якщо первинні документи формуються на електронному ресурсі, то такі операції мають бути проведені з дотриманням вимог про електронні документи та електронний документообіг. Первинними документами при обліку доходів є виписки банків та з казначейських рахунків, акти надання платних послуг, бухгалтерські розрахунки.

Для обліку доходів спеціального фонду використовують наступні рахунки:

7111 «Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)»

7211 (7221) «Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна))»

7411 (7421) «Інші доходи за обмінними 36 операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)»

7511 «Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи)»

7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки)»

7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)»

Бухгалтерські записи з обліку надходження коштів і доходів загального фонду відображають у щомісячних накопичувальних відомостях ф. №382 (бюджет), об'єднаних з меморіальним ордером №3 «Накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)», «Накопичувальній відомості нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» ф. № 409 (бюджет) (меморіальний ордер № 14).

У централізованих бухгалтеріях для обліку розрахунків із батьками складають меморіальний ордер № 15 «Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей» ф. № 406 (бюджет).

Аналітичний облік доходів ведеться за кожним видом спеціальних засобів у книзі ф. № 297-б.

4. Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах ДКСУ для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом: отримання готівки в касу на видачу зарплати, перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання, у фонди на соціальні заходи тощо.

Фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтвержені відповідними первинними документами: операції нарахування заробітної платні працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо.

Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: для касових видатків - це касовий метод, для фактичних видатків - це метод нарахувань.

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

Основні види касових і фактичних видатків бюджетних установ

Коди видатків	Касові видатки	Фактичні видатки
2110	Отримано кошти в касу установи для виплати заробітної плати	Нараховано заробітну плату
2120	Перераховано у Пенсійний фонд єдиний соціальний внесок	Нараховані єдиний соціальний внесок
2210	Перераховано кошти за канцелярське приладдя, інші господарські матеріали	Списано канцелярське приладдя, інші господарські матеріали
2220	Перераховано кошти постачальнику за медикаменти і перев'язувальні засоби	Списано витрачені медикаменти і перев'язувальні засоби
2230	Перераховано кошти постачальникам за продукти харчування	Списано витрачені продукти харчування
2230	Отримана готівка для видачі під звіт на відрядження	Списано на видатки суму авансового звіту про відрядження
2270	Перераховано кошти за використану електроенергію і т.ін.	Списано на видатки вартість використаної електроенергії на підставі документів електро-постачальницької організації

**Облік касових видатків** ведеться на синтетичних рахунках 2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки» у розрізі відповідних субрахунків. Ці рахунки є активними, грошовими. За дебетом відображаються суми грошових коштів, що були отримані у вигляді фінансування і плати за надані послуги, а за кредитом — використання вказаних грошових коштів та повернення плати.

**Облік фактичних видатків** ведеться на активних затратних рахунках 801 Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи 802 Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи 811 Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» у розрізі відповідних субрахунків.

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

Бухгалтерські записи щодо збільшення чи відновлення касових видатків роблять на підставі виписок із поточних чи реєстраційних рахунків і доданих до них документів у накопичувальних відомостях - меморіальних ордерах №2 і №3 (ф. №381 (бюджет) і ф. №382 (бюджет)).

Аналітичний облік касових видатків ведуть за кожним поточним чи реєстраційним рахунком у картках аналітичного обліку касових видатків за кодами економічної класифікації, які відкриваються щомісячно і заповнюються щодня бухгалтером на підставі виписок із поточних чи реєстраційних рахунків.

Кошти на відновлення касових видатків повинні записуватися на зворотному боці картки.

Регістрами синтетичного обліку фактичних видатків є меморіальні

ордери № 5 (ф. №405 (бюджет), № 6 (ф. №409 (бюджет), № 7 (ф. №410 (бюджет), № 8 (ф. №386 (бюджет), № 12 (ф. №411 (бюджет), № 13 (ф. № 396 (бюджет).

Аналітичний облік фактичних видатків ведуть у картках аналітичного обліку фактичних видатків за кодами економічної класифікації, за кожним кодом функціональної класифікації видатків, за загальним і спеціальним фондами.

5. Основним методом попереднього і поточного контролю за виконанням кошторису є облік зобов'язань, у процесі якого здійснюється контроль бюджетних повноважень про прийняття зобов'язань та здійснення платежів. Відповідно до Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах ДКУ (Наказ ДКУ від 09.08.2004 р. № 136), органи ДКУ (ДКСУ) реєструють та обліковують у бухгалтерському обліку виконання бюджетів усі зобов'язання розпорядників коштів.

Бюджетні установи мають право брати зобов'язання:

- за загальним фондом - у межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом;
- за спеціальним фондом - у межах фактичних надходжень до цього фонду та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисом, але з урахуванням фактичних надходжень до цього фонду, виходячи з потреби в забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахування необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих років.

Бюджетні установи ведуть облік зобов'язань у Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, яка є реєстром оперативного обліку та призначена для реєстрації угод, укладених бюджетними установами в будь-якій формі, і контролю за відповідністю прийнятих зобов'язань бюджетним асигнуванням.

Книгу відкривають на рік на підставі затвердженого кошторису згідно з КЕКВ.

З метою реєстрації зобов'язань, які виникають у процесі виконання кошторису, в органах ДКСУ розпорядники коштів складають на паперових (електронних) носіях Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників коштів бюджету і Реєстр зобов'язань розпорядників коштів бюджету.

До зазначених реєстрів додаються первинні документи або їх копії про взяття зобов'язань.

Окремі фінансові зобов'язання (наприклад заробітна плата, нарахування на заробітну плату, видатки за відрядженнями тощо) оформлюються Довідкою про суми фінансових зобов'язань.

### Тема 3. Облік фінансово-розрахункових операцій

1. Облік операцій на поточних (бюджетних) рахунках в банках та реєстраційних рахунках в органах ДКСУ.
2. Облік касових операцій.
3. Облік операцій з іноземною валютою
4. Облік інших коштів.
5. Облік розрахунків із підзвітними особами.
6. Облік розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами.

1. Для обліку наявності бюджетних коштів та операцій з ними у плані рахунків бюджетних установ передбачені синтетичні рахунки:

2311 «Поточні рахунки в банках» (використовують установи, що фінансуються за відомчою структурою і відкривають поточні рахунки у банках) та

2313 «Рахунки в казначействі» (установи, що обслуговуються в органах ДКСУ).

Принципи безготівкових розрахунків бюджетних установ:

1) Бюджетна установа не має права самостійно обирати установу банку для відкриття рахунків.

2) Бюджетна установа сама обирає форму безготівкових рахунків і узгоджує її у відповідній формі (договорі, контракті), укладеній з постачальником, виходячи з умов фінансування та наявності коштів.

3) Кошти з рахунку установи списуються лише за розпорядженням його власника.

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

5) Платежі здійснюються в межах залишків на рахунку платника.

6) Платежі здійснюються лише в розмірі зареєстрованих зобов'язань платника.

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

**Форми розрахункових документів безготівкових розрахунків:**

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



Бухгалтерські записи з обліку надходження на рахунки асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду відображають у меморіальному ордері №2 «Накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)» №381 (бюджет), а спеціального фонду у меморіальному ордері № «Накопичувальна відомість руху коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України (установах банку)» №382 (бюджет).

Аналітичний облік касових видатків ведуть за кожним поточним чи реєстраційним рахунком у картках аналітичного обліку касових видатків за кодами економічної класифікації.

#### Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку за витратами коштів з рахунків у банку та органах ДКСУ

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Перерахування коштів постачальникам за матеріальні цінності та надані послуги:		
- в порядку планових платежів	2111	2311, 2312, 2313, 2323
- попередня оплата	2113	
- оплата після одержання матеріальних цінностей, послуг	6415	
2. Перераховано кошти за електроенергію та комунальні послуги	6415	2311, 2312, 2313, 2323
3. Одержання в касі готівки за чеками з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків	2211, 2212	2311, 2312, 2313, 2323
4. Надходження коштів від реалізації необоротних активів	2311, 2313	2111, 6415
5. Перерахування податку на додану вартість та інших податків, передбачених чинним законодавством	6311	2311, 2313
6. Перерахування єдиного соціального внеску	6313	2311, 2312, 2313, 2323
7. Перерахування інших відрахувань із заробітної плати працюючих і т. ш.	6513-6518	2311, 2312, 2313, 2323

2. Уся готівка, що знаходиться в розпорядженні установи чи централізованої бухгалтерії, зберігається в касі.

Каса підприємства - це приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівки, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведеться касова книга.

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

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

Понад установлений ліміт каси установи можуть зберігати у своїй касі лише готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також стипендій протягом трьох робочих днів, уключаючи день одержання готівки в банку. Для інших виплат готівку мають видавати у той самий день.

Суми невикористаної протягом цих строків готівки установи мають повернути до банку не пізніше наступного робочого дня або залишити в касі у межах установленого ліміту.

Приймання, зберігання та видачу грошей з каси здійснює спеціальна матеріально-відповідальна особа - касир, який на підставі договору несе повну матеріальну відповідальність за збереження прийнятих ним грошових коштів та інших цінностей.

В установах, де за штатним розкладом не передбачено посади касира, виплата зарплати працівникам та оплата інших грошових витрат здійснюється через підзвітних осіб, призначених наказом керівника установи.

Надходить готівка до каси бюджетної установи може:

- з поточного (реєстраційного) рахунку;
- як повернення невикористаного авансу підзвітними особами;
- на відшкодування завданих установі збитків;
- за платні послуги;
- за утримання дітей у дошкільних закладах;
- харчування працівників за місцем роботи;
- за спортивну форму;
- одержані путівки з частковою оплатою тощо.

В усіх випадках **при надходженні готівки** бухгалтерією оформляється прибутковий касовий ордер т.ф. № КО-1 з відривною квитанцією, яка після внесення необхідних записів видається на руки здавальнику грошей. Касові ордери дійсні лише в день їх оформлення.

**Видача готівки** оформляється видатковим касовим ордером (т.ф. № КО-2), який підписують керівник і бухгалтер установи.

Прибуткові та видаткові касові ордери, перш ніж вони будуть передані касиру, реєструються у спеціальному журналі (т.ф. № КО-3).

Аналітичний облік і контроль руху грошових коштів касир веде у касовій книзі (т.ф. № КО-4).

Для обліку руху грошових коштів у касі бюджетної установи

використовують наступні рахунки:

2211 «Готівка в національній валюті»

2212 «Готівка в іноземній валюті»

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

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки	
	Дт	Кт
1. Отримано до каси готівку з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків за прибутковими касовими ордерами	2211	2311, 2312, 2313, 2323
2. Повернено підзвітною особою до каси залишок авансу	2211	2116
3. Надійшло в касу в рахунок погашення нестачі, завданих збитків	2211	2115
4. Надійшла в касу плата за телефонні розмови та інші кошти, які відповідно до чинного законодавства зараховуються на відшкодування касових видатків	2211	2111, 801, 802
5. Надійшла в касу плата за утримання дітей в інтернаті при школі, за спортивну форму, за харчування працівників за місцем роботи	2211	2111, 6414
6. Надійшла в касу плата за навчання у вищих навчальних закладах, за користування гуртожитком, за реалізовані санаторно-курортні путівки	2211	2111
7. Одержано в касу спонсорські, благодійні внески та іншу гуманітарну допомогу	2211	7011, 5411
8. Надійшла в касу плата за реалізовані за готівку санаторно-курортні путівки: вартість без ПДВ	2211	2213
- на суму ПДВ	2211	6311
9. Видано готівкою з каси:		2211
- заробітну плату,	6511	
- стипендію,	6512	
- гонорари,	6512	
- депоновану зарплату,	6412	
- допомогу і компенсації чорнобильцям,	6414	
- суму під звіт	2116	
10. Здійснені з каси готівкою видатки за рахунок спеціальних коштів (сума без ПДВ)	811	2211
11. Повернення попередньої оплати батькам за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	6414	2211
12. Внесено з каси готівкою на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки	2311, 2313	2211

Бухгалтерські записи з обліку касових операцій відображають у меморіальному ордері №1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями» №380 (бюджет)

Аналітичний облік касових операцій у розрізі КЕКВ і видів коштів (окремо по загальному і спеціальному фонду та видам коштів спеціального фонду) ведеться у картках аналітичного обліку готівкових операцій.

3. Найчастіше бюджетні установи використовують іноземну валюту на оплату витрат за відрядженнями.

Надходження валюти до бюджетних установ здійснюється у вигляді:

- цільового фінансування бюджету на зміцнення матеріально-технічної бази;
- оплати нерезидентами наданих послуг;
- виконання робіт відповідно до міжнародних програм співпраці;
- оплати ліцензій на впровадження винаходів, новітніх технологій;
- оплати за навчання, стажування, лікування іноземних громадян.

Для розрахунків іноземною валютою бюджетним установам можуть бути відкриті в уповноважених банках валютні рахунки за кожним видом іноземної валюти. Для їх відкриття у банк подаються наступні документи:

- заява про відкриття рахунка, підписана керівником і головним бухгалтером установи;
- копія довідки про внесення установи до ЄДРПОУ, завірена нотаріально або органом, що видав таку довідку;
- копія зареєстрованого статуту (положення), завірена нотаріально або органом реєстрації;
- копія посвідчення про взяття бюджетної організації на облік у податкових органах (довідка ф. № 4-ОПП);
- картка зі зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком і підписувати документи, та відтиском печатки організації, на якій повинен бути ідентифікаційний код організації;
- довідка про реєстрацію в органах Пенсійного фонду України;
- копія страхового свідоцтва про реєстрацію установи у фонді соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань;
- ліцензія НБУ на право займатися зовнішньоекономічною діяльністю.

Облік наявності та руху грошових коштів в іноземній валюті ведуть на субрахунках:

2212, 2222 «Готівка в іноземній валюті»

Проведення розрахунків з установою банку з придбання іноземної валюти:

1) зарахована іноземна валюта

Дт 2311

Кт 2117

2) списана вартість послуги за придбання валюти Дт

8013, 8113, 8411

Кт 2117

3) Повернуто установою банку невикористаний залишок коштів, перерахованих для придбання іноземної валюти

Дт 2311, 2313 Кт 2117

4) Віднесення на рахунок винних осіб виявлених нестач грошових коштів у касі

Дт 2115 Кт 2212

5) Надходження сум у касу, на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки на погашення нестач, завданих збитків тощо

Дт 2212 Кт 2115

6) Нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку (у касі):

- при збільшенні курсу

Дт 2212,2311

Кт 7411

- при зменшенні курсу

Дт 8411

Кт 2212,2311

7) Переоцінка зобов'язань, узятих в іноземній валюті:

- при збільшенні курсу

Дт 8411

Кт 6211, 6415

- при зменшенні курсу

Дт 6211, 6415

Кт 7411

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

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

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

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

Монетарні статті - кошти в касі, на рахунках у банках та в казначействі, у розрахунках з підзвітними особами, іншими дебіторами і кредиторами за умови її подальшого погашення грошима.

Немонетарні статті - статті необоротних активів, запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, яка буде погашена не грошима, а взаємозаліками, сировиною, товарами, послугами або в результаті інших негрошових операцій.

Операції з руху коштів загального фонду в іноземній валюті оформлюють окремими меморіальними ордерами №2 ф. №381 (бюджет) за видами валют.

Операції з руху коштів спеціального фонду в іноземній валюті оформлюють окремими меморіальними ордерами №3 ф. №382 (бюджет) за видами валют.

Меморіальний ордер №1 ф. №380 (бюджет) за касовими операціями за кожною валютою складають окремо.

Аналітичний облік операцій за кожною валютою ведуть на картках ф. № 292а або у книгах ф. № 292.

Для аналітичного обліку касових операцій за кожною валютою складають окрему касову книгу

4. До інших коштів відносять: кошти в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, мазут, харчування і т. ін., в оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, у повідомленнях на поштові перекази, у митних марках, у бланках трудових книжок і укладок до них, у векселях одержаних та в інших грошових документах, у тому числі прийнятих на тимчасове зберігання від хворих (у лікарнях, санаторіях тощо).

Приймання в касу та видача з каси грошових документів оформляється відповідними касовими ордерами, на яких ставиться штамп «фондовий» або робиться такий же напис від руки червоним чорнилом. Облік цих операцій ведеться окремо від грошових коштів у готівці. Реєстрація фондових касових ордерів також ведеться окремо.

Для синтетичного обліку інших коштів планом рахунків бюджетних установ передбачені рахунки:

235 «Інші кошти»

2612 «Короткострокові векселі одержані»

Акредитивом називають грошове зобов'язання банку, яке оформляється на підставі доручення його клієнта на користь клієнта іншого іногороднього банку.

Акредитиви можуть застосовуватися установами як за коштами загального, так і спеціального фондів бюджету. Порядок оформлення акредитивів і терміни їх дії для установ, що здійснюють казначейське обслуговування кошторисів, установлює Державне казначейство України. Це, зокрема, форма розрахунків, за якою банк-емітент за дорученням свого клієнта зобов'язаний виконати платіж третій особі за поставлені товари (роботи, послуги) або надати повноваження третій особі здійснити платіж. Цією формою розрахунків передбачена участь:

- заявника акредитива — платника, що звертається до банку, який його обслуговує, про відкриття акредитива;
- банку-емітента — банку платника, що відкриває акредитив своєму клієнтові;
- банку-виконавця, що здійснює платіж за акредитивом;
- бенефіціара — юридичної особи, на користь якої встановлений акредитив.

Така форма безготівкових розрахунків є різновидом форм договору, оскільки за цими операціями всі зацікавлені сторони мають справу лише із документами, а не з товарами, послугами або іншими видами виконання

зобов'язань.

Під коштами в розрахункових чеках розуміють лімітовані чекові книжки, які бюджетна установа може використовувати для безготівкових розрахунків чеками за товари та послуги.

Вексель - письмове боргове зобов'язання встановленої форми, що дає право його власнику через певний строк вимагати відповідну суму у боржника.

Операції з руху грошових документів оформлюють меморіальними ордерами ф. №274 (бюджет) та відображають в Накопичувальній відомості позабалансового обліку - меморіальному ордері № 16.

Аналітичний облік грошових документів, крім бланків трудових книжок, ведеться на картках ф. № 292а або у книгах ф. № 292; бланків трудових книжок - у книзі ф. № 449.

Операції з отримання короткострокових векселів групують у меморіальному ордері ф. №274 (бюджет), а погашення кредиторської заборгованості відображають у меморіальному ордері № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» ф. № 409 (бюджет).

Аналітичний облік короткострокових векселів ведуть у прибутково-видатковій книзі у розрізі кожного отриманого векселя, видів коштів та КЕКВ.

Кореспонденція рахунків за господарськими операціями з акредитивами, розрахунковими чеками та іншими коштами:

1) Оприбуткування грошових документів

Дт 2213 (2223) "Грошові документи у національній валюті"

Кт 2113 (2123), 6211 (6221)

2) Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту

Дт 8013 (8023), 8113 (8123)

Кт 2113 (2123), 6211 (6221)

3) Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту

Дт 6311 (6321)

Кт 2113 (2123), 6211 (6221)

4) Для документів суворого обліку водночас проведення запису на позабалансовому рахунку

Дт 08

5) Видача під звіт грошових документів Дт

2116 (2126)

Кт 2213 (2223)

6) Списання грошових документів на підставі акта

8013 (8023), 8113 (8123)

2116 (2126)

7) Для документів суворого обліку водночас проведення списання з позабалансового рахунку

Кт 08

5. Підзвітні особи - це працівники установи, що отримують грошові кошти під звіт на майбутні витрати.

Підзвітні кошти можуть витрачатися на господарські потреби, відрядження й на наукові експедиції.

Протягом року деяких працівників бюджетної установи відряджають до іншого міста для виконання службового завдання або у службову поїздку. Для цього роботодавець: видає розпорядчий документ; складає кошторис витрат; ознайомлює працівника з умовами службової поїздки; видає працівнику аванс.

Після повернення його з відрядження: перевіряє і приймає від працівника звіт; проводить остаточний розрахунок за витратами у відрядженні; оплачує працівникові дні службової поїздки.

Перш ніж відправитись у службову поїздку керівник установи має видати наказ про відрядження. Слід обов'язково ознайомити працівника, якого відправляють у службову поїздку, та видати йому на руки завірену копію наказу.

Копія цього наказу буде підтверджувати, що працівник тимчасово перебуває на відповідній території у зв'язку з службовою поїздкою, і згідно з Податковим кодексом України не є платником туристичного збору.

У наказі зазначають: мету службової поїздки; назву юридичної особи, до якої працівник має прибути для виконання службового завдання; назву населеного пункту, у якому вона розташована.

Мета службової поїздки обов'язково має підтверджувати зв'язок цієї поїздки з основною діяльністю установи. Цей зв'язок також має підтверджуватись і документально. За відсутності такого зв'язку контролюючі органи можуть вважати таку поїздку не службовою і, відповідно, усі видатки, понесені працівником у відрядження і відшкодовані

установою — незаконними. Такими документами можуть бути: положення про установу; посадова інструкція, яка передбачає відрядження працівника (наприклад, для звітування головному розпоряднику); запрошення від установи, до якої відряджають працівника і діяльність якої порівняно однакова з діяльністю установи; договір на виконання робіт чи надання послуг, укладений установою; інші документи, які підтверджують бажання встановити цивільно-правові відносини з установою (наприклад, відрядження для укладання договору); документи, які підтверджують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах чи інших заходах, які проводять за тематикою, що пов'язана з діяльністю установи.

Також у розпорядчому документі про службову поїздку керівник установи може встановити додаткові обмеження в частині використання коштів, які видано працівнику на відрядження. Наприклад, обмежити вартість проживання, побутових послуг, транспортних і інших витрат під час службової поїздки або ж уточнити вид транспорту, спосіб оплати його вартості для уникнення зайвих витрат бюджетних коштів. Якщо мова йде про закордонну службову поїздку, спершу слід отримати відповідне запрошення за кордону, зокрема, щодо участі в переговорах чи конференції, укладенні угоди про співпрацю тощо. Разом із запрошенням обов'язково слід подати копію запрошення із перекладом. На підставі цих документів керівник установи видає наказ про відрядження і

затверджує технічне завдання, у якому визначає мету виїзду за кордон, завдання та очікувані результати службової поїздки, строк і умови перебування за кордоном.

Складаючи кошторис витрат слід пам'ятати про витрати, які відшкодовують за результатами службової поїздки: добові, проїзд, проживання, побутові послуги при проживанні, бронювання місць у готелях для відрядження, а також під час відрядження за кордон додатково: страховий поліс, оформлення дозволу на в'їзд (віза), оформлення закордонного паспорту.

Якщо кошторис витрат не складають, їх відображають у довідці-розрахунку на виданий аванс, складеній за довільною формою. Вартість витрат відображають у: національній валюті (грн) — якщо відрядження в межах України; національній валюті (грн) — для службової поїздки за кордон за витратами, які проводять на території України; національній валюті держави, до якої відряджено працівника, або у вільно конвертованій валюті (долар США, євро) — для витрат, що здійснені у валюті.

Якщо за умовами запрошення відряджений працівник буде харчуватися за рахунок приймаючої сторони, суму добових витрат визначають у відсотках сум добових витрат для відповідної держави:

- 80% — при одноразовому;
- 55% — дворазовому;
- 35% — триразовому харчуванні.

У день приїзду до місця відрядження (від'їзду з нього), якщо працівник не харчувався коштом приймаючої сторони, добові виплачують у повному розмірі.

Установа зобов'язана ознайомити працівника з:

- наказом про службову поїздку;
- кошторисом витрат або довідкою-розрахунком на виданий аванс;
- порядком звітування за наданим авансом та проведеними під час відрядження витратами;
- обмеженнями;
- переліком документів, які підтверджують відповідні витрати.

На сьогодні розмір добових по Україні — 60 грн., а вартість житла — 600 грн за добу.

Якщо під час відрядження працівник проводить витрати у безготівковій формі, збір за переказ грошових коштів електронними засобами (комісія платіжної системи) відшкодують лише за наявності виписки з карткового рахунку або іншого документа на паперовому носії, який підтверджує суму сплаченого збору.

Відрядженому працівникові аванс установа видає у тій валюті, що зазначена у кошторисі витрат або довідці-розрахунку на виданий аванс, у готівковій або безготівковій формі.

Під час відрядження за кордон, установі спершу слід відкрити в установі банку два рахунки: у національній валюті; в іноземній валюті (валюті виплати авансу). Після цього вона подає до органу Казначейства довідку банку про відкриття рахунку установі для обліку операцій в іноземній валюті. Для відрядження за кордон і виплати авансу працівнику у валюті, установа подає до

органу Казначейства платіжне доручення на перерахування бюджетних коштів у національній валюті з відповідних рахунків, відкритих установі в органі Казначейства, на рахунки, відкриті в установі банку, для купівлі іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України. Для цього відрядження установа може видати працівнику аванс в іноземній валюті лише після надходження коштів на рахунок в іноземній валюті.

Відрядженому працівнику бажано також оформити в установі банку рахунок в іноземній валюті для зарахування коштів у вигляді авансу на відрядження та використання їх із застосуванням платіжної картки.

Протягом трьох робочих днів місяця, що настає за місяцем, у якому установа виплатила аванс в іноземній валюті, вона подає до органу Казначейства довідку про операції в іноземній валюті на паперових та електронних носіях.

Після повернення зі службової поїздки працівник зобов'язаний відзвітувати про використання виданого йому авансу. Для цього він подає до бухгалтерії установи звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, разом з документами, які підтверджують його витрати під час службової поїздки. Звіт працівник складає у національній валюті, тобто в гривнях.

Строки для звіту залежать від того у якій формі працівнику видано аванс на відрядження:

- до закінчення: п'ятого банківського дня — якщо працівник отримав аванс готівкою з каси установи;
- третього банківського дня — якщо отримав готівку із застосуванням платіжних карток;
- десятого банківського дня — якщо розрахунки проводились під час відрядження у безготівковій формі (як правило, цей строк застосовують у разі використання корпоративної картки).

Якщо розрахунки проводились виключно у безготівковій формі і строк Звіту не перевищив десяти банківських днів але є розбіжності між відповідними звітними документами, керівник установи може продовжити строк здачі Звіту до двадцяти банківських днів. Відлік строку обчислюють після завершення відрядження — з банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи. Такі ж строки для повернення залишку невикористаного авансу.

У Звіті працівник зазначає на титульному аркуші: найменування установи, її код ЄДРПОУ; найменування відділу і посади; своє прізвище, ім'я, по батькові і податковий номер; мету відрядження; номер і дату документа, за яким він отримав аванс, і його суму; загальну суму витрат, понесених під час службової поїздки; суму залишку або перевитрати (за наявності); кількість документів, які додає до Звіту і які підтверджують витрати.

На зворотньому боці Звіту працівник зазначає: дату документа, які витрати він підтверджує, суму витрат (у розрізі кожного документа); добові витрати і їх суму; загальну суму витрат, понесених під час відрядження; дату складання Звіту і свій підпис. Бухгалтер перевіряє правильність заповнення Звіту, наявність документів, що підтверджують витрати, після чого приймає його. А працівникові видає розписку, що Звіт прийнятий на перевірку. У ній зазначає прізвище і ініціали працівника, дату отримання звіту, суму витрат, кількість документів

(додатків до звіту), власний підпис.

На підставі оригіналів документів відшкодовують вартість: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у т. ч. якщо відрядження за електронними квитками за наявності посадкового талона, якщо його обов'язковість передбачена правилами перевезення на відповідному виді транспорту, і розрахункових документів про їх придбання за всіма видами транспорту; рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання працівника, під час відрядження, в т. ч. бронювання місць у місцях проживання тощо. Якщо проїзд (переліт) проведено за електронним авіаквитком, підставою для відшкодування його вартості є наявність таких документів: оригінал розрахункового чи платіжного документа, що підтверджує придбання авіаквитка (квитанція до прибуткового касового ордера, розрахунковий чек, платіжне доручення, розрахункова квитанція, касовий чек, виписка з карткового рахунку); роздрук на папері частини електронного авіаквитка із вказаним маршрутом відрядження (маршрут/квитанція); оригінали відривної частини посадкових талонів пасажира або роздрукований на паперовому носії електронний посадковий талон, отриманий у разі онлайн-реєстрації на авіарейс.

За час затримки у відрядженні без поважних причин працівникові не відшкодовують добові витрати, витрати на найм житлового приміщення та інші витрати. З дозволу керівника установи може братися до уваги вимушена затримка у відрядженні (у разі захворювання, відсутності транспортних квитків, відміни авіарейсів, ремонту транспортного засобу або з інших причин, не залежних від працівника) за наявності підтвердних документів в оригіналі. При цьому загальний строк відрядження не може перевищувати 60 к. дн.

Якщо працівник не використав наданий йому для службової поїздки аванс, у Звіті працівник зазначає суму залишку. Він має внести її до каси установи або перерахувати на відповідний рахунок установи у строки, визначені для подачі Звіту працівником.

У разі коли витрати, понесені під час відрядження, не покриваються сумою авансу, у Звіті працівник зазначає суму перевитрати. Цю суму працівнику установа має виплатити до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником Звіту.

Облік розрахунків із підзвітними особами ведуть на субрахунку 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»

Для відображення в бухгалтерському обліку виплат працівникам готівкою з каси установи використовують наступні бухгалтерські проведення:

1) Отримано кошти в касу установи на виплати працівникам

Дт 2211

Кт 2313

2) Виплачено заробітну плату з каси установи

Дт 6511

Кт 2211

3) Віднесено на рахунок депонентів не отриману в строк заробітну плату

Дт 6511

Кт 6412

4) Повернуто на реєстраційний рахунок установи кошти, не виплачені з каси у встановлені строки

Дт 2313

Кт 2211

5) Видано аванс підзвітній особі в національній валюті

Дт 2116

Кт 2211

6) Подано звіт про витрачені підзвітні суми:

- на придбання матеріалів, продуктів харчування тощо (без ПДВ)

Дт 1816, 1511, 1812

Кт 2116

- сума ПДВ:

а) включена до податкового кредиту

Дт 6311

Кт 2116

б) не включена до податкового кредиту

Дт 8013,8113

Кт 2116

7) Списано витрачені кошти на витрати на відрядження

Дт 8013,8113

Кт 2116

8) Повернено в касу невикористаний підзвітною особою аванс у національній валюті

Дт 2211

Кт 2116

9) Видано під звіт талони на бензин

Дт 2116

Кт 2213

10) Подано авансовий звіт про витрачання талонів на бензин

Дт 8013,8113

Кт 2116

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами ведеться у меморіальному ордері №8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» ф. № 386 (бюджет) за кодами КЕКВ.

6. Існують такі види розрахунків:

1) розрахунки за платежами в бюджет;

2) розрахунки з відшкодування завданих збитків;

3) розрахунки у порядку планових платежів;

4) розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами.

1) Платежі бюджетних установ за податками та обов'язковими зборами включають:

а) за рахунок коштів бюджетної установи:

- податки на прибуток
- податок на додану вартість
- податок на землю
- податок з власників транспортних засобів
- виручка від реалізації будівель і споруд
- інші платежі

б) за рахунок відрахувань з фізичних осіб

- податок з доходів фізичних осіб
- різниця між сумою відшкодування матеріальних витрат і обліковою вартістю виявлених недостач, втрат (псування) матеріальних цінностей та іноземної валюти;

- інші платежі

Звільнення від оподаткування доходів неприбуткових організацій, створених органами державної влади України, органами місцевого самоврядування, що утримуються за рахунок відповідних бюджетів:

- кошти або майно, що надходять безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань
- пасивні доходи (тобто доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань)
- кошти або майно, що надходять таким неприбутковим організаціям як компенсація вартості отриманих державних послуг; роялті.

Звільнення платних послуг бюджетних установ від оподаткування

ПДВ:

- визначені відповідним переліком послуги закладів освіти, які мають спеціальну ліцензію на надання таких послуг
- визначені відповідним переліком послуги закладів охорони здоров'я, які мають спеціальну ліцензію на надання таких послуг
- визначені відповідним переліком послуги закладів служби зайнятості
- платні послуги бібліотек
- деякі послуги архівних установ
- послуги державних органів з реєстрації актів громадянського стану
- надання державних платних послуг органами виконавчої влади і місцевого самоврядування

Облік розрахунків за податками та платежами до бюджету ведеться на субрахунках:

6311 (6321) Розрахунки з бюджетом за податками і зборами

2110 (2120) Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом

6312 (6322) Інші розрахунки з бюджетом

Синтетичний облік розрахунків ведеться у меморіальних ордерах № 2, 3, <sup>5</sup>, 6.

Аналітичний облік ведеться з розподілом по видам податків, платежів і зборів, які сплачує установа на картках ф. № 292а.

2) Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків.

Розмір збитків визначається виходячи з балансової вартості відсутніх (знищених, зіпсованих) цінностей (з вирахуванням зносу), але не нижче 50% балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Держкомстат України, відповідного розміру ПДВ і акцизного збору.

Коефіцієнти для розрахунку суми відшкодування завданих збитків

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

Облік розрахунків з відшкодування завданих збитків ведеться на субрахунку 2115 (2125) Розрахунки з відшкодування завданих збитків

Для відображення розрахунків за субрахунком 2115 (2125) використовують меморіальний ордер ф. №274 (бюджет), якому присвоюють номер починаючи із 17 та відображають в Накопичувальній відомості

позабалансового обліку - меморіальному ордері № 16.

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

№ 9 - на списання необоротних активів №

12 - на списання продуктів харчування

№ 1 - на списання нестачі грошей та оприбуткування відшкодованої суми тощо.

Аналітичний облік розрахунків з винними особами ведеться у картках ф. № 292а або у книгах ф. № 292.

3) Облік розрахунків у порядку планових платежів.

Основною умовою застосування розрахунків у порядку планових платежів є систематичний характер отримання бюджетною установою відповідних цінностей та послуг та неможливість точного прогнозування обсягу цих товарів або послуг.

За дебетом рахунків 2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» та 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» записуються суми перерахованих платежів у кореспонденції з кредитом субрахунків обліку грошових коштів, за кредитом - записується вартість отриманих матеріальних цінностей, виконаних робіт та послуг у кореспонденції з дебетом рахунків обліку матеріальних цінностей або витрат.

4) Облік розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами.

Поділ різних підприємств на дебіторів і кредиторів носить умовний характер і визначається бюджетною установою самостійно, виходячи зі змісту першої операції або переважності дебетового чи кредитового сальдо. Облік розрахунків з різними дебіторами ведеться на рахунках:

2111 (2121) Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги

2113 (2123) Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги

2117 (2128) Інша поточна дебіторська заборгованість

Облік розрахунків з різними кредиторами ведеться на рахунках:

6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами 6211 (6221) Розрахунки з постачальниками та підрядниками Синтетичний і аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами ведеться у меморіальному ордері № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» ф. № 408 (бюджет), а з різними кредиторами - у меморіальному ордері № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» ф. № 409 (бюджет).

## Тема 4. Облік розрахунків із заробітної плати, страхування і стипендій

1. Праця і заробітна плата в бюджетних установах.
2. Облік чисельності та складу працівників і використання робочого часу.
3. Документальне оформлення і порядок нарахування зарплати, різних доплат і надбавок та виплат з розрахунку середньої зарплати.
4. Нарухування заробітної плати та утримань із нарахування сум.
5. Облік зарплати і пов'язаних з нею розрахунків.
6. Облік розрахунків за стипендіями.

1. Заробітна плата в бюджетних установах включає: посадовий оклад та/або ставку погодинної оплати праці; надбавки; доплати; премії; матеріальні допомоги.

Завдання обліку праці та розрахунків щодо зарплати в бюджетних установах:

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

Умови оплати праці в держорганах і органах місцевого самоврядування визначені відповідними законами та рішеннями Уряду. В бюджетних установах умови оплати праці визначені постановою КМУ «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30.08.2002 № 1298 № 1298.

Посадовий оклад — основна складова заробітної плати. Розмір посадового окладу залежить від посади, на яку прийнято працівника, і, відповідно, розміру тарифного розряду, який встановлено для кожної посади, та суми прожиткового мінімуму станом на 1 січня відповідного року. Суму посадового окладу обчислюють, використовуючи Єдину тарифну сітку розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери (ЄТС). У 2017 році розмір посадових окладів визначають з розміру прожиткового мінімуму на 01.01.2017 — 1600 грн. Інколи зарплата в бюджетних установах окремих категорій

працівників може складатись лише з посадового окладу.

Розмір тарифних розрядів наведено у додатках до Постанови № 1298 за посадами (професіями) працівників:

- керівні, наукові, науково-педагогічні, педагогічні працівники, професіонали, фахівці, інші працівники бюджетних установ (додаток 2 до Постанови № 1298);

- професіонали, фахівці, керівники інших структурних підрозділів і технічні службовці, посади яких є загальними для усіх бюджетних установ (додаток 3 до Постанови № 1298);

- робітники, посади яких є загальними для усіх бюджетних установ (додаток 4 до Постанови № 1298).

Сума посадового окладу обов'язково має бути затверджена у штатному розписі. Заробітна плата в бюджетних установах без затвердженого штатного розпису неможлива.

Посадові оклади встановлюють у меншому розмірі на:

5-15% посадового окладу ректора — для проректорів;

5-15% посадового окладу керівника бюджетної установи — для заступників керівника такої установи;

5-15% посадового окладу керівника структурного підрозділу установи — для заступників керівника такого підрозділу;

10-30% посадового окладу головного бухгалтера — для заступника головного бухгалтера;

30-40% посадового окладу керівника — для помічника цього керівника.

### ***Заробітна плата за погодинної оплати праці.***

Для деяких категорій працівників ставки зарплати не встановлюють, їх роботу оплачують за ставками погодинної оплати праці. Тобто зарплата в бюджетних установах для окремих категорій працівників є погодинною. Суму ставки погодинної оплати праці обчислюють на основі відомостей з Додатку 5 до Постанови № 1298, зокрема розміру відсотку окладу (ставки) працівника І тарифного розряду. Він залежить від контингенту, з яким працює (навчає) особа-погодинник.

2. Штатний розклад - це перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією

Поділ персоналу бюджетних установ залежно від виконуваних функцій:

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

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

3) 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);

4) молодший обслуговуючий персонал (прибиральниці, санітарки і т.

Облікова чисельність - загальна чисельність фактично працюючих відповідно до штатного розкладу.

До нештатного (необлікового) складу зараховують працівників, що тимчасово можуть залучатися для виконання окремих робіт і працюють за трудовою угодою.

Система реєстрації виходу на роботу може бути:

- перепусткова;
- рапортова;
- карткова;
- жетонна.

Табель - це іменний список працівників у розрізі відповідних структурних підрозділів, який складається до початку місяця в алфавітному порядку особою, призначеною керівником установи.

Складові табелю: табельний номер, прізвище, ім'я та по батькові працівника, його посада, ранг, оклад (ставка), кількість відпрацьованих годин за кожен день.

Існує 2 способи ведення табеля обліку відпрацьованого часу:

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

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

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.

3. Нарахування зарплати здійснюється на підставі первинних документів з обліку виробітку, фактично відпрацьованого часу, доплатних листків, наказів, документів про присвоєння вчених звань та наукових ступенів тощо.

Для більшості працівників з-поміж складових заробітку є надбавки: одна чи кілька.

Надбавки в бюджетних установах умовно можна поділити на 4 групи:

- за роботу;
- за почесні звання;
- за спортивні звання;
- за знання і використання в роботі іноземної мови.

Окрім цього, для такої категорії працівників бюджетних установ, як водії встановлюють надбавку за класність. Для керівника установи надбавки встановлюють за рішенням органу вищого рівня.

До надбавок за роботу належать надбавки за:

- високі досягнення у праці;
- виконання особливо важливої роботи;
- складність, напруженість у роботі.

Під час встановлення надбавок враховують кваліфікацію працівника, його компетентність, відповідальність, ініціативність, старанність тощо. Розмір кожної з надбавок не може перевищувати 50% посадового окладу.

Сума надбавок теж не може перевищувати 50% посадового окладу. Тобто працівникові можуть встановити три надбавки у розмірі 15%, або дві — у розмірі 25%, або одну — у розмірі 50% або в інших розмірах, якщо їх сума не перевищує 50%.

Зарплата в бюджетних установах з урахуванням максимального розміру таких надбавок становитиме 1,5 розміру посадового окладу.

На працівників бюджетних установ, які мають статус національних, обмеження суми розміру надбавок не поширюється (Постанова № 1298). Тобто працівникам національних природних парків, національних музеїв можуть встановити три надбавки у розмірі до 50% кожна. Якщо ж працівник невчасно виконує завдання або якість його роботи стала гіршою, або він почав порушувати трудову дисципліну, керівник установи має повне право зменшити розмір надбавки або скасувати її у повному розмірі.

Якщо працівнику за його трудову діяльність встановлено почесне звання «народний» або «заслужений», він має право і на відповідну надбавку. Керівник бюджетної установи визначає відповідність почесного звання профілю діяльності працівника на займаній посаді.

Якщо діяльність працівника за профілем збігається з наявним почесним званням, надбавку встановлюють у відсотках до посадового окладу у розмірі:

20% — за почесне звання «заслужений»;

40% — за почесне звання «народний». Якщо працівник має почесне звання «заслужений» і «народний», надбавку встановлюють у розмірі 40% посадового окладу.

Посадовий оклад, надбавки за спортивні звання — це заробітна плата у бюджетних установах фізичної культури і спорту. Працівнику можуть присвоїти такі спортивні звання:

- майстер спорту;
- майстер спорту міжнародного класу;
- заслужений майстер спорту;
- заслужений тренер.

Керівник установи самостійно визначає відповідність спортивного звання профілю діяльності працівника на займаній посаді. Якщо діяльність за профілем збігається з наявним спортивним званням — встановлює надбавку у відсотках до посадового окладу у розмірі:

10% — за спортивне звання «майстер спорту»;

15% — за спортивне звання «майстер спорту міжнародного класу»;

20% — за спортивні звання «заслужений тренер», «заслужений майстер спорту».

Володарю двох або більше спортивних звань таку надбавку встановлюють за одним (вищим) званням. Тобто у такому разі зарплата у бюджетній установі фізичної культури і спорту для такого працівника може зрости на 15% або 20% посадового окладу.

Для працівників, які обіймають посади, де не передбачене вимогами знання іноземної мови, можуть встановлювати надбавку за знання і використання в роботі іноземної мови. Її встановлюють виключно тоді, коли виконуючи обов'язки за посадовою інструкцією, працівник змушений використовувати іноземну мову для якісного виконання своїх обов'язків.

Надбавку за знання і використання в роботі іноземної мови встановлюють у відсотках до посадового окладу у розмірі:

10% — за знання та використання в роботі однієї європейської мови;

15% — за знання та використання в роботі однієї східної, угро-фінської або африканської мови;

25% — за знання та використання в роботі двох і більше мов.

Надбавку за знання і використання в роботі іноземної мови не встановлюють працівникам за посадами, вимогами для зайняття яких передбачено знання іноземної мови, що підтверджено відповідним документом.

Отже, зарплата в бюджетних установах може збільшуватись на 10-25% для працівників, які використовують в роботі іноземну мову, а за їх посадами таке використання мови не передбачено вимогами до посади.

Надбавки водіям за класність встановлюють водію залежно від його класу у % установленої тарифної ставки за відпрацьований час у розмірі:

10% — для водіїв 1 класу;

25% — для водіїв 2 класу.

Додаткова заробітна плата в бюджетних установах: доплати для більшості працівників заробітна плата включає в себе окрім надбавок ще й доплати в бюджетних установах: одну чи кілька.

Доплати умовно можна поділити на 5 груп:

- за збільшення обсягу виконуваної роботи;

- за роботу в нічний час; за вчене звання;

- за науковий ступінь;

- за використання в роботі дезінфекційних засобів.

Для такої категорії працівників бюджетних установ, як водії, встановлюють доплату за ненормований робочий день.

Окрім цього, у 2017 році згідно зі статтею 31 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР введено ще одну доплату — доплату до рівня мінімальної зарплати.

Для керівника установи доплати встановлюють за рішенням органу вищого рівня.

1) Доплати за збільшення обсягу виконуваної роботи.

Серед цієї групи виділяють три доплати:

- за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників;
- за суміщення професій (посад);
- за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт.

Розмір кожної з доплат не може перевищувати 50% посадового окладу. Ці доплати встановлюють рядовим працівникам, оскільки їх заборонено встановлювати: керівникам бюджетних установ; заступникам керівників бюджетних установ; керівникам структурних підрозділів установ; заступникам керівників структурних підрозділів установ.

2) Доплату за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників встановлюють за наказом працівнику, який поряд зі своєю основною роботою виконуватиме за згодою обов'язки працівника, тимчасово відсутнього у зв'язку з хворобою, відпусткою, відрадженням або з інших причин. У наказі визначають розмір доплати, перелік видів робіт, які тимчасово має виконувати працівник, та строк їх виконання. Якщо посадовою інструкцією передбачено виконання обов'язків іншого працівника на час його відсутності, то такі обов'язки належать до трудової функції працівника. А тому наказ про виконання роботи іншого працівника не видають, як і наказ про встановлення доплати. Такому працівнику доплату не встановлюють. Тобто зарплата у нього може збільшитись або залишитись без змін — все залежить від посадової інструкції працівника.

3) Доплату за суміщення професій (посад) встановлюють працівнику за його згодою за виконання роботи за вакантною посадою. Посада обов'язкова має бути передбачена штатним розписом. Суміщати посаду можуть один або кілька працівників. У наказі про встановлення доплати зазначають суміщену посаду, розмір доплати, можуть визначати перелік видів робіт, які тимчасово має виконувати працівник, та строк їх виконання. Суміщення посад є істотною зміною умов праці і, згідно з частиною другою статті 32 Кодексу законів про працю України, працівника слід попередити за два місяці. Якщо суміщення посад встановлено на невизначений термін, у такий же строк працівника інформують про його припинення та скасування доплати за суміщення професій (посад).

4) Доплату за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт встановлюють у такому самому порядку, як і доплату за суміщення професій. При покладенні на працівника додаткових робіт і встановленні цих доплат слід враховувати наявне у працівника навантаження. Додаткове навантаження на працівника має бути економічно обгрунтованим та не призводити до погіршення якості виконуваних ним обов'язків, завдань, робіт. У разі погіршення якості виконуваних ним обов'язків, додаткове навантаження та відповідні доплати скасовують.

5) Доплата за роботу в нічний час. Працівникам, які працюють у нічний час, тобто з 10 години вечора до 6 години ранку, слід встановлювати доплату за роботу в нічний час. Її встановлюють за кожну годину роботи в нічний час. Розмір такої доплати не може перевищувати 40% годинної тарифної ставки (посадового окладу).

Зарплата в бюджетних установах підвищується на розмір доплати за роботу

в нічний час для працівників, які працюють у такий час.

б) Доплата за вчене звання. Якщо працівник має вчене звання старшого наукового співробітника, доцента або професора, йому слід встановити доплату за вчене звання, якщо діяльність працівника за профілем збігається з наявним вченим званням. Керівник установи самостійно визначає відповідність вченого звання профілю діяльності працівника на займаній посаді.

Доплату за вчене звання встановлюють у відсотках до посадового окладу в розмірі:

до 25% — якщо працівник має вчене звання «старший науковий співробітник», «доцент»;

до 33% — якщо вчене звання «професор».

Якщо працівник має два вчених звання, наприклад, «доцент» і «професор», йому встановлюють доплату за вчене звання у розмірі, який не перевищує 33% посадового окладу.

Отже, для працівників, які мають вчене звання, зарплата в бюджетних установах є вищою.

7) Доплата за науковий ступінь. Науковцям, які мають науковий ступінь кандидата наук чи доктора наук, встановлюють доплату за науковий ступінь — за умови, що діяльність науковця за профілем збігається з наявним науковим ступенем. Керівник установи самостійно визначає відповідність вченого звання профілю діяльності працівника на займаній посаді.

Доплату за науковий ступінь встановлюють у відсотках до посадового окладу в розмірі:

до 15% — якщо працівник має науковий ступінь «кандидат наук»;

до 25% — якщо науковий ступінь «доктор наук».

Якщо працівник має два наукових ступеня, наприклад, «кандидат наук» і «доктор наук», йому встановлюють доплату за науковий ступінь у розмірі, який не перевищує 25% посадового окладу.

Для працівників, які мають науковий ступінь, зарплата в бюджетних установах підвищується на суму цієї доплати.

8) Доплата за використання в роботі дезінфекційних засобів. Доплату за використання в роботі дезінфекційних засобів встановлюють тим працівникам, у посадовій інструкції яких передбачено роботу із застосуванням дезінфекційних засобів. Перелік посад, за якими встановлюють цю доплату, визначають у колективному договорі установи. Встановлюють доплату у розмірі 10% посадового окладу, у т. ч. працівникам, які зайняті прибиранням туалетів. Таку доплату встановлюють незалежно від часу роботи з цими засобами.

9) Доплата за ненормований робочий день. Доплату за ненормований робочий день встановлюють водіям у розмірі 25% тарифної ставки за відпрацьований час.

10) Доплата до рівня мінімальної зарплати. Доплату до рівня мінімальної зарплати нараховують працівникам, у яких зарплата за повністю виконану місячну (годинну) норму праці нижче розміру мінімальної зарплати. Обчислюючи розмір доплати не враховують: доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я; доплати за роботу в нічний та

надурочний час; доплату за роз'їзний характер робіт; премії до святкових і ювілейних дат. Розмір доплати до рівня мінімальної зарплати обчислюють шляхом віднімання від суми мінімальної зарплати суму зарплати, нараховану за фактично виконану норму праці. Сума мінімальної зарплати буде: 3200 грн — якщо працівник виконав місячну норму праці; пропорційно до виконаної норми праці — якщо працівник працює на умовах неповного робочого часу та/або не виконав у повному обсязі місячну (годинну) норму праці. Якщо нарахована зарплата (без урахування зазначених виплат) перевищує розмір мінімальної зарплати, доплату до рівня мінімальної зарплати працівнику не нараховують.

Премії у складі заробітної плати в бюджетній установі

Преміюють працівників згідно із затвердженим положенням про преміювання в установі. Розмір премії працівника може визначатись або у відсотках від посадового окладу, або у фіксованій сумі залежно від особистого внеску працівника в загальні результати роботи структурного підрозділу та установи.

Премії можуть бути місячними, квартальними або ж річними, за виконання завдань, роботи чи до ювілейних дат, свят тощо. Конкретний розмір премії працівнику зазначається у наказі про преміювання, а керівнику — у наказі про преміювання, який видає орган вищого рівня. У положенні про преміювання також передбачають умови, які є підставою для зменшення або скасування премій. Таким чином, зарплата в бюджетних установах для працівників за рахунок премій може підвищуватись за умови, якщо на це є кошти у межах фонду оплати праці.

Матеріальна допомога у складі зарплати в бюджетній установі

Матеріальну допомогу надають працівникам, як правило, згідно з колективним договором та/або положенням про виплату матеріальної допомоги. Працівникам можуть надавати матеріальну допомогу на: оздоровлення під час відпустки; вирішення соціально-побутових питань; лікування чи оздоровлення дітей тощо; поховання. Розмір такої допомоги (крім допомоги на поховання) не може перевищувати суми посадового окладу на календарний рік. Якщо працівнику протягом року надавали матеріальну допомогу на оздоровлення у розмірі посадового окладу, іншу матеріальну допомогу (на вирішення соціально-побутових питань, на лікування, оздоровлення дітей тощо) він отримати вже не зможе.

Керівнику установи матеріальну допомогу надають за рішенням органу вищого рівня у межах наявних коштів на оплату праці.

Всі ці складові заробітної плати в бюджетних установах є типовими для працівників усіх бюджетних установ незалежно від відомчого підпорядкування. Виняток становлять лише військовослужбовці, особи рядового і начальницького складу.

Максимальне обмеження для лікарняних і декретних

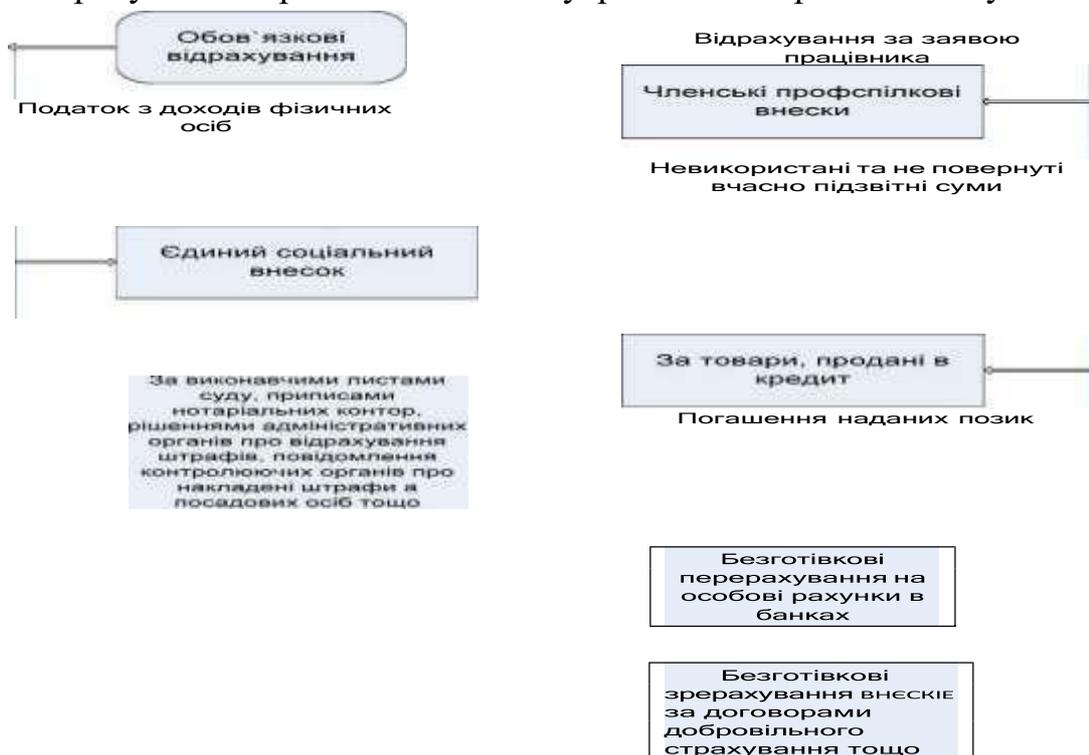
Для застрахованих осіб, які протягом 12 місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування мають страховий стаж менше ніж шість місяців, максимальна сума допомоги по:

- тимчасовій непрацездатності обмежена розміром допомоги, яку обчислено з мінімальної зарплати на час настання страхового випадку;
- вагітності та пологах — розміром допомоги, яку розраховано на основі подвійного розміру тієї зарплати на час настання страхового випадку.

Сума допомоги по вагітності та пологах у розрахунку на місяць не має перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, з якої сплачували страхові внески. Вона також не може бути меншою за розмір допомоги, обчислений із мінімальної зарплати на час настання страхового випадку (п. 2 ст. 26 Закону № 1105).

Страхові виплати у розрахунку на місяць можуть бути: меншими за розмір мінімальної зарплати у місяцях, у яких 28, 30 днів; більшими за розмір (подвійний розмір) мінімальної зарплати у місяцях, що мають 31 день.

#### 4. Нарахування заробітної плати та утримань із нарахованих сум.



Згідно із законодавством (стаття 128 Кодексу законів по працю України) загальна сума обов'язкових відрахувань із заробітної плати працівників не повинна перевищувати 20%, а в окремих випадках - 50% суми зарплати, що належить до виплати працівникові.

5. Для обліку розрахунків із працівниками за всіма видами заробітної плати призначено субрахунок 6511 «Розрахунки із заробітної плати».

Нарахування зарплати або оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності з кредитом субрахунка 6511 «Розрахунки із заробітної плати» кореспондують: 8011 «Витрати на оплату праці» — якщо працю працівників оплачують коштом загального фонду державного (місцевого) бюджету; 8111 «Витрати на оплату праці» — якщо працю працівників оплачують коштом спеціального фонду державного (місцевого) бюджету.

Наприклад, при хворобі чи відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами працівника бухгалтеру потрібно нарахувати відповідну допомогу — чи то по тимчасовій непрацездатності, чи-то по вагітності та пологах, то з кредитом субрахунка 6511 кореспондує 2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування», оскільки кошти на такі виплати спершу слід отримати у Фонді соціального страхування України.

Проведення з нарахування зарплати і оплати днів тимчасової непрацездатності:

1) Нараховано заробітну плату:

Дт 8011, 8111

Кт 6511

2) Нараховано оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності:

Дт 8011, 8111

Кт 6511

3) Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності, допомогу по вагітності та пологах:

Дт 2114

Кт 6511

Оплата праці працівників, і оплата їм днів тимчасової непрацездатності потребуватиме нарахування ЄСВ на суми нарахованих виплат:

Дт 8011, 8111 Кт 6313

Кореспондують за дебетом два субрахунки 8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи» залежно від фонду, з якого фінансують витрати на оплату праці працівників, а з кредитом — 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Оподаткування обчисленої суми ПДФО і військового збору відображаються в обліку наступним чином:

1) Утримано ПДФО

Дт 6511 Кт 6311/1

2) Утримано військовий збір Дт 6511 Кт 6311/2

Інколи під час використання страхових коштів працівники установи

припускаються порушень. У бюджетній сфері приховати такі речі не вдасться і за результатами перевірки винну особу встановлять і на установу накладуть штрафні санкції. Далі — за наказом керівника установи встановлюють розмір санкцій, які слід утримати із заробітної плати працівника — винної особи. Для утримання суми страхових коштів чи для штрафних санкцій за порушення порядку використання страхових коштів використовуємо субрахунок 6416 «Розрахунки за страхуванням».

Утримання страхових коштів, фінансові санкції відображаються:

Дт 6511 Кт 6416

Інші утримання із заробітної плати.

1) Платежі за придбаними працівником товарами у кредит. За заявою працівника із його заробітної плати можуть утримувати платежі за зобов'язаннями, взятими ним за товари, які продані в кредит торговельними організаціями.

Утримання коштів за зобов'язаннями за товарами, що продані в кредит торговельними організаціями відображується за допомогою рахунку 6513 «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит»:

Дт 6511 Кт 6513

2) Внески для поповнення суми депозиту працівника. Якщо працівник напише заяву, у якій проситиме утримувати із його заробітної плати щомісячно певну суму коштів та перераховувати її в установу банку для поповнення суми депозиту, утримання платежів для поповнення суми депозиту, то утримання відобразиться за допомогою рахунку 6514 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках»:

Дт 6511 Кт 6514

3) Внески за договорами добровільного страхування. На підставі заяви працівника, у якій він просить утримувати із його заробітної плати внески за договором добровільного страхування і перераховувати їх страховим організаціям, роблять утримання за допомогою рахунку 6515 «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування».

Дт 6511 Кт 6515

4) Членські профспілкові внески. Якщо працівник є членом профспілки і подав до бухгалтерської служби заяву про утримання з його доходів членського профспілкового внеску, бухгалтер утримуватиме такий внесок і перераховуватиме його профспілковій організації, то для такого утримання з заробітної плати використовується рахунок 6516 «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків»:

Дт 6511

Кт 6516

5) Платежі на погашення позики. За заявою працівника бухгалтер може перераховувати із доходу останнього на відповідний рахунок в установі банку частину коштів для погашення позики, яку той взяв у банку. Для такого утримання із заробітної плати використовується рахунок 6517 «Розрахунки з

працівниками за позиками банків»:

Дт 6511

Кт 6517

б) Платежі на погашення відрахувань За заявою або на підставі виконавчого документа із доходу працівника відраховують відповідні суми коштів, у т. ч. й аліменти. У разі такого утримання із заробітної плати використовують рахунок — 6518 «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання:

Дт 6511

Кт 6518

Варіанти аналітичного обліку розрахунків заробітної плати у бюджетній установі за другу половину місяця:

- у «Розрахунково-платіжній відомості» (т. ф. № П-49);
- у «Розрахунковій відомості» (т. ф. № П-50) та окремі «Платіжній відомості» (т. ф. № П-53)
- у спеціальних документах «Розрахунок заробітної плати» (т. ф. № П-52)
- накопичувальній «Розрахунковій відомості» (т. ф. № П-51) з вкладними аркушами на кожен місяць і окремі «Платіжній відомості» (т. ф. № П-53)
- у накопичувальному «Особовому рахунку — Розрахунковому листку»
- у спеціальних книгах для обліку розрахунків з оплати праці та в окремі платіжній відомості.

Бухгалтерські записи на суму нарахованої заробітної плати та утримань з неї відображають на підставі розрахунково-платіжних відомостей у Зведенні розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендії (меморіальний ордер № 5) ф. №405 (бюджет).

Аналітичний облік за субрахунком 6511 ведеться на картках-довідках ф. № 417, які відкривають окремо на кожного працівника.

Аналітичний облік за субрахунком № 6412 ведеться за кожним депонентом у книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати та стипендії ф. № 441.

б. 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.

Для обліку розрахунків за стипендіями використовується пасивний субрахунок 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню».

Нарахована стипендія для бюджетної установи є фактичним видатком за кодом 1342 «Стипендії» відображається:

Дт 8011

Кт 6512

Стипендія — це особливий вид грошового забезпечення, який не входить у фонд оплати праці. На стипендії не нараховуються внески на соціальні заходи. У той же час стипендія включається до сукупного оподаткованого доходу громадян, з якого справляється податок з доходів фізичної особи, а всім стипендіатам присвоюється ідентифікаційний код платника податків.

Академічні стипендії. Особи, які навчаються за денною формою навчання за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, мають право на отримання академічних та соціальних стипендій у встановленому законодавством порядку. При цьому на академічну стипендію можуть розраховувати особи, які досягли значних успіхів у навчанні та/або науковій діяльності згідно з критеріями, встановленими КМУ. Основним нормативним документом з питань стипендіального забезпечення є Порядок призначення і виплати стипендій, затверджений постановою КМУ від 12.07.2004 р. № 882. Правила призначення академічних стипендій у відповідному навчальному закладі розробляються відповідно до вимог цього Порядку. Такі правила мають бути затверджені вченою (педагогічною) радою та погоджені з органом студентського самоврядування і профспілкою студентів. Обов'язковою умовою набуття чинності такими правилами є їх оприлюднення щонайменше за тиждень до початку навчального семестру. Питання щодо призначення та позбавлення стипендії вирішує стипендіальна комісія, утворена наказом керівника навчального закладу.

На загальних підставах виплата академічних стипендій здійснюється за рахунок коштів загального фонду державного (відповідного місцевого) бюджету (п. 1 Порядку № 882). Водночас можлива і виплата стипендій за рахунок коштів фізичних та юридичних осіб, якщо це передбачено умовами укладеної угоди між такими особами та навчальним закладом. Окрім того, академічні стипендії іноземцям, які навчаються на підставі угод про міжнародну академічну мобільність, можуть виплачуватися за рахунок власних надходжень відповідного навчального закладу.

Таким чином, виплата академічних стипендій студентам, аспірантам та докторантам у більшості випадків здійснюється за рахунок коштів, передбачених у загальному фонді кошторисів навчальних закладів на стипендіальне забезпечення. Видатки на виплату академічних стипендій, доплат до них та матеріальної допомоги (у тому числі в натуральній формі) студентам, учням, аспірантам, докторантам слід планувати і проводити за КЕКВ 2720 «Стипендії». Виняток становлять лише стипендії, призначені Президентом України, ВРУ, КМУ, міністерствами, державними академіями наук, органами виконавчої влади та місцевого самоврядування. Їх виплату необхідно здійснювати за КЕКВ 2730 «Інші виплати населенню».

Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, для узагальнення інформації про розрахунки зі стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню призначено субрахунок 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню».

Для обліку витрат, пов'язаних з виплатою стипендій застосовують субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями», бо саме цей субрахунок призначений для обліку видатків, пов'язаних із наданням поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, стипендій тощо.

Соціальні стипендії.

Соціальна стипендія — це особливий окремий вид стипендій, котрий фактично є різновидом соціального захисту та матеріального забезпечення незахищених верств населення. Нарахування та виплати соціальних стипендій студентам і курсантам ВНЗ прописано у Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виплати соціальних стипендій студентам (курсантам) вищих навчальних закладів, затвердженому постановою КМУ від 28.12.2016 р. № 1045.

Право на соціальні стипендії відповідно закріплено за такими категоріями осіб, як:

І) діти-сироти та діти, позбавлених батьківського піклування та особи з їх числа у разі продовження навчання до 23 років або до закінчення відповідних навчальних закладів, а також студенти (курсанти), які у віці від 18 до 23 років залишилися без батьків;

2) особи, які мають право на отримання соціальної стипендії відповідно до «чорнобильського» законодавства;

3) шахтарі зі стажем підземної роботи не менше трьох років;

4) діти шахтарів зі стажем підземної роботи не менш як 15 років або загиблих внаслідок нещасного випадку на виробництві чи інвалідів I або II групи — протягом трьох років після здобуття загальної середньої освіти;

5) учасники бойових дій та їх діти;

6) діти, один із батьків яких загинув (помер від контузії, поранення, пропав безвісти) у районі проведення АТО, бойових дій чи збройних конфліктів;

7) діти, один із батьків яких загинув (помер від контузії, поранення тощо) під час масових акцій громадянського протесту;

8) діти, зареєстровані як внутрішньо переміщені особи;

9) діти-сироти та діти з малозабезпечених сімей, яким призначені соціальні стипендії ВРУ;

10) діти-інваліди та особи з інвалідністю I — III групи;

II) особи із малозабезпечених сімей.

Соціальна стипендія призначається студентам (курсантам) до закінчення їх навчання у відповідному навчальному закладі, але не довше ніж до досягнення 23-річного віку. Також обов'язковими умовами для отримання соціальної стипендії є навчання за денною формою навчання за держзамовленням та неперебування у академічній відпустці.

Виплата таких стипендій проводиться за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті Мінсоцполітики. Головним розпорядником бюджетних коштів та відповідальним виконавцем бюджетної програми є Мінсоцполітики. Розподіл та перерозподіл коштів для виплати соцстипендій на обласному рівні здійснюють структурні підрозділи соціального захисту населення та органи соціального захисту населення — в районах, містах та районах міст. ВНЗ виконують роль посередників між Мінсоцполітики та студентами (курсантами), які мають право на отримання соцстипендії. ВНЗ готують і подають до органів соцзахисту інформацію — списки студентів (курсантів), яким призначено соціальну стипендію. ВНЗ забезпечують виплату такої стипендії відповідним студентам та курсантам.

Для виплати соціальних стипендій навчальні заклади відкривають в органах Казначейства за балансовим рахунком 3711 «Інші рахунки клієнтів Казначейства України» небюджетний рахунок для зарахування бюджетних коштів.

Для відображення руху таких надходжень у бухгалтерському обліку навчальні заклади мають застосовувати субрахунок 2314 «Інші рахунки в Казначействі». Ці кошти не належать бюджетним установам, а лише транзитом проходять через їх рахунки.

У бухобліку ВНЗ не відображають ні доходи, ні витрати. При нарахуванні соціальної стипендії навчальні заклади повинні показати в обліку збільшення зобов'язань за спеціальними видами платежів, а при виплаті — їх зменшення (погашення). Для обліку таких операцій застосовують субрахунок 6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів». Це стосується тільки державних ВНЗ, які фінансуються з держбюджету. Комунальні навчальні заклади керуються вимогами нормативного документа тільки в частині порядку призначення соціальних стипендій. Виплата таких стипендій у комунальних ВНЗ та ПТНЗ проводиться за рахунок коштів місцевих бюджетів та відповідно до правил, установлених місцевими документами. Видатки на виплату як академічних, так і соціальних стипендій комунальні навчальні заклади обов'язково передбачають у кошторисах. Для відображення витрат на виплату таких стипендій також слід застосовувати субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями».

## Тема 5. Облік необоротних активів

1. Склад, класифікація та оцінка необоротних активів бюджетних установ.
2. Документальне оформлення руху основних засобів та інших необоротних активів
3. Облік надходження та оприбуткування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
4. Облік зносу та відновлення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
5. Облік вибуття і списання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
6. Облік нематеріальних активів.

1. Необоротні активи залежно від їх функціональної ролі за видами поділяються на

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи;
- незавершене капітальне будівництво.

До основних засобів належать:

- земельні ділянки, чи земля, яку, згідно з чинним законодавством, придбано і/або надано для користування установі;
- будинки і споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, приладдя та інвентар;
- робочі та продуктивні тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Незалежно від їх вартості до основних засобів належать:

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

Основні засоби бюджетної установи — це матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік, вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом і складає без ПДВ і інших платежів більш ніж 2500 грн за одиницю (комплект).

- законодавством, придбано і/або надано для користування установі;
- будинки і споруди;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;

- інструменти, приладдя та інвентар;
- робочі та продуктивні тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Незалежно від їх вартості до основних засобів належать:

- сільськогосподарські машини та знаряддя;
- будівельний механізований інструмент;
- робочі та продуктивні тварини;
- усі види засобів пересування, призначені для перевезення людей і

вантажів;

- документація з типового проектування.

Інші необоротні матеріальні активи - всі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів.

До інших необоротних активів відносяться:

- музейні цінності, експонати зоопарків, виставок;
- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- білизна й постільні речі, одяг та взуття;
- тимчасові не титульні споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- матеріали тривалого використання для наукових цілей;
- необоротні матеріальні активи спеціального призначення.

Нематеріальні активи - це активи, що не мають фізичної і/або матеріальної форми незалежно від вартості й використовуються установою у процесі виконання основних функцій понад рік.

- авторські та суміжні з ними права;
- права на літературні твори;
- права на музичні твори;
- програми для електронно-обчислювальних машин;
- бази даних;
- інші нематеріальні активи, а саме:
  - 1) Права користування природними ресурсами;
  - 2) Права користування майном;
  - 3) Права на знаки для товарів і послуг;
  - 4) Права на об'єкти промислової власності.

Незавершене капітальне будівництво - це обсяг фактично освоєних капітальних витрат на незакінчених і не введених в експлуатацію будівлях та об'єктах будівництва (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) на певну дату.

Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

- існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства;

- вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.
- Об'єкт є одиницею обліку основних засобів, якщо 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 у складі комплексу, а не самостійно;
  - інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору.

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.

За вартісним критерієм вартість придбання (без ПДВ) ОЗ повинна перевищувати 6000 грн.

Строк корисного використання (експлуатації) повинен перевищувати один рік.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік ведеться за первісною вартістю.

У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображають необоротні активи розподіляють на:

- 1) первинну - сума грошових коштів і їх еквівалентів та інших форм компенсації, наданих у момент одержання активу;
- 2) відновлювальну (поточну) вартість - сума грошових коштів і їх еквівалентів та інших компенсацій, яку необхідно було б надати для придбання (створення) такого ж або аналогічного активу на поточний момент (на дату проведення оцінки або складання звітності);
- 3) балансову вартість - вартість, за якою необоротні активи включаються до балансу після віднімання суми нарахованого зносу.

Завдання обліку необоротних активів у бюджетних установах:

- 1) забезпечити контроль за наявністю і збереженням основних засобів та інших необоротних активів;
- 2) правильно, повністю і своєчасно оформляти первинними документами та відображати в обліку операції руху необоротних активів, їх зносу, ремонту, реставрації і модернізації;
- 3) забезпечити правильну, об'єктивну оцінку основних засобів та інших необоротних активів у поточному обліку, заключному балансі і звітності;
- 4) точне і своєчасне визначення суми зносу основних засобів та їх відображення в обліку і звітності;
- 5) своєчасне і якісне проведення інвентаризації необоротних активів, правильне оформлення її результатів та їх відображення в обліку і звітності;
- 6) контроль за виконанням планів поточного і капітального ремонтів

основних засобів, за дотриманням кошторисів витрат на ремонти та їх відображення в обліку;

7) контроль за ефективним використанням приміщень, машин, обладнання, транспортних засобів, виробничого і господарського інвентарю тощо;

8) своєчасне виявлення надлишкових та непотрібних установі необоротних активів з метою їх реалізації або передачі іншим організаціям;

9) правильне оформлення і відображення в обліку вибуття основних засобів та інших необоротних активів, визначення результатів їх списання (реалізації), повне оприбуткування одержаних від ліквідації цих активів матеріалів та грошових коштів і їх віднесення за призначенням.

2. Найбільш поширені первинні документи, що застосовуються бюджетними організаціями для обліку основних засобів:

- 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;

- 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.

- 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.

- ф. № 03-4 (бюджет) «Акт про списання автотransпортних засобів» - застосовують для оформлення вибуття транспортних засобів унаслідок їх зносу, морального старіння, знищення в результаті аварії, стихійного лиха тощо.

- 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. Окремо складається опис на зношену літературу.

- ф. № 03-12 (бюджет) «Відомість нарахування зносу на основні засоби» - застосовується для обрахування суми зносу основних засобів за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані або ліквідовані) за нормами зносу, визначеними відповідно до діючого законодавства. Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% первісної (відновної) вартості основних засобів.

Документи, що є підставою для оприбутковування нематеріальних активів:

- ф. НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

- ф. НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

3. Для оприбуткування і синтетичного обліку основних засобів і інших

необоротних матеріальних активів «Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» передбачено рахунки:

10 «Основні засоби»

11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Окремим інвентарним об'єктом вважається конструктивно закінчений пристрій з усіма належними йому пристроями та приладдями; конструктивно відокремлений предмет, який призначений для виконання певних самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів, що становлять собою одне ціле.

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів на кожний об'єкт (предмет), за винятком бібліотечних фондів, відкривається інвентарна картка і кожному з них присвоюється інвентарний номер, який складається з восьми знаків.

Перші два знаки номера означають синтетичний рахунок, третій - номер субрахунку, четвертий — підгрупу, останні чотири - порядковий номер предмета у групі. На субрахунках, з яких не виділено підгрупи, четвертим знаком є нуль.

Орендовані основні засоби обліковуються в орендарів на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» під тими ж інвентарними номерами, які присвоїв їм орендодавець. Інвентарний номер є одночасно кодом інвентарного об'єкта при веденні обліку з використанням обчислювальної техніки.

Надходження основних засобів відображається в меморіальних ордерах № 4,6,8.

Облік орендованих установою основних засобів здійснюється на позабалансовому рахунку № 01 «Орендовані необоротні активи».

Аналітичний облік основних засобів ведеться на інвентарних картках типових форм «Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах» т. ф. № 03-6 (бюджет) заводиться на кожний інвентарний об'єкт (предмет) основних засобів.

Інвентарна картка т. ф. № 03 - 8 (бюджет) використовується для обліку тварин і багаторічних насаджень. У цих картках наводяться дані, що характеризують індивідуальні особливості об'єкта обліку, а також бухгалтерські записи щодо дати оприбуткування, усіх внутрішньогосподарських переміщень, дати і причини вибуття.

Інвентарна картка т. ф. № 03-9 (бюджет) застосовується для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які мають одне й те ж призначення, однакову технічну характеристику і вартість. Такі картки заводять на матеріально відповідальних осіб. Записи в картках здійснюють окремо на кожний предмет із зазначенням його інвентарного номера та суми вартості.

Для контролю за збереженням інвентарних карток їх реєструють у спеціальному «Описі інвентарних карток з обліку основних засобів» т. ф. № 03-10 (бюджет), який ведеться в бухгалтерії в одному примірнику.

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів на рахунках синтетичного й аналітичного обліку щоквартально складають оборотні відомості з кожної групи аналітичних рахунків, які об'єднані відповідними субрахунками та

синтетичними рахунками. Підсумки оборотів і залишків, визначені в оборотних відомостях, звіряють з підсумком оборотів та залишком на відповідному субрахунку в книзі Журнал-головна. Цим забезпечується тотожність даних синтетичного й аналітичного обліку.

Отримання фінансування на придбання основних засобів. Планом рахунків передбачено окремий рахунок для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема, коштів, які спрямовуються на:

— придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо);

— будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла

(приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів;

— придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо.

З 2017 року бюджетні установи застосовують окремий субрахунок, на якому ведуть облік коштів для придбання, модернізації, реконструкції, реставрації тощо основних засобів та інших необоротних активів, а саме рахунок 54 «Цільове фінансування», який має такі субрахунки:

— 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;

— 5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів».

За кредитом цього рахунку відображають отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування суми поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта основних засобів згідно з НП(С)БО 121.

За дебетом рахунку відображають зменшення цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів.

Для обліку грошових коштів, які містяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій, передбачено субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». Суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами бюджетні установи зараховують на один субрахунок — 2313. Для розмежування таких надходжень за загальним та спеціальним фондами слід вести додаткові аналітичні рахунки. Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення відображають такою проводкою:

Дт 2313

Кт 5411

Основні засоби до моменту введення в експлуатацію обліковують у складі капітальних інвестицій.

Всі витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів слід обліковують на рахунку 13 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунку 13 «Капітальні інвестиції» відображають збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів (тобто

основних засобів та інших необоротних матеріальних активів), зокрема:

- суми, сплачені за придбання, виконання будівельно-монтажних робіт;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, суми ввізного мита, суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору), витрати зі страхування ризиків доставки;
- витрати на транспортування, установку, монтаж налагодження тощо;
- витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання).

За кредитом рахунку відображають зменшення витрат на придбання або створення необоротних активів (введення в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).

Рахунок 13 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

- 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»;
- 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;
- 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»;
- 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи»;
- 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення».

На цьому рахунку накопичують витрати на придбання або створення необоротних активів, тобто ті витрати, які установа включає до первісної вартості об'єктів основних засобів згідно з п. 5 розд. II НП(С)БО 121 та п. 3 розд. III Методрекомендацій ОЗ. Тобто рахунок 13 «Капітальні інвестиції» застосовують для накопичення витрат, пов'язаних з придбанням або створенням об'єктів капітальних інвестицій, до моменту їх введення в експлуатацію.

При введенні таких об'єктів ОЗ в експлуатацію всі видатки, накопичені на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», списують з одночасним складанням акта введення в експлуатацію основних засобів. Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних активів зазначають такою кореспонденцією:

Дт 10, 11 Кт 1311,  
1312

При введенні в експлуатацію об'єктів основних засобів на додачу до цієї проводки складають другий запис на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів:

Дт 54  
Кт 51

Під час введення об'єктів основних засобів, інших необоротних активів в експлуатацію їх вартість слід відносити на фактичні видатки протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи) такою проводкою:

Дт 8014  
Кт 1411, 1412, 1414

Наприкінці звітного періоду під час закриття рахунків витрат сума

нарахованої протягом такого періоду амортизації буде списана на фінансові результати виконання кошторису такою проводкою:

Дт 5511

Кт 8014

Первісна вартість об'єкта основних засобів може формуватися як за рахунок капітальних, так і за рахунок поточних витрат (на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету. На суму поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БО 121, необхідно збільшити фінансування заходів цільового призначення (за кредитом рахунку 54 «Цільове фінансування») та одночасно вилучити такі суми з доходів звітного періоду:

Дт 70, 7111, 7211, 7311

Кт 54

Суми ПДВ, які сплачені при придбанні основних засобів, бюджетні установи — неплатники ПДВ включають до первісної вартості таких об'єктів.

Якщо установа є платником ПДВ та включає суму такого податку до податкового кредиту, на таку суму не збільшується первісна вартість об'єкта основних засобів.

Кореспонденція рахунків при придбанні, створенні (виготовленні) власними силами, поліпшенні, капітальному будівництві основних засобів:

1) Отримано цільове фінансування для придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та/або їх поліпшення:

Дт 2313

Кт 5411

2) Відображено суми придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів:

Дт 1311,1312

Кт 6211

3) Отримано бюджетне фінансування для оплати поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта:

Дт 2313

Кт 7011

4) Відображено суми витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів, інших необоротних матеріальних активів тощо, що включаються до їх первісної вартості:

Дт 1311,1312

Кт 6211

5) Перераховано постачальникам кошти:

Дт 6211

Кт 2313

б) Вилучено з доходу звітнього періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів:

Дт 7011

Кт 5411

7) Зараховано об'єкти капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів після введення в експлуатацію:

Дт 10, 11

Кт 1311, 1312

8) Водночас відображено зміни в капіталі:

Дт 5411

Кт 5111

9) Віднесено витрати після завершення робіт з поліпшення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на збільшення їх первісної вартості:

Дт 10, 11

Кт 1311, 1312

10) Водночас відображено зміни в капіталі:

Дт 5411

Кт 5111

Безоплатне отримання основних засобів

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, пов'язаних зі сплатою реєстраційних зборів та аналогічних платежів, витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження та інших, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання

із запланованою метою.

Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно від інших бюджетних установ дорівнює первісній (переоціненій) вартості цих об'єктів згідно з обліковими даними установи, яка їх передала. Також необхідно додати витрати на транспортування та інші витрати, передбачені НП(С)БО 121.

З 2017 року безоплатно отримані активи, послуги (роботи) в бухгалтерському обліку для бюджетних установ є доходами від необмінних операцій.

У Плані рахунків для бухгалтерського обліку й узагальнення інформації про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт) для бюджетних установ передбачено субрахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями».

Крім цього, на цьому ж субрахунку обліковують суми:

— штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітнього періоду відповідно до законодавства;

— зобов'язання, що не підлягають погашенню, зокрема відображається збільшення доходу на суму оприбуткованих активів, які не були враховані в

балансі раніше;

— отриманих спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо.

За кредитом субрахунку 7511 відображають збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, а за дебетом — списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Аналітичний облік за субрахунком 7511 ведуть окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів:

— 25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки»

— 25020200 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб».

Основні засобів, інші необоротні матеріальні активи, які бюджетні установи отримують за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, оприбутковують на баланс іншими бухгалтерськими записами. При введенні в експлуатацію таких об'єктів потрібно збільшувати суму внесеного капіталу (за кредитом субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів») внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів. При цьому субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», передбачений для обліку коштів для цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів, не застосовують.

4. Знос - це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього - і вартості.

Але, на відміну від виробничих підприємств, у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводять, а нараховують лише знос.

Знос нараховують на всі необоротні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації.

Знос не нараховується на такі основні засоби:

- земельні ділянки;
- пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України "Про Національний архівний фонд та архівні установи" тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;

- багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоносіння, експлуатаційного віку);

- музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- природні ресурси;
- незавершене капітальне будівництво;
- документацію з типового проектування незалежно від вартості;
- піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та інші).

Знос експонатів зоопарків, виставок, бібліотечних фондів, малоцінних (необоротних) матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, інвентарної тари, матеріалів довготривалого використання для наукових цілей нараховується у першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці його ліквідації (списання з балансу).

Для нарахування зносу та з метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів бюджетних установ застосовуються строки їх корисного використання та річні норми зносу, які надаються у Додатку до Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ.

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються виходячи зі строку дії патенту, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства України.

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

Сума зносу об'єктів необоротних активів визначається в останній робочий день грудня в гривнях за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному році відповідно до норм зносу.

Бухгалтер переносить з інвентарних карток (т.ф. № ОЗ-6 (бюджет) і ОЗ-8 (бюджет) у т. ф. № 03-12 (бюджет) первісну вартість об'єкта, річну норму нарахування зносу, суму нарахованого зносу з початку експлуатації об'єкта до звітного періоду. На підставі цих даних визначають суму зносу за рік і на кінець року.

Бухгалтерські проведення, які оформляють у меморіальному ордері т. ф. № 274 на загальну суму нарахованого зносу:

Списання нарахованого зносу проводять при вибутті основних засобів.

Сума первісної вартості необоротних активів (дебетове сальдо рахунків 10, 11, 12) дорівнює сумі фонду в необоротних активах і зносу необоротних активів (кредитове сальдо рахунку 14).

Суму амортизації, нарахованої на об'єкти необоротних активів, слід відображати у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у гривнях з копійками.

Для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, призначено рахунок 14 «Знос (амортизація) необоротних активів».

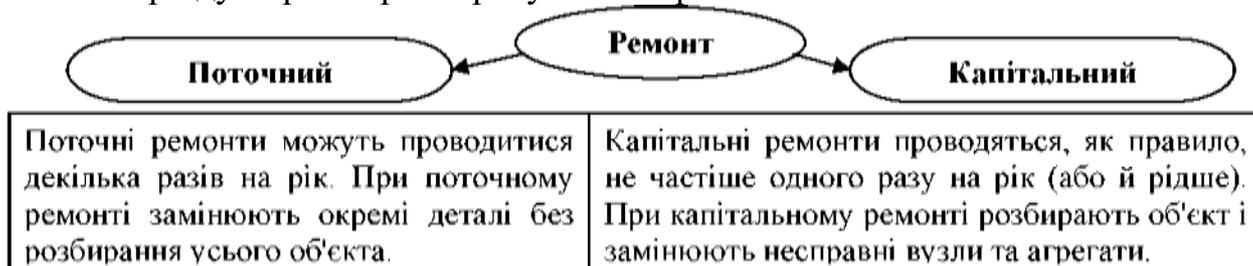
Залежно від виду необоротних активів у складі рахунка 14 передбачено такі субрахунки:

- 1411 «Знос основних засобів»;
- 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»;
- 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

За кредитом цих субрахунків відображають нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці необоротних активів та визнання втрат від зменшення корисності необоротних активів.

За дебетом субрахунків відображають зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигод від відновлення корисності необоротних активів. Суму нарахованої амортизації установи відносять на збільшення суми зносу необоротних активів та витрат. Облік сум нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів ведуть на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація».

За дебетом цих субрахунків здійснюють нарахування амортизації, а за кредитом — списання на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» при закритті рахунків витрат.



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

Капітальний ремонт може проводитися господарським і підрядним способом.

Витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів відображаються в обліку наступним записом:

Дт 1311, 1312, 1324  
Кт 2113,6211

Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту:

Дт 6311  
Кт 2113,6211

Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості:

Дт 10, 11

Кт 1311, 1312, 1324

Водночас проведення другого запису:

Дт 54

Кт 51

5. Основні засоби, які стали непридатними для використання, підлягають списанню.

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом та підлягає вибуттю (списанню з балансу), визначено в *Методрекомендаціях ОЗ*. Це:

- ліквідація;
- продаж;
- безоплатна передача;
- нестача;
- невідповідність критеріям визнання активом.

Оформлення списання основних засобів, які стали непридатними, використовують: «Акт про списання основних засобів» (т. ф. № 03-3 (бюджет), «Акт про списання автотранспортних засобів» (т. ф. № 03-4 (бюджет), «Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури» (т. ф. № 03-5 (бюджет)). Зазначені акти складаються постійно діючою комісією, яка щорічно призначається наказом по установі у такому складі:

- керівник або його заступник (голова комісії);
- головний бухгалтер або його заступник;
- керівники груп обліку або інші працівники бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності;
- особа, на яку покладено відповідальність за збереження основних засобів;
- інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Процедури, які постійно виконує діюча комісія:

1) 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;

2) установлює конкретні причини списання об'єкта: фізичне або моральне зношення, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварія та ін;

3) установлює осіб, з вини яких трапився передчасний вихід матеріальних цінностей з ладу (якщо такі є);

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

5) 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;

б) визначає вартість списання матеріальних цінностей.

У бухгалтерському обліку у разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списують його первісну (переоцінену), балансову вартість та суму накопиченого зносу.

При вибутті основних засобів з балансу здійснюють такі бухгалтерські записи:

1) списано суму зносу об'єкта основних засобів:

Дт 1411

Кт 10

2) списано залишкову вартість об'єкта основних засобів:

Дт 8411

Кт 10

Під час списання основних засобів слід списувати усю суму нарахованого на дату списання зносу та залишкову вартість об'єкта.

Облік запасів, отриманих у результаті списання основних засобів.

Вузли, деталі, матеріали та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, придатні для ремонту іншого обладнання чи для подальшого використання, а також матеріали, отримані в результаті списання основних засобів, оприбутковуються з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку запасів.

У бухгалтерському обліку такі запаси установи зараховують залежно від виду запасів на субрахунки 1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Сировина і матеріали», 1518 «Інші виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи».

Такі оприбутковані матеріали, отримані від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи, визнають доходом спеціального фонду суб'єкта державного сектору.

Облік таких доходів ведеться на субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів».

При списанні з балансу об'єктів інших необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення). спочатку необхідно нарахувати решту 50 % амортизації та потім списати їх повну первісну вартість.

Порядок безоплатної передачі основних засобів:

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

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

Продаж основних засобів (у тому числі зношених) здійснюється тільки через аукціони чи біржі. Суми, отримані установами від продажу чи

демонтажу основних засобів (крім будівель і споруд), залишаються у розпорядженні установи з правом їх подальшого використання на ремонт, модернізацію або придбання нових засобів того ж призначення. Суми, отримані установами від продажу чи демонтажу будівель і споруд, вносяться в доход того бюджету, за рахунок якого ці установи утримуються

Синтетичний облік вибуття необоротних активів ведеться у Накопичувальній відомості про вибуття та переміщення необоротних активів ф. №438 (бюджет) (меморіальний ордер № 9), записи в якій здійснюються щодо кожного документу з зазначенням матеріально-відповідальної особи.

б. Нематеріальні активи - це затрати установи на заходи, що не створюють матеріальних об'єктів, але тривалий час повинні приносити певну користь від їх 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 у майбутньому

прибутку від їх застосування й терміну ефективного використання.

У бухгалтерському обліку нематеріальні активи оцінюють сумою витрат на їх придбання і доведення до стану готовності для використання. При цьому сума ПДВ за придбані нематеріальні активи в їхню вартість не включається, а відноситься прямо на витрати діяльності установи.

Вартість нематеріальних активів погашається шляхом нарахування зносу за нормами, розрахованими безпосередньо в установі, виходячи з їхньої первісної вартості та очікуваного періоду корисного використання (але не більше строку дії підприємства або не більше 20 років, якщо термін діяльності підприємства не обмежений у часі).

Для оприбуткування і синтетичного обліку нематеріальних активів, а також нарахування їх зносу «Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» передбачено рахунки:

12 «Нематеріальні активи»

1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

Кореспонденція рахунків з обліку операцій з нематеріальними активами:

1) Отримання цільового фінансування для придбання нематеріальних активів та/або їх поліпшення:

Дт 11 (2321), 2313 (2323)

Кт 54

2) Відображення витрат на придбання, виготовлення (створення), удосконалення, підвищення можливостей об'єктів нематеріальних активів та

продовження строку використання:

Дт 1313 (1323)

Кт 2113 (2123), 6211 (6221)

3) Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту:

Дт 6311 (6321)

Кт 2113 (2123), 6211 (6221)

4) Відображення сум витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням та безоплатним отриманням нематеріального активу, та доведенням його до стану, у якому він придатний для використання за призначенням, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів:

Дт 1313 (1323)

Кт 2113 (2123), 6415 (6425)

5) Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів:

Дт 70, 7111 (7121), 7211 (7221), 7311 (7321)

Кт 54

6) Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу нематеріальних активів:

Дт 12

Кт 1313 (1323)

7) Водночас проведення другого запису Дт 54

Кт 51

8) Оприбуткування раніше не врахованих на балансі нематеріальних активів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватись для потреб установи:

Дт 12

Кт 7112 (7122)

9) Водночас проведення другого запису:

Дт 7112 (7122)

Кт 51

10) Нарахована амортизація нематеріальних активів:

Дт 8014 (8024), 8114 (8124)

Кт 1413 (1423)

11) Списання об'єктів нематеріальних активів:

- накопичена амортизація об'єктів нематеріальних активів:

Дт 1413 (1423)

Кт 12

- залишкова вартість об'єктів нематеріальних активів:

Дт 8411 (8421)

Кт 12

12) Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування

збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:

- витрат на відновлення (придбання):

Дт 2115 (2125)

Кт 7111 (7121)

- перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету:

Дт 2115 (2125)

Кт 6312 (6322)

13) Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку проводиться запис про відображення сум нестач нематеріальних активів:

Дт 073 (074)

Надходження нематеріальних активів відображається в меморіальних ордерах № 4,6,8.

На загальну суму нарахованого зносу оформляють бухгалтерські проведення у меморіальному ордері т. ф. № 274.

Синтетичний облік вибуття нематеріальних активів ведеться у Накопичувальній відомості про вибуття та переміщення необоротних активів ф. №438 (бюджет) (меморіальний ордер № 9).

## Тема 6. Облік запасів

1. Склад, класифікація та оцінка запасів.
2. Документальне оформлення надходження та витрачення матеріалів
3. Облік запасів на складах; його зв'язок з обліком у бухгалтерії.
4. Синтетичний облік запасів
5. Особливості обліку медикаментів і перев'язувальних засобів
6. Особливості обліку продуктів харчування
7. Особливості обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі
8. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

1. Запаси бюджетних установ - оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі й забезпечують її функціонування (або перебувають в процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, впродовж одного року.

Матеріальні запаси — це частина майна, що: використовується у виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг; призначається для продажу безпосередньо або після відповідної обробки; використовується для управлінських потреб організації.

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

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали,
- комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або

задоволення потреб суб'єкта державного сектору;

- готову продукцію або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу;

- матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;

- активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;

- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за стандартом 123 "Запаси", а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю.

Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Періодично, як правило, у періоди інфляції, бюджетні установи за рішенням Державної казначейської служби України та Міністерства економіки можуть проводити дооцінку матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів

Одиницею обліку матеріальних цінностей є вид, сорт, марка, типорозмір матеріалів, класифікаційна одиниця, якій присвоєно окремий номенклатурний номер.

Номенклатурний номер - це скорочене постійно діюче умовне позначення відповідної групи або виду матеріалів, яке використовується для полегшення внутрішньогосподарського обліку

Структура номенклатурного номера: перші дві цифри означають код балансового (синтетичного) рахунку; третя - код субрахунку (рахунку II порядку); четверта - номер групи; останні три - порядковий номер матеріалу в групі.

Номенклатура-цінник - це систематизований перелік (реєстр) запасів установи, яким надається постійний номенклатурний номер, визначається одиниця вимірювання, гатунок, розмір, інколи й облікова ціна.

Наданий матеріалам номенклатурний номер повинен обов'язково проставлятися у всіх первинних документах з обліку наявності і руху матеріалів та у відповідних облікових реєстрах.

Норми запасів матеріальних цінностей бюджетних установ визначаються у мінімальних розмірах, які забезпечують безперервну роботу установи, і встановлюються у днях або процентах до їх річного споживання

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

Норми запасів встановлюються для таких груп матеріальних цінностей

- матеріали для навчальних, наукових та інших спеціальних цілей;
- продукти харчування;
- медикаменти;
- перев'язувальні засоби і аптечні запаси;
- паливо, пальне і мастильні матеріали;
- канцелярське і письмове приладдя;
- корми і фураж.

Запаси бюджетної установи оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється на:

- первісну вартість - вартість придбання, одержання, виготовлення запасів;
- справедливу вартість - первісну вартість запасів, одержаних установою безоплатно;
- відновлювальну вартість - змінену первісну вартість запасів після проведення їх переоцінки.

Відпуск запасів у використання, виробництво, продаж або інше вибуття здійснюється:

- за балансовою вартістю - це вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі;
- за середньозваженою собівартістю, 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 у разі наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами.

Методи оцінки вибуття запасів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Для всіх одиниць обліку запасів однакового призначення та аналогічними умовами використання слід застосовувати тільки один із наведених методів.

Основні завдання організації обліку матеріальних запасів:

- 1) правильне і своєчасне документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття матеріальних цінностей;

2) контроль за зберіганням і рухом матеріалів на складах, у коморах та інших місцях зберігання і безпосереднього витрачання

3) контроль за дотриманням встановлених норм запасів, виявлення надлишкових та невикористаних матеріалів з метою мобілізації внутрішніх фінансових ресурсів

4) контроль за раціональним витрачанням матеріальних цінностей та дотриманням норм їх використання

5) підготовка і подання своєчасної, повної та об'єктивної інформації керівництву установи і звітності вищим організаціям про наявність і використання матеріальних цінностей для прийняття обґрунтованих управлінських рішень

2. Матеріальні цінності надходять до бюджетних установ від:

1) постачальників, установ-закупників, підзвітних осіб, що закупили матеріали за готівку;

2) від списання непридатних основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів;

3) з власного виробництва;

4) від благодійних установ;

5) безоплатно від інших бюджетних установ, спонсорів;

6) на спеціальні заходи за дорученням;

7) як надлишки, виявлені при інвентаризації;

8) як залишки матеріалів, що залишилися у розпорядженні установи після закінчення договірних науково-дослідних робіт.

Надходження до установи матеріальних цінностей від постачальників оформляється таким чином:

- бюджетна установа або установа-закупник укладає договір з постачальником-переможцем тендеру;

- визначається термін поставки матеріалів;

- визначаються найменування та якісні ознаки, кількість матеріалів;

- визначається порядок оформлення документів та розрахунку;

- визначається порядок вивезення (доставки), права, обов'язки і відповідальність сторін.

Контроль за виконанням умов договору поставки здійснює відділ матеріально-технічного постачання, а де його немає - заступник керівника з адміністративно-господарської роботи.

З відвантаженням продукції за договором постачальник виписує і передає покупцю розрахункові та інші супровідні документи — рахунок-фактуру, товарно-транспортну накладну, квитанцію до залізничної накладної, податкову накладну, платіжну вимогу-доручення тощо

Усі ці документи надходять до бухгалтерії покупця, де перевіряють правильність їх оформлення, після чого передають відповідальному працівникові відділу постачання.

У відділі постачання ці документи перевіряють на відповідність умовам

договору постачання і роблять помітку про повну або часткову згоду на їх оплату.

Реєстрація документів у «Журналі обліку надходження вантажів» (типова міжвідомча форма № М -1) включає:

- реєстраційний номер;
- дату запису;
- найменування постачальника;
- дата і номер супровідного транспортного документа;
- дата і номер рахунку-фактури;
- вид вантажу;
- номер і дата прибуткового ордера (приймальної накладної) або акта про приймання матеріалів.

Перевірені платіжні документи з відділу постачання передають до бухгалтерії для оплати, а квитанції транспортних організацій - експедитору для отримання і доставки матеріалів на підприємство. Одночасно експедитору видається довіреність на право одержання матеріалів (ф. №М-2).

Експедитор приймає на залізничній станції матеріали за кількістю (масою) відповідно до супровідних документів. При виявленні ознак, що викликають сумнівну у схоронності вантажу (пошкодження пломб, тари тощо), він може вимагати від транспортної організації перевірки вантажу.

При виявленні нестачі вантажу або його пошкодженні, псуванні під час перевезення, складають у двох примірниках «Акт про приймання матеріалів» (ф. № 3-1), який є підставою для висування претензії транспортній організації або постачальнику.

Первинні документи при оприбуткуванні запасів:

1) Прибутковий ордер (ф. № М-4). Цим документом оформляють прийняті на склад матеріали. Його підписують завідуючий складом і експедитор. Один примірник прибуткового ордера експедитор додає до супровідних документів постачальника і передає до бухгалтерії

2) Товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН). Випикується постачальником при перевезенні матеріалів залученим автотранспортом. Видається у чотирьох примірниках, перший з яких є підставою для списання матеріалів у відправника вантажу; другий - для оприбуткування матеріалів одержувачем; третій - для розрахунків з автотранспортною організацією; четвертий - для обліку виконаних транспортних робіт (додається до дорожнього листа вантажного автомобіля). При відсутності розбіжностей товарно-транспортна накладна використовується одержувачем матеріалів як прибутковий документ.

3) Накладна (вимога) (ф. № 3-3). Оформлюється при надходженні на склад матеріалів власного виготовлення, відходів виробництва, від ліквідації основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів і т. ін. Випикується у двох примірниках: один - для сторони, що передає, а другий - для сторони (складу), що отримує.

Безкоштовна передача матеріальних цінностей, закуплених шляхом

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

Підзвітні особи купують матеріали в організаціях торгівлі, на інших підприємствах, на ринку, у населення за готівку. Документом при цьому може бути товарний чек, накладна, акт, які додаються до авансового звіту підзвітної особи. Придбані матеріальні цінності необхідно обов'язково передати на склад, а до авансового звіту додати другий примірник прибуткового ордера або накладної, виписаних завідуючим складом на підтвердження прийняття матеріалів на відповідальне зберігання.

Документи при видачі матеріалів зі складу:

1) Накладна (вимога) (ф. № 3-3). Застосовується для оформлення внутрішнього переміщення матеріалів в установі. Її можна використовувати також для оприбуткування матеріалів власного виробництва і т. ін.

Виписується т. ф. № 3-3, як правило, у двох примірниках.

2) Меню-вимога на видачу продуктів харчування (ф. № 3-4). Складається щодня на підставі даних про кількість людей, які харчуються в їдальні, та норм розкладки продуктів харчування. Меню-вимога з підписами осіб про видачу і одержання продуктів харчування передається до бухгалтерії згідно з графіком документообігу, але не рідше як три рази на місяць (тобто щодавно).

3) Забірна картка (ф. № 3-5). Застосовується як при систематичному щоденному відпуску матеріалів та палива, так і при періодичному через відповідні проміжки часу протягом місяця. Ця картка виписується на кожного одержувача на одне або декілька найменувань матеріалів для потреб за конкретним прямим призначенням у двох примірниках. Один примірник забірної картки з підписами одержувача за кожну видачу матеріалів зберігається на складі, а другий з підписами завідуючого складом про видачу матеріалів - в одержувача.

4) Акт обміру залишків. Використовують у тих випадках, коли видача палива зі складу за накладною або забірною картою неможлива. Тоді згідно з актом обміру визначають залишки (наприклад, вугілля у буртах або дров на складі), а розрахунковим шляхом - кількість витраченого палива. При перевитрачанні палива порівняно з встановленими нормами витрачання керівник установи вживає заходів щодо виявлення причин цього явища і накреслює шляхи усунення виявлених недоліків.

5) Шляховий лист вантажного автомобіля ( ф. № 4), обліковий листок тракториста-машиніста, змінний рапорт. Використовують для списання на видатки бензину, дизельного палива, мастильних матеріалів, витрачених на роботу різних машин і механізмів (автомобілів, тракторів, стаціонарних та пересувних двигунів тощо). Витрати пального списуються за фактичними видатками, але не вище затверджених норм на фактичний обсяг виконаних

робіт (відпрацьований час).

б) Акт списання (ф. № 3-2). Складається комісією зі списання товарно-матеріальних цінностей, яку створюють наказом керівника установи. Акт складається у двох примірниках і затверджується керівником, а далі передається матеріально-відповідальній особі та до бухгалтерії.

3. Відповідальність за приймання, зберігання та відпуск матеріальних цінностей покладається на матеріально відповідальних осіб, з якими при призначенні на посаду укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Цей договір повинен зберігатися у головного бухгалтера установи

Матеріали повинні зберігатися у спеціально пристосованих приміщеннях (складах, коморах), оснащених ваговимірювальними приладами, що забезпечують точність визначення кількості прийнятих та відпущених матеріалів

Для належної організації обліку та схоронності матеріалів на складах необхідно:

1) забезпечити збереження товарно-матеріальних цінностей лише в закритих приміщеннях та під постійною охороною. Відкриті майданчики для зберігання будівельних матеріалів, палива тощо навалом (у буртах) повинні бути огорожені для обмеження доступу сторонніх осіб;

2) усі місця зберігання інвентарем матеріалів обладнати протипожежним

3) визначити коло осіб, відповідальних за приймання, зберігання та відпуск матеріальних цінностей, за правильне і своєчасне оформлення таких операцій та відображення їх в обліку

4) встановити чіткий графік роботи складу, дотримуватись постійного порядку в розміщенні матеріалів на складі, своєчасно відображати в облікових регістрах складського обліку рух матеріальних цінностей та визначати залишки

5) встановити перелік посадових осіб, яким надано право підписувати документи на одержання продуктів і матеріалів, видачу пропуску для вивезення матеріалів з території складу та за межі установи

6) забезпечити зразками підписів (керівника, головного бухгалтера, бухгалтера матеріального обліку тощо) усіх матеріально відповідальних осіб, контрольно-пропускну службу, бухгалтерію. Довести до всіх посадових осіб графіки обробки документів та передачі їх до бухгалтерії

7) своєчасно і якісно проводити інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей, оформляти і відображати в обліку її результати

8) працівникам бухгалтерії не рідше 2 - 3 разів на місяць здійснювати безпосередньо на складах у присутності матеріально відповідальних осіб перевірку правильності оформлення первинних документів та ведення складського обліку, складання звітності про рух товарно-матеріальних цінностей (з відповідними помітками у регістрах складського обліку)

9) приймати та звільняти матеріально відповідальних осіб за погодженням з головним бухгалтером установи з обов'язковим проведенням інструктажу. Приймання та передавання складу іншій матеріально відповідальній особі проводити за актом лише після суцільної інвентаризації усіх цінностей на складі.

Відпуск матеріалів зі складу здійснюють на підставі відповідних документів, оформлених належним чином і затверджених (підписаних) керівником установи.

Видаткові документи на відпуск матеріалів зі складу поділяються на:

- разові (після використання (видачі матеріалів) у той же день відображають у регістрах складського обліку);
- накопичувальні (заносять до облікових реєстрів тільки після їх закриття, але не пізніше останнього дня звітного місяця).

Кількісний облік продуктів і матеріалів на складі ведуть матеріально відповідальні особи у розрізі найменувань, сортів, категорій, профілів, типорозмірів або інших якісних відмінностей (ознак) за номенклатурними номерами у «Книзі складського обліку запасів» (т. ф. № 3-9). При значній кількості цінностей їх облік можна вести у «Картках складського обліку матеріалів» (т. ф. № М-12).

Періодично завідувач складом на підставі первинних документів складає «Реєстр приймання-здавання документів» (т. ф. № М-18) і разом з доданими до нього документами здає у бухгалтерію під розписку бухгалтера на другому примірнику реєстру.

За рішенням головного бухгалтера матеріально відповідальні особи можуть складати замість реєстру приймання-здавання документів «Звіт про рух матеріальних цінностей на складі», до якого записувати лише ті цінності, за якими відбувалися надходження та відпуск протягом звітного місяця

Способи аналітичного обліку матеріалів:

1) Паралельно-картковий (кількісно-сумовий). Ведеться матеріально відповідальною особою за найменуванням, гатунком та кількістю запасів у Книзі складського обліку запасів (ф. № 3-9); в бухгалтерії паралельно ведеться Книга кількісно-сумового обліку (ф. № 3-6) або Картка кількісно-сумового обліку (ф. № 3-7) за всіма номенклатурними номерами товарно-матеріальних цінностей. За даними цих реєстрів щомісячно складається «Оборотна відомість» (ф. № 3-11).

2) За звітами матеріально-відповідальних осіб. Передбачає, що в бухгалтерії ведуться лише «Оборотні відомості» (ф. № 3-11), які складаються за звітами матеріально-відповідальних осіб. Це спрощений варіант кількісно-сумового методу.

3) Оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод. При цьому методі облік матеріалів на складах ведеться тільки в натуральних вимірниках у Книзі складського обліку запасів (ф. № 3-9), а в бухгалтерії - тільки у грошовому виразі за твердими (постійними) обліковими цінами у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб та груп матеріалів в «Оборотній відомості»

(ф. № 3-11).

МВО передають первинні документи у бухгалтерію після попередньої перевірки бухгалтером повноти і правильності їх рознесення у регістри складського обліку. У кінці місяця завідувач складу виводить залишки у цих регістрах і переносить їх з карток складського обліку в «Сальдову книгу (відомість)», яку передає до бухгалтерії. У бухгалтерії залишки матеріалів такують (розцінюють) за твердими цінами і визначають суму залишків за окремими групами матеріалів у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Відхилення від облікових цін, що закономірно з'являються при цьому методі обліку, можуть відображатися в обліку двома способами:

1) Якщо вони незначні (в умовах стабільності економіки), їх можна зразу ж при надходженні матеріалів та виникненні відхилень відносити за рахунок відповідних джерел фінансування, тобто списувати на видатки.

2) В умовах нестабільної економічної ситуації, при значних коливаннях цін на матеріали (в умовах інфляції тощо) для обліку відхилень бажано відкривати окремі аналітичні рахунки

4. Для обліку виробничих запасів і господарських матеріалів планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено рахунок 15 «Виробничі запаси» з відповідними субрахунками:

1511 (1521) "Продукти харчування";

1512 (1522) "Медикаменти та перев'язувальні матеріали";

1513 (1523) "Будівельні матеріали";

1514 (1524) "Пально-мастильні матеріали";

1515 (1525) "Запасні частини";

1516 (1526) "Тара";

1517 (1527) "Сировина і матеріали";

1518 (1528) "Інші виробничі запаси".

Також для обліку запасів використовуються наступні рахунки:

17 «Біологічні активи» (тільки поточні біологічні активи);

18 «Інші нефінансові активи».

За дебетом цих рахунків відображають надходження запасів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. За кредитом показують вибуття запасів унаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання.

При надходженні благодійної допомоги у вигляді запасів, оприбуткуванні залишків та отриманні матеріалів від ліквідації необоротних активів показують збільшення доходів. Запаси, отримані як благодійна (гуманітарна) допомога чи дарунок, визнаються доходом від необмінних операцій.

Залишки запасів, виявлені під час інвентаризації, а також матеріали, вилучені в результаті ремонту або ліквідації необоротних активів, визнаються

доходами від обмінних операцій. Такі надходження відносять на збільшення доходу від реалізації.

Залежно від шляхів надходження запасів їх вартість слід відображати за такими субрахунками:

7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» — у разі отримання запасів від ліквідації та розбирання необоротних активів (за умови залишення їх для ремонту та інших потреб установи);

7211 «Дохід від реалізації активів» — у разі виявлення надлишків запасів під час інвентаризації;

7511 «Доходи за необмінними операціями» — у випадку отримання запасів як гуманітарної (благодійної) або безповоротної допомоги.

За кредитом цих субрахунків слід показувати збільшення (отримання) відповідного виду доходу, а за дебетом — його списання у порядку закриття субрахунку на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду.

У всіх цих випадках на суму отриманих матеріальних цінностей складається і подається до Держказначейської служби Довідка про надходження у натуральній формі не пізніше останнього робочого дня звітного місяця.

Порядок списання запасів з балансу також напряму залежить від причин їх вибуття.

Найчастіше у бюджетних установах запаси вибувають у результаті:

— використання у процесі основної діяльності;

— споживання у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

— нестачі (у тому числі в межах установлених норм) і втрати від псування, розкрадання та знищення;

— безоплатної передачі за операціями з внутрівідомчої передачі;

— відчуження шляхом реалізації.

Залежно від напрямку використання запасів їх вартість слід відображати за такими субрахунками обліку витрат:

8013 «Матеріальні витрати» — у разі використання матеріальних цінностей у процесі основної діяльності установи та на виконання програм;

8113 «Матеріальні витрати» — витрачання в процесі надання послуг, виготовлення продукції або виконання робіт.

За кожним із цих субрахунків слід вести аналітичний облік у розрізі джерел фінансування (необхідно відокремлювати витрати, здійснені за рахунок коштів загального фонду та спеціального фонду).

Разом з тим може застосовуватися і субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями». За цим субрахунком відображаються витрати, пов'язані з передачею активів, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів. Цей субрахунок застосовується лише тоді, коли бюджетна установа безоплатно передає певні матеріальні цінності.

## Кореспонденція рахунків з обліку операцій з запасами

1) Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів:

Дт 15, 1812, 1814, 1815, 1816

Кт 2113, 2116, 6211

2) Відображення сум ПДВ, якщо його включено до податкового кредиту:

Дт 6311 (6321)

Кт 2113, 2116, 6211

3) Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) за операціями з внутрівідомчої передачі запасів:

Дт 15, 1811, 1814, 1815, 1816

Кт 6611

4) Отримання МШП за операціями з внутрівідомчої передачі запасів:

Дт 1812

Кт 7511 (7523)

5) За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено суми переданих виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) (суб'єктом державного сектору, що передав):

Дт 2711

Кт 15, 1811, 1814, 1815, 1816

6) Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) суб'єктом державного сектору, що отримав їх за операціями з внутрівідомчої передачі запасів:

Дт 6611

Кт 15, 1811, 1814, 1815, 1816

7) За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім МШП) (суб'єктом державного сектору, що їх передав):

Дт

8013

Кт

2711

8) За операціями з внутрівідомчої передачі МШП відображено суми переданих МШП (суб'єктом державного сектору, що передав) та видача в експлуатацію і списання, не введених в експлуатацію, непридатних МШП (суб'єктом державного сектору, що отримав):

Дт

8013

Кт 1812

9) Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунок, безповоротна допомога:

Дт 15, 1812, 1816

Кт 7511 (7523)

10) Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат:

Дт 15, 1812, 1814, 1815, 1816

Кт 2113, 2116, 6211

11) Оприбуткування виробничих запасів, МШП та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишки запасів, виявлених при інвентаризації:

Дт 15, 1812, 1814, 1815, 1816

Кт 7211

12) Оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, МШП, які залишені для ремонту та інших потреб установи:

Дт 1513, 1514, 1515, 1516, 1517, 1518, 1812, 1816

Кт 7211

13) Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації:

Дт 8411 Кт 15, 18

14) Збільшення чистої вартості реалізації запасів, що раніше були уцінені, але не більше суми попереднього зменшення:

Дт 15, 18 Кт 7411

15) Вибуття запасів (крім отриманих за операціями з внутрівідомчої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію МШП або списання МШП, не введених в експлуатацію, які стали непридатними:

Дт 8013, 8113, 8511, 8521 Кт 15, 18

16) Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації:

Дт 5512 Кт 15, 18

17) Списання запасів використаних для створення інших активів власними силами:

Дт 8113

Кт 1511, 1513, 1514, 1515, 1516, 1517, 1812, 1816

18) Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів:

Дт 8013, 8113, 5512, 2711 Кт 15, 18

19) Якщо встановлено винних осіб, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:

- витрат на відновлення (придбання):

Дт 2115

Кт 7111

- перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету:

Дт 2115

Кт 6312

20) Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей:

Дт 073 (074)

21) Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів):

Дт 8013, 8113, 5512, 2711 Кт

15, 1812, 1814, 1815, 1816

Для відображення інформації щодо обліку надходження запасів використовують меморіальний ордер № 4 - «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» ф. № 408 (бюджет), меморіальний ордер № 6 - «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» ф. № 409 (бюджет), меморіальний ордер № 7 - «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів» ф. № 410 (бюджет), меморіальний ордер № 8 - «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» ф. № 386 (бюджет).

Надходження запасів слід відобразити у меморіальному ордері № 4 або № 6 залежно від того, оплата за придбані запаси проводиться до чи після їх отримання. Якщо запаси були придбані за рахунок підзвітних сум, тоді така операція має знайти своє відображення у меморіальному ордері № 8.

Отримання фінансування для придбання запасів та здійснення оплати постачальнику показують у меморіальному ордері № 2.

Відображення надходжень за спецфондом, як-то благодійні внески та дарунки здійснюються у меморіальному ордері № 14. При цьому на кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно № 14-1, 14-2, 14-3 і т. д.

Для відображення інформації щодо витрачання запасів використовують такі меморіальні ордери:

— меморіальний ордер № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів» — у разі списання МШП;

— меморіальний ордер № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» — при списанні продуктів харчування;

— меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих матеріалів» — для відображення вибуття решти запасів (медикаментів, будівельних матеріалів, палива, запчастин тощо) - ф. № 396 (бюджет).

5. Облік медикаментів та перев'язувальних засобів за наявності у медичному закладі аптеки.

Лікарські засоби, що не підлягають предметно-кількісному обліку, обліковуються як у бухгалтерії, так і в аптеці за роздрібними цінами у

сумарному грошовому обчисленні.

Отримані і перевірені рахунки постачальників реєструються у «Книзі реєстрації рахунків, що надійшли до аптеки» (ф. № 6-МЗ)

На субрахунку 1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби» відображують 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.

На цьому субрахунку також ведеться облік допоміжних та аптекарських матеріалів у лікувальних закладах, які мають свої аптеки. Цей субрахунок можуть використовувати як заклади охорони здоров'я, так і установи, які придбавають медикаменти та перев'язувальні матеріали для власних поточних потреб (наприклад, поповнення аптечок).

Бухгалтерський запис:

Дт  
1512 Кт  
2111

Відпуск лікарських засобів матеріально-відповідальним особам з аптеки здійснюється за накладними (вимогами) ф. № 3-3, які оформляються у двох примірниках і містять такі дані:

- повну назву лікарського засобу;
- розмір;
- фасування;
- лікарську форму;
- дозування;
- упаковку;
- кількість;
- ціну, вартість.

Бухгалтерський запис:

Дт 8013  
Кт 1512

До окремої категорії препаратів належать:

- наркотичні лікарські засоби;
- психотропні лікарські препарати;
- отруйні лікарські засоби;
- лікарські засоби, що мають одурманюючу властивість;
- спирт етиловий

Облік зазначених препаратів в аптеці здійснюється як у грошовому виразі, так і у кількісному в розрізі відповідних найменувань у «Книзі предметно-кількісного обліку аптекарських запасів» (ф. № 8-МЗ).

Видача зазначених лікарських засобів у відділення оформляється спеціальними накладними (вимогами), затвердженими керівником установи; в них проставляються штамп і печатка установи, зазначаються номери історій хвороби, прізвища, ім'я та по батькові хворих, для яких виписано ліки.

Облік медикаментів та перев'язувальних засобів за відсутності у медичному закладі своєї аптеки.

Медичні заклади, що не мають своїх аптек, повинні закуповувати лікарські засоби в державних та комунальних аптеках у порядку, передбаченому угодою між ними.

Постачальник (аптека) систематично відпускає медичному закладові лікарські препарати на його вимогу (за дорученням), не вимагаючи оплати за кожним випадком відпуску медикаментів.

На відпущені за певний період (як правило, за місяць) лікарські засоби постачальник виставляє рахунок з додаванням підтвердних документів.

Бухгалтерія медичної установи перевіряє виставлені рахунки та приймає їх до виконання.

Лікарські засоби, що не підлягають предметно-кількісному обліку, відпускаються з аптеки до медичної установи за накладними (вимогами) т. ф. № 3-3, які виписує старша медична сестра кожного відділення закладу за групами препаратів у чотирьох примірниках.

Отримання з аптек та порядок зберігання і обліку лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку, мають певні особливості. Накладні (вимоги) на їх відпуск з аптеки виписуються у 5 примірниках, два з яких отримує установа за підписом працівника аптеки.

Наприкінці кожного місяця зазначені матеріально відповідальні особи на підставі даних первинного обліку складають «Звіт про рух лікарських засобів, що підлягають предметно-кількісному обліку» (ф. № 2-МЗ).

Бухгалтерський запис:

Дт  
8013  
Кт1512

У бухгалтерії оприбуткування медикаментів і перев'язувальних засобів, що надійшли до установи у вигляді гуманітарної допомоги, оформляють бухгалтерський запис відповідно до «Порядку бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги», затвердженого ГУ ДКУ 10.12.1999 р. № 113.

Бухгалтерська запис:

Дт 1512  
Кт 7011, 5411

Списання витрачених медикаментів, що надійшли до установи як гуманітарна допомога, оформляють записом :

Дт  
8013  
Кт1512

Облік продуктів у медичних закладах здійснюється відповідно до наказу МОЗ СРСР «Про затвердження Інструкції з обліку продуктів харчування у лікувально-профілактичних та інших закладах охорони здоров'я, що знаходяться на державному бюджеті СРСР» від 05.05.1983 р. № 530.

Облік лікарських засобів, придбаних за рахунок коштів за дорученнями, ведеться окремо від засобів, придбаних за рахунок бюджетних асигнувань або у вигляді гуманітарної допомоги.

б. Для установи продукти харчування є запасами.

Класифікація за групами для цілей бухгалтерського обліку залежатиме від призначення чи напрямку використання запасів.

Для установи, яка організовує харчування клієнтів або забезпечує питною водою відвідувачів, продукти харчування є сировиною та основними чи допоміжними матеріалами, призначеними для забезпечення потреб статутної діяльності установи.

Одиницею обліку продуктів харчування є їх найменування або однорідна група (вид).

Процес обліку продуктів харчування умовно можна поділити на три стадії:

1) Складський облік. Облік надходження та відпуску продуктів харчування на складі здійснюється на підставі первинних документів у «Книзі складського обліку запасів» (ф. № 3-9) у розрізі найменувань, номенклатурних номерів, сортів у кількісному виразі. Після запису даних первинних документів до книги складського обліку матеріально відповідальна особа складає реєстр прибуткових та видаткових документів (ф. № М-13) і разом з документами передає до бухгалтерії на перевірку.

2) Облік у харчоблоці. Відпуск продуктів харчоблоку проводиться через шеф-кухаря на підставі «Меню-вимоги на видачу продуктів харчування» (ф. № 3-4). Дані меню-вимоги носять превентивний і дещо ймовірний характер, оскільки формуються на підставі попередніх статистичних даних щодо кількості хворих у відділеннях.

Підготовка інформації про наявність хворих, розрахунок необхідної кількості продуктів харчування за видами та складання вимоги на їх відпуск здійснюється у такій послідовності:

- Старші медичні сестри відділень складають відомості про наявність хворих станом на 9-ту годину ранку поточного дня за формою № 22-МЗ за групами хворих і номерами столів (дієтами) та передають їх дієтсестрі.

- Дієтсестра на підставі одержаних даних з відділень складає зведену форму № 22-МЗ по лікарні в цілому з розбивкою за дієт столами.

- На підставі зведених даних про наявність хворих та рецептів і норм харчування дієтсестра складає Меню-розкладку (ф. № 44-МЗ), яка являє собою розрахунок необхідної кількості певного продукту в порції відповідної страви та загальної кількості продуктів.

- На підставі підсумкових даних форми № 44-МЗ виписується «Вимога на видачу продуктів харчування зі складу (комори)» за ф. № 45-МЗ або Меню-вимога за ф. № 3-4.

- Видача раціонів харчування з харчоблоку (після їх приготування) у відділення здійснюється за «Відомістю на відпуск у відділення раціонів

харчування для хворих» (ф. № 23-МЗ).

3) Облік у бухгалтерії.

У бухгалтерії облік надходження продуктів харчування здійснюється у «Накопичувальній відомості з надходження продуктів харчування» (ф. № 3-12), яку складають окремо за кожною матеріально відповідальною особою у кількісному і сумарному (грошовому) вираженні на підставі первинних документів, отриманих від завідувача складу (комірника).

Аналітичний облік продуктів харчування ведеться за найменуваннями, сортами, кількістю та вартістю і матеріально відповідальними особами в сортових оборотних відомостях (ф. № 3-11), записи до яких здійснюють на підставі даних накопичувальних відомостей ф. № 3-12 і 3-13.

Для бухгалтерського обліку використовують субрахунок 1511 «Продукти харчування» — якщо продукти харчування, що надійшли від постачальника можна визнати активами; аналітичний рахунок «Продукти харчування, що не відповідають критеріям визнання», відкритий до позабалансового субрахунку 021 «Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів» — якщо продукти харчування, що надійшли від постачальника не відповідають критеріям визнання активу (наприклад, через невідповідність стандартам, умовам договорів, технічним умовам тощо).

І там, і там продукти обліковують: за місцем їх відповідального зберігання (перебування) — на складі та кухні; у бухгалтерській службі — у кількісному і сумарному вимірах; за одиницями обліку; у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Матеріально відповідальні особи у місцях зберігання продуктів харчування ведуть кількісний облік їх руху.

Господарські операції з надходження, руху та вибуття продуктів харчування оформляють первинними документами, форми яких:

а) затверджені наказами; б) самостійно розроблені й затверджені установою (якщо потрібних типових форм немає).

Якщо складський облік продуктів харчування ведеться автоматизовано, первинні документи та реєстри бухобліку складають в електронній формі.

Аналітичний облік продуктів харчування можливий за:

- місцями зберігання;
- матеріально відповідальними особами;
- видами запасів.

Можна додатково вести його і за номенклатурними номерами.

Після перевірки первинних документів складають облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку:

- оборотна відомість;
- накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування;
- накопичувальна відомість з витрачання продуктів харчування.

Придбані (отримані) продукти харчування чи приготовлені страви зараховують на баланс за первісною вартістю, що передбачає: витрати на

придбання, обмін; витрати на переробку, тобто приготування; інші витрати, що виникли під час доставки продуктів харчування до місця зберігання (використання), та приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання.

Первісну вартість продуктів харчування, придбаних за плату, формують із собівартості фактичних витрат: сум, сплачених за договором постачальнику (продавцю), без непрямих податків; сум ввізного мита; сум непрямих податків, що їх не відшкодовують з бюджету; транспортно - заготівельних витрат. Вартість таких витрат зараховують за конкретними найменуваннями, групами, видами, якщо можна її достовірно визначити. Якщо такі витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань чи груп, то їх вартість узагальнюють за окремими групами продуктів харчування на окремому аналітичному рахунку.

До первісної вартості не зараховують: понаднормові втрати і нестачі продуктів харчування, виявлені під час оприбуткування чи інвентаризації; витрати на зберігання; загальногосподарські та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою продуктів харчування та приведенням їх у стан, в якому вони придатні для використання; витрати на реалізацію.

Усі витрати, що потрапили до цього кола витрат, визнаються витратами того періоду, в якому вони були проведені чи встановлені. Під це правило не підпадуть лише витрати, пов'язані зі зберіганням напівфабрикатів перед наступним етапом приготування страв, які слід зараховувати до їх первісної вартості.

Понаднормативні втрати і нестачі запасів та/або зіпсовані продукти харчування, які виявлені під час оприбуткування і сталися під час їх транспортування, оцінюють та оприбутковують за первісною вартістю одиниці придбаних продуктів харчування.

Первісна вартість одиниці придбаних продуктів харчування дорівнює сумі, отриманій ділення витрат, пов'язаних з придбанням однорідних продуктів харчування, які надійшли однією партією, на їх загальну кількість.

Якщо ж під час транспортування продуктів харчування утворилися їх нестачі та втрати в межах встановлених норм природного убутку, їх слід зарахувати на збільшення первісної вартості оприбуткованих продуктів харчування такого найменування, групи, виду.

Облік на позабалансовому аналітичному рахунку 021 «Продукти харчування, що не відповідають критеріям визнання» потрібно вести за справедливою вартістю або ціною, зазначеною в документах постачальника, до узгодження ціни з постачальником.

Вибуття продуктів харчування можна оцінювати за методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці (продукти, які відпускають, а також які не замінюють один одного);
- середньозваженої собівартості (установи, в яких продукти харчування вибувають у великих обсягах; продукти, які списують з балансу, оцінюють, обравши один із двох способів оцінки середньозваженої

собівартісті: щомісячної; періодичної);

- собівартості перших за часом надходження продуктів (ФІФО) (продукти, які відпускають у виробництво. Цей метод ґрунтується на припущенні, що продукти харчування використовують у тій послідовності, в якій вони надходили в установу та відображені у бухгалтерському обліку. Тобто продукти харчування, які першими відпускають у виробництво, оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів).

Обраний метод має бути прописаний у Положенні про облікову політику установи.

Щомісячну середньозважену собівартість оцінки вибуття продуктів харчування проводять щодо кожної одиниці продуктів харчування один раз на місяць.

Визначають її як частку від ділення: суми залишку таких продуктів харчування на початок звітного місяця + вартість одержаних у звітному місяці продуктів харчування на кількість продуктів харчування на початок звітного місяця + кількість продуктів харчування, одержаних у звітному місяці.

Періодичну середньозважену собівартість оцінки вибуття продуктів харчування проводять щодо кожної операції вибуття продуктів харчування.

Визначають її як частку від ділення: сумарна вартість продуктів харчування на дату операції на сумарну кількість продуктів харчування на дату операції.

Суму транспортно-заготівельних витрат, яку узагальнили на окремому аналітичному рахунку щомісячно розподіляють. Спосіб розподілу фіксують в Положенні про облікову політику установи.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначають діленням: сума залишку ТЗВ на початок звітного місяця + вартість ТЗВ за звітний місяць на суму залишку продуктів харчування на початок місяця + вартість продуктів харчування, що надійшли за звітний місяць.

Визначену суму транспортно-заготівельних витрат відображають на субрахунках обліку витрат — 8013 «Матеріальні витрати» чи 8113 «Матеріальні витрати» — у кореспонденції з якими відображено вибуття продуктів харчування.

Інвентаризація призначена для вчасного виявлення нестачі та втрати продуктів харчування. Її проводять за графіком, затвердженим наказом керівника установи, та у випадках, визначених у Положенні № 879. Суцільною інвентаризацією охоплюють всі продукти харчування установи незалежно від їх місця перебування та стану придатності. У тому числі і ті, які обліковуються на позабалансових рахунках.

В обліку нестачі та втрати продуктів харчування: в межах встановлених норм природного убутку під час зберігання, а також норми природного убутку — визнають витратами звітного періоду; понад норми природного убутку до ухвалення рішення про конкретних винуватців — відображають на позабалансовому аналітичному рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

Після того, як осіб, які мають відшкодувати втрати продуктів харчування понад норми природного убутку, встановлено, бухгалтер установи належну до відшкодування суму зараховує до складу дебіторської заборгованості за проведеннями:

Дт 2115 Кт 7111, 6312

Водночас списують суму, що відображена на позабалансовому аналітичному рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

Якщо встановлені нестачі або втрати продуктів харчування, що виникли внаслідок зловживань, необхідно передати відповідні матеріали протягом п'яти днів після їх виявлення до правоохоронних органів. На суму таких нестач і втрат подають цивільний позов.

8. До МШП належать предмети, які використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року.

Для обліку МШП, у тому числі спеціального призначення (мають специфічне призначення і обмежене короткотермінове застосування в окремих галузях), призначено субрахунок 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

На цьому субрахунку обліковують:

- знаряддя лову (трали, неводи, сіті тощо);
- пилки, сучкорізи, троси 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;
- господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо);
- інші предмети, зокрема смарт-картки.

Цей субрахунок також застосовують для обліку канцтоварів, а також бланків документів (у тому числі бланків посвідчень, студентських квитків, документів про освіту тощо), які не належать до бланків суворої звітності.

Фактично всі господарські матеріали (окрім будівельних матеріалів та медикаментів) і канцелярське приладдя відносяться до складу МШП.

Первісною вартістю МШП є:

- собівартість у сумі фактичних витрат у разі придбання за плату;
- виробнича собівартість у разі виготовлення власними силами установи;
- справедлива вартість на дату отримання для безоплатно отриманих

МШП від юридичних та фізичних осіб;

- балансова вартість у випадку безоплатного отримання від суб'єктів державного сектору, а також у разі отримання у результаті обміну на інші запаси;

- чиста вартість реалізації або оцінка можливого їх використання у разі отримання у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації основних засобів, а також у випадку виявлення надлишків під час інвентаризації.

Первісна вартість включає витрати на придбання, обмін, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Не включаються до первісної вартості, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати;
- витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва;

- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;

- витрати на збут при придбанні (виготовленні, безоплатному отриманні) МШП

Видатки на придбання канцелярського, креслярського, письмового приладдя, паперу, картону, бланків дипломів, свідоцтв, посвідчень, грамот, класних журналів, бухгалтерських, статистичних та інших бланків, рекламних буклетів, візитних карток, запрошень, мап, схем, макетів, плакатів, медалей, нагрудних знаків та інших МШП слід здійснювати за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

Оплата витрат на транспортування, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування товарів, установку, монтаж, налагодження, оплата за вантажно-розвантажувальні роботи здійснюється за тим КЕКВ, за яким здійснюється придбання товару, якщо це передбачено умовами договору придбання (КЕКВ 2210). Водночас оплата послуг, безпосередньо пов'язаних з придбанням МШП (у тому числі їх відвантаження та розвантаження тощо), якщо вартість таких послуг оплачується за іншим договором, проводиться за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»

Всі господарські операції з надходження, руху та вибуття МШП оформлюються первинними документами, які затверджені наказом Держказначейства «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання» від 18.12.2000 р. № 130.

Приймання та оприбуткування МШП проводиться на підставі документів, отриманих від постачальників (рахунків-фактур, накладних

тощо), а також згідно з Актом про приймання матеріалів за типовою формою № 3-1.

Вибуття МШП оформляється накладними (вимогами) за формою № 3-3, роздавальними відомостями та Актами списання (форма № 3-2).

Кількісний облік руху МШП у місцях їх зберігання здійснює матеріально відповідальна особа. Для цього застосовується Книга складського обліку запасів за типовою формою № 3-9.

Аналітичний облік МШП здійснюється МВО у розрізі їх найменувань та кількості. Також законодавством передбачено ведення аналітичного обліку МШП (як і всіх інших запасів) за джерелами їх надходження: окремо обліковуються МШП, придбані за рахунок коштів загального фонду, і окремо — МШП, придбані за рахунок коштів спец фонду.

Після передачі МШП в експлуатацію їх списують з балансу з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання. Кожна бюджетна установа повинна самостійно прописати порядок його ведення у наказі про облікову політику.

Необхідно визначити:

- порядок здійснення оперативного обліку;
- відповідальних осіб за ведення такого обліку;
- види (групи) МШП, котрі підлягають такому обліку.

Для ведення синтетичного обліку МШП застосовуються облікові реєстри — меморіальні ордери, а саме: операції з надходження МШП відображаються у меморіальному ордері № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами» (форма № 408 (бюджет)) або в меморіальному ордері № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» (форма № 409 (бюджет)); інформація про рух та вибуття МШП узагальнюється на рахунках бухгалтерського обліку у меморіальному ордері № 10 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення МШП» (форма № 439 (бюджет)).

При безоплатному надходженні будь-яких матеріальних цінностей (в т.ч. МШП), оприбуткуванні залишків та отриманні матеріалів від ліквідації та розбирання необоротних активів відображують збільшення доходів.

Залежно від шляхів надходження МШП їх вартість слід відображати за такими субрахунками обліку доходів:

7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» — у разі отримання МШП (за умови залишення їх для ремонту та інших потреб установи) від ліквідації та розбирання необоротних активів;

7211 «Дохід від реалізації активів» — у разі виявлення надлишків МШП;

7511 «Доходи за необмінними операціями» — якщо МШП отримані як гуманітарна (благодійна) або безповоротна допомога.

У всіх цих випадках на суму матеріальних цінностей складається і подається до органу Держказначейської служби Довідка про надходження у

натуральній формі не пізніше останнього робочого дня звітного місяця.

Благодійні внески, гранти та дарунки належать до підгрупи 1 другої групи власних надходжень бюджетних установ. Тоді як доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого) відображають у складі підгрупи 4 першої групи власних надходжень.

При отриманні МШП за операціями з внутрівідомчої передачі відображати дохід не потрібно, тому, що така операція не передбачає виникнення доходу у отримувача таких матеріальних цінностей. У разі надходження МШП в межах внутрівідомчої передачі бюджетна установа має показати збільшення суми зобов'язань за внутрішніми розрахунками. Відповідно при списанні цих матеріалів їх вартість слід віднести на зменшення суми таких зобов'язань.

Вибуття запасів відображається у бухгалтерському обліку як збільшення витрат та зменшення запасів звітного періоду. А запаси, використані для створення інших активів власними силами установи, згідно визнаються витратами на створення такого активу.

Залежно від напрямків використання МШП їх вартість слід відображати за такими субрахунками обліку витрат:

8013 «Матеріальні витрати» — у разі використання МШП у процесі основної діяльності установи та на виконання програм;

8113 «Матеріальні витрати» — витрачання МШП в процесі надання послуг, виготовлення продукції або виконання робіт.

За кожним із цих субрахунків слід вести аналітичний облік у розрізі джерел фінансування (необхідно відокремлювати витрати, здійснені за рахунок коштів загального фонду та спеціального фонду за його видами). Адже МШП, отримані як благодійна допомога, можуть використовуватися як у процесі основної діяльності (субрахунок 8013), так і для виготовлення продукції чи надання платних послуг установою (субрахунок 8113).

При списанні МШП, придбаних у минулих роках, їх балансову вартість слід відносити на витрати звітного періоду.

## **Тема 7. Облік фінансових інвестицій**

1. Поняття та форми застосування фінансових інвестицій у бюджетному процесі.
2. Класифікація фінансових інвестицій.
3. Оцінка фінансових інвестицій.
4. Бухгалтерський облік фінансових інвестицій.

1. Згідно з п.п. 14.1.81 ст. 14 ПКУ інвестиція — це господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно.

Корпоративне право — це право власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай), включаючи права на управління, отримання відповідної частки прибутку такої юридичної особи, а також частки

активів у разі її ліквідації відповідно до чинного законодавства незалежно від того, чи створена така юридична особа у формі господарського товариства, підприємства, заснованого на власності однієї юридичної або фізичної особи, або в інших організаційно-правових формах.

Цінний папір — це документ, що засвідчує право володіння або відносини позики та відповідає вимогам, встановленим чинним законодавством про цінні папери. Інвестиції поділяються на капітальні та фінансові.

Фінансові інвестиції — це господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та/або інших фінансових інструментів.

Фінансові інвестиції можна узагальнено представити наступним чином:

1) Внесення (розміщення) бюджетних коштів у дохідні види фінансових інструментів. Ця форма фінансового інвестування спрямована перш за все на ефективне використання тимчасово вільних грошових коштів державного та/або місцевих бюджетів. Основним видом такого інвестування є депозитний внесок у комерційних банках. Як правило, ця форма використовується для короткострокового інвестування бюджетних коштів (у межах поточного бюджетного року). Її головною метою повинно бути генерування додаткового доходу для відповідного бюджету.

2) Внесення бюджетних коштів до статутних фондів державних або комунальних підприємств. Ця форма фінансового інвестування сприятиме стабілізації їх фінансово-господарської діяльності, покращенню стану розрахунків, більш ефективному використанню майна державної і комунальної власності, оновленню виробничих потужностей, технічної бази. Фінансові інвестиції з відповідного бюджету у відтворення (поповнення) статутних фондів інших юридичних осіб здійснюються у формі капітальних вкладень.

3) Внесення бюджетних коштів у дохідні види фондових інструментів. Ця форма фінансових інвестицій характеризується внесенням капіталу в різноманітні види цінних паперів, що вільно обертаються на фондовому ринку, для отримання доходу. У державному секторі їх застосування при виконанні бюджетів має певні особливості, зокрема, в частині обмеженості учасників бюджетного процесу, які мають право на застосування таких інструментів.

Фінансові інвестиції у бюджетному процесі — це вкладення з боку держави (державного, місцевих бюджетів) капіталу (активів) у фондові та грошові фінансові інструменти, статутні капітали юридичних осіб з метою отримання доходу та/або зростання (збереження) вартості капіталу. Їх обсяги, об'єкти та джерела визначаються стратегічними або програмними документами і затверджуються в установленому бюджетним законодавством порядку.

Застосування фінансових і фондових інструментів не є виконанням кошторису бюджетної установи за капітальними видатками. Тобто у частині

виконання бюджетів за видатками (кошторисів бюджетних установ) мова може йти лише відносно виконання бюджету шляхом внесення у довгострокові фінансові інвестиції (зокрема, до статутного фонду юридичної особи — у підприємства державної або комунальної власності). Саме із цих причин, за наявності низки фінансових інвестицій, в Інструкції № 333 затверджено один код економічної бюджетної класифікації, який розкриває економічну характеристику таких видатків, як фінансові інвестиції, які є капітальними трансфертами із відповідного бюджету.

Реалізація бюджетного процесу за доходами і видатками із застосуванням у ньому фінансових інвестицій можна представити наступним чином:

1) Право здійснення операцій за фінансовими інвестиціями передбачено бюджетним законодавством як по державному бюджету, так і будь-якому місцевому бюджету.

2) БКУ розділяє видатки, які можуть здійснюватися з державного і відповідного місцевого бюджету, а також визначає повноваження розпорядників і одержувачів бюджетних коштів залежно від їх статусу. Видатки за фінансовими інвестиціями здійснюються у формі державної допомоги юридичним особам, які не належать до розпорядників бюджетних коштів. Особливістю здійснення фінансових інвестицій місцевих бюджетів є те, що ці видатки належать до бюджету розвитку — складової частини спеціального фонду місцевих бюджетів. Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» від 01.07.2014 р. № 1555-УП визначає державну допомогу наступним чином: державна допомога суб'єктам господарювання — підтримка у будь-якій формі суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності. Для реалізації відповідних цілей за державною допомогою у вигляді фінансових інвестицій головні розпорядники бюджетних коштів, отримавши бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про державний бюджет (рішенні про місцевий бюджет), можуть приймати рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми та доводити у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань відповідальним виконавцям — розпорядникам бюджетних коштів на здійснення видатків щодо поповнення статутного капіталу суб'єктів господарювання.

3) БКУ передбачено, що розпорядник бюджетних коштів може уповноважити одержувача бюджетних коштів на виконання заходів, передбачених бюджетною програмою, та надати йому кошти (активи) бюджету в межах відповідних бюджетних асигнувань. Одержувач бюджетних коштів використовує такі кошти (активи розпорядника бюджетних коштів) на підставі плану використання бюджетних коштів, що містить розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі цього розпорядника

бюджетних коштів, з рахунків, відкритих в установленому порядку в органах Державної казначейської служби.

4) Відповідно до п. 38 ст. 2 БКУ одержувач бюджетних коштів — це суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету. Фінансові інвестиції у бюджетному процесі плануються і здійснюються за КЕКВ 3210 «Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)», який деталізується для цілей фінансових інвестицій як «внески у статутні капітали суб'єктів господарювання відповідно до законодавства».

Одержувачі бюджетних коштів не можуть бути відповідальними виконавцями бюджетних програм, а це означає, що розпорядник бюджетних коштів несе у повній мірі відповідальність і за використання бюджетних коштів за відповідним напрямом видатків, і за бухгалтерський облік, і за достовірність фінансової звітності по фінансових інвестиціях.

Механізм використання фінансових інвестицій може містити: відповідального виконавця бюджетної програми, підстави та/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів, критерії та умову їх відбору, вимоги щодо відображення у первинному та бухгалтерському обліку розпорядника і одержувача бюджетних коштів зростання (збереження) вартості капіталу.

Економічна сутність фінансових інвестицій:

1) якщо вкладення активів (бюджетних коштів) здійснюються з боку держави чи органу місцевого самоврядування в інструменти фінансового інвестування, то це повинно бути підтверджено отриманням доходу до відповідного бюджету та/або зростанням (збереженням) вартості капіталу, відображено у фінансовій звітності розпорядника і одержувача бюджетних коштів. Фактично при здійсненні таких операцій активи бюджету трансформуються із коштів у цінні папери (еквівалент коштів) або корпоративне право — право державної або комунальної власності на статутний фонд (капітал) юридичної особи або його частку (пай); \*\* Інструментами фінансового інвестування в бюджеті є грошові документи, що засвідчують вкладення бюджетних коштів у цінні папери (традиційні й похідні), банківські депозити, з метою отримання доходу та/або зростання вартості капіталу.

2) серед низки фінансових інвестицій при виконанні бюджетів за видатками (кошторисів бюджетних установ) найбільш застосованими у практиці є фінансові інвестиції у формі вкладення бюджетних коштів до статутних фондів державних або комунальних підприємств. Для застосування інших інструментів фінансового інвестування розпорядник бюджетних коштів повинен мати підстави, закріплені у законодавстві;

3) об'єктом бухгалтерського обліку фінансових інвестицій є актив, що контролюється розпорядником бюджетних коштів та використання якого, як

очікується, приведе до надходження економічних вигод відповідному бюджету у майбутньому або їх збереження.

У п. 3 розд. 1 НП(С)БО 133 надано визначення терміна «фінансові інвестиції». Це активи, які утримуються (контролюються) суб'єктом держсектору з метою отримання економічних вигод від володіння ними.

Критеріями визнання фінансових інвестицій є загальні принципи визнання активів, оскільки фінансова інвестиція є таким самим активом, як і запаси, основні засоби тощо.

Основною метою організації обліку фінансових інвестицій є забезпечення об'єктивної оцінки, своєчасного реєстрування та повного відображення в облікових регістрах операцій, пов'язаних із фінансовими інвестиціями, можливістю узагальнення інформації про такі операції у звітності з метою забезпечення інформаційних потреб зацікавлених осіб. Форма фінансової інвестиції впливає на методику її відображення.

Завдання організації обліку фінансових інвестицій полягатиме у наступному:

- 1) забезпечення обґрунтованої класифікації операцій із фінансовими інвестиціями для потреб обліку;
- 2) організація оцінки фінансових інвестицій на дату здійснення та дату формування балансу;
- 3) організація своєчасного і правильного документування операцій із фінансовими інвестиціями;
- 4) організація аналітичного та синтетичного обліку у системі рахунків в облікових регістрах.

Відповідно до п. 1 розд. 2 НП(С)БО 133 фінансові інвестиції визнаються активом і відображаються на рахунках бухгалтерського обліку та відповідних статтях балансу за таких умов:

- суб'єкт державного сектору здійснює контроль за ними;
- існує імовірність одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, або потенціалу корисності.

**2. Фінансові інвестиції поділяються на:**

1) прями — господарські операції, які передбачають внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою. Характерною ознакою прямих інвестицій є те, що інвестор (держава в особі відповідного головного розпорядника бюджетних коштів або орган місцевого самоврядування) здійснює управлінський контроль над об'єктом (підприємством), у який інвестований його капітал.

2) портфельні інвестиції — це господарські операції, які здійснюються за участю фінансових посередників і передбачають вкладання капіталу з боку учасника бюджетного процесу у придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на біржовому ринку (за винятком операцій із купівлі акцій як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами, в обсягах, що перевищують 50 % від загальної

суми акцій емітента, які належать до прямих інвестицій).

Прямі інвестиції мають безпосередній вплив на обсяги капітальних вкладень в економіку, а портфельні мають здебільшого тимчасовий характер щодо збільшення дохідної частини відповідного бюджету. Мета прямих інвестицій — встановлення контролю з боку державних органів у межах законодавства над діяльністю підприємства, збільшення або збереження капіталу.

Портфельна інвестиція передбачає одержання тимчасового доходу у вигляді процентів або дивідендів і додаткового доходу у вигляді курсової різниці і залежить від фактичного стану виконання дохідної і видаткової частин відповідного бюджету, графіка погашення бюджетних зобов'язань за видатками, боргами тощо.

Найважливішими факторами дохідності будь-яких фінансових інвестицій є ризик і час.

Дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню і є підтвердженням економічної вигоди, відповідно до законодавства за фінансовими інвестиціями відображаються у складі доходів.

Основним фактором, який впливає на ведення обліку фінансових інвестицій, є період їх утримання та можливість реалізації в будь-який момент часу, відповідно до чого вони поділяються на довгострокові і поточні та обліковуються на різних синтетичних рахунках, що і підтверджується деталізацією відповідних субрахунків у Плані рахунків.

Так, довгострокові — це інвестиції зі строком більше ніж один рік.

Короткострокові — це інвестиції на строк, менший ніж один рік, або інвестиції, які можуть бути реалізовані у будь-який момент часу.

Довгострокові фінансові інвестиції розглядаються як необоротні активи, короткострокові — як поточні активи (поточні фінансові інвестиції).

Класифікація фінансових інвестицій може бути розширена в аналітичному обліку, зокрема: за переліком підприємств, видами фінансових і фондових інструментів.

**3.** Оцінка та облік фінансових інвестицій залежить від їх виду і здійснюються за кожною фінансовою інвестицією та за кожним підприємством, куди були направлені фінансові інвестиції.

Фінансові інвестиції можуть оцінюватися за первісною і балансовою вартістю.

Первісна вартість фінансових інвестицій — це вартість об'єктів обліку за собівартістю, аналогічно як і інших активів, яка складається із:

- ціни придбання;
- комісійних винагород;
- податків, зборів;
- інших витрат, пов'язаних із придбанням фінансової інвестиції.

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то її собівартість дорівнює балансовій вартості переданих паперів.

Існують ще фінансові інвестиції, які утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення. Такі об'єкти обліку відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю, тобто собівартістю фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, і яка може бути збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

У цьому випадку саме різниця (дисконт або премія при придбанні) між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка (визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці між річним відсотком та премією) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення).

За балансовою вартістю переданих активів оцінюються фінансові інвестиції, набуті в обмін на грошові кошти та інші активи (зокрема, унесені до статутного капіталу підприємств). Це правило не стосується фінансових інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення. Балансова вартість фінансових інвестицій зменшується у разі визнання втрат від зменшення їх корисності або збільшується у разі визнання вигід від відновлення корисності відповідно до НП(С)БО 127.

Особливістю фінансових інвестицій є зменшення балансової вартості фінансової інвестиції відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості окремої фінансової інвестиції.

**4.** Для узагальнення в бухобліку бюджетних установ операцій із довгостроковими фінансовими інвестиціями (вкладення у фінансові та фондові інструменти та до статутного капіталу підприємств) Планом рахунків передбачено синтетичний рахунок 25 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи».

Рахунок 251 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» деталізовано наступним чином:

**2511** «Придбані акції»;

**2512** «Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій»;

**2513** «Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств»;

**2514** «Довгострокові векселі одержані»;

**2515** «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів».

Для обліку та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв) використовується рахунок 52 «Капітал у підприємствах», який має такі субрахунки:

**5211** «Капітал у підприємствах у формі акцій»;

**5212** «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»;

**5213** «Капітал в частках (паях)».

Суб'єкт державного сектору збільшує відповідні субрахунки рахунку 52 «Капітал у підприємствах» при:

- отриманні до сфери управління акцій або використанні цільового фінансування для їх придбання;
- при передачі до сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки активів або збільшенні їх власного капіталу на звітну дату;
- при отриманні до сфери управління суб'єкта державного сектору інших цінних паперів або використанні цільового фінансування для їх придбання.

Суб'єкт державного сектору зменшує відповідні субрахунки рахунку 52 «Капітал у підприємствах» внаслідок операцій:

- з вилучення раніше отриманих акцій;
- з вилучення раніше внесених активів;
- з вилучення отриманих інших цінних паперів.

Так, зокрема, для цілей бухгалтерського обліку внесення бюджетних коштів до статутного капіталу юридичної особи необхідно розглядати одночасно в розрізі двох її складових:

- внесення бюджетних коштів до статутного капіталу:

Дт 2511, 2512, 2513

Кт 2311, 2313;

- придбання корпоративних прав в обмін на бюджетні кошти:

Дт 5411

Кт 5211, 5212, 5213

У свою чергу, для узагальнення в бухобліку поточних фінансових інвестицій у Плані рахунків призначено синтетичний рахунок 26 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи» із рахунком 261 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів».

Рахунок 261 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» деталізовано на субрахунки:

2611 «Поточні фінансові інвестиції в цінні папери»;

2612 «Короткострокові векселі одержані»;

2613 «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів».

Для відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню суб'єктом державного сектору, а також надходжень коштів від продажу фінансових інвестицій застосовуються рахунки: 2117 «Інша поточна

дебіторська заборгованість» — ведеться облік іншої поточної дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів державного і місцевих бюджетів: за дебетом відображаються обсяги заборгованості за нарахованими фінансовими доходами, а за кредитом — надходження від продажу фінансових інвестицій;

7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» — ведеться облік фінансових доходів державного (місцевого) бюджету від отриманих

відсотків, роялті, дивідендів, операцій з кредитування та надання гарантій. За кредитом субрахунків відображається нарахування коштів до державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з субрахунком 2117, за дебетом — у кінці року проводиться віднесення доходів державного (місцевого) бюджету на результат виконання бюджету у кореспонденції з субрахунком 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Для відображення операцій від продажу фінансових інвестицій спочатку здійснюється нарахування суми надходжень від продажу фінансових інвестицій на субрахунку 7211 «Доходи від реалізації активів» у кореспонденції із субрахунком 2117.

За кредитом субрахунку 7211 відображається нарахування фінансових доходів суб'єктом державного сектору, а за дебетом — списання у порядку закриття субрахунку обліку доходів на фінансовий результат звітного періоду (щокварталу).

Моментом збільшення суми капіталу (рахунок 52 «Капітал у підприємствах») суб'єкта державного сектору (бюджетної установи) є взяття на баланс фінансових інвестицій підприємствами державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління відповідного суб'єкта державного сектору і отримали бюджетні кошти від їх розпорядника на поповнення статутного капіталу. Аналогічно, зменшення власного капіталу суб'єкта державного сектору, що відноситься до цієї фінансової інвестиції, залежить від дати вилучення фінансових інвестицій з підприємства, який належить до сфери його управління. Тобто у суб'єкта державного сектору — розпорядника бюджетних коштів, у якого в кошторисі затверджені бюджетні асигнування для поповнення внесків у статутний капітал підприємств або приймалися управлінські рішення щодо його вилучення (зменшення), в бухгалтерському обліку повинні бути обов'язково відображені зазначені операції, пов'язані з такими активами, як підтвердження участі у цьому процесі коштів державного або місцевого бюджету.

Вибір положень облікової політики щодо методики відображення операцій з фінансовими інвестиціями залежить від багатьох факторів: механізму отримання, розміщення бюджетних коштів, повноважень учасників бюджетного процесу, виду об'єктів інвестицій, ліквідності активів, виду майнових прав тощо. Тому головному розпоряднику бюджетних коштів доцільно визначити в розпорядчому документі про облікову політику єдині підходи щодо класифікації та обліку фінансових інвестицій, які можуть застосовуватися установами, що входять до сфери його управління.

## Тема 8. Облік доходів та витрат

1. Класифікація власних надходжень бюджетних установ.
2. Облік витрат бюджетних установ.
3. Облік витрат і продукції виробничих (навчальних) майстерень.
4. Облік доходів бюджетних установ.

1. Власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи:

1) Плата за послуги, що надаються бюджетними установами. Цю групу утворюють надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законами та нормативно-правовими актами. Такі надходження мають постійний характер і обов'язково плануються у бюджеті.

Перша група поділяється на такі підгрупи:

а) плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями, тобто це кошти, які надійшли бюджетним установам як плата за послуги, надання яких пов'язане з виконанням основних функцій та завдань бюджетних установ;

б) надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності;

в) плата за оренду майна бюджетних установ;

г) надходження бюджетних установ від реалізації майна.

2) Інші джерела власних надходжень бюджетних установ. Цю групу утворюють кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Такі кошти не мають постійного характеру і плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України, укладеними угодами, в тому числі міжнародними, календарними планами проведення централізованих заходів тощо.

Друга група поділяється на такі підгрупи:

а) благодійні внески, гранти та дарунки;

б) кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ.

2. З 1 січня 2017 року усі бюджетні установи як суб'єкти державного обліку формують в бухгалтерському обліку інформацію про витрати за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затвердженим наказом Мінфіну від 18.05.2012 № 568. НП(с)БОДС 135 поділяє усі витрати бюджетних установ на: витрати за обмінними операціями; витрати за необмінними операціями.

1) Витрати за обмінними операціями.

Складові витрат за обмінними операціями визначає пункт 2 розділу II НП(с)БОДС 135.

До витрат за обмінними операціями бюджетні установи зараховують:

- а) оплату праці: заробітну плату; грошове забезпечення військовослужбовців;
- б) відрахування на соціальні заходи;
- в) матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);
- г) амортизацію;
- д) фінансові витрати, якими є:
- відсотки за користування кредитами;
  - премія;
  - дисконт за цінними паперами;
  - витрати на обслуговування боргу тощо;
- е) інші витрати за обмінними операціями:
- курсові різниці;
  - витрати, пов'язані з реалізацією активів;
  - уцінку активів;
  - втрати від зменшення корисності активів тощо.

2) Витрати за необмінними операціями.

До витрат за необмінними операціями за пунктом 3 розділу II НП(с)БОДС 135 належать:

- а) трансферти: субсидії; гранти; соціальні виплати тощо;
- б) інші витрати за необмінними операціями:
- витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів;
  - списана дебіторська заборгованість;
  - неповернення депозитів тощо.

НП(с)БОДС 135 визначає порядок визнання та оцінки витрат бюджетними установами. Бюджетна установа може визнати витрати, якщо:

- оцінка витрат може бути достовірно визначена;
- відбулося зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Витрати визнають витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. У разі коли певні витрати неможна прямо пов'язати з доходом певного періоду, їх визнають витратами того звітного періоду, в якому вони були проведені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Якщо ж актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнають шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнають витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими

аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередню (авансову) оплату запасів, робіт, послуг;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(с)БОДС.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)

НП(с)БОДС 135 визначає, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюють за погодженням із міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до галузевих особливостей.

Окрім переліченого, НП(с)БОДС 135 визначає порядок розкриття інформації про витрати за обмінними операціями та необмінними операціями у примітках до фінзвітності.

3. Для обліку витрат і продукції виробничих (навчальних) майстерень призначено такі субрахунки:

16 "Виробництво"

1811 (1821) Готова продукція

7111 (7121) Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)

8113 (8123) "Матеріальні витрати"

8211 Собівартість проданих активів

Витрати виробничих (навчальних) майстерень поділяють на:

- прямі - безпосередньо відносять на виробництво продукції;
- непрямі - попередньо збирають і розподіляють наприкінці місяця пропорційно базі розподілу.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат та продукції виробничих майстерень

1) Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт:

Дт 8111 (8121)

Кт 6511 (6521),

Дт16

Кт 8111 (8121)

2) Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування:

Дт 8112 (8122)

Кт 6313 (632з)

- Дт 16  
Кт 8112 (8122)
- 3) Передача матеріалів і продуктів харчування в переробку:  
Дт 8113 (8123)  
Кт 15 Дт 16  
Кт 8113 (8123)
- 4) Нарахування амортизації на необоротні активи, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (виконання робіт):  
Дт 8114 (8124)  
Кт  
1411  
Дт 16  
Кт 8114 (8124)
- 5) Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад:  
Дт 1811 (1821)  
Кт 16 "Виробництво"
- 6) Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції:  
Дт 2111 (2121), 6212 (6222)  
Кт 7111 (7121)
- 7) Нарахування сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають перерахуванню в бюджет:  
Дт 7111 (7121)  
Кт 6311 (6321)
- 8) Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції:  
Дт 2311 (2321), 2313 (2323)  
Кт 2111 (2121), 6212 (6222)
- 9) Перерахування в бюджет сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості робіт, послуг, виробів і продукції:  
Дт 6311 (6321)  
Кт 2311 (2321), 2313 (2323)
- 10) Нарахування плати за оренду майна:  
Дт 2117 (2128)  
Кт 7411 (7421)
- 11) Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків:  
Дт 2117 (2128), 6415 (6425)  
Кт 8013 (8023) 8113 (8123)
- 12) Надходження коштів від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах:

Дт 2313 (2323)

Кт 6911 (6921)

13) Включення до складу доходів звітного періоду суми одержаних доходів майбутніх періодів:

Дт 6911 (6921)

Кт 7111 (7121), 7411 (7421)

14) Здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах:

Дт 2911, 2921

Кт 2117 (2128)

15) Списання витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду:

Дт 8013 (8023), 8113 (8123)

Кт 2911, 2921

Аналітичний облік витрат ведуть за видами виробів і за статтями витрат у багатографних картках ф. №283

Об'єктами обліку витрат є партія однорідних виробів; об'єктом калькулювання - одиниця продукції чи виріб.

Для визначення фактичної собівартості одиниці продукції складають звітну калькуляцію.

Загальну суму витрат на виробництво за мінусом витрат на незавершене виробництво на кінець звітного періоду розподіляють за видами готової продукції, після чого визначають собівартість одиниці кожного виду продукції

4. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі доходів та витрат бюджетні установи застосовують з 1 січня.

З 24.01.2017 набрали чинності зміни національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, внесені наказом Мінфіну від 23.12.2016 № 1135. Бюджетні установи мають вести облік за нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1629.

Доходи, як і витрати класифікують за обмінними та необмінними операціями.

Використовують розширену класифікацію доходів за обмінними операціями.

До доходів від обмінних операцій належать, зокрема, такі доходи від надання послуг (виконання робіт):

- плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їхньою основною діяльністю;

- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності.

Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому

порядку майна (крім нерухомого) є одним із видів, що формують групу «Інші доходи, від обмінних операцій».

Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право належать до «Доходів від відсотків, роялті та дивідендів».

До інших доходів від обмінних операцій зараховують доходи від:

- дооцінки активів у межах суми попередньої уцінки;
- відновлення корисності активів.

До інших доходів: не належать зобов'язання, що не підлягають погашенню; належать доходи, отримані від дооцінки активів у межах суми попередньої уцінки, від відновлення корисності активів.

На субрахунку 7112 (7122) «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» обліковують доходи від оприбуткування ОЗ, інших НМА, нематеріальних активів, виробничих запасів, МШП й інших нефінансових активів.

Субрахунок 7512 (7522) «Трансферти» призначений для обліку надходжень, пов'язаних із перерахуванням трансфертів та коштів, отриманих для виконання цільових заходів.

На субрахунку 7112 відображають вартість ОЗ, інших матеріальних необоротних активів, нематактивів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, інших запасів, виявлених у результаті інвентаризації, а також отриманих унаслідок демонтажу, у результаті списання майна тощо, які використовуватимуться для потреб установи. Вони вважатимуться надходженнями 4-ї підгрупи 1-ї групи власних надходжень бюджетних установ.

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, не визнається доходом від необмінних операцій (НП(С)БОДС 124 «Доходи»). До субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» не відносять суми списаної кредиторки, а списують, кореспондуючи з кредитом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Суму переоцінки зобов'язань, узятих в іноземній валюті при зменшенні курсу, відображають через субрахунок 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». Цей же субрахунок застосовують у разі нарахування орендної плати:

Дт 2117

Кт 7411.

## Тема 9. Інвентаризація в системі бюджетних установ

1. Зміст, завдання та періодичність проведення інвентаризації.
2. Документальне оформлення результатів інвентаризації.
3. Перевірка матеріалів інвентаризації.
4. Інвентаризація розрахунків, дебіторської та кредиторської заборгованостей.
5. Порядок проведення інвентаризації необоротних активів.
6. Порядок проведення інвентаризації оборотних активів

1. Готуючись до складання річної фінансової звітності, бюджетні установи мають провести інвентаризацію своїх активів і зобов'язань. Порядок проведення інвентаризації в бюджетній установі і вимоги до документального оформлення її результатів визначає Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну від 02.09.2014 № 879.

Перед складанням річної фінзвітності проведення інвентаризації активів та зобов'язань в бюджетній установі є обов'язковим.

Установа обов'язково має проводити інвентаризацію в інших випадках, зокрема, у разі:

- передачі майна в оренду;
- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсуття цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації.

Основними завданнями інвентаризації є:

- 1) виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- 2) установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- 3) виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- 4) виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Процес організації та проведення інвентаризації можна поділити на окремі етапи:

Етап 1. Створення інвентаризаційної комісії. Керівник установи видає розпорядчий документ про створення інвентаризаційної комісії.

Етап 2. Підготовка до проведення інвентаризації.

- 1) Перед початком інвентаризації слід:

- завершити обробку всіх документів щодо руху активів;

- сформувати останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових та видаткових документів (або звіти про рух активів);
- визначити залишки активів на дату інвентаризації;
- перевірити справність ваговимірювальних приладів.

2) Активи слід згрупувати, розсортувати та розкласти у місцях їх зберігання за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку.

3) Матеріально відповідальні особи мають надати розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, усі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані

Етап 3. Перевірка фактичної наявності активів та зобов'язань.

1) Інвентаризаційна комісія шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру встановлює наявність:

- основних засобів;
- нематеріальних активів;
- незавершених капітальних інвестицій;
- запасів;
- біологічних активів;
- готівки, грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності;
- дебіторської та кредиторської заборгованості;
- витрат і доходів майбутніх періодів, забезпечень та резервів.

2) Відомості, отримані під час проведення інвентаризації усіх цінностей установи, заносять до інвентаризаційних описів та актів інвентаризації.

3) Активи, які не належать бюджетній установі, але перебувають у її розпорядженні, також заносять до інвентаризаційних описів, проте з розподілом на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку тощо.

Етап 4. Перевірка та оформлення результатів інвентаризації.

1) Правильно оформлені й підписані всіма членами комісії інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здають до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації.

2) Бухгалтерська служба складає звіряльні відомості, у яких відображає виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації).

3) Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводять в звіряльних відомостях, інвентаризаційна комісія відображає у протоколі. Протягом 5 днів після завершення інвентаризації протокол інвентаризаційної комісії затверджує керівник установи.

4) Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображають у бухгалтерському обліку та

фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Інвентаризація проводиться перед складанням річної фінансової звітності до дати балансу в період трьох місяців. Вона стосується необоротних активів, запасів, поточних біологічних активів, дебіторської та кредиторської заборгованості, витрат і доходів майбутніх періодів.

Для інших активів установи Положення № 879 запроваджує спеціальні строки:

- два місяці до дати балансу — для незавершених капітальних інвестицій, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, фінансових інвестицій, грошових коштів, коштів цільового фінансування, зобов'язань у частині невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- до тимчасового вибуття — для об'єктів основних засобів, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які вирушають у тривалі рейси, інших матеріальних цінностей, які на дату інвентаризації перебуватимуть поза установою.

Бюджетні установи до складу інвентаризаційних комісій (робочих інвентаризаційних комісій) можуть включати представників централізованої бухгалтерії, яка їх обслуговує.

2. Кожна інвентаризація оформлюється за допомогою наступних документів:

1) Наказ на проведення інвентаризації - визначається склад інвентаризаційної комісії, об'єкт інвентаризації, строки та місце її проведення.

2) Інвентаризаційний опис запасів - відображають: фактичну (на дату проведення інвентаризації) наявність запасів; наявність запасів відповідно до даних бухгалтерського обліку

3) Інвентаризаційний опис матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання - відображають фактичну наявність, а також наявність за даними бухгалтерського обліку запасів, які перебувають на відповідальному зберіганні. Такі запаси обліковуються на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», у разі:

- надходження та використання (повернення) давальницької сировини;
- надходження та руху запасів, які отримані від постачальника та в оплаті яких відмовлено внаслідок порушення договірних зобов'язань (невідповідність асортименту, якості, строкам поставки запасів, технічним умовам тощо) або поломки та псування запасів;

- одержання запасів, які згідно з договором заборонено використовувати до оплати їх вартості;

- якщо оплачені та прийняті покупцем у постачальника запаси на території (на складі, в цеху) останнього тимчасово залишаються у постачальника за згодою (зверненням) покупця у зв'язку з відстроченням відвантаження (вивозу, відправки) запасів покупцю;

- перевищення кількості фактично одержаних запасів над кількістю,

зазначеною у видаткових документах постачальника;

- якщо право власності на запаси, що надійшли установі, не переходить до суб'єкта державного сектору з інших причин;
- прийняття запасів на відповідальне зберігання;
- одержання від замовника підрядними організаціями устаткування та будівельних матеріалів для монтажу і виконання будівельних робіт.

4) Звіряльна відомість результатів інвентаризації запасів - складають бухгалтерська служба та інвентаризаційна комісія установи на підставі інвентаризаційних описів. У ній відображають ті запаси, за якими в інвентаризаційних описах зафіксовані розбіжності між фактичною наявністю і даними бухгалтерського обліку.

5) Протокол інвентаризаційної комісії - відображають результати проведеної інвентаризації запасів на підставі інвентаризаційних описів та звіряльної відомості результатів інвентаризації запасів. Також у них зазначають пропозиції щодо регулювання інвентаризаційних різниць. Протокол затверджує керівник установи.

3. Складені за результатами фактичної перевірки запасів інвентаризаційні описи мають підписати: голова, члени інвентаризаційної комісії; матеріально відповідальні особи. Інвентаризаційні описи (з додатками і поясненнями посадових осіб про причини виявлених нестач і лишків у разі їх наявності) передають до бухгалтерської служби.

Бухгалтерська служба:

- перевіряє правильність оформлення документів інвентаризації;
- підраховує вартість запасів, відповідно до їх фактичної наявності;
- вносить відомості про наявність запасів в обліку з відображенням вартості запасів;
- підсумовує показники за кожним інвентаризаційним описом (як фактично наявних запасів, так і запасів, відображених у бухгалтерському обліку);
- порівнює фактичну наявність з даними бухгалтерського обліку за всіма найменуваннями запасів.

Якщо бухгалтерська служба виявила неправильно оформлені матеріали інвентаризації, вона повертає їх інвентаризаційній комісії на доопрацювання. Тепер настала черга для відображення в обліку результатів інвентаризації запасів.

Матеріально відповідальні особи не включаються до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, що перебувають у них на відповідальному зберіганні.

Не можна вносити до інвентаризаційних описів інформацію про запаси, їх залишки зі слів матеріально відповідальної особи або на підставі даних обліку без перевірки фактичної наявності.

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформлюють не менше ніж у двох примірниках.

Протокол інвентаризаційної комісії протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації затверджує керівник установи.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) запасів визначають відповідно до законодавства.

У разі неякісного проведення інвентаризації в бюджетній установі її керівника можуть притягнути до відповідальності ревізорів.

4. Інвентаризація розрахунків полягає у звіренні документів і записів у регістрах обліку та перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках

Бюджетні установи проводять інвентаризацію розрахунків за платежами в бюджет та з вищою організацією не менше одного разу на квартал, розрахунків у порядку планових платежів і з депонентами - не менше одного разу на місяць, з іншими дебіторами та кредиторами - не менше двох разів на рік.

Результати інвентаризації розрахунків оформлюються актом, в якому окремо вказуються суми безнадійних боргів та дебіторської і кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності.

- Довідка з найменуванням та адресами дебіторів і кредиторів,
- сумою заборгованості,
- за що, з якого часу та на підставі яких документів вона обліковується,
- із зазначенням винних осіб у пропущенні термінів позовної давності.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації.

Дебіторська і кредиторська заборгованості перевіряються щодо дотримання строку позовної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих векселів, одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами.

Під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки встановлюються:

- правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси;
- заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку;

- правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув;
- реальність заборгованості працівникам з оплати праці та громадянам (безпосередньо або через роботодавців) за соціальними виплатами, визначеними законодавством, а також із безготівкових розрахунків за цими виплатами.

#### 5. Основні завдання інвентаризації необоротних активів:

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

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

Послідовність проведення інвентаризації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів:

1) перед початком інвентаризації комісія складає план її проведення (крім випадків раптової інвентаризації); голова комісії та головний бухгалтер проводять інструктаж членів комісії; головам місцевих комісій видають чисті пронумеровані бланки інвентаризаційних описів і розпорядження (виписку з наказу) на проведення інвентаризації, які попередньо реєструють у спеціальному журналі. Вносити до інвентаризаційних описів найменування цінностей та їх залишки за даними обліку до перевірки їх наявності у натурі суворо забороняється.

2) до початку інвентаризації необхідно закінчити в бухгалтерії обробку всіх документів про надходження і вибуття засобів, провести відповідні записи у регістрах аналітичного обліку, визначити залишки на день інвентаризації, звірити їх з даними обліку у матеріально відповідальних осіб; перевірити наявність і стан регістрів обліку, технічних паспортів та іншої технічної документації, документів на засоби, здані або прийняті установою в

оренду, на зберігання, тимчасове користування. За відсутності таких документів необхідно забезпечити їх отримання або оформлення. При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації слід у ці документи внести відповідні виправлення і уточнення;

3) на складах та в інших місцях зберігання і використання засобів вони повинні бути розкладені за найменуваннями, розмірами, призначенням тощо. На матеріальні цінності бажано повісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують їх за найменуванням, якістю, кількістю;

4) у місці проведення інвентаризації члени комісії знайомлять матеріально відповідальних осіб з наказом (розпорядженням) на проведення інвентаризації і пропонують оформити всі документи, які на цей час вони не здали до бухгалтерії, скласти звіт (реєстр), визначити залишки. На звіті та доданих до нього первинних документах голова інвентаризаційної комісії робить помітку «До інвентаризації», проставляє дату і підпис, після чого звіт з первинними документами передають до бухгалтерії;

5) комісія вимагає від матеріально відповідальної особи розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи здано в бухгалтерію, всі цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковано, а ті, що вибули, - списано. Після цього члени комісії закривають та опечатують усі приміщення, де зберігаються цінності, що підлягають інвентаризації, перевіряють вагові та вимірні прилади і переходять до перевірки наявності цінностей у натурі;

6) найменування інвентаризаційних цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в інвентаризаційних описах типової міжвідомчої форми № інв-1 за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих в обліку. Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування об'єктів та їхні інвентарні номери. У випадку відсутності технічної документації про це вказують у графі опису «Примітка». Інвентаризаційні описи складають у двох примірниках. На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складають окремі описи з розподілом на: орендовані, прийняті на відповідальне зберігання і т.ін. На основні засоби, які не придатні до експлуатацій не підлягають відновленню, складається окремий опис із вказівкою часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти.

7) в кінці опису матеріально відповідальна особа дає розписку такого змісту: «Усі цінності, поійменовані у цьому інвентаризаційному описі з № ... до № ..., перевірені комісією в натурі за моєї присутності та внесені в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні». У тих випадках, коли після проведення інвентаризації виявлено помилки в описі, вони повинні бути виправлені у встановленому порядку, тобто про виправлення мають бути зроблені застереження, і підписані всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. В описах не можна залишати незаповнені рядки, тому на останніх сторінках описів такі

рядки прокреслюють;

8) після закінчення інвентаризації оформлені описи здають в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому проти відповідних даних про фактичну наявність цінностей проставляють кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку і виявляють розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Останні заносять у спеціальну зіставну (порівняльну) відомість типової міжвідомчої форми №інв-18;

9) інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки та пропозиції відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії. У цьому протоколі наводяться докладні дані про причини та осіб, винних у недостачах, втратах, а також надлишках цінностей, і вказується, яких вжито заходів стосовно винних осіб. Не пізніше десяти днів після закінчення інвентаризації протоколи інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць:

1) Надлишки основних засобів та іншого майна, виявлені при інвентаризації, підлягають оприбуткуванню з подальшим установленням причин їх виникнення і винних у цьому осіб. Оцінка виявлених у надлишку об'єктів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами.

2) У випадках, коли під час інвентаризації виявлено, що були проведені капітальні роботи з реконструкції або модернізації об'єктів (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та ін.), не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення балансової вартості об'єкта і навести в описі дані про проведені зміни. Одночасно комісія повинна встановити винних осіб та причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не отримали відображення в обліку.

3) Втрати цінностей від псування, крадіжок, недогляду, халатного ставлення, аварій з вини окремих осіб відшкодовуються винними особами за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей.

6. Етапи проведення інвентаризації матеріальних оборотних активів:

I. Оформлення наказу про проведення інвентаризації та створення комісії з числа працівників установи за обов'язковою участю головного бухгалтера. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання її результатів недійсними.

II. Матеріальні цінності під час інвентаризації заносять в описи з кожного окремого найменування із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту й кількості (рахунком, масою або мірою).

III. На виявлені пошкоджені цінності складають додаткові акти, в яких зазначають причини, характер і ступінь псування, та вказують винних у цьому

осіб.

IV. Матеріальні запаси, що надійшли під час проведення інвентаризації, приймаються МВО в присутності членів інвентаризаційної комісії і оприбутковуються після проведення інвентаризації. Цінності заносять в окремий опис під назвою «Матеріальні цінності, що надійшли під час інвентаризації».

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

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

1) Виявлені бухгалтерією в описах помилки повинні бути виправлені, а ці виправлення застережені підписом всіх членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальної особи.

2) Виявлені лишки цінностей підлягають оприбуткуванню з подальшим виявленням причин їх виникнення та винних у цьому осіб.

3) Нестача матеріальних цінностей в межах установлених норм природних втрат списується за розпорядженням керівника установи на зменшення фінансування.

4) Взаємозалік лишків і нестач через пересортування може бути дозволений тільки як виняток за один і той же період, для однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи, щодо матеріальних цінностей одного й того ж найменування та в тотожних кількостях.

5) Нестача матеріальних цінностей понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей зараховуються на винних осіб і стягуються з них за вартістю, встановленою відповідно до «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» № 116 (з подальшими доповненнями).

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

## **Тема 10. Фінансовий результат: облік та звітність**

1. Особливості виконання кошторису бюджетних установ.
2. Облік фінансового результату.
3. Відображення фінансового результату в звітності.

1. Основне правило діяльності бюджетних установ: установа укладає договори, оплачує товари, роботи, послуги тощо виключно в межах бюджетних асигнувань, які затверджені кошторисом, планом асигнувань загального фонду бюджету, планом спеціального фонду тощо. Виконуючи

кошторис, установа не має права здійснювати запозичення в будь-якій формі або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету.

Видатки вона проводить для:

- забезпечення своєї діяльності, виконання пріоритетних заходів;
- погашення зареєстрованих у органі Казначейства зобов'язань минулих періодів, які містив кошторис бюджетної установи на минулий рік.

Спецфонд не є винятком. За спеціальним фондом бюджету установа бере бюджетні зобов'язання виключно в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду з урахуванням залишку коштів на початок бюджетного року. Виконуючи кошторис, бюджетна установа повинна прагнути до зменшення суми заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та не допускати утворення у поточному році нової суми заборгованості.

Установа не виконує кошторис у періоди, коли:

1) Затверджено розпис бюджету, але не затверджено кошторис. Після затвердження розпису державного чи відповідного місцевого бюджету кошторис бюджетної установи слід затвердити протягом 30 календарних днів. До його затвердження видатки установи провадять згідно з проектами кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, які обов'язково підписує керівник установи та головний бухгалтер.

Після сплину цього часу видатки установи провадитимуть виключно на підставі таких документів (звичайно ж — затверджених):

- кошторису бюджетної установи; плану асигнувань загального фонду бюджету;
- плану спеціального фонду тощо.

Це контролюватимуть органи Казначейства під час реєстрації бюджетних юридичних і фінансових зобов'язань, проведення платежів.

У разі незатвердження кошторису після сплину цього часу установі заборонено провадити діяльність. Проведення окреслених платежів у цей період обов'язково перевіряють органи державного фінансового контролю під час проведення ревізій.

2) Не затверджено розпис бюджету. Бувають випадки, коли бюджетний розпис на бюджетний рік не затверджено в установлений БК строк. Мінфін або місцеві фінансові органи складають тимчасовий розпис бюджету на I квартал, а установа — тимчасовий індивідуальний кошторис бюджетної установи, який затверджує її керівник. Усі видатки провадяться на підставі цього документа. Після затвердження відповідного бюджетного розпису установа складає кошторис, у якому враховує обсяги видатків, які вона провадила за тимчасовим індивідуальним кошторисом. Далі підставою для здійснення діяльності установи є затвержені кошторис, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду тощо.

3) До розпису та/або кошторису внесені зміни. Якщо кошторис бюджетної установи за деякими показниками змінено, під час виконання

кошторису слід дотримуватись його показників з урахуванням змін. Зміни уносять відповідними довідками.

Передумови для внесення змін виникають, коли:

- бюджетні асигнування перерозподілять у розрізі КЕКВ у межах загального обсягу бюджетних призначень (окремо за загальним і спеціальним фондами);

- бюджетні призначення передають від одного головного розпорядника до іншого;

- бюджетні призначення зменшують головному розпоряднику на суму витрачених не за цільовим призначенням коштів;

- у межах загального обсягу бюджетних призначень головного розпорядника (окремо за загальним та спеціальним фондами) видатки перерозподіляють за бюджетними програмами або збільшують видатки розвитку за рахунок зменшення інших видатків;

- видатки бюджету перерозподіляють на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями;

- нерозподілені бюджетні призначення передають на визначену мету між головними розпорядниками;

- річні видатки бюджету скорочують за рахунок коштів загального фонду; внесені зміни до держбюджету чи місцевого бюджету;

- видатки бюджету збільшують за рахунок перевищення обсягу власних надходжень спеціального фонду з урахуванням їх залишків на початок року.

Якщо загальний обсяг фактичних надходжень до спеціального фонду разом з сумою залишку коштів на початок року більший, ніж надходження, які визначає кошторис бюджетної установи, до останнього обов'язково уносять зміни за спеціальним фондом. При цьому уточнений обсяг видатків за спеціальним фондом дорівнює сумі уточненого обсягу доходів і залишку коштів на початок року.

Підставою для внесення змін до кошторису за спеціальним фондом (власні надходження) є:

- довідка органу Казначейства про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки;

- довідка про зміни в кошторис бюджетної установи;

- зведення показників спеціального фонду кошторису без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету.

Копію довідки про зміни до кошторису за спеціальним фондом (власні надходження) установа завіряє у органі Казначейства, після чого передає її до головного розпорядника. Якщо фактичний обсяг власних надходжень з урахуванням залишку на початок року менший, ніж плановані показники, які враховує кошторис бюджетної установи за спеціальним фондом, установа обов'язково вносить зміни до кошторису за спеціальним фондом та зведення показників спеціального фонду кошторису. При цьому зменшує обсяг надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання кошторису за спеціальним фондом поточному бюджетному періоді. Ці зміни слід внести не

пізніше ніж за три тижні до кінця бюджетного року.

Виконуючи кошторис, установа обов'язково складає бюджетну звітність за бюджетними програмами у розрізі загального і спеціального фондів. У цій звітності планові показники, що містить кошторис бюджетної установи за спеціальним фондом, відображають з урахуванням внесених змін до кошторисів. Вони обов'язково мають відповідати даним обліку, які веде орган Казначейства.

Кошторис, план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису, план використання бюджетних коштів, помісячний план використання бюджетних коштів виконують наростаючим підсумком. Тому у звітності установи та обліку органів Казначейства усі показники, що містить кошторис бюджетної установи, відображають також наростаючим підсумком.

2. Головним фінансовим підсумком діяльності бюджетної установи є показник фін. результату. Тому формування інформації про фін. результат діяльності, забезпечення відкритості облікових процесів та прозорості консолідації інформації про господарську діяльність бюджетних установ на рівні держави є одним з основних завдань бух. обліку.

Під час заповнення зазначених форм усі доходи, отримані на виконання кошторису, а також усі фактичні видатки та витрати розпорядників бюджетних коштів, проведені у звітному році, підсумковими оборотами в кінці звітного періоду списуються на результат виконання кошторису.

Процес визначення фін. результату виконання кошторису доходів і видатків установи можна поділити на два етапи:

1) визначення переліку субрахунків бух. обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року;

2) відображення фін. результату у фін. звітності установи, звіряння та аналіз цього показника за даними інших форм звітності.

Закриттю заключними оборотами підлягають залишки субрахунків бух. обліку класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати».

У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку фін. результатів розпорядників бюджетних коштів передбачено рахунок 55 «Фінансовий результат», який призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектора.

У Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, визначено, що за кредитом цього рахунка ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно до нарахованої амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фін. результатів, суми фін. результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні

періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фін. результатів виконання держбюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.

За дебетом рахунка ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фін. результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фін. результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки:

5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» - ведеться облік фін. результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами);

5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» - ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).

Ці субрахунки є активно-пасивними. Залишок на них може бути дебетовим або кредитовим, однак він завжди відображається в Пасиві Балансу.

Окрім Плану рахунків № 1203 та Порядку № 1219 методику обліку закриття рахунків доходів і витрат та визначення фін. результатів прописано в Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженій Наказом № 1219, а також у проекті наказу Мінфіну від 12.04.17р. щодо змін до цієї Типової кореспонденції. У зазначених нормативних документах визначено, які операції потребують закриття рахунків та виведення фінрезультату в кінці звітного періоду.

Так, закриття рахунків доходів здійснюється наступним чином:

Дт 7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511

Кт 5511

Закриття рахунків витрат здійснюється наступним чином:

Дт 5511

Кт 8011 (8111), 8012 (8112), 8013 (8113), 8014 (8114), 8115, 82, 8311, 8411, 8511, 8521

У кінці звітних періодів потрібно контролювати залишки за рахунками дебіторської та кредиторської заборгованостей, строк позовної давності яких уже минув, і в обліку таку заборгованість закривати на фінансові результати:

1) Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку

позовної давності:

Дт 5512

Кт 2113, 2115, 2117

2) Закриття рахунка 5512 в кінці звітнього періоду на суму дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності:

Дт

5511

Кт

5512

3) Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт 2113, 2115, 2117

Кт 5512

4) Закриття рахунка 5512 в кінці звітнього періоду на суму дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт

5512

Кт

5511

5) Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт

6412

Кт

5512

6) Закриття рахунка 5512 в кінці звітнього періоду на суму депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув:

Дт 5512

Кт 5511

До початку складання квартальної та річної фін. звітності слід також перевірити, чи проведено в бух. обліку операції з віднесення до накопичених фін. результатів первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів (далі - ОЗ, НА), які були придбані або безоплатно отримані за операціями із внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, у разі їх списання, а також операції із закриття рахунків накопичених фін. результатів. Також потрібно віднести до накопичених фін. результатів списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством:

1) Віднесення до накопичених фін. результатів первісної вартості ОЗ, НА, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні:

Дт 51

Кт 5512

2) Закриття рахунка 5512 в кінці звітнього періоду на суму первісної вартості ОЗ, НА, які були придбані або безоплатно отримані за операціями із внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні

Дт 5512

Кт 5511

3) Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередніх звітних роках, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством:

Дт 5512

Кт 15, 18

4) Закриття рахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» в кінці звітнього періоду на суму списання запасів:

Дт 5511

Кт 5512

Також не повинно бути залишку на рахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» у разі їх вибуття, оскільки результати переоцінки активів наприкінці звітнього періоду списуються на результати виконання кошторису.

На дату вибуття об'єкта субрахунок 5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну балансової вартості ОЗ та НА у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів ОЗ та НА):

1) Віднесено до результатів виконання кошторису суми дооцінки (уцінки) об'єкта ОЗ під час його вибуття:

Дт

5311

Кт

5512

2) Закриття рахунка 5512 в кінці звітнього періоду на суму визначеної дооцінки об'єкта ОЗ у разі його вибуття:

Дт

5512

Кт

5511

3) Віднесено до результатів виконання кошторису суми дооцінки (уцінки) об'єкта НА під час його вибуття:

Дт

5311

Кт

5512

4) Закриття рахунка 5512 в кінці звітнього періоду на суму визначеної дооцінки об'єкта НА під час його вибуття:

Дт  
5512  
Кт  
5511

У кінці звітнього періоду також потрібно закрити рахунки витрат на суму нарахованого зносу на ОЗ, які отримано або передано безоплатно за операціями із внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, та суми накопиченої амортизації на НА, отримані або передані безоплатно від суб'єктів держсектора:

1) Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на ОЗ, отримані безоплатно за операціями із внутрішнього переміщення:

Дт 5511,5512  
Кт 8014,8114

2) Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на ОЗ, які безоплатно передано за операціями із внутрішнього переміщення:

Дт 8014,8114  
Кт 5511,  
5512

3) Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на НА, отримані безоплатно від суб'єктів держсектора:

Дт 5511,5512  
Кт 8014,8114

4) Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на НА, безоплатно передані суб'єктам держсектора:

Дт 8014,8114  
Кт 5511,  
5512

Результат виконання кошторису зазвичай визначається в кінці звітнього періоду, але можливі випадки, коли в поточному періоді потрібно коригувати його на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітніх періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта ОЗ, НА відповідно до вимог НП(С)БОДС:

1) Коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітніх періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта ОЗ, НА:

Дт 5512  
Кт 54

2) Закриття рахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» в кінці звітнього періоду на суму поточних витрат скоригованого результату виконання кошторису:

Дт 5511  
Кт 5512

Завершальним етапом визначення фінрезультатів є розрахунок дефіциту

або профіциту, який визначається як різниця між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період (при цьому обов'язково потрібно врахувати фін. результат попередніх звітних періодів) та віднесення їх сум до накопичених фін. результатів. Згідно з Типовою кореспонденцією облік віднесення сум дефіциту (профіциту) до накопичених фінансових результатів відображається такими бухгалтерськими проведеннями:

1) Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів:

Дт 5511

Кт 5512

2) Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів:

Дт 5512

Кт 5511

Бухгалтерські проведення щодо виведення фін. результату слід відображати в Меморіальному ордері типової форми № 274 (бюджет) та в книзі «Журнал-Головна» типової форми № 308 (бюджет) згідно з Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженою наказом Держказначейства від 27.07.2000 р. № 68.

Після цього виводять нові залишки за субрахунками станом на кінець звітного періоду. Після закриття рахунків і виведення залишків формується фінансова звітність.

3. Інформація щодо фін. результатів виконання кошторису розпорядників бюджетних коштів відображається у фін. звітності бюджетних установ, а саме у формах № 1-дс «Баланс» та № 2-дс «Звіт про фінансові результати» (додатки 1 і 2 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»).

Оскільки рахунки бух. обліку, на яких відображаються фін. результати розпорядників бюджетних коштів, є активно-пасивними, то сальдо субрахунків 5511 та 5512 може бути як дебетовим, так і кредитовим. Відповідно фін. результат виконання кошторису може узагальнюватися у вигляді профіциту чи дефіциту.

Профіцит виникає в разі, якщо доходи перевищують витрати у звітному періоді, а дефіцит - навпаки, коли витрати є більшими за доходи. Якщо за результатами виконання кошторису за звітний період виникає дефіцит, то у звітності до підсумку береться від'ємне значення.

Інформація про фін. результати узагальнюється у фін. звітності, а саме в рядку 1420 «Фінансовий результат» розд. I «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву форми № 1-дс «Баланс».

Відповідно до Порядку № 307 у рядку 1420 відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів.

Сума фін. результату відображається у фін. звітності в цілих гривнях. Для цього показник фін. результату заокруглюють до цілих чисел. Фін.

результати у формі № 1-дс показуються у розрізі звітнього та попереднього періоду. У графі 3 відображаються фін. результати на початок звітнього періоду, тобто за попередній звітний період, а у графі 4 наводяться суми фін. результатів, визначених у кінці звітнього періоду.

Якщо у звітньому періоді не виникло ніякого фін. результату, тобто доходи дорівнюють витратам, то під час складання квартальної звітності у графу 4 рядка 1420 переносять ті самі показники, що зазначені у графі 3.

Фін. результати за звітний період у формі № 1-дс «Баланс» відображаються наступним чином: у рядок 1420 «Фінансовий результат» переноситься сальдо субрахунка 5511. Таким чином відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів.

Сума у графі 4 рядка 1420 «Фінансовий результат» форми № 1-дс має відповідати значенню графі 3 рядка 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» форми № 2-дс.

Показник рядка 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» розраховується як різниця між доходами і витратами (рядки 2200 «Всього доходів» та 2380 «Всього витрат» відповідно).

Фінансові результати за звітний період у формі № 2-дс відображаються так: у статті «Профіцит/дефіцит за звітний період» рядок 2390 переноситься сальдо субрахунку 5511, яке розраховується як різниця між доходами та витратами.

## ЗМІСТ

1. Тема 1. Основи побудови обліку в бюджетних установах.....	4
2. Тема 2. Облік доходів та видатків... ..	20
3. Тема 3. Облік фінансово-розрахункових операцій .....	28
4. Тема 4.Облік розрахунків із заробітної плати, страхування і стипендій.....	45
5. Тема 5. Облік необоротних активів... ..	60
6. Тема 6. Облік запасів... ..	76
7. Тема 7. Облік фінансових інвестицій.....	98
8. Тема 8.Облік доходів та витрат.....	107
9. Тема 9. Інвентаризація в системі бюджетних установ... ..	113
10.Тема 10. Фінансовий результат: облік та звітність .....	121

## ЛІТЕРАТУРА

1. П.Й. Атамас Облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. Київ. «Центр учбової літератури». 2009.
2. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: підручник / А.Г. Загородній, І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко, А.С. Мороз, 2020. – 320 с.
3. А.В. Терентєва. Бухгалтерський облік в ринкових умовах. Львів. Видавництво «Оріяна-Нова». 1998.
4. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко, Київ. Алерта. - 2007.
5. Бухгалтерський облік і фінансування з основами банківської справи: навчальний посібник / Власенко С.О., Стасів О.С. Київ «Аграрна освіта», 2000.
6. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. — Чернігів: Десна Поліграф, 2016. — 560 с.

Облік і звітність у бюджетних установах [Текст]: конспект лекцій для здобувачів освітньо-професійного ступеня фаховий молодший бакалавр 2 курсу, галузь знань 07 Управління і адміністрування (D Бізнес, адміністрування та право) спеціальності Облік і оподаткування (D1 Облік і оподаткування) денної форми навчання / уклад. В.М. Шмаль. - Любешів: ВСП «Любешівський ТФК Луцького НТУ», 2026. – 136 с

Комп'ютерний набір і верстка :  
Редактор:

В.М. Шмаль  
В.М. Шмаль

Підп. до друку \_\_\_\_\_ 2026 р. Формат А4.  
Папір офіс. Гарн. Таймс. Умов. друк. арк. 3,5  
Обл. вид. арк. 3,4. Тираж 15 прим.