

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Навчальний посібник

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України*

Чернігів
Видавництво «Десна Поліграф»
2016

УДК 657(075.8)7
ББК 65.052я73
Л 46

Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України, як навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів
(Лист № 1_11-1489 від 22.02.11)

Рецензенти:

Г.Г. Кірейцев,

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту
Національного університету біоресурсів і природокористування;

Ю.І. Осадчий,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Київського державного міжгалузевого інституту управління;

Т.М. Ковальчук,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту
Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича,;

В.К. Савчук,

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри статистики та економічного аналізу
Національного університету біоресурсів і природокористування України.

Авторський колектив: к.е.н., доцент Акименко О.Ю. (тема 4); к.е.н., доцент Гливенко В.В. (тема 2, 9); д.е.н., доцент Гоголь Т.А. (тема 12); асистент Зоценко Д.В. (тема 5); к.е.н., доцент Клименко О.М. (2, 9); к.е.н., професор Лень В.С. (Передмова, теми 1—13, додатки); д.е.н., професор Маргасова В.Г. (тема 6, 13); к.е.н., доцент Нехай В.А. (тема 7); ст. викладач Ніпорко Н.І. (тема 4); к.е.н., доцент Онищенко В.П. (тема 13); к.е.н. Перетяцько Ю.М. (тема 11); к.е.н., доцент Сидоренко О.О. (теми 5.11, 8, 10); к.е.н., доцент Сизоненко О.В. (тема 6); к.е.н., доцент Скоцир Ю.М. (тема 9). **За загальною редакцією професора кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівського національного технологічного університету, к.е.н., професора Леня В.С.**

Л 46 **Облік у бюджетних установах :** Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. — Чернівці: Десна Поліграф, 2016. — 560 с.

ISBN 978-617-7323-61-6

У навчальному посібнику викладені особливості бухгалтерського обліку і звітності установ і організацій, які є розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. У кожній темі, де це вимагається її змістом, наведені завершені числові приклади алгоритмів бухгалтерських проводок, що дає змогу краще засвоїти теоретичний матеріал.

Включені до посібника питання для самопідготовки, тести та задачі дають змогу використовувати посібник для проведення практичних занять, видачі завдань для самостійної підготовки та тестового контролю знань студентів.

Розраховано насамперед для студентів спеціальності 071 “Облік та оподаткування” рівня підготовки бакалавр та магістр. Посібник буде корисним також студентам інших економічних спеціальностей, викладачам вищих навчальних закладів, бухгалтерам-практикам, слухачам системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів, керівникам установ, що фінансуються з бюджету.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-617-7323-61-6

© В.С. Лень, 2016

© Чернігівський національний
технологічний університет, 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	9
ТЕМА 1. ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	11
1.1. Поняття про бюджетні установи та особливості організації в них бухгалтерського обліку	11
1.2. Сутність та предмет обліку в бюджетних установах	12
1.3. Роль, функції та завдання обліку в бюджетних установах	13
1.4. Нормативна база з бухгалтерського обліку бюджетних установ.....	14
1.5. Статті класифікації доходів і видатків бюджетних установ.....	16
1.6. Кошториси бюджетних установ	23
1.7. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	32
1.8. Форми бухгалтерського обліку та облікові регістри в бюджетних установах	33
1.9. Основні вимоги до бухгалтерської служби бюджетної установи.....	40
1.10. Питання для самоконтролю	41
1.11. Теми рефератів	41
1.12. Тести	41
ТЕМА 2. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ВИДАТКІВ	46
2.1. Класифікація доходів і видатків бюджетних установ та загальні засади їх обліку	46
2.2. Облік доходів загального фонду бюджетної установи	52
2.3. Облік доходів спеціального фонду бюджетної установи	58
2.3.1. Загальні положення з обліку доходів спеціального фонду.....	58
2.3.2. Облік доходів за коштами, отриманими як плата за послуги	64
2.3.3. Облік доходів від реалізації продукції.....	66
2.3.4. Облік доходів від надання в оренду майна бюджетних установ	68
2.3.5. Облік благодійної допомоги	75
2.3.6. Облік надходжень, що отримуються бюджетними установами на виконання окремих доручень та інвестиційних проектів	77
2.3.7. Облік фінансових доходів	78
2.4. Облік видатків бюджетної установи	79
2.5. Закриття рахунків доходів і видатків	84
2.7. Питання для самоконтролю	85
2.8. Теми рефератів	85
2.9. Задачі для розв'язання	86
2.10. Тести	88
Додаток 1 до теми 2. Картка аналітичного обліку касових видатків.....	92
Додаток 2 до теми 2. Картка аналітичного обліку фактичних видатків	92
ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ.....	93
3.1. Загальні засади обліку грошових коштів та фінансово-розрахункових операцій в бюджетних установах	93

3.2. Облік грошових коштів у касі бюджетної установи.....	102
3.3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Держказначейства	107
3.4. Облік інших грошових коштів	111
3.5. Облік розрахунків з бюджетом та дебіторами і кредиторами	113
3.5.1. Облік розрахунків з бюджетом	113
3.5.2. Облік розрахунків з дебіторами.....	114
3.5.3. Облік розрахунків з підзвітними особами	117
3.5.4. Облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.....	122
3.5.5. Облік розрахунків казначейськими векселями	127
3.5.6. Облік депозитних сум	129
3.5.7. Облік внутрішніх розрахунків	130
3.6. Порядок надання та облік цільових пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти	131
3.7. Питання для самоконтролю.....	135
3.8. Теми рефератів.....	135
3.9. Задачі для розв'язання	136
3.10. Тести:	137
Додаток 1 до теми 3. Форма реєстру бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів.....	144
Додаток 2 до теми 3. Форма реєстру бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів.....	145
ТЕМА 4. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, СТРАХУВАННЯ І СТИПЕНДІЙ.....	146
4.1. Організація і завдання обліку праці та її оплати в бюджетних установах	146
4.2. Облік персоналу та робочого часу.....	148
4.3. Форми та системи оплати праці.....	152
4.4. Облік розрахунків із заробітної плати	154
4.5. Облік відпусток	158
4.6. Облік допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.....	164
4.7. Особливості оплати праці в установах органів влади	169
4.8. Особливості оплати праці в установах освіти.....	173
4.9. Особливості оплати праці в закладах охорони здоров'я.....	179
4.10. Облік стипендій	184
4.11. Питання для самоконтролю.....	190
4.12. Теми рефератів.....	191
4.13. Задачі для розв'язання	191
4.14. Тести	193
ТЕМА 5. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	198
5.1. Поняття необоротних матеріальних активів бюджетних установ, їх структура та завдання обліку	198

5.2. Документування операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами	200
5.3. Синтетичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.....	202
5.4. Зменшення корисності активів	208
5.5. Аналітичний облік необоротних матеріальних активів	211
5.6. Облік надходження матеріальних необоротних активів.....	215
5.7. Амортизація необоротних матеріальних активів.....	221
5.8. Облік ремонту і модернізації матеріальних необоротних активів.....	225
5.9. Облік вибуття матеріальних необоротних активів.....	228
5.10. Облік незавершеного капітального будівництва	235
5.11. Облік інвестиційної нерухомості	237
5.12. Питання для самоконтролю	242
5.13. Теми рефератів	243
5.14. Задачі для розв'язання	244
5.15. Тести	245
Додаток 1 до теми 5. Граничні суми витрат	252
Додаток 2 до теми 5. Форма відомості про об'єкти державної власності, що пропонуються до списання	254
Додаток 3 до теми 5. Форма акта інвентаризації об'єктів державної власності, що пропонуються до списання	255
Додаток 4 до теми 5. Форма звіту про списання об'єктів державної власності.....	256
ТЕМА 6. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	257
6.1. Нормативна та методична база з обліку нематеріальних активів.....	257
6.2. Завдання обліку нематеріальних активів, порядок їх визнання та оцінка	257
6.3. Облік надходження, наявності і вибуття нематеріальних активів.....	261
6.4. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів.....	262
6.5. Амортизація нематеріальних активів.....	266
6.6. Зменшення корисності нематеріальних активів	267
6.7. Питання для самоконтролю	269
6.8. Теми рефератів	269
6.9. Задачі для розв'язання	270
6.9. Тести	271
ТЕМА 7. ОБЛІК ЗАПАСІВ	275
7.1. Нормативна база щодо організації обліку запасів	275
7.2. Синтетичний облік запасів	275
7.3. Аналітичний облік запасів	281
7.4. Облік надходження запасів	283
7.5. Конкурсні закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти	289
7.6. Переоцінка запасів	295
7.7. Облік вибуття запасів	296
7.8. Облік бланків суворої звітності	301

7.9. Облік реалізації запасів.....	304
7.10. Питання для самоконтролю.....	306
7.11. Теми рефератів.....	307
7.12. Задачі для розв'язання	307
7.13. Тести	309
ТЕМА 8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ	314
8.1. Нормативна база та завдання обліку фінансових інвестицій	314
8.2. Поняття про фінансові інвестиції та порядок їх визнання в обліку.....	314
8.3. Первісна оцінка фінансових інвестицій та оцінка на дату балансу	317
8.4. Облік спільної діяльності	324
8.5. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності	326
8.6. Питання для самоконтролю.....	327
8.7. Теми рефератів.....	327
8.8. Задачі для розв'язання	328
8.9. Тести	329
ТЕМА 9. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ	335
9.1. Загальні засади обліку виробничих витрат у бюджетних установах.....	335
9.2. Собівартість продукції, робіт, послуг	339
9.3. Облік витрат на виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт	341
9.4. Облік витрат і продукції виробничих майстерень	349
9.5. Облік витрат та продукції підсобних сільських господарств.....	354
9.6. Питання для самоконтролю.....	365
9.7. Теми рефератів.....	365
9.8. Задачі для розв'язання	365
9.9. Тести	367
ТЕМА 10. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ	372
10.1. Нормативна база з обліку та складові власного капіталу бюджетної установи.....	372
10.2. Облік внесеного капіталу	376
10.3. Облік капіталу у підприємствах	377
10.4. Облік фінансових результатів виконання кошторису	379
10.5. Облік капіталу в дооцінках	382
10.6. Питання для самоконтролю.....	383
10.7. Теми рефератів.....	384
10.8. Задачі для розв'язання	385
10.10. Тести	391
ТЕМА 11. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	396

11.1. Нормативно-правова база з інвентаризації в бюджетних установах.....	396
11.2. Організація інвентаризації в бюджетних установах.....	397
11.2.1. Загальні засади інвентаризації в бюджетних установах	397
11.2.2. Урегулювання інвентаризаційних розбіжностей.....	405
11.3. Інвентаризація об'єктів обліку.....	410
11.3.1. Інвентаризація основних засобів та інших матеріальних необоротних активів.....	410
11.3.2. Інвентаризація нематеріальних активів	414
11.3.3. Інвентаризація запасів	416
11.3.4. Інвентаризація грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності	419
11.3.5. Інвентаризація розрахунків	421
11.4. Питання для самоконтролю	424
11.5. Теми рефератів	424
11.6. Задачі до розв'язання	424
11.7. Тести	427
ТЕМА 12. ОПОДАТКУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	432
12.1. Оподаткування податком на прибуток	432
12.2. Оподаткування податком на додану вартість	433
12.3. Оподаткування земельним податком	437
12.4. Облік екологічного податку	440
12.5. Питання для самоконтролю	443
12.6. Теми рефератів	443
12.7. Задачі для розв'язання	443
12.8. Тести	445
ТЕМА 13. ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	449
13.1. Загальна характеристика та класифікація звітності бюджетних установ	449
13.2. Фінансова звітність бюджетних установ	452
13.5. Звітність бюджетних установ за розрахунками з фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування	464
13.6. Статистична звітність бюджетних установ	468
13.7. Адміністративна звітність бюджетних установ	471
13.8. Управлінська звітність бюджетних установ.....	473
13.9. Питання для самоконтролю	473
13.10. Теми рефератів	474
13.11. Задачі для розв'язання	474
13.12. Тести	478
Додаток 1 до теми 13. Форма балансу бюджетної установи	484
Додаток 2 до теми 13. Форма Звіту про фінансові результати.....	487
Додаток 3 до теми 13. Форма Звіту про рух грошових коштів	491
Додаток 4 до теми 13. Форма Звіту про власний капітал	493

Додаток 5 до теми 13. Форма Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації	494
Додаток А. Відповіді на тести.....	502
Додаток Б. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (витяг для розпорядників бюджетних коштів)	503
Додаток В. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами	513
Додаток Г. Глосарій термінів НП(С)БОДС	545
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	556

ПЕРЕДМОВА

В Україні функціонує біля 40 тис. установ і організацій, які повністю або частково фінансуються за рахунок загальнодержавного та/або місцевих бюджетів. Ці установи виконують різні функції, пов'язані з управлінням державою та регіонами, здійсненням заходів економічного, соціального, екологічного спрямування, забезпечення правопорядку та недоторканості території держави. Вони мають свої конкретні функції і задачі, виконання яких забезпечується фінансуванням з бюджетів різних рівнів.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, але у зв'язку з специфічними функціями бюджетних установ, має свої специфічні об'єкти. У зв'язку з цим, для бюджетних установ розроблена окрема нормативна та методична база бухгалтерського обліку. Зокрема бюджетні установи працюють за кошторисами доходів та витрат, виконання яких відображається за окремим планом рахунків. Для них розроблені окремі Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі. Має відмінності від господарюючих суб'єктів і звітність бюджетних установ. У зв'язку з цим бухгалтерський облік у бюджетних установах розглядається як окремий вид діяльності.

Як і в господарюючих суб'єктів ефективне управління установою неможливе без своєчасної бухгалтерської інформації про його реальний фінансовий стан. Тому належний бухгалтерський облік в бюджетних установах сприяє виконанню функцій, покладених на установу на основі ефективного управління коштами, які виділяються (заробляються) на її утримання.

На будь-якому підприємстві цифри (значення показників звітності) свідчать про успішну чи безуспішну діяльність підприємства. У бюджетних установах вони свідчать про можливість виконання покладених на них функцій, про ефективність використання виділених коштів за встановленими напрямками.

Курс “Облік у бюджетних установах” є складовою завершального блоку навчальних дисциплін при підготовці бакалаврів з обліку і оподаткування. Цей курс студенти економічного факультету вивчають після засвоєння матеріалу з дисциплін “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік I” та “Фінансовий облік II”, “Управлінський облік”, а тому в посібнику не розглядаються загальні питання організації бухгалтерського обліку і не пояснюється значення окремих бухгалтерських термінів та понять.

Метою дисципліни є опанування теорії і практики бухгалтерського обліку в бюджетних установах — розпорядниках бюджетних коштів.

Завдання курсу “Облік у бюджетних установах” полягають у вивченні теоретичних засад обліку в бюджетних установах та засвоєнні методики реєстрації облікової інформації на різних стадіях та за різними напрямками обліку бюджетних установ.

Посібник готувався досить ретельно і матеріал відповідає нормативним актам України з питань бухгалтерського обліку та оподаткування на дату подання

до друку. Водночас, автори звертають увагу практичних користувачів на те, що існуюча нормативна база з бухгалтерського обліку досить швидко змінюється, а тому окремі положення викладені в посібнику на дату використання можуть не відповідати новій нормативній базі, що може призвести до ускладнень у стосунках з контролюючими органами. Крім того, до таких же ускладнень може призвести і нерелевантне (недоречне) застосування викладеного матеріалу, а тому автори не відповідають за наслідки практичного його застосування без попереднього консультування з ними чи іншими кваліфікованими фахівцями, або без звернення до існуючої на дату застосування нормативної бази.

Автори висловлюють щиру вдячність: **Кірейцеву Г.Г.**, професору кафедри обліку і аудиту Київського національного аграрного університету, доктору економічних наук, професору, **Осадчому Ю.І.**, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Київського державного міжгалузевого інституту управління, доктору економічних наук, професору, **Ковальчук Т.М.**, завідувачу кафедри обліку, аналізу і аудиту Чернівецького національного університету ім. Юрія Федьковича, доктору економічних наук, професору; **В.К. Савчук**, завідувачу кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України, доктору економічних наук, професору; **Бондару М.І.**, завідувачу кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, доктору економічних наук, професору; **Кіндрацькій Л. М.**, завідувачу кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”, доктору економічних наук, професору за цінні зауваження та поради, зроблені при рецензуванні посібника.

Тема 1.

ОСНОВИ ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Поняття про бюджетні установи та особливості організації в них бухгалтерського обліку

Установа — це орган, який виконує певні управлінські, культурно-освітні або соціально-побутові функції.

За формою власності установи поділяють на державні та громадські.

За характером діяльності установи поділяють на:

- адміністративні (органи державного, регіонального управління тощо);
- соціально-культурні (учбові, лікувальні заклади тощо);
- господарські (управління, трести тощо).

Державні установи, залежно від підпорядкованості та обсягу діяльності, поділяють на установи загальнодержавного та місцевого значення. Ознакою установи є наявність законів про них, спеціальних положень або спеціальних статутів. **Державна установа** — це один з видів юридичної особи, що перебуває на державному чи місцевому бюджеті і має свій самостійний кошторис.

Організація — група осіб, що становлять колектив, єдине ціле.

Якщо підприємства є прибутковими організаціями, здійснюють свою діяльність на основі самоокупності та мають за мету діяльності прибуток, то бюджетні установи і організації для виконання своїх функцій фінансуються з бюджету: загальнодержавного чи місцевих і є переважно неприбутковими організаціями.

Установи, що фінансуються з бюджетів різних рівнів, згідно з Положенням про Реєстр неприбуткових установ та організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.01.13 № 37, вносяться до Реєстру неприбуткових установ та організацій, що є підставою не бути платником податку на прибуток.

Державні установи використовують державні кошти згідно з їх призначенням і по мірі виконання заходів, передбачених кошторисами, суворо дотримуючись фінансово-бюджетної дисципліни та забезпечуючи максимальну економію матеріальних цінностей і грошових коштів.

Органи виконавчої влади і органи місцевого самоврядування, державні і комунальні підприємства, установи і організації України, що фінансуються з дер-

жавного бюджету, не можуть бути засновниками (засновником) благодійних фондів.

Як і будь-яка інша юридична особа, бюджетні установи зобов'язані вести бухгалтерський облік, який повинен забезпечити систематичний контроль за ходом виконання кошторисів витрат, станом розрахунків з підприємствами, організаціями та фізичними особами, збереженням грошових коштів та матеріальних цінностей.

Ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах покладається на бухгалтерію. На відміну від господарюючих суб'єктів, на кожному з яких створюється своя бухгалтерська служба, для ряду бюджетних організацій може створюватись одна централізована бухгалтерія при одній із державних установ, яка виконує всі функції з обліку бюджетних установ, які вона обслуговує. Практика створення централізованих бухгалтерій почалась в 60-ті роки ХХ століття. Наразі ними обслуговується понад 90 % бюджетних установ, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів. Створення централізованих бухгалтерій може здійснюватись за відомчою, міжвідомчою та територіальними ознаками. Наприклад, при сільських радах створюють централізовані бухгалтерії, які одночасно обслуговують школи, медичні заклади та інші територіальні бюджетні установи і організації. При цьому розпорядниками коштів є ці установи. Банківські документи, видаткові касові ордери та відомості на заробітну плату підписує керівник установи, при якій створена централізована бухгалтерія, та головний бухгалтер (заступник) централізованої бухгалтерії. Останні документи, які є основою видачі коштів, товарно-матеріальних цінностей, а також кредитні та розрахункові зобов'язання, що змінюються, підписує відповідний керівник установи та головний бухгалтер (заступник) централізованої бухгалтерії.

Створення централізованих бухгалтерій сприяє зменшенню видатків на ведення обліку, поширенню прогресивних форм і методів обліку, поліпшенню контролю за виконанням кошторисів, отриманню своєчасної і достовірної інформації для управління. Важливою перевагою централізованих бухгалтерій є також наявність результатів для порівняння діяльності різних установ.

Великі установи, такі як вищі начальні заклади, науково-дослідні інститути, лікарні тощо, мають, як правило самостійні бухгалтерії.

1.2. Сутність та предмет обліку в бюджетних установах

Фінанси (лат. *finantia* — платіж, від *fino* — плачу) — це система грошових відносин, яка виникла разом з появою держави і нерозривно пов'язана з її існуванням та функціонуванням. За допомогою фінансів держава збирає та використовує кошти для утримання свого апарату, а також спрямовує їх на виконання своїх функцій. З допомогою фінансів перерозподіляється національний дохід в інтересах всієї країни чи частини її населення.

Держава узаконює правові основи фінансів шляхом обов'язкового складання і затвердження державного бюджету парламентом. При цьому, запроваджується обмеження бюджетних прав глави держави, податки збори та мито запрова-

джуються лише за згодою парламенту, передбачається обов'язкова звітність уряду перед парламентом про виконання бюджету та інше. За допомогою фінансів держава забезпечує матеріальні умови існування та функціонування державного апарату та його органів, економічними засобами впливає на матеріальне виробництво.

Державний бюджет (англійське — *budget*, основне значення — сумка) — виражений у грошових сумах розпис доходів, які надходять у розпорядження держави, і видатків, які вона робить.

Бюджетна система України складається з Державного бюджету України, республіканського бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів.

Для отримання повної та своєчасної інформації про надходження доходів за їх видами та використання бюджетних коштів за цільовим призначенням у розрізі розпорядників коштів необхідно правильно організувати бухгалтерський облік виконання бюджету. **Бухгалтерський облік виконання бюджету і кошторисів бюджетних установ називають бюджетним обліком.**

Предмет бухгалтерського обліку в бюджетній сфері — процес виконання Державного, Автономної республіки Крим та місцевих бюджетів, який відображає одну із сторін розширеного відтворення і перерозподілу національного доходу. Предмет бюджетного обліку розкривається через його об'єкти, а саме:

- доходи та видатки бюджету;
- грошові кошти на поточних рахунках у банку та реєстраційних рахунках у Державному казначействі;
- готівка в касах;
- кошти у розрахунках між бюджетами;
- фонди і резерви, що створюються у процесі виконання бюджету;
- матеріальні та нематеріальні цінності бюджетних установ тощо.

1.3. Роль, функції та завдання обліку в бюджетних установах

Облік у бюджетній сфері у житті державі відіграє значну роль. **По-перше**, він є інструментом, що дає змогу здійснювати керівництво процесом виконання бюджету, сприяє дотриманню фінансової дисципліни і режиму економії в витрачанні бюджетних коштів, виявленню додаткових доходів бюджету, що забезпечує виконання бюджетом його основної функції, а саме, раціонального розподілу і перерозподілу національного доходу і дотримання необхідних пропорцій в розвитку суспільства.

По-друге, важливу роль облік у бюджетній сфері також відіграє в бюджетному плануванні. Так, дані про виконання бюджету за поточний та попередні роки є базою для складання бюджету на наступний рік, а тому від достовірності цих даних залежить якість бюджету, як основного фінансового плану держави.

По-третє, йому належить особлива роль в розвитку фінансової науки, тому що результати будь-якого дослідження мають практичну цінність лише тоді,

коли вони спираються на реальні факти економічної дійсності, на повну та достовірну економічну інформацію.

Облік у бюджетній сфері виконує низку функцій, як загальних для будь-якого обліку (інформаційна, контрольна, аналітична), так і специфічних, які розкривають його сутність:

- нагляду за рухом грошових потоків, пов'язаних з виконанням бюджету як за доходами, так і видатками;

- відображення — рух бюджетних коштів відображається у відповідних документах, на рахунках тощо;

- узагальнення — всі операції за розрахунками зводяться у баланс доходів і видатків;

- контролю, яка полягає у контролі надходжень бюджету за їх видами та контролі за видатками бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях;

- управління процесом планування та виконання бюджету;

- забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності.

Щодо бюджетних установ **виділяють наступні основні завдання бухгалтерського обліку:**

- формування повної, достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності установи, організації, необхідної для управління, а також для її використання на макрорівні державою та іншими зацікавленими користувачами;

- точне, своєчасне і повне відображення господарських операцій із виконання кошторисів бюджетних установ;

- забезпечення раціонального та ефективного використання коштів бюджетної установи за цільовим призначенням відповідно до затвердженого кошторису;

- забезпечення повноти і своєчасності проведення інвентаризацій матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків;

- забезпечення повноти та достовірності звітності бюджетних установ і організацій;

- забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів згідно з нормативною базою та затвердженими кошторисами, виконанням зобов'язань;

- попередження порушень у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація наявних резервів.

1.4. Нормативна база з бухгалтерського обліку бюджетних установ

При веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності бюджетні установи керуються як загальними, так і спеціальними нормативними доку-

ментами України. Загальні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.08.99 № 996-XIV. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007—2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.07 № 34 бюджетні установи ведуть облік та складають фінансову звітність за Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в Державному секторі¹ (НП(с)БОДС), які затверджуються Міністерством фінансів України (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Перелік НП(с)БОДС та МСБОДС

№ з.п.	Номер і назва НП(с)БОДС	Номер і назва МСБОДС
1	2	3
1	101 “Подання фінансової звітності”	МСБОДС 1 “Подання фінансових звітів”
		МСБОДС 2 “Звіт про рух грошових коштів”
		МСБОДС 8 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”
		МСБОДС 20 “Розкриття інформації щодо зв’язаних сторін”
2	102 “Консолідована фінансова звітність”	МСБОДС 6 “Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб’єктів господарювання”
		МСБОДС 22 “Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор”
		МСБОДС 24 “Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів”
3	103 “Фінансова звітність за сегментами”	МСБОДС 18 “Звітність за сегментами”
4	104 “Події після дати звітності”	МСБОДС 14 “Події після дати звітності”
5	105 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”	МСБОДС 10 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
6	121 “Основні засоби”	МСБОДС 17 “Основні засоби”
7	122 “Нематеріальні активи”	
8	123 “Запаси”	МСБОДС 12 “Запаси”

¹ З 1 січня 2015 року частково, а з 1 січня 2016 року повністю.

1	2	3
9	124 “Доходи”	МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну”
		МСБОДС 23 “Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)”
10	125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”	МСБОДС 3 “Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”
11	126 “Оренда”	МСБОДС 13 “Оренда”
12	127 “Зменшення корисності активів”	МСБОДС 21 “Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти”
		МСБОДС 26 “Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти”
13	128 “Зобов’язання”	МСБОДС 19 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”
14	129 “Інвестиційна нерухомість”	МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість”
15	130 “Вплив змін валютних курсів”	МСБОДС 4 “Вплив змін валютних курсів”
16	131 “Будівельні контракти”	МСБОДС 11 “Будівельні контракти”
17	132 “Виплати працівникам”	МСБОДС 25 “Виплати працівникам”
18	133 “Фінансові інвестиції”	МСБОДС 7 “Облік інвестицій в асоційовані компанії”
19	134 “Фінансові інструменти”	МСБОДС 15 “Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації”
20	135 “Витрати”	МСБОДС 5 “Витрати на позики”
		МСБОДС 12 “Запаси”

Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі узгоджені з відповідними Міжнародними стандартами в державному секторі (МСБОДС), що сприяє розумінню національної фінансової звітності установ державного сектору не лише резидентами, а й нерезидентами.

1.5. Статті класифікації доходів і видатків бюджетних установ

З метою створення єдиної інформаційної системи зведення державних доходів та видатків на всіх рівнях влади, забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних даних Бюджетним кодексом України від 08.07.10 № 2456-VI передбачено їх класифікацію. Бюджетна класифікація є обов’язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень.

Затверджує бюджетну класифікацію, зміни до неї та інформує про це Верховну Раду України Міністерство фінансів України. Наразі бюджетна класифікація затверджена наказом Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію” від 14.01.2011 № 11.

Бюджетна класифікація України включає в себе:

- Класифікацію доходів бюджету;
- Функціональну класифікацію видатків та кредитування бюджету;
- Економічну класифікацію видатків бюджету;
- Класифікацію кредитування бюджету;
- Відомчу класифікацію видатків та кредитування державного бюджету;
- Класифікацію фінансування бюджету за типом кредитора;
- Класифікацію фінансування бюджету за типом боргового Зобов'язання;
- Класифікацію боргу за типом кредитора;
- Класифікацію боргу за типом боргового зобов'язання;
- Тимчасову класифікацію видатків та кредитування місцевих бюджетів (з перехідною таблицею до функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету).

Програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету відповідно до вимог Бюджетного кодексу України щорічно визначається у законі про Державний бюджет України.

При класифікації доходів бюджету виділяють окремо:

1. податкові надходження;
2. неподаткові надходження;
3. доходи від операцій з капіталом;
4. офіційні трансферти;
5. цільові фонди.

Кожен вид доходів деталізується і йому призначається окремий восьмизначний код. Окремі коди класифікації доходів наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2. Класифікація доходів бюджету

Код	Найменування
1	2
10000000	Податкові надходження
11010100	Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати
11010200	Податок на доходи фізичних осіб з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу, що сплачується податковими агентами
11020000	Податок на прибуток підприємств
11020100	Податок на прибуток підприємств і організацій, що перебувають у державній власності
11020200	Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності
11020300	Податок на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів
12000000	Податки на власність

1	2
13000000	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги
14010000	Податок на додану вартість
15000000	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції
15010000	Ввізне мито
15020000	Вивізне мито
16000000	Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів
17000000	Рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси
17010000	Рентна плата за вуглеводні, що нарахована до 1 січня 2013 року та рентна плата за транспортування
18000000	Місцеві податки
18010000	Податок на майно
19000000	Інші податки та збори
19010000	Екологічний податок
19010100	Надходження від викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення
20000000	Неподаткові надходження
21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності
21010100	Частина чистого прибутку (доходу) господарських організацій (державних унітарних підприємств та їх об'єднань), що вилучається до бюджету
30000000	Доходи від операцій з капіталом
40000000	Офіційні трансферти
50000000	Цільові фонди
50070000	Надходження до Фонду соціального захисту інвалідів
50100000	Інші фонди
50110000	Цільові фонди, утворені Верховною Радою Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади

Функціональну класифікацію видатків та кредитування бюджет складено відповідно до функцій держави. Код має 4 знаки. Перші два знаки означають певну функцію, а наступні 2 знаки є її деталізацією. Наприклад, видатки на освіту зазначені за кодом 0900 з деталізацією видатків на утримання вищих навчальних закладів I і II рівнів акредитації (код 0941), вищих навчальних закладів III і IV рівнів акредитації (код 0942), на післядипломну освіту (код 0950) тощо. Функціональна класифікація видатків бюджету без деталізації наведена в табл. 1.3.

Економічна класифікація видатків бюджету призначена насамперед для планування і контролю видатків на утримання установ, як поточних, так і капітальних. Видатки бюджетних установ за економічною класифікацією поділяються на окремі статті. Кожній статті видатків за економічною класифікацією присвоєно свій код, що дає змогу в цілому по країні аналізувати структуру фактичних видатків (табл. 1.4).

Таблиця 1.3. Функціональна класифікація видатків бюджету

Код	Найменування
0100	Загальнодержавні функції
0200	Оборона
0300	Громадський порядок, безпека та судова влада
0400	Економічна діяльність
0500	Охорона навколишнього природного середовища
0600	Житлово-комунальне господарство
0700	Охорона здоров'я
0800	Духовний та фізичний розвиток
0900	Освіта
1000	Соціальний захист та соціальне забезпечення

Таблиця 1.4. Економічна класифікація видатків бюджету

КЕКВ	Назва
1	2
2000	Поточні видатки
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату
2110	Оплата праці
2111	Заробітна плата
2112	Грошове забезпечення військовослужбовців
2120	Нарахування на оплату праці
2200	Використання товарів і послуг
2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар
2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
2230	Продукти харчування
2240	Оплата послуг (крім комунальних)
2250	Видатки на відрядження
2260	Видатки та заходи спеціального призначення
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв
2271	Оплата теплопостачання
2272	Оплата водопостачання та водовідведення
2273	Оплата електроенергії
2274	Оплата природного газу
2275	Оплата інших енергоносіїв
2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм
2281	Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм
2282	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку
2400	Обслуговування боргових зобов'язань
2410	Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань
2420	Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань

1	2
2600	Поточні трансферти
2610	Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)
2620	Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів
2630	Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям
2700	Соціальне забезпечення
2710	Виплата пенсій і допомоги
2720	Стипендії
2730	Інші виплати населенню
2800	Інші поточні видатки
2900	Позицію виключено
3000	Капітальні видатки
3100	Придбання основного капіталу
3110	Придбання обладнання і предметів довгострокового користування
3120	Капітальне будівництво (придбання)
3121	Капітальне будівництво (придбання) житла
3122	Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів
3130	Капітальний ремонт
3131	Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)
3132	Капітальний ремонт інших об'єктів
3140	Реконструкція та реставрація
3141	Реконструкція житлового фонду (приміщень)
3142	Реконструкція та реставрація інших об'єктів
3143	Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури
3150	Створення державних запасів і резервів
3160	Придбання землі та нематеріальних активів
3200	Капітальні трансферти
3210	Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)
3220	Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів
3230	Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям
3240	Капітальні трансферти населенню
9000	Нерозподілені видатки

Відомча класифікація видатків та кредитування державного бюджету визначається відповідно до закону про Державний бюджет України (частина друга статті 22 Бюджетного кодексу України). Коди відомчої класифікації надано головним розпорядникам бюджетних коштів. Наприклад, Міністерство освіти і науки України зазначено кодом 220, Міністерство фінансів України — 350, Чернігівська обласна державна адміністрація — 795.

Класифікація кредитування бюджету передбачає поділ кредитування на внутрішнє та зовнішнє, які деталізуються за наданням кредитів та їх поверненням. Окремі коди присвоєні також поверненню кредитів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5. Класифікація кредитування бюджету

Код	Назва
4000	Кредитування
4100	Внутрішнє кредитування
4110	Надання внутрішніх кредитів
4111	Надання кредитів органам державного управління інших рівнів
4112	Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям
4113	Надання інших внутрішніх кредитів
4120	Повернення внутрішніх кредитів
4121	Повернення кредитів органами державного управліннями інших рівнів
4122	Повернення кредитів підприємствами, установами, організаціями
4123	Повернення інших внутрішніх кредитів
4200	Зовнішнє кредитування
4210	Надання зовнішніх кредитів
4220	Повернення зовнішніх кредитів

Класифікація фінансування бюджету за типом кредитора здійснена за поділом кредиторів на внутрішніх та зовнішніх.

За типом боргового зобов'язання фінансування бюджету класифікують у розрізі запозичень та їх погашення, надходжень від приватизації державного майна.

Класифікацію боргу за типом кредитора засновано на поділі боргів на внутрішні та зовнішні з деталізацією за видами заборгованості та кредиторами.

Класифікація боргу за типом боргового зобов'язання заснована на поділі боргів на внутрішні та зовнішні.

Тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів (з перехідною таблицею до функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету) поділяє видатки на: державне управління; правоохоронну діяльність та забезпечення безпеки держави; освіту; охорону здоров'я; соціальний захист та соціальне забезпечення; житлово-комунальне господарство; культуру і мистецтво; фізичну культуру і спорт; будівництво; сільське і лісове господарство, рибне господарство та мисливство; транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатика; інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю; охорону навколишнього природного середовища та ядерну безпеку; обслуговування боргу; цільові фонди; видатки, не віднесені до основних груп. Кожна група видатків деталізується.

Програмна класифікація видатків та кредитування державного бюджету відповідно до вимог частини третьої статті 38 Бюджетного кодексу України щорічно визначається у законі про Державний бюджет України.

Формування програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету при складанні проекту закону про Державний бюджет здійснюється за структурою кодування, що містить сім знаків (табл. 1.6).

Таблиця 1.6. Структура кодування програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету

1	2	3	4	Пояснення
XXX	X	XX	X	
XXX	0	00	0	Головний розпорядник (код відомчої класифікації видатків та кредитування державного бюджету)
XXX	X	00	0	Відповідальний виконавець бюджетних програм у системі головного розпорядника:
XXX	1	00	0	якщо головний розпорядник є відповідальним виконавцем бюджетної програми, виконання якої забезпечується його апаратом, четвертим знаком коду визначається цифра «1», щодо всіх інших відповідальних виконавців бюджетних програм використовуються цифри від «2» до «9»
XXX	X	XX	0	бюджетна програма в межах одного відповідального виконавця бюджетної програми:
XXX	X	01	0	якщо бюджетна програма пов'язана з функціонуванням апаратів органів державної влади (переважно це коди діючої функціональної класифікації розділу «Державне управління»), п'ятий та шостий знаки коду визначаються цифрами «01», всі інші — «02», «03», «04» і далі в межах одного відповідального виконавця бюджетної програми
XXX	X	6X	0	для відстеження усіх бюджетних програм на реалізацію інвестиційних програм (проектів), що реалізуються за рахунок коштів міжнародних фінансових організацій, п'ятим знаком коду таких програм визначається цифра «6»
XXX	X	7X	0	для відстеження усіх бюджетних програм, видатки або кредитування за якими здійснюється за рахунок резервного фонду, п'ятим знаком коду таких програм визначається цифра «7»
XXX	X	8X	0	для відстеження усіх бюджетних програм, що складають капітальні вкладення, п'ятим знаком коду таких програм визначається цифра «8»

Код кожної бюджетної програми має відповідність коду функціональної класифікації видатків бюджету.

На відміну від господарюючих суб'єктів, у яких облік витрат ведеться за елементами, облік видатків бюджетних установ ведеться також додатково за кодами економічної класифікації видатків.

Однією з особливостей бухгалтерського обліку бюджетних установ є поділ видатків на касові та фактичні.

Під касовими видатками розуміються суми отримані в касу установи та безготівкові перерахування з поточних чи реєстраційних рахунків.

Фактичні видатки — це дійсні витрати установи, які відображені в обліку за принципом нарахування на дату події.

Приклади окремих касових та фактичних видатків наведені в табл. 1.7.

Таблиця 1.7. Приклади касових і фактичних видатків бюджетних установ

Вид видатків		Коди економічної класифікації видатків
касові	фактичні	
Отримано кошти в касу установи для виплати заробітної плати	Нараховано заробітну плату	2111
Перераховано кошти за матеріали	Використано матеріали	2210
Отримана готівка для видачі під звіт на відрядження	Списана на видатки сума за авансовим звітом про відрядження	2250
Перераховано за теплоносії	Отримано теплоносії	2271
Перераховано кошти поставальникам за основні засоби	Отримані основні засоби	3120
Перераховано кошти за капітальний ремонт основних засобів	Здійснено ремонт капітальний основних засобів	3132

Як видно з таблиці, касові і фактичні видатки у часі не співпадають. Перевищення на дату балансу фактичних видатків над касовими свідчить про наявність у бюджетної установи непогашених зобов'язань, а перевищення касових над фактичними — про наявність непогашеної дебіторської заборгованості.

1.6. Кошториси бюджетних установ

Кошторис складається усіма установами на календарний рік і затверджується керівниками вищестоящих організацій не пізніше ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету, з якого провадиться фінансування установи. Одночасно з кошторисом на затвердження вищестоящою організацією подається штатний розпис установи, включаючи її структурні підрозділи, що працюють на умовах госпрозрахунку чи надають окремі платні послуги. Кошторис і штатний розпис затверджуються у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається у вищестоящій організації. Зміни до затвердженого кошторису можуть вноситися лише з дозволу вищестоящої організації, яка затвердила кошторис та штатний розпис.

Кошторис бюджетних установ є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Бюджетне призначення — повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

Розпорядниками коштів бюджетної установи є її керівники. Залежно від ступеня підпорядкованості та обсягу наданих прав вони поділяються на голов-

них розпорядників коштів (розпорядники I ступеня) та розпорядників коштів другого та третього рівнів.

Головні розпорядники бюджетних коштів — бюджетні установи в особі їх керівників, які визначаються відповідно до частини першої статті 22 Бюджетного кодексу України та затверджуються законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Розпорядник коштів бюджету нижчого рівня — розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику та (або) діяльність якого координується через нього.

До головних розпорядників коштів зокрема належать:

- міністри та керівники інших центральних органів виконавчої влади (використання асигнувань з державного бюджету);
- керівники відділів обласних, міських, районних держадміністрацій (використання асигнувань з місцевих бюджетів відповідного рівня);
- голови сільських та селищних рад (використання коштів сільських та селищних бюджетів).

Головні розпорядники коштів мають право використовувати надані їм бюджетні кошти на утримання своїх установ, відповідні централізовані заходи у межах “свого” відомства, а також розподіляти їх між підвідомчими розпорядниками коштів.

Розпорядник коштів II ступеня — бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов’язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів для переказу розпорядникам III ступеня та безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Розпорядник коштів III ступеня — бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов’язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам.

Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228 та деталізується наказами Міністерства фінансів України, яке затверджує в установленому порядку форми документів, передбачених Порядком. Зокрема наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету” від 28.01.2002 № 57 затверджено Інструкцію про складання і виконання розпису Державного бюджету України, форми кошторису, плану асигнувань із загального фонду, плану використання бюджетних коштів, зведення показників спеціального фонду кошторису, штатного розпису бюджетної установи, а також лімітної довідки про бюджетні асигнування.

Кошторис має дві складові:

— загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;

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

План асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів вищих навчальних закладів та наукових установ, помісячний план використання бюджетних коштів є невід'ємними частинами кошторису і затверджуються разом із цим кошторисом.

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а вищим навчальним закладам та науковим установам також за наявності затверджених планів використання бюджетних коштів, у тому числі помісячних.

Виділяються асигнування бюджетним установам після затвердження закону про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевих рад. На основі цих нормативних актів Мінфін, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи у тижневий термін після опублікування доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування. Лімітна довідка про бюджетні асигнування — це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів. Головні розпорядники лімітні довідки надають розпорядникам нижчого рівня.

Формування кошторису бюджетної установи здійснюється на основі показників лімітної довідки про основні показники фінансово-господарської діяльності, яку вищестояща організація надсилає усім підпорядкованим установам у тижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування. Форма лімітної довідки наведена в табл. 1.8.

Таблиця 1.8. Форма лімітної довідки

ЛІМІТНА ДОВІДКА
про бюджетні асигнування та кредитування
на _____ рік

Видана _____
(назва установи, яка видала лімітну довідку)

_____ (назва установи, якій видається лімітна довідка)

Підстава: _____

1) З _____ бюджету
за _____

(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету / тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів)

виділено _____, у тому числі на:

Назва видатків за економічною класифікацією видатків бюджету та класифікацією кредитування бюджету	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд
видатки споживання — разом, з них:			
оплата праці			
оплата комунальних послуг та енергоносіїв			
видатки розвитку			
повернення кредитів до бюджету			
надання кредитів із бюджету			
усього			

2) У сумі асигнувань загального фонду бюджету враховано витрати на утримання:

3) Помісячні обсяги асигнувань та надання кредитів загального фонду бюджету встановлено такі*:

Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень
Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень

4) Проекти кошторису, плану асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету, плану використання бюджетних коштів, помісячного плану використання бюджетних коштів, плану спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), штатного розпису установи на _____ рік із зведеними даними та розрахунками повинні бути подані на затвердження до _____ (число, місяць, рік)

Керівник _____

_____ (підпис) _____ (ініціали і прізвище)

М.П. (число, місяць, рік)

* Місцеві фінансові органи самостійно приймають рішення щодо потреби подання таких показників.

На основі лімітної довідки бюджетна установа складає власний кошторис доходів і видатків. При складанні кошторису установа самостійно визначає і планує статті доходів і витрат, передбачені формою кошторису, крім чітко визначених у лімітній довідці. Складається і затверджується кошторис установи, як правило, у трьох примірниках: один примірник залишається у вищестоящій установі, один примірник залишається самій установі і один примірник затвердженого кошторису подається у відповідні органи Держказначейства .

Передбачені у видатковій частині кошторису асигнування повинні забезпечити 100-відсоткове фінансування витрат установи. Насамперед кошти спрямовуються на заробітну плату працівників.

Протягом поточного року бюджетні установи мають право використовувати залишки коштів на рахунках спеціального фонду на початок року для здійснення видатків або надання кредитів з бюджету, передбачених у кошторисах на поточний рік.

Розпорядники бюджетних коштів протягом року можуть вносити зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями на підставі довідки Держказначейства про підтвердження надходження коштів на спеціальні реєстраційні рахунки установи, що відкриті у відповідному органі Держказначейства , та довідки про внесення змін до кошторису, яка затверджується керівником установи, що затвердив кошторис, без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету.

Форма кошторису наведена в табл. 1.9.

Протягом року до кошторису установи з різних причин можуть вноситись зміни. Для внесення змін розпорядник коштів нижчого рівня подає до розпорядника коштів вищого рівня Довідку про зміни до річного розпису бюджету (кошторису) встановленої форми.

Разом з кошторисом до вищестоящій установі подається штатний розпис за типовою формою (табл. 1.10).

Слід зазначити, що посадові оклади, надбавки та доплати до посадових окладів встановлюються виключно згідно з нормативними документами держави. При цьому, сума зарплати за штатним розписом повинна відповідати сумі, зазначеній в лімітній довідці.

За порушення законодавства про бюджетну систему винні можуть притягатись до адміністративної та кримінальної відповідальності. Так, згідно зі ст.164-12 КУаП використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку проведення операцій із бюджетними коштами, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, — тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб від 30 до 70 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. А ті самі дії, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення, — тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від 70 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Таблиця 1.9. Форма кошторису бюджетної установи

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
28.01.2002 № 57 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 04.12.2015 № 1118)
Затверджений у сумі _____
_____ грн
(сума словами і цифрами)

(посада)

(підпис) (ініціали і прізвище)

(число, місяць, рік) М. П.

КОШТОРИС
на ____ рік

(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету _____,

код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету _____

код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету _____

(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу)* _____)

(грн)

Найменування	Код	Усього на рік		РАЗОМ
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
НАДХОДЖЕННЯ — усього	x			
Надходження коштів із загального фонду бюджету	x		x	
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у тому числі:	x			
<i>надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством</i>	25010000	x		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші джерела власних надходжень бюджетних установ</i>	25020000	x		
(розписати за підгрупами)				
<i>інші надходження, у тому числі:</i>		x		
<i>інші доходи (розписати за кодами класифікації доходів бюджету)</i>		x		
<i>фінансування (розписати за кодами класифікації фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання)</i>		x		

Продовження табл.

1	2	3	4	5
<i>повернення кредитів до бюджету (розписати за кодами програмної класифікації видатків та кредитування бюджету, класифікації кредитування бюджету)</i>		x		
		x	**	**
ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ — усього	x			
Поточні видатки	2000			
Оплата праці	2110			
<i>Заробітна плата</i>	2111			
<i>Грошове забезпечення військовослужбовців</i>	2112			
Нарахування на оплату праці	2120			
Використання товарів і послуг	2200			
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210			
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220			
Продукти харчування	2230			
Оплата послуг (крім комунальних)	2240			
Видатки на відрядження	2250			
Видатки та заходи спеціального призначення	2260			
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270			
<i>Оплата теплопостачання</i>	2271			
<i>Оплата водопостачання і водовідведення</i>	2272			
<i>Оплата електроенергії</i>	2273			
<i>Оплата природного газу</i>	2274			
<i>Оплата інших енергоносіїв</i>	2275			
<i>Оплата енергосервісу</i>	2276			
Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280			
<i>Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм</i>	2281			
<i>Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку</i>	2282			
Обслуговування боргових зобов'язань	2400			
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	2410			
Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	2420			
Поточні трансферти	2600			
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610			
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620			
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	2630			
Соціальне забезпечення	2700			
Виплата пенсій і допомоги	2710			
Стипендії	2720			
Інші виплати населенню	2730			
Інші поточні видатки	2800			

Продовження табл.

1	2	3	4	5
Капітальні видатки	3000			
Придбання основного капіталу	3100			
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110			
Капітальне будівництво (придбання)	3120			
<i>Капітальне будівництво (придбання) житла</i>	3121			
<i>Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів</i>	3122			
Капітальний ремонт	3130			
<i>Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)</i>	3131			
<i>Капітальний ремонт інших об'єктів</i>	3132			
Реконструкція та реставрація	3140			
<i>Реконструкція житлового фонду (приміщень)</i>	3141			
<i>Реконструкція та реставрація інших об'єктів</i>	3142			
<i>Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури</i>	3143			
Створення державних запасів і резервів	3150			
Придбання землі та нематеріальних активів	3160			
Капітальні трансферти	3200			
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210			
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220			
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230			
Капітальні трансферти населенню	3240			
Надання внутрішніх кредитів	4110			
<i>Надання кредитів органам державного управління інших рівнів</i>	4111			
<i>Надання кредитів підприємствам, установам, організаціям</i>	4112			
<i>Надання інших внутрішніх кредитів</i>	4113			
Надання зовнішніх кредитів	4210			
Нерозподілені видатки	9000			

Керівник

_____ (підпис) (ініціали і прізвище)

Керівник бухгалтерської служби /
начальник планово-фінансового підрозділу

_____ (підпис) (ініціали і прізвище)

_____ (число, місяць, рік)

М. П.***

* До запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів проставляється код та назва тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів.

** Сума проставляється за кодом відповідно до класифікації кредитування бюджету та не враховується у рядку "НАДХОДЖЕННЯ — усього".

*** Заповнюється розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті.

Таблиця 1.10. Типова форма штатного розпису

**ТИПОВИЙ ШТАТНИЙ
РОЗПИС**
на _____ рік

Затверджую
штат у кількості _____ штатних одиниць з
місячним фондом заробітної плати _____ грн
_____ (посада)

_____ (назва установи)

_____ (підпис керівника) (ініціали і прізвище)
_____ М.П.
_____ (число, місяць, рік)

№ з.п.	Назва структурного підрозділу та посад	Кількість штатних посад	Посадовий оклад (грн.)	Надбавки (грн.)					Доплати (грн.)					Фонд заробітної плати на місяць (грн)	Фонд заробітної плати на _____ рік (грн)

Керівник _____ (підпис) (ініціали і прізвище)

Головний бухгалтер
(начальник планово-фінансового відділу) _____ (підпис) (ініціали і прізвище)

М.П.

Згідно зі ст. 210 Кримінального кодексу України використання службовою особою бюджетних коштів у супереччя їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, а так само недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету чи пропорційного фінансування видатків бюджетів усіх рівнів, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, якщо предметом цих діянь були бюджетні кошти у великих розмірах¹, — караються штрафом від 100 до 300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого. А ті самі діяння, предметом яких були бюджетні кошти в особливо великих розмірах² або вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб, — караються обмеженням волі на строк від двох до п'яти років або позбавленням

¹ Великим розміром бюджетних коштів відповідно до статті 210 цього Кодексу вважається сума, що в тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

² Особливо великим розміром бюджетних коштів відповідно до статей 210, 211 цього Кодексу вважається сума, що в три тисячі і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

волі на строк від двох до восьми років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

1.7. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Бюджетні установи облік виконання кошторису ведуть за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203.

План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. У ньому 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).

План рахунків включає розділ I “Балансові рахунки” (класи 1—8) та розділ II “Позабалансові рахунки” (клас 9 та клас 0). Розпорядники бюджетних коштів не використовують позабалансові рахунки класу 9, а з балансових рахунків використовують лише рахунки з ідентифікатором суб'єкта державного сектору 1.

Суб'єкти державного сектору можуть вводити аналітичні рахунки до субрахунків цього Плану рахунків.

Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219 затверджені:

— Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;

— Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами;

— Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання бюджету;

— Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету.

Суб'єкти державного сектору у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами із збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з

бухгалтерського обліку в державному секторі, **яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику.**

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 в державному секторі та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами наведені в додатках *A* та *B* посібника.

Слід зазначити, що міністерствам, відомствам, управлінням виконкомів республіканських, обласних та районних Рад народних депутатів дозволяється встановлювати порядок ведення бухгалтерського обліку капітальних вкладень по будівництву будинків, споруд та інших об'єктів, їх реконструкції і модернізації, незалежно від джерела фінансування і способу виробництва робіт на самостійному балансі в порядку встановленому для виробничо-господарської діяльності. Сільські госпрозрахункові підсобні господарства бухгалтерський облік ведуть у порядку, встановленому для виробничо-господарської діяльності. Бюджетна установа має право виділити на окремий баланс свої структурні підрозділи, що займаються госпрозрахунковою діяльністю. Відповідно до напрямків госпрозрахункової діяльності бюджетні установи користуються Типовими положеннями з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг), що затверджені галузевими міністерствами та відомствами.

1.8. Форми бухгалтерського обліку та облікові реєстри в бюджетних установах

Форму бухгалтерського обліку бюджетна установа обирає самостійно з урахуванням потреб в отриманні облікової інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Широкого застосування останнім часом набула журнал-головна форма обліку, яка наведена в Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженій наказом Держказначейства України від 27.07.00 № 68.

Інструкція передбачає застосування у бюджетних установах 15 основних меморіальних ордерів у формі накопичувальних відомостей, кожна з яких має спеціальне призначення і специфічну будову, та одного безномерного меморіального ордера типової форми, призначеного для оформлення інших операцій, які не охоплені основними меморіальними ордерами. В окремому меморіальному ордері за № 16 ведеться позабалансовий облік. Особливістю Інструкції є те, що поряд з меморіальними ордерами, призначеними для ручного ведення обліку, наведені меморіальні ордери, призначені для ведення обліку з застосуванням комп'ютерів. Тобто, Інструкція орієнтована на розробку бухгалтерських програм для обліку в бюджетних установах на єдиних засадах.

Перелік затверджених Інструкцією реєстрів журнал-головної форми обліку для бюджетних установ наведено в табл. 1.11.

Таблиця 1.11. Перелік реєстрів журнал-головної форми обліку бюджетних установ

№ з.п.	Назва реєстру бухгалтерського обліку	Код форми	
		для паперового обліку	Для автоматизованого обліку
1	2	3	4
1.	Меморіальний ордер № 1. Накопичувальна відомість за касовими операціями	380 (бюджет)	380-авт (бюджет)
2.	Меморіальний ордер № 2. Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Держказначейства України (установах банків)	381 (бюджет)	381-авт (бюджет)
3.	Меморіальний ордер № 3. Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства України (установах банків)	382 (бюджет)	382-авт (бюджет)
4.	Меморіальний ордер № 4. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами	408 (бюджет)	408-авт (бюджет)
5.	Меморіальний ордер № 5. Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій	405 (бюджет)	405-авт (бюджет)
6.	Меморіальний ордер № 6. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами	409 (бюджет)	409-авт (бюджет)
7.	Меморіальний ордер № 7. Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів	410 (бюджет)	410-авт (бюджет)
8.	Меморіальний ордер № 8. Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами	386 (бюджет)	386-авт (бюджет)
9.	Меморіальний ордер № 9. Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів	438 (бюджет)	438-авт (бюджет)
10.	Меморіальний ордер № 10. Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів	439 (бюджет)	439-авт (бюджет)
11.	Меморіальний ордер № 11. Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування	398 (бюджет)	398-авт (бюджет)
12.	Меморіальний ордер № 12. Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування	411 (бюджет)	411-авт (бюджет)
13.	Меморіальний ордер № 13. Накопичувальна відомість витрачання матеріалів	396 (бюджет)	396-авт (бюджет)
14.	Меморіальний ордер № 14. Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ	409 (бюджет)	409-авт (бюджет)

1	2	3	4
15.	Меморіальний ордер № 15. Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей	406 (бюджет)	406-авт (бюджет)
16.	Меморіальний ордер № ____	274 (бюджет)	274-авт (бюджет)
17.	Меморіальний ордер № 16. Накопичувальна відомість позабалансового обліку		авт
18.	Книга "Журнал-головна"	308 (бюджет)	—
19.	Книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій	441 (бюджет)	—
20.	Реєстр депонованих сум	—	441-авт (бюджет)
21.	Бухгалтерська довідка	—	—

Меморіальні ордери призначені для ручного та автоматичного обліку по суті ідентичні за змістом і за інформацією, яка в них накопичується. Різниця полягає лише в тому, що форми для автоматизованого обліку мають розграфленість більш придатну для виведення на дисплей комп'ютера. Однак, на наш погляд, форми без позначки "авт" більш наочні, а їх основний недолік полягає в тому, що не всі форми повністю вміщуються на екрані комп'ютера або не можуть бути роздруковані на одному листі паперу чи на одній його стороні.

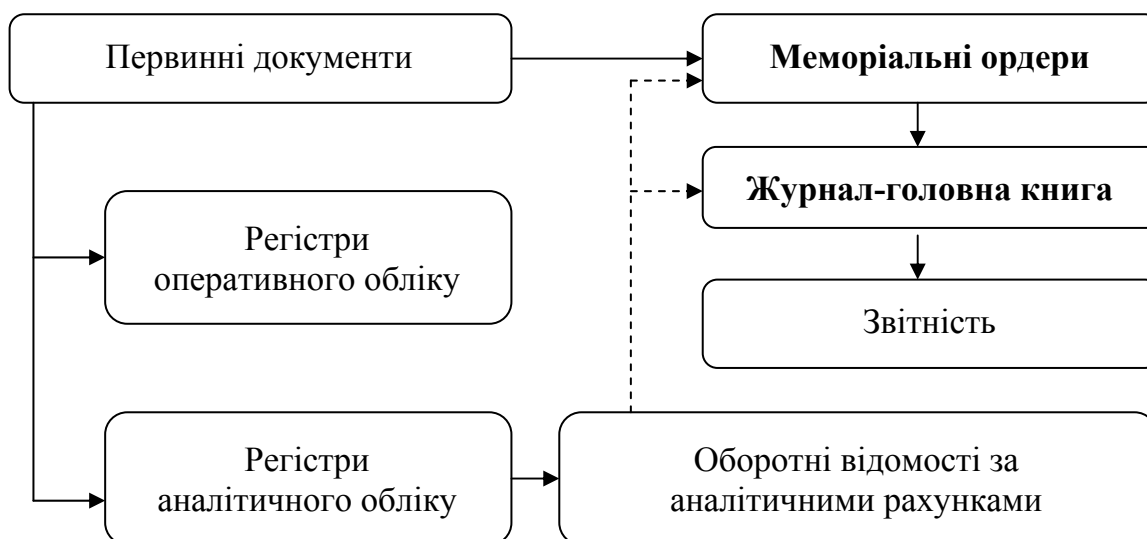
Досить часто бюджетні установи заповнюють по кілька меморіальних ордерів однієї форми. У цьому разі меморіальним номерам після основного номера через риску ставиться номер 1, 2 та ін. Наприклад, якщо бюджетна установа здійснює касові операції в національній та іноземній валюті, то меморіальні ордери-накопичувальні відомості за касовими операціями складаються окремо для кожного виду валюти та нумеруються відповідно № 1-1, 1-2 та ін. Така сама ситуація і при використанні **меморіального ордеру № 3**. За наявності декількох рахунків в органах Держказначейства України (установах банків), відкритих на ім'я бюджетної установи, накопичувальні відомості складаються окремо за кожним спеціальним реєстраційним (поточним) рахунком, які нумеруються № 3-1, 3-2, 3-3 та ін. Операції з руху коштів спеціального фонду в іноземній валюті оформляються окремими меморіальними ордерами за видами валют тощо.

Меморіальні ордери підписуються виконавцями, особою, що їх перевірила та головним бухгалтером.

Після перевірки головним бухгалтером, записи з меморіальних ордерів, у вигляді відповідної кореспонденції рахунків, переносяться до книги "Журнал-головна". При перенесенні записів до книги "Журнал-головна" слід враховувати, що в ряді випадків суми та кореспонденція рахунків, які відображені в одному меморіальному ордері, повторюються в іншому. Наприклад, операції із надходження готівкових коштів з реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунків до каси установи та із внесення готівкових коштів з каси на реєстраційні (спеціальні реєстраційні, поточні) рахунки відображаються в меморіальному ордері № 1, а також в меморіальному ордері № 2 або № 3, то при

перенесенні підсумків руху коштів у касі з накопичувальної відомості до книги “Журнал-головна” ці обороти виключаються.

Журнал-головна форма обліку багато в чому подібна до меморіально-ордерної, а тому її часто вважають різновидом або спрощеним варіантом останньої. Водночас, суттєвою відмінністю журнал-головної форми обліку від меморіально-ордерної є те, що в одному обліковому регістрі — Журнал-головній книзі в одному процесі на синтетичних рахунках суміщені хронологічні та систематичні записи (рис. 1.2). Форма книги Журнал-головна наведена в табл. 1.12.



Умовні позначення:

- > запис (реєстрація господарських операцій);
- - - - -> звіряння показників (підсумків, оборотів).

Рис. 1.2. Схема журнал-головної форми обліку в бюджетних установах

Таблиця 1.12. Форма книги Журнал-головна (Форма № 308 (бюджет))

№ Ряд- ка	Да- та	№ меморіального ордера	Сума оборотів за меморіальним ордером	Обороти за субрахунками									
				1011		1012		1013			2211...	
				Дебет	Кре- дит	Дебет	Кре- дит	Дебет	Кре- дит	Де- бет	Кре- дит	Де- бет	Кре- дит
Залишки за субрахунками на початок місяця													
Усього													
Залишки за субрахунками на кінець місяця													

Книга Журнал-головна відкривається щорічно. На початку звітнього року книга відкривається записами сум залишків на рахунках на початок року, які мають відповідати залишкам балансу та рахунків з книги Журнал-головна за минулий рік.

Записи в книзі, при веденні в установах окремих меморіальних ордерів, здійснюються у міру їх складання, але не пізніше наступного дня, а при складанні меморіальних ордерів — накопичувальних відомостей — один раз на місяць. Сума меморіального ордеру переноситься спочатку до графи “Сума оборотів за меморіальним ордером”, а потім до дебету та кредиту відповідних субрахунків.

У кінці місяця перевіряється правильність записів за субрахунками синтетичного обліку в книзі Журнал-головна. Для цього підсумовуються обороти за кожним субрахунком синтетичного обліку і виводяться залишки на кінець місяця.

Сума оборотів за місяць за всіма субрахунками як за дебетом, так і за кредитом повинна дорівнювати підсумку графи “Сума оборотів за меморіальним ордером”.

Аналітичний облік асигнувань, касових та фактичних видатків у бюджетних установах ведуть у картках і книгах аналітичного обліку бюджетних установ, типові форми яких та порядок їх складання затверджені наказом Держказначейства України від 06.10.00 № 100. Цим наказом затверджені:

— **Картка аналітичного обліку готівкових операцій.** Призначена для відображення операцій із готівкою в касі бюджетної установи в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів коштів (окремо за загальним та спеціальним фондами й видами коштів спеціального фонду). У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними установами.

— **Картка аналітичного обліку касових видатків** (табл. 1.13). Використовується для аналітичного обліку касових видатків у бюджетних установах та централізованих бухгалтеріях. Картка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними установами.

— **Картка аналітичного обліку фактичних видатків** (табл. 1.14). Використовується бюджетними установами та централізованими бухгалтеріями для аналітичного обліку фактичних видатків. Картка ведеться щомісячно в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуго-

вуючими установами. Записи про суми фактичних видатків установи здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. Суми відшкодованих фактичних видатків записуються на зворотному боці картки.

Таблиця 1.13. **Форма картки аналітичного обліку касових видатків**

(назва установи)		Затверджено Наказ Державного казначейства України 06.10.2000 № 100						
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ	<input type="text"/>	КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ КАСОВИХ ВИДАТКІВ						
Код програмної класифікації _____		за _____ 20__ р.						
Вид коштів _____		(назва установи, що обслуговується)						
Дата виписки органу Державного казначейства (банку)	Видатки за кодами економічної класифікації							
	2110	2111	2112				9000	Разом
1	2	3	4	5	...	23	24	25
Касові видатки на початок місяця								
Усього:								
Усього видатків з вирахуванням сум відшкодування (касові видатки):								
За місяць:								
З початку року:								
— Зворотний бік картки аналітичного обліку касових видатків								
Дата виписки органу Державного казначейства (банку)	Відшкодовано видатків за кодами економічної класифікації							
	2110	2111	2112				9000	Разом
1	2	3	4	5	...	23	24	25
Усього:								
Виконавець: _____	Перевірив _____							
(посада)	(підпис)	(ініціали і прізвище)	(посада)	(підпис)	(ініціали і прізвище)	(посада)	(підпис)	(ініціали і прізвище)

— **Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань.** Використовується для аналітичного обліку отриманих асигнувань. Картка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків. При отриманні від вищестоящої установи доходів зі спеціального фонду бюджету, картки ведуться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету. Картка відкривається на рік. За рядком “Затверджено кошторисом на рік” заповнюються кошторисні призначення. Протягом року вони можуть корегуватися на підставі змін, що вносяться до кошторисів у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Таблиця 1.14. Форма картки аналітичного обліку фактичних видатків

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Держказначейства України
від 6 жовтня 2000 р. № 100

_____ (назва установи)
—
Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

Код програмної класифікації _____
Вид коштів _____

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ФАКТИЧНИХ ВИДАТКІВ

за _____ 20__ р.

_____ (назва установи, що обслуговується)

Дата	Номер меморіального ордера	Дебет субрахунки рахунків 80—85										
		сума за ордером усього	у тому числі за кодами економічної класифікації видатків									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	27	
Фактичні видатки на початок місяця:												
Усього:												
Усього видатків з вирахуванням сум відшкодування (фактичні видатки):												
За місяць:												
З початку року:												

— **Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.** Використовується в бюджетних установах та централізованих бухгалтеріях для аналітичного обліку асигнувань, перерахованих розпорядникам коштів нижчого рівня. Ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Книга відкривається на рік у розрізі підвідомчих установ. За кожним кодом програмної класифікації видатків заводиться окрема книга.

— **Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань.** Призначена для реєстрації угод, укладених бюджетними установами у будь-якій формі, і контролю за відповідністю прийнятих зобов'язань бюджетним асигнуванням. Книга відкривається на рік на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків установи в розрізі кодів економічної класифікації видатків, для кожного коду

програмної класифікації видатків відводяться окремі сторінки. Протягом року кошторисні призначення можуть корегуватися з урахуванням змін, що вносяться у порядку, встановленому чинним законодавством України. Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань ведеться окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету.

— **Картка аналітичного обліку капітальних видатків.** Призначена для відображення придбання необоротних активів (у тому числі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво, реконструкцію, реставрацію та капітальний ремонт будівель, споруд і об'єктів та супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, видатків з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель, які належать до капітального будівництва та капітального ремонту. Картка ведеться щомісячно в розрізі коду економічної класифікації видатків 3000 “Капітальні видатки” за загальним та спеціальним фондами. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними установами.

Аналітичний облік розрахунків з різними установами та особами може вестись на спеціальних особових картках з обліку розрахунків, у книгах або у відомостях (реєстрах).

Форми первинних документів та аналітичного обліку окремих активів і зобов'язань розглядаються у наступних розділах навчального посібника.

1.9. Основні вимоги до бухгалтерської служби бюджетної установи

Основні вимоги до бухгалтерської служби бюджетної установи викладені в Типовому положенні про бухгалтерську службу бюджетної установи, яке затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.11 № 59. Типове положення визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи, повноваження її керівника — головного бухгалтера та вимоги до його професійно-кваліфікаційного рівня.

Бухгалтерська служба у своїй роботі керується положенням про бухгалтерську службу, яке затверджується керівником бюджетної установи.

Призначення на посаду головного бухгалтера бюджетної установи та/або спеціаліста, на якого покладається виконання завдань та функціональних обов'язків бухгалтерської служби, здійснюється згідно з Довідником типових професійно-кваліфікаційних характеристик посад державних службовців або Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників.

Прийняття (передача) справ головним бухгалтером у разі призначення на посаду або звільнення з посади здійснюється після проведення внутрішньої перевірки стану бухгалтерського обліку та звітності, за результатами якої оформ-

ляється відповідний акт. Копія такого акта надсилається бюджетній установі, якій підпорядковується бюджетна установа.

Казначейство забезпечує в межах повноважень організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом оцінки їх діяльності.

Оцінка виконання головним бухгалтером своїх повноважень проводиться відповідно до Порядку проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 01.12.11 № 1537.

1.10. Питання для самоконтролю

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

2. Розкрийте будову бюджетної системи України та роль органів Держказначейства в організації обліку виконання бюджетів.

3. Охарактеризуйте етапи розвитку бюджетного обліку.

4. Розкрийте сутність бюджетної класифікації та її будову.

5. Назвіть види кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та охарактеризуйте порядок їх складання, розгляду і затвердження.

6. Дайте загальну характеристику плану рахунків бюджетних установ.

7. Охарактеризуйте форми обліку, що використовуються в бюджетних установах.

8. Розкрийте взаємозв'язок основних облікових реєстрів меморіально-ордерної (журнал-головної) форми обліку.

9. Назвіть основні типові форми меморіальних ордерів, що використовуються в бюджетних установах.

10. Розкрийте відмінності балансу бюджетних установ від балансу господарюючих суб'єктів.

1.11. Теми рефератів

1. Історія бюджетного обліку до 1917 року.

2. Історія бюджетного обліку в 1917—1990 роках.

3. Історія бюджетного обліку незалежної України.

4. Шляхи удосконалення бюджетного обліку.

5. Бюджетний облік у зарубіжних країнах.

1.12. Тести

1. Установа — це:

а) будь-яка юридична особа;

б) державна юридична особа;

в) орган, який виконує певні управлінські, культурно-освітні або соціально-побутові функції.

2. Державна установа — це:

- а) юридична особа, статутний капітал якої сформовано винятково державою;
- б) один з видів юридичної особи, що перебуває на державному чи місцевому бюджеті і має свій самостійний кошторис.
- в) юридична особа, у статутному капіталі якої є частка держави.

3. Реєстр неприбуткових організацій здійснюється:

- а) Державною фіскальною службою України;
- б) центральними та місцевими органами влади;
- в) державними реєстраторами.

4. Бухгалтерський облік для кількох бюджетних установ може вестись:

- а) однією централізованою бухгалтерією;
- б) у кожній бюджетній установі має бути створена власна бухгалтерія.

5. Предметом бухгалтерського обліку в бюджетній сфері є:

- а) рух активів та зобов'язань бюджетної установи;
- б) інформаційне забезпечення управління установою;
- в) процес виконання Державного, Автономної республіки Крим та місцевих бюджетів.

6. Основні вимоги до бухгалтерської служби бюджетної установи визначені:

- а) Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”;
- б) Постановою Кабінету міністрів України;
- г) наказом Міністерства фінансів України.

7. Бюджетна класифікація доходів і видатків України не включає розділу:

- а) класифікація бюджетних установ;
- б) класифікація фінансування бюджету;
- в) класифікація боргу.

8. При класифікації видатків бюджету не виділяють:

- а) економічну класифікацію видатків бюджету;
- б) класифікацію кредитування бюджету;
- в) програмну класифікацію видатків бюджету;
- г) класифікацію видатків за елементами витрат.

9. Бюджетне призначення — це:

- а) повноваження, надане головному розпоряднику бюджетних коштів Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування;
- б) напрям використання коштів бюджету;
- в) виділення коштів бюджетній установі.

10. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ затверджується:

- а) Верховною Радою України;
- б) Держказначейством;
- в) постановою Кабінету Міністрів України;
- г) Міністерством фінансів України.

11. Кошторис має складових:

- а) дві;
- б) три;
- в) чотири.

12. Формування єдиного кошторису доходів і витраткв установи здійснюється на основі:

- а) планових розрахунків доходів і витрат бюджетної установи;
- б) наказу вищестоящої установи;
- в) показників лімітної довідки про основні показники фінансово-господарської діяльності;
- г) закону.

13. Виділяються асигнування бюджетним установам, що підпорядквані місцевим радам:

- а) після затвердження закону про Державний бюджет України;
- б) після прийняття відповідного рішення місцевою радою;
- в) незалежно від прийняття закону чи рішення місцевої ради.

14. Разом з кошторисом до вищестоящої установи обов'язково подається:

- а) штатний розпис;
- б) розподіл витрат за спеціальним фондом;
- в) розподіл доходів і витрат за спеціальним фондом.

15. У бюджетних установах використовується переважно форма обліку:

- а) журнально-ордерна;
- б) меморіально-ордерна;
- в) журнал-головна.

16. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ має класів синтетичних рахунків:

- а) 7;
- б) 8;
- в) 9;
- г) 10.

17. У плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ наведено позабалансових рахунків:

- а) 7;
- б) 8;
- в) 9.

18. У плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ рахунки елементів витрат:

- а) наведені;
- б) не наведені.

19. Облік витрат бюджетної установи відображають за класом рахунків:

- а) 2;
- б) 4;
- в) 7;
- г) 8;
- д) 9.

20. У плані рахунків бюджетних установ відсутній рахунок для відображення:

- а) статутного капіталу;
- б) витрат;
- в) доходів;
- г) розрахунків за податками і платежами до бюджету;
- д) внесеного капіталу.

21. У журнал-головній на кожному листу наводяться:

- а) обороти за дебетом одного рахунка у кореспонденції з кредитом інших рахунків та загальна сума оборотів за кредитом;
- б) обороти за кредитом одного рахунка у кореспонденції з дебетом інших рахунків та загальна сума оборотів за дебетом;
- в) обороти за дебетом і кредитом кожного рахунка та загальна сума оборотів.

22. У журнал-головній посилення на меморіальні ордери при відображенні оборотів за рахунками:

- а) робляться;
- б) не робляться.

23. У журнал-головній кореспонденція рахунків:

- а) наводиться;
- б) не наводиться.

24. Доходи і видатки установи в розрізі кодів економічної класифікації відображаються:

- а) у журнал-головній;
- б) у меморіальних ордерах;
- в) у книгах або картках аналітичного обліку.

25. Видатки бюджетної установи за кошторисом поділяють:

- а) на касові і фактичні;
- б) оплачені і неоплачені;
- в) лише на фактичні;
- г) лише на касові.

26. Облік видатків бюджетної установи ведеться за:

- а) елементами витрат;
- б) кодами економічної класифікації видатків;
- в) елементами витрат та кодами економічної класифікації видатків.

27. Облік видатків бюджетної установи ведеться:

- а) загалом за кошторисом;
- б) окремо за спеціальним та загальним фондом.

28. У централізованих бухгалтеріях облік ведеться:

- а) окремо за кожною установою;
- б) у цілому по обслуговуваних бюджетних установах.

29. У книгах та картках аналітичного обліку бюджетних установ кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку:

- а) наводиться;
- б) не наводиться;
- в) наводиться в окремих.

30. У Плані рахунків для бюджетних установ відсутній рахунок для відображення:

- а) доходів від надання послуг;
- б) доходів майбутніх періодів;
- в) фінансових результатів;
- г) вилученого капіталу.

Тема 2.

ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ВИДАТКІВ

2.1. Класифікація доходів і видатків бюджетних установ та загальні засади їх обліку

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

Правильність обліку доходів і витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію, введена в дію наказом Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію” від 14.01.11 № 11.

Бюджетна класифікація України застосовується для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу в розрізі доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників.

Бюджетна класифікація передбачає науково обґрунтоване, обов'язкове групування доходів і видатків бюджетів усіх рівнів за однорідними ознаками, закодованими у попередньо визначеному порядку, що забезпечує порівнянність та можливість узагальнення показників бюджетів усіх рівнів (від сільського до загальнодержавного), складання консолідованого бюджету територій та країни в цілому, контроль за його виконанням і складання зведеного звіту про виконання бюджету.

Бюджетна класифікація має організуюче і правове значення. Перше полягає у тому, що вона дає змогу однаково (за єдиною методикою) обраховувати доходи і витрати бюджету, складати звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і витрат, кодувати показники бюджетів при їх автоматизованій обробці з застосуванням ЕОМ. Правове значення бюджетної класифікації полягає в тому, що всі показники доходів і витрат, передбачені у бюджеті і вказані у відповідних підрозділах класифікації, є фінансовими планами, обов'язковими для виконання на всіх рівнях управління.

Бюджетна класифікація передбачає окремо класифікацію доходів бюджету і окремо — класифікацію витрат бюджетних коштів. Відповідно до статей 8—12 Бюджетного кодексу складовими бюджетної класифікації є:

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

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті та підстатті. Усі доходи поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій із капіталом, безоплатні перерахування (трансферти).

Доходи бюджету формуються головним чином за рахунок оподаткування фізичних та юридичних осіб, платежів за використання природних ресурсів, державного мита, доходів від приватизації державного майна, ліцензійних зборів за право виробництва і продажу спиртних напоїв, надходжень від проведення лотерей, реалізації державних облігацій, іноземних та внутрішніх позик тощо.

Кодекс визначає зокрема, що із застосуванням кодів класифікації доходів бюджету складаються додатки до законів про Державний бюджет України. Наприклад, податок на доходи фізичних осіб має код 11 010 000 з деталізацією за видами підприємств і доходів, а податок на прибуток підприємств — код 11 020 000 з деталізацією за видами підприємств тощо. Ці коди застосовують всі підприємства при перерахуванні податків та інших платежів до бюджету.

Бюджетна класифікація видатків включає:

- функціональну класифікацію видатків — за функціями, з виконанням яких пов'язані видатки;
- економічну класифікацію видатків — за економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки;
- відомчу класифікацію видатків — за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів;
- програмну класифікацію — видатки за бюджетними програмами.

Коди функціональної класифікації складено відповідно до функцій держави. Наприклад, утримання Збройних сил України має код 050200 з деталізацією за видами витрат; загальна середня освіта — код 070200 з деталізацією за видами закладів (школи, ліцеї, інтернати) тощо.

Коди відомчої класифікації надано головним розпорядникам бюджетних коштів. Так, Міністерству економіки України присвоєно код 120, Державній митній службі України — код 516 і т. ін. Тим самим визначається галузь, до якої належить дане підприємство.

Коди економічної класифікації видатків бюджету застосовують при складанні видаткової частини кошторисів розпорядників бюджетних коштів, розписів бюджетів, планів асигнувань відповідно до видів видатків, як поточних (наприклад, на оплату праці працівників бюджетних установ — код 2110), так і капітальних, а також нерозподілених видатків та кредитування з вирахуванням погашення платежів до бюджету.

Класифікація видатків за бюджетними програмами передбачає програмно—

цільовий підхід до складання бюджету, тобто затвердження бюджету з урахуванням конкретних цільових програм головних розпорядників коштів, яким і надаватимуться відповідні коди.

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

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

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

Економічна класифікація видатків бюджету багаторівнева і являє собою розмежування видатків за економічними ознаками. Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги. Видатки можуть передбачатися або на поточні потреби (код 2000), або для здійснення капітальних витрат (код 3000). Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними.

На першому рівні видатки бюджету поділяють на такі групи:

- поточні видатки (2000);
- капітальні видатки (3000);
- кредитування з врахуванням погашення (4000);
- нерозподілені видатки (9000).

На другому рівні поточні видатки поділяються на підгрупи:

- використання товарів і послуг (2200);
- обслуговування боргових зобов'язань (2400);
- поточні трансферти (2600);
- соціальне забезпечення (2700);
- інші поточні видатки (2800).

На третьому рівні поточні видатки поділяються на статті, зокрема:

- оплата праці (2110);
- нарахування на оплату праці (2120);
- предмети, матеріали, обладнання та інвентар (2210);
- видатки на відрядження (2250);
- оплата комунальних послуг та енергоносіїв (2270);
- дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіона-

льних) програм (2280).

На четвертому рівні видатки деталізуються, зокрема оплата праці поділяється на:

- заробітну плату (2111);
- грошове забезпечення військовослужбовців (2112).

Стаття “Оплата праці” (код 2110) включає оплату праці в грошовій формі всіх працівників бюджетних установ за посадовими окладами, ставками або розцінками, а також різні доплати до цих ставок (за ранг, стаж, вислугу років, науковий ступінь, надурочні години і т. ін.). Видатки за цим кодом мають досить значну питому вагу в кошторисі бюджетної установи і є захищеною бюджетною статтею.

До статті “Нарахування на оплату плати” (код 2120) належить нарахування єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. Це також захищена бюджетом стаття.

Дуже широкою за своїм змістом є стаття оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 2270). До цієї статті включається: оплата теплопостачання (код 2271); оплата водопостачання та водовідведення (код 2272); оплата електроенергії (код 2273); оплата природного газу (код 2274); оплата інших енергоносіїв (код 2275).

У такому ж порядку деталізуються всі інші види видатків бюджетних установ. За цими кодами виділяються і обліковуються видатки бюджетів усіх рівнів та всіх бюджетних установ.

Схема облікового процесу видатків і надходжень бюджетної установи наведена на рис. 2.1.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи визначені НП(с)БОДС 124 “Доходи”. НП(с)БОДС 124 не поширюється на визнання і оцінку доходів, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема пов’язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються за методом участі в капіталі;
- продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов’язань або їх ліквідації;
- змінами вартості інших поточних активів;
- змінами вартості біологічних активів;
- видобуванням корисних копалин.

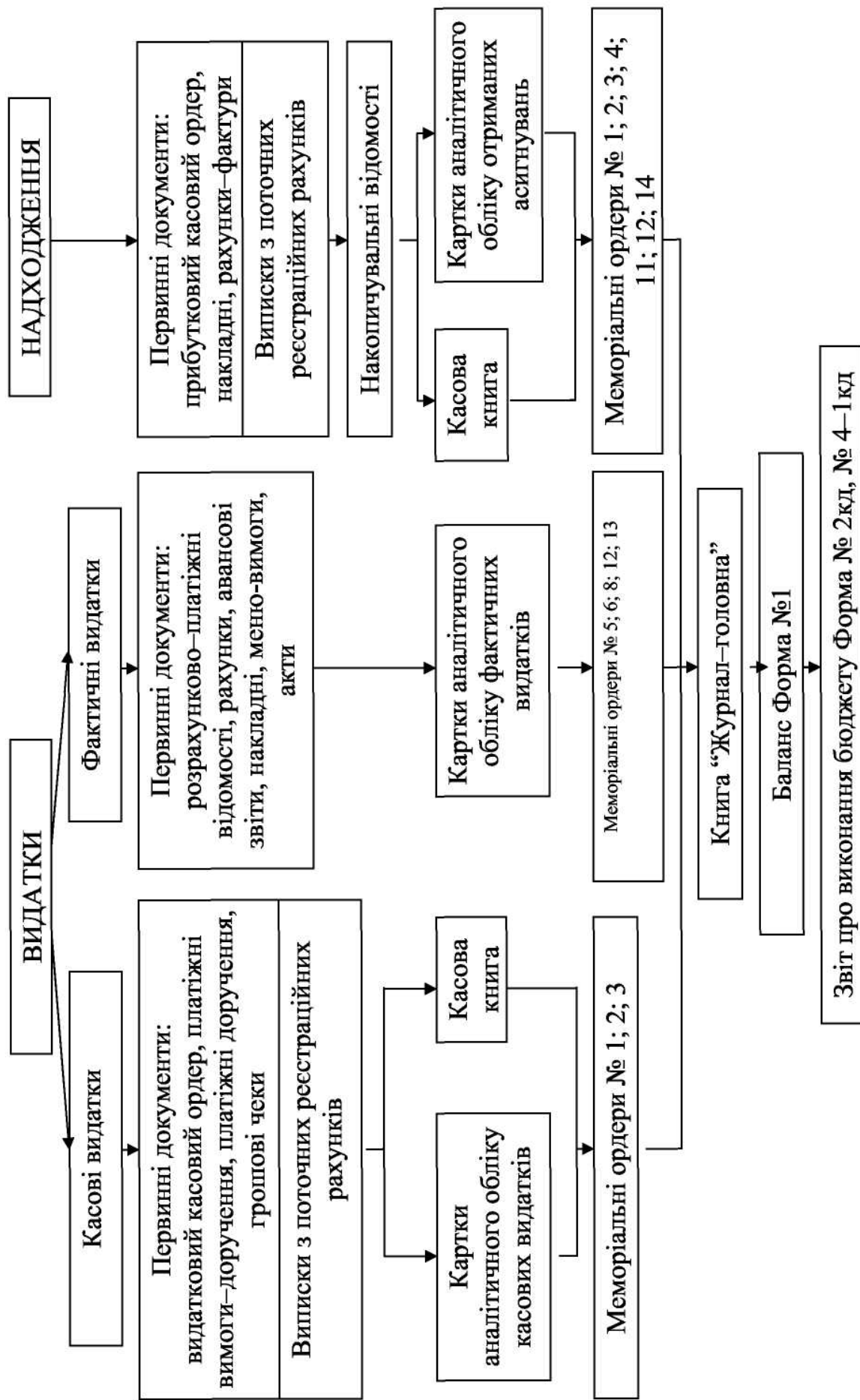


Рисунок 2.1. Схема облікового процесу видатків і надходжень бюджетної установи

Доходи суб'єктів державного сектору в бухгалтерському обліку поділяють на доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

Обмінна операція — це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

Необмінна операція — це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження:

— суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;

— сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг;

— сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством;

— надходження, що належать іншим особам.

Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження суб'єкту державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією. Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.

Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.

Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).

Дохід від трансфертів у разі цільового призначення (субвенція тощо) визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням.

Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані.

Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набуття чинності договором.

Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.

Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.

Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді.

2.2. Облік доходів загального фонду бюджетної установи

Джерелом доходів загального фонду бюджетної установи є асигнування з державного або місцевого бюджету через органи Державної казначейської служби.

Бюджетне фінансування являє собою безповоротний та безоплатний відпуск коштів з державного та місцевих бюджетів на виконання загальнодержавних функцій і функцій муніципальних органів та забезпечення діяльності бюджетних установ та організацій.

Кожне окреме бюджетне підприємство, організація або установа звичайно отримує асигнування лише з одного бюджету. Винятком із загального правила є фінансування незапланованих заходів, пов'язаних із стихійним лихом, епідеміями, ліквідацією втрат від катастроф тощо. У такому разі кошти на покриття витрат виділяються як з місцевих, так і з державного (зокрема з Резервного фонду Кабінету Міністрів України) бюджетів. Розподіл установ на ті, що фінансуються з державного бюджету, і ті, що отримують асигнування з місцевих бюджетів, здійснюється залежно від їх значимості та підпорядкування. Так, з державного бюджету отримують фінансування: національні установи; підприємства, організації та заклади, що підпорядковані безпосередньо міністерствам України, державним комітетам, службам та відомствам. Інші бюджетні установи фінансуються головним чином із відповідних місцевих бюджетів.

Відповідно до ст. 86 Бюджетного кодексу України розмежування видів видатків між місцевими бюджетами здійснюється на основі принципу субсидіарності з урахуванням критеріїв повноти надання послуги та наближення її до безпосереднього споживача. З бюджетів сіл, селищ, міст та їх об'єднань здійснюються видатки на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують необхідне першочергове надання соціальних послуг, гарантованих державою, і які розташовані найближче до споживачів.

З бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та міст обласного значення, а також районних бюджетів здійснюються видатки на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують надання основних соціальних послуг, гарантованих державою для всіх громадян України. Водночас видатки на фінансування бюджетних установ та заходів, які забезпечують гарантовані державою соціальні послуги для окремих категорій громадян або фінансування програм потреба в яких існує в усіх регіонах України, здійснюються з бюджету Автономної Республіки Крим та обласних бюджетів. Через бюджети міст Києва та Севастополя фінансуються усі три передбачені групи видатків.

Згідно з Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.04.14 № 372, на рахунки в органах Держказначейства та установах банків зараховуються суми коштів, які фактично надійшли на ім'я установи. (у тому числі кошти, що вносяться на відновлення касових видатків поточного року). Суми коштів, які надходять на відновлення касових видатків загального фонду,

проведених у минулих бюджетних періодах, перераховуються до доходів відповідного бюджету.

Суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Казначейства, або поточні рахунки, відкриті в установах банків (крім власних надходжень), як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, перераховуються до доходів загального фонду відповідного бюджету.

На суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Казначейства, або поточні рахунки, відкриті в установах банків, як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок власних надходжень бюджетних установ коригується результат виконання кошторису з одночасним збільшенням доходів поточного періоду.

Аналітичний облік наявності та руху коштів на особових, реєстраційних, спеціальних реєстраційних та інших рахунках установи ведеться за їх видами та в розрізі бюджетів, кодів бюджетної класифікації доходів, видатків та кредитування бюджету.

Аналітичний облік операцій за сумами, отриманими від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших 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, ведеться додатково в розрізі надавачів.

Перелік видів рахунків, які можуть відкриватися для надходження коштів до бюджетних установ наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Перелік видів рахунків, які можуть відкриватися бюджетними установами для надходження коштів

№ з.п.	Вид рахунка	Характеристика рахунка
1	2	3
1	Особові	Відкриваються в органах Державної казначейської служби України головним розпорядникам бюджетних коштів та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки
2	Реєстраційні	Відкриваються в органах Державної казначейської служби України розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій із виконання загального фонду кошторисів.
3	Спеціальні реєстраційні	Відкриваються в органах Державної казначейської служби розпорядникам бюджетних коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій із виконання спеціального фонду кошторисів

1	2	3
4	Одержувачів коштів	Відкриваються в органах Державної казначейської служби України одержувачам коштів бюджету за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій із виконання плану використання бюджетних коштів
5	Поточні	Відповідно до чинного законодавства України можуть відкриватися бюджетним установам в установах банків для зберігання грошових коштів та здійснення видатків, передбачених їх кошторисами
6	Депозитні	Відкриваються в органах Державної казначейської служби України та/або установах банків за коштами, які отримали бюджетні установи в тимчасове зберігання згідно з законодавством (без права користування цими коштами, що перебувають на цих рахунках) і з настанням відповідних умов належать поверненню або перерахуванню за призначенням.
7	Небюджетні рахунки	Відкриваються органами Казначейства у випадках, передбачених законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів, крім рахунків фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування України та депозитних рахунків митних органів

Облік доходів, що у кошторисі установ належать до доходів загального фонду, ведеться на субрахунку 7011 “Бюджетні асигнування” рахунку 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”.

За кредитом рахунку відображається отримання бюджетних асигнувань, за дебетом — зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду.

Цей субрахунок у бюджетній установі, яка фінансується одночасно з державного та місцевого бюджетів може бути деталізований, наприклад можуть бути виділені субрахунки:

— 70111 “Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи”;

— 70112 “Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи”.

Згідно з НП(с)БОДС 124 “Доходи”, **бюджетні асигнування належать до обмінних операцій і визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.** Визнані доходи

записуються у кредит субрахунків рахунку 70. Сальдо цих субрахунків в кінці звітного періоду списується на субрахунок 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”.

Протягом місяця облік операцій із надходження бюджетних асигнувань загального фонду бюджету на особовий, реєстраційний, поточний рахунок установи та здійснення видатків з цих рахунків в органах Державної казначейської служби (установах банків) ведеться у накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду ф. 381 (бюджет) — меморіальний ордер № 2.

Меморіальні ордери складаються за кожним рахунком окремо: особовим, реєстраційним, поточним.

Аналітичний облік одержаних асигнувань в державному секторі ведеться в картках аналітичного обліку одержаних асигнувань, форма яких наведена у Порядку складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Держказначейства України від 06.10.00 № 100.

Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків. При отриманні від вищестоящої установи доходів зі спеціального фонду бюджету, картки ведуться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету.

Картка відкривається на рік. За рядком “Затверджено кошторисом на рік” заповнюються кошторисні призначення. Протягом року вони можуть корегуватися на підставі змін, що вносяться до кошторисів у порядку, встановленому чинним законодавством України. Записи щодо отриманих асигнувань та доходів спеціального фонду, що надійшли від вищестоящої установи, здійснюються на підставі виписок органу Держказначейства (установи банку) з реєстраційних, особових (поточних) рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби (установах банків). Суми відізнаних асигнувань записуються зі знаком “мінус” або чорнилом червоного кольору.

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

Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань підписується виконавцем та особою, що перевірила картку.

Форма картки аналітичного обліку отриманих асигнувань наведена в табл. 2.2.

У разі, коли розпорядник бюджетних коштів має підвідомчі установи, аналітичний облік перерахованих їм коштів ведеться у Книзі аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Книга відкривається на рік у розрізі підвідомчих установ. За кожним кодом програмної класифікації видатків заводиться окрема книга.

За рядками “Затверджено кошторисом на рік” заповнюються кошторисні призначення підвідомчої установи. Протягом року вони можуть корегуватися на підставі змін, що вносяться до кошторисів у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Таблиця 2.2. Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань за 20__ р.

Показники		Разом	У тому числі за кодами економічної класифікації видатків							
Затверджено кошторисом на рік			2110	2120	2210					
Зміни внесені до кошторису			x	x	x	x	x	x	x	x
Дата	Підстава	3	4	5	6	7	8	9		23
1	2									

Надійшло асигнувань

Дата виписки органу Держказначейства (установи банку)	Назва та номер документа	Разом	У тому числі за кодами економічної класифікації видатків							
			2110	2120	2210					
1	2	3	4	5	6	7	8	9		23

Виконавець

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Перевірив

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Записи у книзі про перераховані підвідомчим установам кошти здійснюються на підставі виписок органу Державної казначейської служби (установи банку) з реєстраційних, особових (поточних) рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби (установах банків). Суми відізованих асигнувань записуються чорнилом червоного кольору або зі знаком “мінус”, а при веденні автоматичного обліку — тільки зі знаком “мінус”.

Щомісячно виводяться показники “Усього асигнувань за місяць”, “Усього асигнувань з початку року” та “Залишок річних бюджетних призначень”.

У випадках перерахування підвідомчим установам коштів спеціального фонду ведеться окрема Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

Слід зазначити, що асигнування бюджетних установ може здійснюватися як за відомчою структурою, так і пряме. Наприклад, асигнування з місцевого бюджету здійснюється за відомчою структурою. Головним розпорядником коштів визначено відділ освіти обласної державної адміністрації (розпорядник I рівня), який розподіляє кошти між відділами освіти районних держадміністрацій (розпорядники II рівня), які їх розподіляють між школами (розпорядники III рівня). При прямому асигнуванні кошти бюджетній установі виділяються безпосередньо з конкретного бюджету.

Основні бухгалтерські проводки по відображенню асигнувань за загальним фондом державного бюджету наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3. Основні бухгалтерські проводки по відображенню асигнувань за загальним фондом державного бюджету

Господарська операція	Дебет	Кредит
Асигнування за відомчою структурою		
Головним розпорядником отримані кошти на особовий рахунок на власні потреби та для переказу розпорядникам другого рівня	2314	6611
Відображені кошти головного розпорядника на власні потреби	2313*	2314*
Кошти головного розпорядника на власні потреби включаються до доходів майбутніх періодів	6611	6911
Головний розпорядник переказує кошти розпоряднику грошових коштів другого рівня	6611	2314
Отримані розпорядником другого рівня грошові кошти на власні потреби та для переказу розпорядникам третього рівня	2314	6611
Відображені кошти розпорядника другого рівня на власні потреби	2313	2314
Кошти розпорядника другого рівня на власні потреби включаються до доходів майбутніх періодів	6611	6911
Розпорядник другого рівня переказує кошти розпоряднику грошових коштів третього рівня	6611	2314
Отримані розпорядником третього ступеню грошові кошти на власні потреби установи включаються до доходів майбутніх періодів	2313	6911
2. Пряме асигнування через органи Держказначейства		
Отримані кошти на реєстраційний рахунок розпорядника коштів	2313	6911

*В казначействі відкриваються окремі реєстраційні рахунки для обліку власних коштів та коштів до розподілу, відповідно в робочому плані рахунків бюджетної установи відкриваються на субрахунок 2313 субрахунки наступного (другого) порядку.

При асигнуванні з місцевих бюджетів бухгалтерські проводки аналогічні наведеним в табл. 2.3, але відкриваються для цього окремі реєстраційні рахунки та окремо виділяється в обліку таке асигнування.

У кінці звітної періоду доходи майбутніх періодів списуються на доходи періоду одночасно з витратами, які понесені для отримання таких доходів (табл. 2.4).

Слід зазначити, що не використані протягом звітної року грошові кошти підлягають поверненню до того бюджету, з якого вони отримані. При цьому робиться бухгалтерська проводка Д-т 6911—К-т 2313.

Таблиця 2.4. Бухгалтерські проводки з відображення доходів за асигнуваннями з державного бюджету

Господарська операція	Дебет	Кредит
В кінці звітнього періоду доходи майбутніх періодів переводяться у доходи періоду	6911	7011
Доходи періоду списуються на фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду	7011	5511
Одночасно списуються на фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду витрати періоду:		
— витрати на оплату праці	5511	8011
— відрахування на соціальні заходи	5511	8012
— матеріальні витрати	5511	8013
— амортизація	5511	8014

2.3. Облік доходів спеціального фонду бюджетної установи

2.3.1. Загальні положення з обліку доходів спеціального фонду

Власні надходження бюджетної установи, які формують її спеціальний фонд поділяються на дві основні групи: доходи за обмінними операціями та доходи за необмінними операціями.

Склад доходів за обмінними та необмінними операціями наведено на рис. 2.2.

Переліки послуг, що можуть надаватися бюджетними установами за плату, затверджуються Кабінетом Міністрів України для відповідної галузі. Відповідальними за складання переліків визначаються центральні органи виконавчої влади, що є провідними у відповідній галузі. В окремих випадках перелік платних послуг, які можуть надаватися бюджетними або державними установами, затверджується відомчими нормативними документами.

Кожен затверджений перелік платних послуг супроводжується, як правило, і порядком визначення вартості таких послуг, але такий порядок може бути затверджений і одним нормативним документом одночасно з переліком.

Порядки надання платних послуг бюджетними установами затверджуються відповідними міністерствами та відомствами. Основний зміст цих порядків полягає у викладенні методики визначення вартості платних послуг. У ряді випадків вартість послуг визначається самими установами на підставі відповідних розрахунків (наприклад, при наданні послуг науково-дослідними установами, установами освіти), а також можуть встановлюватися єдині тарифи (наприклад, виконання платних послуг, які можуть надаватися підрозділами Державної пожежної охорони МНС України).

Окремі нормативні документи, якими визначений перелік платних послуг, які можуть надаватися бюджетними установами наведено в табл. 2.5.



Рис. 2.2. Перелік власних надходжень бюджетних установ

Таблиця 2.5. Нормативні документи, якими визначений перелік платних послуг

Перелік платних послуг, що можуть надаватися	Ким затверджено документ
1	2
Підrozділами Міністерства надзвичайних ситуацій	Постанова Кабінету Міністрів України від 26.10.11 № 1102
Архівними установами, що утримуються за рахунок бюджетних коштів	Постанова Кабінету Міністрів України від 07.05.98 № 639
Бюджетними науковими установами	Постанова Кабінету Міністрів України від 28.07.03 № 1180
Бюджетними установами державної системи охорони прав на сорти рослин, що належать до сфери управління Міністерства аграрної політики	Постанова Кабінету Міністрів України від 03.06.09 № 605
Бюджетними установами природно-заповідного фонду	Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.00 № 1913

1	2
Бюджетними установами та організаціями, що належать до сфери управління Державного комітету по водному господарству, на замовлення юридичних і фізичних осіб	Постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.99 № 1379
Державними закладами охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти	Постанова Кабінету Міністрів України від 17.09.96 № 1138
Державними інспекціями захисту рослин	Постанова Кабінету Міністрів України від 18.02.09 № 106
Навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти державної та комунальної форм власності	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.10 № 796
Державними насінневими інспекціями Мінагрополітики	Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.02 № 647
Державними хлібними інспекціями Автономної Республіки Крим та областей і використання коштів, що надходять як плата за їх надання, а також перелік та вартість таких послуг	Постанова Кабінету Міністрів України від 23.07.09 № 834
Дитячими закладами оздоровлення та відпочинку, що утримуються за рахунок бюджетних коштів	Постанова Кабінету Міністрів України від 28.04.09 № 424
Закладами культури і мистецтв, заснованими на державній та комунальній формі власності	Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.11 № 1271
Науково-дослідними інститутами судових експертиз Міністерства юстиції	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.11 № 804
Органами та установами виконання покарань, слідчими ізоляторами (їх виробничими майстернями і підсобними господарствами) та іншими установами Державної кримінально-виконавчої служби, що утримуються за рахунок бюджетних коштів	Постанова Кабінету Міністрів України від від 08.08.07 № 1 017
Підрозділами Державної пожежної охорони Міністерства з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи	Постанова Кабінету Міністрів України від 15.05.00 № 798
Підрозділами Міністерства внутрішніх справ та Державної міграційної служби	Постанова Кабінету Міністрів України від 04.06.07 № 795

1	2
Установами державної системи страхового фонду документації у сфері створення, формування, ведення і використання страхового фонду документації	Постанова Кабінету Міністрів України від 2 жовтня 2003 р. № 1553
Установами і організаціями телебачення і радіомовлення, заснованими на державній формі власності	Постанова Кабінету Міністрів України від 4 червня 1999 р. № 969
Установами та закладами державної санітарно-епідеміологічної служби	Постанова Кабінету Міністрів України від 27.08.03 № 1351
Пасажирам на вокзалах і в поїздах	Наказ державного територіально-галузевого об'єднання "Південно-західна залізниця" від 13.05.05 № 150-Н
Вантажовласникам та експедиторам сервісними центрами з перевезень вантажів	Наказ державного територіально-галузевого об'єднання "Південно-західна залізниця" від 21.03.01 № 116-Н
Проставляння апостилю на офіційних документах, що видаються органами юстиції і судами, а також на документах, що оформляються нотаріусами України і призначені для використання на території інших держав	Наказ Міністерства юстиції України від 18.12.03 № 161/5
Органи реєстрації актів громадянського стану	Закон України "Про органи реєстрації актів громадянського стану" від 24.12.93 № 3807-ХІІ
Відділи реєстрації актів цивільного стану	Постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.10 № 1168

Власні надходження бюджетних установ використовуються відповідно до закону про державний бюджет чи рішення про місцевий бюджет за такими напрямками:

— плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями — на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням зазначених у підгрупі послуг, а також за погодженням з Мінфіном витрат капітального характеру, пов'язаних з наданням послуг із створення умов для початку реалізації інфраструктурних проектів;

— надходження бюджетних установ від господарської та/або виробничої діяльності — на організацію зазначених у підгрупі видів діяльності, а також на господарські видатки бюджетних установ;

— плата за оренду майна бюджетних установ — на утримання, обладнання, ремонт майна бюджетних установ;

— надходження бюджетних установ від реалізації майна — на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, на покриття витрат, пов'язаних з організацією збиран-

ня і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти, на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням відходів і брухту, а також на господарські потреби бюджетних установ.

— кошти, які отримують бюджетні установи для виконання окремих конкретних доручень від підприємств, організацій чи фізичних осіб, від інших бюджетних установ — за спеціально визначеними напрямками у разі надходження таких коштів.

Для зберігання спеціальних коштів бюджетній установі відкриваються спеціальні реєстраційні рахунки в органі Держказначейства України або поточні рахунки в банку в разі, якщо це передбачено законодавством. Спеціальні кошти, що надійшли готівкою до каси установи, не дозволяється використовувати без попереднього зарахування на спеціальні реєстраційні рахунки. Витрачання спеціальних коштів передуює контроль органів Держказначейства на підставі платіжних документів, до яких додаються виправдні документи, у межах наявності коштів за певним кодом економічної класифікації видатків.

Доходи спеціального фонду установи обліковуються на таких субрахунках:

- 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”;
- 7211 “Дохід від реалізації активів”;
- 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”;
- 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”;
- 7511 “Доходи за необмінними операціями”.

Згідно з листом Держказначейства України “Про спрямування коштів спеціального фонду державного бюджету на бюджетні видатки і їх відшкодування” від 02.08.00 № 07-06/803-5690 розпорядникам бюджетних коштів надано право використовувати тимчасово вільні кошти спеціального фонду на видатки, що повинні фінансуватися за рахунок загального фонду бюджету, з подальшим їх відшкодуванням, якщо інше не передбачене нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. Рішення про спрямування коштів спеціального фонду державного бюджету на бюджетні видатки і їх відшкодування приймається розпорядником бюджетних коштів самостійно і оформляється наказом по установі. Про це розпорядник коштів зобов’язаний письмово повідомити відповідний орган Державної казначейської служби України, на території якого він знаходиться.

Органи Державної казначейської служби України відновлюють тимчасово вільні кошти спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів, що направлені на фінансування видатків загального фонду державного бюджету при поданні таких документів:

— заявки розпорядника бюджетних коштів у довільній формі з вказівкою суми коштів спеціального фонду, направлених на погашення заборго-

ваності із заробітної плати, грошового забезпечення, пенсій, стипендій та інших соціальних виплат, дати проведення таких операцій і суми коштів, які належить повернути;

— подання головного розпорядника бюджетних коштів, що являється дозволом на проведення даного відшкодування;

— балансу або витягу із книги “Журнал-головна” про наявність даної суми заборгованості на обліку.

Суми спрямованих коштів та коштів, що належать відшкодуванню органами Державної казначейської служби України, звіряються з планом асигнувань із загального фонду бюджету, кошторисом доходів і видатків установи та залишком виділених асигнувань.

Приклад 2.1. У бюджетній установі, яка фінансується із загального фонду державного бюджету, нарахована заробітна плата у розмірі 10,0 тис. грн. Внаслідок дефіциту загального фонду заробітна плата та нарахування на неї сплачені за рахунок спеціального фонду бюджету сформованого за рахунок доходів за коштами, отриманими як плата за послуги.

Порядок відображення в обліку операцій із покриття дефіциту бюджетних асигнувань за рахунок коштів спеціального фонду та їх подальшого відшкодування за прикладом 2.1 подано у табл. 2.6.

Таблиця 2.6. Господарські операції з покриття дефіциту загального фонду бюджету на виплату заробітної плати

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
Нарахована оплата праці за рахунок коштів загального фонду державного бюджету	8011	6511	10000,00
Нарахування на оплату праці єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (22 %)	8012	6313	2200,00
Відрахування з оплати праці податку на доходи фізичних осіб (у 2016 році 18 %)	6511	6311	1800,00
Відображено дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом за загальним фондом	2110	7011	12200,00
Отримано в касу готівку на виплату зарплати за рахунок коштів спеціального фонду	2211	23132	8200,00
Виплачена з каси зарплата працівникам	6511	2211	8200,00
Перераховано з рахунку спеціального фонду єдиний внесок	6313	23131	2200,00
Перераховано з рахунку спеціального фонду до бюджету податок з доходів фізичних осіб	6311	23132	1800,00
Надійшли кошти на реєстраційний рахунок за заборгованістю за загальним фондом	23131	2110	12200,00
Перераховано кошти з рахунку загального фонду на рахунок спеціального фонду	23132	23131	12200,00

У таблиці 2.6 введено субрахунки в робочий план рахунків: 23131 “Реєстраційний рахунок загального фонду державного бюджету”; 23132 “Реєстраційний рахунок коштів спеціального фонду, як плата за послуги”.

Покриття дефіциту загального фонду бюджету можливе за рахунок доходів: за коштами, отриманими як плата за послуги; доходів від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт; інших доходів.

Операції з руху коштів спеціального фонду на поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках відображають у “Меморіальному ордері № 3 — Накопичувальній відомості руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства України (установах банків)” типової форми № 382 (бюджет), які відкривають окремо для кожного виду коштів спеціального фонду.

2.3.2. Облік доходів за коштами, отриманими як плата за послуги

Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги належать до обмінних операцій спеціального фонду суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі. Це доходи, які отримують бюджетні установи згідно з їх функціональними повноваженнями. Для обліку цих доходів призначено субрахунок 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”.

Розглянемо на прикладах відображення доходів, які надходять як плата за послуги.

Приклад 2.2. Студент 1 до початку 3-го семестру вніс на спеціальний реєстраційний рахунок 5,0 тис. грн плати за навчання за весь семестр. Студент 2 навчається за рахунок благодійника, який до початку семестру перерахував навчальному закладу за його навчання 5,0 тис. грн, та на виплату стипендії за 5 місяців — 3,0 тис. грн. Студент 3 попросив відстрочити платіж до 1 жовтня, прохання якого задоволено. Початок 3-го семестру 1 вересня, а закінчення — 31 січня наступного року.

Бухгалтерські проводки до прикладу 2.2 наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7. Приклади проводок із відображення доходів за коштами, отриманими як плата за послуги

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Надійшли на спеціальний реєстраційний рахунок кошти, отримані як плата за послуги за студентів 1 та 2	23132	6911	10 000,00
Надійшли кошти для сплати стипендії студенту 2	23134	6512	3000,00
Нарахована плата за послуги студенту 3	2117	6911	5000,00
Надійшли 01.10 кошти від студента 3 в касу	2211	2117	5000,00
Готівка, що надійшла внесена на спеціальний реєстраційний рахунок	23132	2211	5000,00

1	2	3	4
Відображено у поточному році дохід за коштами, отриманими як плата за послуги	6911	7111 ¹	12000,00
Виплачено у поточному році студенту 3 стипендію шляхом перерахування коштів на його картковий рахунок	6512	23134	2400,00

23132 “Реєстраційний рахунок коштів спеціального фонду, як плата за послуги”.

23134 “Спеціальний реєстраційний рахунок коштів стипендіального фонду за рахунок замовників”

Дохід, пов’язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт);
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб’єкт державного сектору у зв’язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Прийнятий бюджетною установою порядок оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) зазначається в її документі про облікову політику.

¹ Дохід, пов’язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

2.3.3. Облік доходів від реалізації продукції

Кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та/або виробничої діяльності належать до доходів спеціального фонду від обмінних операцій і мають код бюджетної класифікації 25010200.

Згідно з НП(с)БОДС 124 дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови:

- суб'єкт державного сектору передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом;
- суб'єкт державного сектору не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом;
- суму доходу можна достовірно визначити;
- існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності;
- витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити.

Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних із контролем над активом.

Доходи від реалізації продукції і виконаних робіт враховують на субрахунку 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”. Субрахунок може деталізуватись за готовою продукцією, виконаними роботами та наданими послугами.

У разі, коли бюджетна організація в частині госпрозрахункової діяльності є платником податку на додану вартість, то в обліку окремо на субрахунку 6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами” виділяються сплачені та отримані в результаті реалізації суми ПДВ, які відносяться на розрахунки з бюджетом.

Розглянемо порядок відображення доходів від реалізації продукції на конкретних прикладах.

Приклад 2.3. Бюджетна установа має виробничу майстерню і реалізувала готові вироби на суму 1800 грн. Собівартість реалізованих виробів — 1400 грн. Зробити бухгалтерські проводки для випадків: а) установа є платником ПДВ; б) установа не є платником ПДВ.

Бухгалтерські проводки до прикладу 2.3 наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8. Бухгалтерські проводки до прикладу 2.3

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
а) Установа — платник ПДВ			
Оприбутковано готові вироби	1811	1613	1400,00
Відображено дохід від реалізації виробів та дебіторська заборгованість покупця	2111	7111	1800,00

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ (якщо установа є платником ПДВ)	7111	6311	300,00
Дохід від реалізації виробів списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7111	5511	1500,00
Списано собівартість проданих виробів	8211	1811	1400,00
Собівартість проданих виробів списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	1400,00
Надійшли кошти за вироби на реєстраційний рахунок	2313	2111	1800,00
а) Установа — неплатник ПДВ			
Оприбутковано готові вироби	1811	1613	1400,00
Відображено дохід від реалізації виробів та дебіторська заборгованість покупця	2111	7111	1800,00
Дохід від реалізації виробів списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7111	5511	1800,00
Списано собівартість проданих виробів	8211	1811	1400,00
Собівартість проданих виробів списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	1400,00
Надійшли кошти за вироби на реєстраційний рахунок	2313	2111	1800,00

Слід зазначити, що в ряді випадків вартість продукції, робіт, послуг бюджетних установ підлягає державному регулюванню.

Приклад 2.4. Інститут сільськогосподарської мікробіології НААНУ уклав договір на виконання науково-дослідних робіт з Чернігівською асоціацією картоплярів на суму 300 тис. грн. Співвиконавець договору — Чернігівська обласна станція з картоплярства, яка виконує 20 % робіт. Робота оплачується авансом.

Бухгалтерські проводки до прикладу 2.4 наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9. Бухгалтерські проводки до прикладу 2.4

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
I етап			
Після укладення договору отримані кошти на спеціальний казначейський рахунок як аванс за перший етап	2313	6214	300 000
Перераховано аванс співвиконавцю за першим етапом	2113	2313	60 000
Відображаються витрати за виконаним етапом:			
— власні (сума умовна)	1611	8111— 8115 ¹	220 000

¹ Для обліку витрат на послуги стороннім організаціям в робочий план рахунків введено субрахунок 8115.

Продовження табл. 2.8

	2	3	4
— співвиконавця	1611	8115	60 000
	8115	2113	60 000
Після підписання акта виконаних робіт відображається дохід	6214	7111	300 000
Дохід від реалізації науково-дослідної роботи списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7111	5511	300 000
Списано собівартість реалізованих науково-дослідних робіт	8211	1611	280 000
Собівартість реалізованих науково-дослідних робіт списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	280 000

1611 “Науково-дослідні роботи”;
 1613 “Інше виробництво”;
 1811 “Готова продукція”;
 2111 “Поточна дебіторська заборгованість за роз рахунками за товари, роботи, послуги”;
 2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”;
 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”;
 6214 “Розрахунки за одержаними авансами”;
 6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”;
 8211 “Собівартість проданих активів”.

2.3.4. Облік доходів від надання в оренду майна бюджетних установ

Одним з джерел надходження спеціальних коштів бюджетних установ є здавання приміщень у оренду. Орендою є засноване на договорі строкове платне користування майном, необхідним орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності. При здачі приміщень в оренду слід ураховувати вимоги Закону України “Про оренду державного та комунального майна” від 10.04.92 № 2269-ХІІ. Орендодавцем державного майна виступає Фонд державного майна, а щодо комунального — уповноважені органами місцевого самоврядування на те органи. Рішення про передачу нерухомого майна в оренду площею до 200 м² може прийняти бюджетна установа самостійно.

Укладенню договору оренди має передувати оцінка об’єкта оренди, яка проводиться із застосуванням бази, що відповідає ринковій або спеціальній вартості. При цьому ринкова і спеціальна вартість визначаються відповідно до вимог Національного стандарту № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.03 № 1440.

Методику розрахунку орендної плати за державне майно та пропорції її розподілу затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 04.10.95 № 786. Розрахована згідно з вказаною методикою або визначена на конкурсних

засадах плата підлягає щомісячній індексації відповідно до рівня інфляції. Плата за комунальні послуги враховується окремо.

Типовий договір оренди цілісного майнового комплексу державного підприємства (структурного підрозділу підприємства), Типовий договір оренди індивідуально визначеного майна (нерухомого або іншого), що належить до державної власності, та Примірний договір про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого нерухомого майна та надання комунальних послуг орендарю затверджені наказом Фонду держмайна України від 23.08.00 № 1774.

Кошти, що отримуються бюджетними установами від надання в оренду майна бюджетних установ належать до доходів спеціального фонду і мають код бюджетної класифікації 25010300.

Кошти спеціального фонду бюджетних установ не підлягають обкладенню податком на прибуток. Водночас, операції з оренди майна є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, якщо бюджетна установа зареєстрована платником ПДВ.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців визначає НП(с)БОДС 126 “Оренда”. Це НП(с)БОДС не поширюється на оцінку активів, яка визначається в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема об'єктів інвестиційної нерухомості, біологічних активів, а також договорів оренди, пов'язаних із розвідкою та використанням природних та подібних невідтворюваних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок), використанням авторського і суміжних з ним прав.

Оренда може бути фінансовою або операційною. **Фінансова оренда** — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

— орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

— орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;

— строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

— теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;

— орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

— орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

— оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;

— доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

Операційна оренда — оренда інша, ніж фінансова

Наданий у фінансову оренду актив суб'єкт державного сектору, якому законодавством надане відповідне право (орендодавець), відображає в бухгалтерському обліку як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості, за вирахуванням доходу від фінансової діяльності, що підлягає отриманню з визнанням доходу від реалізації необоротних активів, з одночасним виключенням з балансу орендодавця залишкової вартості об'єкта фінансової оренди з відображенням у складі витрат (собівартості реалізованих необоротних активів), якщо це передбачено законодавством та умовами договору фінансової оренди.

Відображення доходу орендодавця за фінансовою орендою розглянемо на прикладі 2.5.

Приклад 2.5. Суб'єкт державного сектору (орендодавець) уклав угоду про фінансову оренду устаткування з підприємством-орендарем (чи іншим суб'єктом державного сектору — орендарем) на таких умовах: строк оренди — 3 роки, починаючи з 2 січня 01 року; орендна ставка відсотка становить 24 % річних; мінімальні орендні платежі — 300 000 грн (50 000 · 6) сплачуються один раз на півроку (2 січня і 1 липня); первісна вартість об'єкта оренди 330 000 грн, знос — 140 000 грн.

Розраховується теперішня вартість мінімальних орендних платежів (*TBA*) орендаря за формулою

$$TBA = A \cdot \left[1 + \left(1 - \frac{I}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right], \text{ де } A \text{ — сума мінімального орендного платежу, що}$$

сплачується регулярно (ануїтет);

n — кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i — ставка відсотка для вказаного періоду.

$$TBA = A \cdot \left[1 + \left(1 - \frac{I}{(1+i)^{n-1}} \right) : i \right] = 50000 \cdot 4,60477 = 230238 \text{ грн.}$$

Загальна сума фінансових витрат¹ дорівнює:

$$50000 \cdot 6 - 230238 = 300000 - 230238 = 69762 \text{ грн.}$$

Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів за періодами платежу наведено в табл. 2.10.

Таблиця 2.10. Розрахунок фінансових витрат у складі орендних платежів

грн

¹ Для орендодавця — фінансовий дохід, а для орендаря — фінансові витрати.

Дата	Орендні платежі			Залишок зобов'язання з оренди на кінець періоду
	Мінімальна сума орендних платежів, що сплачується регулярно (ануїтет)	Фінансові витрати*	За устаткування**	
1	2	3	4	5
2 січня 01 р.	50 000	—	50 000	180 238
1 липня 01 р.	50 000	21629	28 371	151 867
2 січня 02 р.	50 000	18 224	31 776	120 091
1 липня 02 р.	50 000	14 411	35 589	84 502
2 січня 03 р.	50 000	10 140	39 860	44 642
1 липня 03 р.	50 000	5358***	44 642	0
Разом	300 000	69 762	230 238	X

* Визначається як добуток залишку зобов'язання з оренди на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період (24 % : 2 = 12 %).

** Визначається як різниця між сумою орендного платежу та сумою фінансових витрат.

*** Визначається з урахуванням залишку зобов'язання з оренди (50000 - 44642).

На основі проведених розрахунків, наведених в табл. 2.10, робляться бухгалтерські проводки, які наведені в табл. 2.11 та 2.12.

Таблиця 2.11. Бухгалтерські проводки при передачі майна в фінансову оренду в орендодавця (до прикладу 2.5)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Відображено передачу об'єкта у фінансову оренду за найменшою або справедливою, або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів	2011	7211	230238,00
Нараховане зобов'язання з ПДВ	7211	6311	38373,00
Дохід списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7211	5511	191 865,00
Списано знос об'єкта	1411	1014	140 000,00
Списано собівартість об'єкта	8211	1014	190 000,00
Собівартість переданого в фінансову оренду основного засобу списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	190 000,00
02.01.01 р. нараховується платіж за устаткування	2111	2011	50 000,00
02.01.01 р. надходження платежу за устаткування	2313	2111	50 000,00
30.06.01 р. нараховується платіж за устаткування	2111	2011	28 371,00

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4
30.06.01 р. нараховується сума відсотків за передані в фінансову оренду основні засоби	2117	7311	21629,00
01.07.01 р. надходження плати від орендаря за устаткування	2313	2111	28 371,00
01.07.01 р. надходження плати від орендаря за нарахованими відсотками	2313	2117	21629,00
31.12.01 р. нараховується платіж за устаткування	2111	2011	31 776,00
31.12.01 р. нараховується сума відсотків за передані в фінансову оренду основні засоби	2117	7311	18 224,00
02.01.02 р. надходження плати від орендаря за устаткування	2313	2111	31 776,00
02.01.02 р. надходження плати від орендаря за нарахованими відсотками	2313	2117	18 224,00
30.06.02 р. нараховується платіж за устаткування	2111	2011	35 589,00
30.06.02 р. нараховується сума відсотків за передані в фінансову оренду основні засоби	2117	7311	14 411,00
01.07.02 р. надходження плати від орендаря за устаткування	2313	2111	35 589,00
01.07.02 р. надходження плати від орендаря за нарахованими відсотками	2313	2117	14 411,00
31.12.02 р. нараховується платіж за устаткування	2111	2011	39 860,00
31.12.02 р. нараховується сума відсотків за передані в фінансову оренду основні засоби	2117	7311	10 140,00
02.01.03 р. надходження плати від орендаря за устаткування	2313	2111	39 860,00
02.01.03 р. надходження плати від орендаря за нарахованими відсотками	2313	2117	10 140,00
30.06.03 р. нараховується платіж за устаткування	2111	2011	44 642,00
30.06.03 р. нараховується сума відсотків за передані в фінансову оренду основні засоби	2117	7311	5358,00
01.07.03 р. надходження плати від орендаря за устаткування	2313	2111	44 642,00
01.07.03 р. надходження плати від орендаря за нарахованими відсотками	2313	2117	5358,00

1014 “Машини та обладнання”;

1411 “Знос основних засобів”;

2011 “Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди”;

2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”;

2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”;

5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”;

6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”;

7211 “Дохід від реалізації активів”;

7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”;

8211 “Собівартість проданих активів”.

Таблиця 2.12. Бухгалтерські проводки при отриманні майна в фінансову оренду в орендаря (до прикладу 2.5)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Відображено капітальні інвестиції в основні засоби та довгострокові зобов'язання з фінансової оренди	1311	6015	191 865,00
Відображено податковий кредит ¹	6311	6015	38373,00
Оприбутковано устаткування	1014	1311	191 865,00
Одночасно відображається заборгованість бюджету з цільового фінансування та збільшується внесений капітал	5411	5111	230 238,00
02.01.01 р. нараховується платіж за устаткування	6015	2111	50 000,00
02.01.01 р. сплата першого платежу за устаткування	2111	2313	50 000,00
30.06.01 р. нараховується платіж за устаткування	6015	2111	28 371,00
30.06.01 р. нараховується сума відсотків за передані в фінансову оренду основні засоби	8311	2111	21 629,00
01.07.01 р. сплата другого платежу за устаткування	2111	2313	28 371,00
01.07.01 р. сплата відсотків	2111	2313	21 629,00
І так далі			

¹6015 “Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди”

Для покриття заборгованості орендодавцю бюджетній установі виділяються відповідні бюджетні асигнування, які включають суми платежу за устаткування та відсотки. За прикладом бухгалтерських проводок, наведених в табл. 2.12 на дату 01.07.01 у бухгалтерському обліку будуть зроблені записи, наведені в табл. 2.13.

Таблиця 2.13. Проводки з асигнувань на покриття заборгованості за фінансовою орендою

Дата	Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
01.07.01	Надійшли асигнування для плати за устаткування та відсотки (28 371,00 + 21 629,00)	2311	7011	50000,00
01.07.01	Списується дебіторська заборгованість бюджету з цільового фінансування	7011	5411	28371,00
01.07.01	Дохід списується на фінансовий результат виконання кошторису (у сумі витрат на відсотки	7011	5511	21629,00

При наданні об'єктів необоротних активів в операційну оренду, вони не переходять у власність орендаря в кінці оренди, а повертаються йому, або термін операційної оренди може бути продовжено.

¹ У разі використання у неоподатковуваних ПДВ операціях сума податкового кредиту включається до собівартості придбаного за фінансовою орендою об'єкта (НП(с)БОДС 121 “Основні засоби”).

Отримана орендна плата враховується на рахунку 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”. Проводки, пов’язані з отриманням орендної плати, наведені в табл. 2.14.

Таблиця 2.14. Проводки з нарахування та отримання орендної плати за операційною орендою

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Проводки у орендодавця			
Нарахована орендна плата	2117	7411	240,00
Відображена сума ПДВ у складі орендної плати	7411	6311	40,00
Отримана орендна плата	2313	2117	240,00
Виділено з отриманих коштів суму, яка підлягає зарахуванню до загального фонду Держбюджету	7411	6312	100,00
Залишкова сума списується на фінансові результати виконання кошторису	7411	5511	100,00
Одночасно списуються витрати за операційною орендою в сумі нарахованої амортизації (сума умовна)	8211	8214	90,00
	5511	8211	90,00
Перераховано до загального бюджету нараховану суму	6312	2313	100,00
Проводки у орендаря			
Оприбутковані основні засоби на позабалансовому рахунку за оціночною вартістю	011		50 000,00
Нарахована сума плати за оренду без ПДВ	8013 (8015, 8115)	6211	200,00
Нарахований податковий кредит	6311	6211	40,00

Суми нарахованої плати за комунальні послуги зданих в операційну оренду приміщень повинні сплачуватись орендарем, а тому вони не є витратами суб’єкта державного сектору, який виступає у цьому разі як посередник між надавачами послуг та їх отримувачами. У зв’язку з цим, при надходженні рахунків від комунальних служб з них виділяються суми, які підлягають сплаті орендарем, і відображаються як інша поточна дебіторська заборгованість (табл. 2.15).

Таблиця 2.15. Проводки з нарахування та отримання плати за комунальні послуги

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Отримані рахунки за тепло, водо-, тепло-, електропостачання та виставлено рахунок орендарю в сумі без ПДВ	2117	6211	1000,00
Включено до рахунка орендаря суму ПДВ	6311	6211	200,00
	2117	6311	200,00
Надійшли кошти від орендаря	2313	2117	1200,00
Сплачено установою рахунки за комунальні послуги	6211	2313	1200,00

Орендарі можуть укласти також окремі договори з постачальниками комунальних послуг.

2.3.5. Облік благодійної допомоги

Благодійна допомога суб'єкту державного сектору є одним із видів власних надходжень і її сума включається до доходів спеціального фонду від необмінних операцій за кодом бюджетної класифікації 25020100.

Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю. У разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією.

Різновидом благодійництва є гуманітарна допомога, яка має спрямовуватися відповідно до обставин, об'єктивних потреб, згоди її отримувачів та за умови дотримання вимог ст. 3 Закону України “Про благодійну діяльність та благодійні організації” від 05.07.12 № 5073-VI. **Гуманітарна допомога** — це цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном, які потребують її у зв'язку з соціальною незахищеністю, матеріальною незабезпеченістю, важким фінансовим становищем, виникненням надзвичайного стану, зокрема внаслідок стихійного лиха, аварій, епідемій і епізоотій, екологічних, техногенних та інших катастроф, які створюють загрозу для життя і здоров'я населення, або тяжкою хворобою конкретних фізичних осіб.

Порядок отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 04.08.00 № 1222. Згідно з цим документом благодійні внески можуть надаватися благодійниками набувачам у грошовій формі для потреб їх фінансування за напрямками видатків, визначеними благодійником, а також як товари, роботи, послуги. Якщо благодійником конкретні цілі використання коштів не визначено, шляхи спрямування благодійного внеску визначаються керівником установи, закладу — набувачів відповідно до першочергових потреб, пов'язаних винятково з основною діяльністю установи, закладу.

Благодійні (добровільні) внески і пожертви від юридичних та фізичних осіб можуть спрямовуватися на виплату заробітної плати працівникам установ і закладів освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання.

Благодійні внески не можуть замінити плату за надання установами і закладами платних послуг за переліками, визначеними в установленому порядку.

Облік товарів, робіт і послуг, отриманих як благодійна допомога, ведеться згідно з Порядком розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 17.08.98 № 1295. Відповідно до цього Порядку юридичні особи — набувачі благодійної допомоги самостійно встановлюють порядок аналітичного обліку операцій, пов'язаних з благодійною допомогою, запроваджують відповідні рахунки.

Відомості про отриману благодійну допомогу її набувачі відображають у пояснювальній записці до квартального та річного звітів і у відповідних формах фінансової звітності.

Після надходження благодійного внеску набувач вносить зміни до спеціального фонду кошторису за напрямками видатків, що визначаються відповідно до Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.02 № 228.

Бухгалтерський облік благодійних внесків ведеться відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та порядку його застосування.

Приклади відображення в бухгалтерському обліку благодійної (спонсорської) допомоги наведені в табл. 2.16.

Таблиця 2.16. Приклади відображення в бухгалтерському обліку гуманітарної допомоги

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Отримано благодійну (спонсорську) допомогу в готівковій формі	2211	7511	1 000,00
Отримано благодійну (спонсорську) допомогу шляхом перерахування на реєстраційний рахунок у Держказначействі	2313	7511	2 000,00
Отримано благодійну (спонсорську) допомогу у вигляді легкового автомобіля			
Оприбутковано автомобіль за справедливою вартістю з відображенням доходу від отримання допомоги	1015	7511	130 000,00
Відображено витрати на транспортування та інші витрати, пов'язані з доведенням автомобіля до стану, придатного для використання за призначенням	1311	2313, 6211, 6511, 6313	10 000,00
Збільшено облікову вартість автомобіля на суму додаткових витрат	1015	1311	10 000,00

Продовження табл. 2.16

1	2	3	4
Одночасно на суму додаткових витрат збільшується внесений капітал та відображається цільове фінансування за рахунок бюджетних асигнувань	5411	5111	10 000,00
	7011	5411	10 000,00
Доходи за необмінною операцією списуються на результати виконання кошторису	7511	5511	130 000,00
Отримано благодійну (спонсорську) допомогу у вигляді сировини			
Відображено дохід від отримання допомоги	1517	7511	4 000,00
Доходи за необмінною операцією списуються на результати виконання кошторису	7511	5511	137 000,00

2.3.6. Облік надходжень, що отримуються бюджетними установами на виконання окремих доручень та інвестиційних проектів

Надходження, що отримуються бюджетними установами на виконання окремих доручень та інвестиційних проектів належать до інших джерел власних надходжень бюджетних установ за кодом бюджетної класифікації 25020200.

До таких коштів зокрема належать кошти одержані:

— для проведення розрахунків із молодими спеціалістами: на виплату студентам стипендій; на виплату матеріальної допомоги і доплати до державних стипендій за рахунок замовників; на придбання методичної літератури і навчальних посібників для студентів-заочників;

— на придбання замовлених у централізованому порядку бланків документів бухгалтерського обліку, звітності, статистики;

— на виконання окремих доручень відповідно до рішень Уряду;

— добровільні компенсації хворих та надання їм медичних послуг медичними, лікувальними та санітарно-профілактичними установами;

— за медичну допомогу громадянам, надану установами охорони здоров'я згідно з договорами про добровільне медичне страхування;

— страхові суми при настанні страхового випадку;

— гранти, інші кошти, одержані для виконання окремих доручень, а також благодійні внески і пожертви, одержані згідно з чинним законодавством.

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

Усі суми за дорученнями повинні зберігатися в органі Держказначейства України на окремому спеціальному реєстраційному рахунку. Суми за дорученнями, що надійшли готівкою в касу установи, в обов'язковому порядку

мають бути попередньо внесені на реєстраційний рахунок. Контролюють використання цих коштів за призначенням органи Держказначейства України.

Обліковують кошти за дорученнями на субрахунку 5411 “Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів”. Надходження, що отримуються бюджетними установами на виконання окремих доручень та інвестиційних проектів при здійсненні витрат включаються до інших доходів від обмінних операцій і обліковуються на субрахунку 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”.

Приклади бухгалтерських проводок з відображення надходження сум за дорученнями наведено в табл. 2.17.

Таблиця 2.17. Господарські операції з обліку сум за дорученнями

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Надійшли кошти для виплати іменних стипендій	2313	5411	10 000
Надійшли кошти медичному закладу на лікування	2313	5411	10 000
Надійшли кошти гранту	2313	5411	10 000
Надійшли кошти на виконання інвестиційних проектів	2313	5411	10 000
Після здійснення витрат відображається інший дохід за обмінними операціями	5411	7411	Сума
Списання доходу на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду (збільшення внесеного капіталу у разі використання на придбання чи створення необоротних активів)	7411	5511 (5111)	Сума

При організації обліку і використання коштів за дорученнями необхідно також враховувати вимоги Законів України “Про гуманітарну допомогу” від 22.10.99 № 1192-XIV, “Про благодійну діяльність та благодійні організації” від 05.07.12 № 5073-VI, Порядку розподілу товарів, одержаних як благодійна допомога, і контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 17.08.98 № 1295.

2.3.7. Облік фінансових доходів

Фінансові доходи суб’єкта державного сектору включають в себе:

- доходи від інвестицій в підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб’єкта державного сектору (акції, частки у капіталі);
- доходи від фінансових інвестицій в цінні папери крім акцій (зокрема облигації);
- доходи за відсотками нарахованими.

Такі доходи відображаються на субрахунку 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів” за датою нарахування з одночасним відображенням дебіторської заборгованості на субрахунку 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”. Погашення дебіторської заборгованості за фінансовими доходами відображають за дебетом субрахунку 2313 “Реєстраційні рахунки” та кредитом субрахунку 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”. Закриваються субрахунки фінансових доходів на субрахунок 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”

2.4. Облік видатків бюджетної установи

Бюджетний кодекс України розмежовує поняття видатки бюджету та витрати бюджету. **Видатки бюджету** — це кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. **Витрати бюджету** — видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу.

Під видатками бюджетних установ розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі їх діяльності в межах сум, установлених кошторисом — головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів. Характерною особливістю обліку видатків бюджетних установ є їх поділ на касові та фактичні.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державної казначейської служби для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. Касові видатки включають як кошти, отримані готівкою в касу установи, так і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків. Отже, касові видатки — це не касові операції, а касове виконання бюджету (видача грошей із бюджетних рахунків). Прикладом касових видатків може бути отримання готівки в касу на видачу зарплати, перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання, у фонди соціального страхування тощо.

Облік касових видатків ведеться за кодами економічної класифікації, а тому в первинних документах на списання грошей із рахунків бюджетних установ обов’язково вказується їх цільове призначення (код видатків).

Фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні витрати установи, що підтверджені відповідними первинними документами. Прикладом фактичних видатків можуть бути операції з нарахування заробітної плати працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо. За своєю суттю фактичні видатки є витратами бюджетної установи, під якими розуміють зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його

вилучення або розподілення власником) і які обліковують відповідно до НП(с)БОДС 135 “Витрати”.

Такий розподіл видатків в обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів. Облік касових видатків забезпечує інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних видатків теж ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 12.03.12 № 333.

Касові та фактичні видатки на практиці можуть не збігатися у часі внаслідок їх різного змісту. Так, для касових видатків застосовується касовий метод, а для фактичних — метод нарахувань. Наприклад, при попередньому перерахуванні грошей за продукти харчування (касові видатки за кодом 2230) касові видатки випереджають у часі фактичні, а фактичні видатки за кодом 2110 “Оплата праці працівників бюджетних установ” у часовому вимірі випереджають касові. Уразі збігу у часі касових і фактичних видатків, їх називають **прямими видатками**.

Облік касових видатків ведеться на синтетичних рахунках 22 “Готівкові кошти та їх еквіваленти” та 23 “Грошові кошти на рахунках” у розрізі відповідних субрахунків. Отримані у вигляді фінансування і плати за надані послуги суми грошових коштів відображаються за дебетом цих рахунків, а використані — за кредитом.

При меморіально-ордерній формі обліку в бюджетних установах операції з руху грошових коштів відображаються в “Накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального (спеціального) фонду в органах Держказначейства України (установах банків)” (меморіальні ордери 2 та 3).

Схема обліку касових видатків наведена на рис. 2.3.

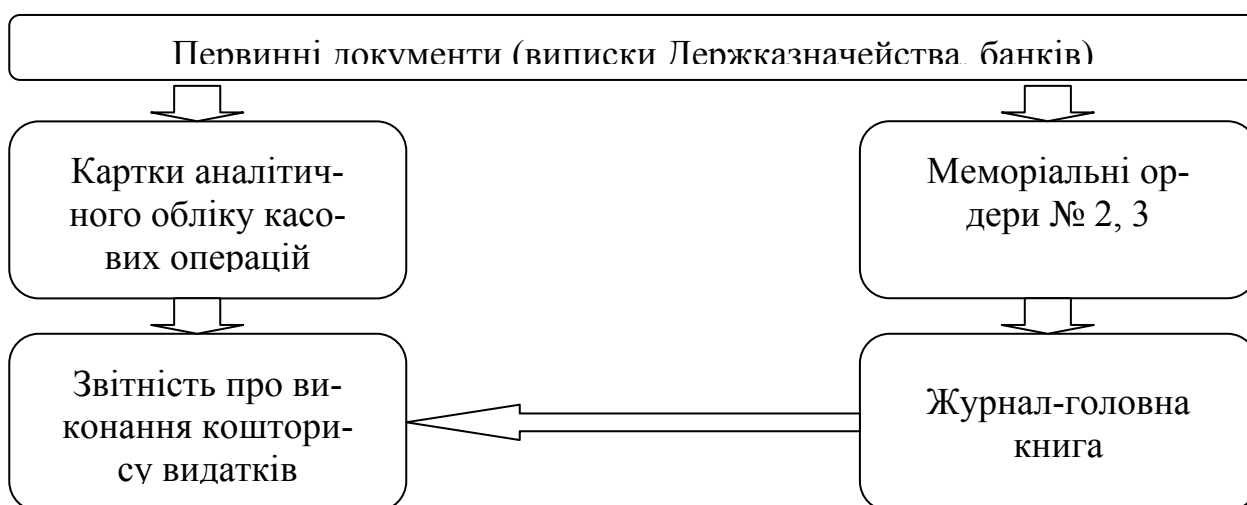


Рис. 2.3. Схема обліку касових видатків бюджетних установ

Аналітичний облік касових видатків у бюджетних установах і централізованих бухгалтеріях ведеться в картках аналітичного обліку касових видатків. Картка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в зазначеному розрізі та загальна картка за всіма обслуговуваними установами.

Картка відкривається щомісячно та заповнюється щоденно бухгалтером на підставі виписки органу Державної казначейської служби (установи банку). Суми відшкодованих касових видатків записуються на зворотному боці картки.

Картка аналітичного обліку касових видатків підписується виконавцем та особою, що перевірила картку. Приклад заповнення цієї картки наведений у додатку 1 до теми 2).

Облік фактичних видатків ведеться на субрахунках рахунків 80 “Витрати на виконання бюджетних програм” та 81 “Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”. За дебетом субрахунків відображають суми фактичних видатків, здійснених протягом звітного періоду, за кредитом — списання сум фактичних видатків на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду.

Облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у меморіальних ордерах: № 5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” форми № 405 (бюджет); № 6 “Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” форми № 409 (бюджет); № 7 “Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів” форми № 410 (бюджет); № 8 “Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами” форми № 386 (бюджет); № 12 “Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування” форми № 411 (бюджет); № 13 “Накопичувальна відомість витрачання матеріалів” форми № 396 (бюджет).

Схема обліку фактичних видатків наведена на рис. 2.4.

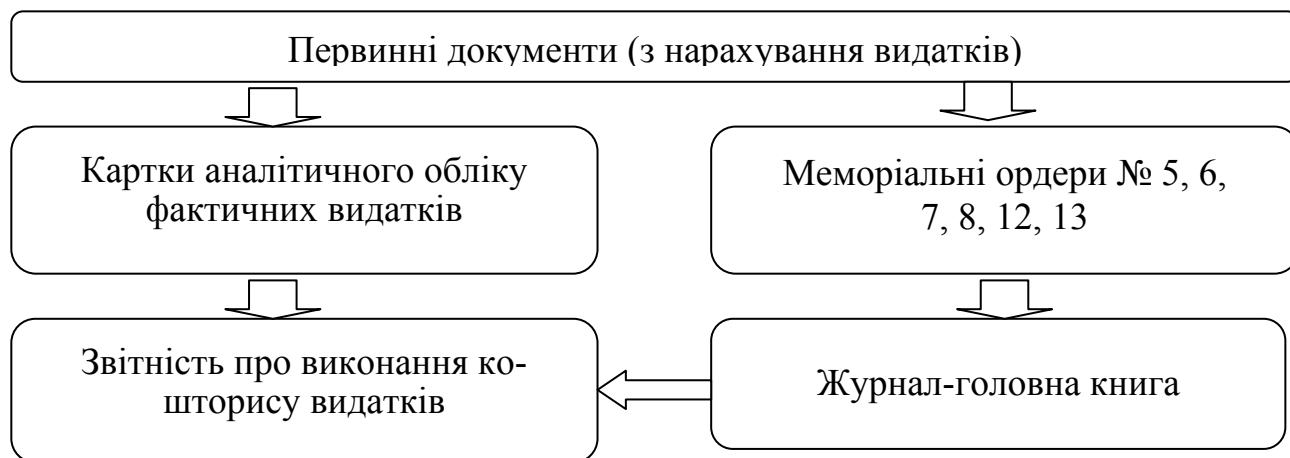


Рис. 2.4. Схема обліку фактичних видатків бюджетних установ

Аналітичний облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться в картках аналітичного обліку фактичних видатків. Картка ведеться щомісячно в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними установами. Записи про суми фактичних видатків установи здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. Суми відшкодованих фактичних видатків записуються на зворотному боці картки.

Картка аналітичного обліку фактичних видатків підписується виконавцем та особою, що перевірила картку. Приклад заповнення цієї картки наведений у додатку 2 до теми.

Для відображення придбання необоротних активів (у тому числі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво, реконструкцію, реставрацію та капітальний ремонт будівель, споруд і об'єктів та супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, видатків з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель, які належать до капітального будівництва та капітального ремонту використовується Картка аналітичного обліку капітальних видатків. Картка ведеться щомісячно в розрізі кодів економічної класифікації видатків 3000 “Капітальні видатки” та 3100 “Придбання основного капіталу” за загальним та спеціальним фондами. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними установами.

Окремі види касових і фактичних видатків у розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним фондом державного бюджету, а також кореспонденція рахунків з обліку видатків наведені в табл. 2.18.

Таблиця 2.18. Відображення в обліку касових та фактичних видатків бюджетних установ на виконання бюджетних програм

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума	Код економічної класифікації видатків	
				касові	фактичні
1	2	3	4	5	6
1. Нарахована заробітна плата працівникам установи за рахунок коштів загального фонду	8011	6511	2500,00	—	2110
2. Нарахування на заробітну плату єдиного внеску до Пенсійного фонду (22 %)	8012	6313	550,00	—	2120

1	2	3	4	5	6
3. Відрахування із заробітної плати:					
— податку з доходів фізичних осіб	6511	6311	450,00	—	—
— військовий збір	6511	6312	37,50		
— профспілкових внесків	6511	6516	25,00	—	—
— за виконавчими документами	6511	6518	50,00	—	—
4. Отримано з реєстраційного рахунка в касу:					
— на виплату зарплати	2211	2313	1937,50	2110	—
— на службове відрядження	2211	2313	300,00	2250	—
5. Виплачено заробітну плату	6511	2211	1937,50	—	—
5. Списано за авансовим звітом витрати за відрядженнями	8015	2116	260,00	—	2250
6. Внесено готівкою з каси на реєстраційний рахунок суму невикористаного авансу на службове відрядження	2313	2211	40,00	2250 (поновлено)	—
7. Перераховано з реєстраційного рахунка					
— податок з фізичних осіб	6311	2313	450,00	2110	—
— єдиний внесок	6313	2313	550,00	2120	—
— військовий збір	6312	2313	37,50	2110	—
— профспілкові внески	6516	2313	25,00	2110	—
— за виконавчими листами	6518	2313	50,00	2110	—
8. Перераховано планові платежі постачальникам за продукти харчування	2113	2313	1000,00	2230	—
9. Нарахування будівельній організації за поточний ремонт приміщення	8111	6415	3000,00	—	2240
10. Перераховано магазину за обладнання	2113	2313	4800,00	2210	—
11. Отримано від магазину обладнання:					
— вартість без ПДВ	1311	2113	4000,00	—	2210
— на суму ПДВ	1311	2113	800,00	—	2210
12. Оприбутковано обладнання	1014	1311	4800,00	—	—
13. Списано використані:					
— продукти харчування	8013	1511	8000,00	—	2230
— канцелярське приладдя	8013	1518	100,00	—	2210
— господарські матеріали	8013	1517	600,00	—	2210
14. Нарахована плата за комунальні послуги:					
— теплопостачання	8013	6415	1000,00	—	2271
— енергопостачання	8013	6415	1700,00	—	2273
— водопостачання	8013	6415	500,00	—	2272
15. Перерахована заборгованість за комунальні послуги:					
— теплопостачання	6415	2313	1000,00	2271	—
— водопостачання	6415	2313	500,00	2272	—
— енергопостачання	6415	2313	1700,00	2273	—

Логіка бухгалтерських проведення з відображення видатків за загальним та спеціальним фондами однакова. Різниця лише в застосовуваних субрахунках фактичних та касових видатків.

Однією з суттєвих статей витрат бюджетних установ є витрати на телефонний зв'язок. З бюджетної установи можна дзвонити як на стаціонарні, так і на мобільні телефони. Особливістю обліку таких витрат є те, що в установі, організації мають бути затверджені правила користування телефонним зв'язком, а також мають бути визначені телефонні номери установ, дзвінки на які можна вважати пов'язаними з основною діяльністю установи, а також перелік мобільних телефонів, на які дозволяється дзвонити зі стаціонарних. При виході на міжміські телефонні лінії, необхідно ввести журнал обліку розмов.

При отриманні бухгалтерією рахунку на оплату послуг зв'язку з розшифруванням вартості міжміських розмов та дзвінків на мобільні телефони, бухгалтерія виділяє особисті розмови і встановлює коло осіб, які їх вели. Слід зазначити, що згідно зі ст. 127 КЗпП утримання із зарплати працівників з метою погашення їх заборгованості установі, де вони працюють, за телефонні розмови не допускається. Такі утримання можуть бути здійснені винятково за їх заявою або шляхом внесення заборгованості до каси установи, організації.

Приклад 2.5. Бюджетна установа сплатила аванс підприємству зв'язку в сумі 2500 грн. У кінці місяця надійшов рахунок за послуги зв'язку в сумі 2450 грн, з яких сума особистих міжміських розмов склала 150 грн. Працівники написали заяви на утримання із зарплати на суму 100 грн та 50 грн внесено готівкою до каси. Бухгалтерські проводки до прикладу наведено в табл. 2.18.

Таблиця 2.18. Основні проводки за витратами на послуги зв'язку

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Перераховано аванс оператору зв'язку	2113	2313, 2311	2500,00
Віднесено суму за рахунком підприємства зв'язку на витрати установи	8013, 8115	2113	2450,00
Оприбутковані кошти, внесені працівниками за особисті розмови	2211	8015	50,00
Відраховано суми за особисті розмови із заробітної плати	6511	8015	100,00
Здано отримані в касу кошти за особисті розмови на реєстраційний рахунок для відновлення касових витрат	2313, 2311	2211	50,00

2.5. Закриття рахунків доходів і видатків

Установи та організації, що утримуються за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, керуючись Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, виводять фінансовий результат виконання кошторису за кожен звітний період та за бюджетний рік з метою відображення його у формі № 1 "Баланс".

Фінансовий результат виконання кошторису визначається шляхом списання заключними оборотами доходів та видатків установ на субрахунок 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” окремо за коштами загального та спеціального фонду кошторису, а також за видами діяльності.

У кінці року, після виведення сальдо за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”, воно списується на субрахунок 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”.

2.7. Питання для самоконтролю

1. Як ведеться аналітичний облік фактичних та касових видатків?
2. Дайте визначення поняттю “розпорядник коштів”.
3. Наведіть склад власних надходжень бюджетних установ.
4. Дайте характеристику касових і фактичних видатків.
5. Розкрийте завдання та основні вимоги до організації обліку коштів спеціального фонду.
6. Наведіть приклади власних надходжень для лікарні, будинку школяра, музичної школи (властивий лише даній бюджетній установі).
7. Наведіть приклади касових і фактичних видатків.
8. Наведіть рахунки, які використовуються для обліку інших власних надходжень бюджетних установ.
9. Перелічіть джерела доходів бюджетних установ.
10. Назвіть первинні документи, які використовуються для обліку доходів та видатків бюджетних установ.
11. Назвіть рахунки, які використовуються для обліку спеціальних коштів.
12. Перелічіть меморіальні ордери, в яких відображається рух коштів на спеціальних рахунках бюджетної установи.
13. Розкрийте склад інших власних надходжень бюджетних установ та порядок їх відображення в обліку.
14. Опишіть склад і класифікацію коштів спеціального фонду.
15. Розкрийте особливості фінансування бюджетних установ через органи Держказначейства.
16. Розкрийте порядок використання власних надходжень бюджетних установ.
17. Розкрийте суть поняття “фінансування бюджетних установ”.
18. Охарактеризуйте нормативну базу з обліку доходів бюджетної установи.
19. Охарактеризуйте нормативну базу з обліку видатків бюджетної установи.
20. Охарактеризуйте рахунки, що використовуються для обліку фактичних видатків.

2.8. Теми рефератів

1. Сутність та призначення бюджетної класифікації. Класифікація доходів бюджету.

2. Економічна та функціональна класифікація видатків бюджетних установ, сфера застосування та значення.
3. Класифікація доходів бюджету. Класифікація боргу.
4. Облік науково-дослідних робіт за господарськими договорами та розрахунків із замовниками.
5. Історичні умови започаткування казначейства та передумови створення казначейської системи виконання бюджетів в Україні.
6. Етапи створення і розвитку Держказначейства України.
6. Касові та фактичні видатки як найважливіші об'єкти обліку в бюджетних установах.
7. Класифікація доходів, їх визнання та оцінка відповідно до вимог НП(с)БОДС.
8. Визнання та оцінка витрат відповідно до вимог НП(с)БОДС.

2.9. Задачі для розв'язання

Задача 2.1. Міській лікарні надійшли асигнування з місцевого бюджету в сумі 125,0 тис. грн. За ці кошти було придбано медичне обладнання в ТОВ “Медтехніка” вартістю 120,0 тис. грн (сума з ПДВ). Лікарня не є платником ПДВ.

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи, якими вони супроводжуються і меморіальні ордери, в яких робляться відповідні записи.

Задача 2.2. Нарахована та виплачена заробітна плата вчителю середньої школи за рахунок коштів місцевого бюджету в сумі 2400 грн.

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи, якими вони супроводжуються і меморіальні ордери, в яких робляться відповідні записи.

Задача 2.3. Бухгалтерією інституту було нарахована плата за навчання студенту 2 курсу у сумі 7000 грн. Грошові кошти були внесені в касу підприємства, які потім були внесені на відповідний рахунок в органах Державної казначейської служби України.

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи, якими вони супроводжуються і меморіальні ордери, в яких робляться відповідні записи.

Задача 2.4. Працівникам лікарні нарахована й виплачена премія до Дня медичного працівника за рахунок коштів спеціального фонду у сумі 650, 750 і 2950 грн.

Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 2.5. Дитячою міською лікарнею отримано гуманітарну допомогу — медикаменти на суму 12,0 тис. грн.

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи, якими вони супроводжуються.

Задача 2.6. Технікумом отримано асигнування з місцевого бюджету для виплати стипендії в сумі 10,0 тис. грн. За рахунок отриманих асигнувань нарахована та виплачена стипендія учням у сумі 9,0 тис. грн.

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи та меморіальні ордери, в яких відображаються здійснені господарські операції.

Задача 2.7. Бюджетною установою реалізовані малоцінні та швидкозношувані предмети балансовою вартістю 780 грн, які не використовувались у її діяльності за 1200 грн. Установа не є платником ПДВ.

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи та меморіальні ордери, в яких відображаються здійснені господарські операції.

Задача 2.8. Бюджетною установою за вересень здійснені такі господарські операції:

1) отримані асигнування з місцевого бюджету загальною сумою 80 тис. грн, з них 10 тис. грн — на власні потреби, та 70 тис. грн — для перерахування установам нижчого рівня;

2) отримано в касу 2,5 тис. грн для виплати заробітної плати;

3) перераховано постачальникам за матеріальні цінності та надані послуги: у порядку планових платежів — 2 тис. грн, як попередня оплата — 1 тис. грн, 1,5 тис. грн після одержання матеріальних цінностей;

4) придбано талони на бензин на 1,5 тис. грн;

5) придбано талони на безкоштовне харчування працівників на суму 500 грн;

6) перераховано нижчестоящим установам II рівня 60,0 тис. грн, III рівня — 10 тис. грн;

7) придбано за готівку 100 поштових марок, з яких 60 шт. використано;

8) нарахована заробітна плата — 6,0 тис. грн;

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи та меморіальні ордери, в яких відображаються здійснені господарські операції, визначити суму касових та фактичних видатків.

Задача 2.9. Навчальною майстернею технікуму, який не є платником ПДВ, було отримано замовлення на виготовлення меблів на суму 4000 грн. Для забезпечення виконання замовлення придбано пиломатеріалів на суму 960 грн з ПДВ, меблевої фурнітури на 750 грн та інших матеріалів на 200 грн від неплатників ПДВ. Нарахована заробітна плата учням — 1000 грн. Стільці та столи були виготовлені та передані замовнику.

Зробити бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи та меморіальні ордери, в яких відображаються здійснені господарські операції, визначити суму касових та фактичних доходів і видатків.

Задача 2.10. Бюджетна установа за рахунок спеціального фонду придбала малоцінний швидкозношуваний предмет за 120 грн з ПДВ та передала його для використання у науковий відділ.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки, перелічити первинні документи та меморіальні ордери, в яких відображається здійснена господарська операція.

2.10. Тести

1. Суми коштів, перерахованих бюджетними організаціями з реєстраційних рахунків постачальникам, прийнято називати:

- а) касовими операціями;
- б) фактичними видатками;
- в) касовими видатками;
- г) господарськими операціями.

2. Аналітичний облік касових видатків у бухгалтерії бюджетної установи ведеться:

- а) в меморіальному ордері;
- б) в особових рахунках;
- в) в книзі (картках) аналітичного обліку видатків;
- г) в книзі “Журнал—Головна”.

3. Аналітичний облік касових видатків ведеться в розрізі:

- а) кодів функціональної класифікації видатків;
- б) кодів відомчої класифікації видатків;
- в) кодів економічної класифікації видатків;
- г) кодів субрахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

4. Вставити пропущене слово. На субрахунку 801 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» ведеться облік ... витрат , пов’язаних із виконанням суб’єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством.

- а) касових;
- б) планових;
- в) фактичних;
- г) грошових.

5. Класифікація за економічними ознаками — це класифікація:

- а) видатків за бюджетними програмами;
- б) за економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки;
- в) за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів;
- г) за функціями, з виконанням яких пов’язані видатки.

6. У розпорядника бюджетних коштів за кредитом субрахунку 7011 відображаються:

- а) суми виявлених надлишків матеріалів, а також грошей в касі;
- б) суми відкликаних бюджетних коштів;
- в) суми бюджетних коштів, які надійшли на видатки, передбачені в кошторисі;
- г) все перераховане.

7. Суми нарахованої плати за комунальні послуги відображаються бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 8113—К-т 6211;
- б) Д-т 2313—К-т 7411;
- в) Д-т 8115—К-т 2111.

8. До інших коштів спеціального фонду належать:

- а) благодійні внески, гранти, дарунки тощо;
- б) суми бюджетних коштів, які надійшли на видатки, передбачені у кошторисі;
- в) все перераховане.

9. Кошти, отримані із загального фонду бюджету на утримання установи та на централізовані заходи оприбутковуються на субрахунку:

- а) 2311;
- б) 2313;
- в) 2211;
- г) 2315;

10. Кошти, отримані бюджетною установою як дарунки, благодійні внески, оприбутковуються за субрахунком:

- а) 2311;
- б) 2313;
- в) 2211;
- г) 2314.

11. При оприбуткуванні благодійної допомоги, наданої у натуральному вигляді касові видатки:

- а) відображаються;
- б) не відображаються.

12. Зміст бухгалтерської проводки Д-т 1813—К-т 7511 такий:

- а) в касу отримана готівка з реєстраційного рахунка;
- б) готівка внесена на поточний рахунок;
- в) головним розпорядником коштів, що утримується з держбюджету, отримані асигнування;

г) безоплатно отримані господарські матеріали чи/та канцелярське приладдя.

13. Отримання грошей з реєстраційного рахунку в касу установи для видачі підзвітній особі для придбання канцтоварів є видатками:

- а) фактичними;
- б) касовими;
- в) не є видатками.

14. При надходженні благодійної допомоги відображається:

- а) збільшення внесеного капіталу;
- б) дохід;
- в) збільшення додаткового капіталу;
- г) всі відповіді вірні.

15. Фактичні видатки більшими ніж касові бути:

- а) можуть;
- б) не можуть;
- в) завжди більші;
- г) завжди менші.

16. Доходи спеціального фонду списуються:

- а) на фінансовий результат;
- б) на результат виконання кошторису за спеціальним фондом;
- в) на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду;
- г) вірна відповідь відсутня.

17. При отриманні благодійної допомоги у вигляді необоротних активів відображаються:

- а) касові доходи;
- б) касові видатки;
- в) касові доходи і касові видатки;
- г) вірна відповідь відсутня.

18. При отриманні благодійної допомоги у вигляді необоротних активів фактичні видатки:

- а) відображаються;
- б) не відображаються.

19. При отриманні рахунка від підприємства зв'язку за телефонні розмови за поточний місяць у обліку будуть відображені:

- а) касові видатки;
- б) фактичні видатки;
- в) не будуть відображені ні касові ні фактичні видатки.

20. Перелік власних надходжень бюджетних установ встановлюється:

- а) Законами України;
- б) постановами КМУ;
- в) Законами і постановами КМУ;
- г) самою установою.

21. Власні надходження бюджетних установ можуть використовуватись:

- а) на власний розсуд установи;
- б) згідно із затвердженим кошторисом;
- в) з дозволу вищестоящої організації.

22. Результат виконання кошторису бюджетні установи визначають:

- а) щомісяця;
- б) щокварталу;
- в) один раз на рік у кінці року.

23. Кредитовий залишок за субрахунком 7111 на початок року може відображати:

- а) прибуток від реалізації виробів, друкованої продукції і наданих послуг;
- б) збитки від реалізації виробів, друкованої продукції і наданих послуг;
- в) несписаний в кінці року дохід від реалізації продукції (робіт, послуг);
- г) дохід від реалізації виробів, друкованої продукції і наданих послуг.

24. Дебетовий залишок за субрахунком 7111 відображає:

- а) такого залишку не може бути;
- б) збитки від реалізації виробів, друкованої продукції і наданих послуг.
- в) заборгованість покупцеві.

25. Власні надходження бюджетних установ поділяють на таку кількість груп:

- а) 2;
- б) 3;
- в) 4.

26. Бюджетна класифікація доходів і видатків України включає в себе:

- а) 3 розділи;
- б) 4 розділи;
- в) 5 розділів.

Додаток 1 до теми 2. Картка аналітичного обліку касових видатків
за _____ 20__ р.

Дата виписки органу Держказначейст- ва (банку)	Видатки за кодами економічної класифікації										Разом
	2110	2120	2210	2240	2250	2271	2272	2273	3000	і т. ін.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11-24	25
Касові видатки на початок місяця	70000	24500	2450	24000	700	4000	2000	5000	15000	42000	189650
4.04.	19900	—	—	—	300	—	—	—	—	—	20200
7.04.	5100	8000	800	—	—	—	—	—	—	—	13900
8.04.	—	—	—	10000	—	—	—	—	—	—	10000
10.04.	—	—	—	—	—	—	—	—	4800	—	4800
14.04.	—	—	—	—	—	1000	500	1700	—	—	3200
Відшкодовано ви- датків: 6.01.	—	—	—	—	40	—	—	—	—	—	40
Усього видатків з урахуванням сум відшкодування:											
— за місяць	25000	8000	800	10000	260	1000	500	1700	4800	—	52060
— з початку року	95000	32500	3250	34000	960	5000	2500	6700	19800	42000	241710

Додаток 2 до теми 2. Картка аналітичного обліку фактичних видатків
за _____ 200__ р.

Дата	Номер меморіального ордера	Дебет субрахунку 801										
		сума за ордером усього	у тому числі за кодами економічної класифікації видатків									
			2110	2120	2210	2240	2250	2271	2272	2273	3000	і т. ін.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13-27
Фактичні видатки на початок місяця		194450	75000	24000	3750	2100	16000	—	700	4600	2400	45000
01.04	5	25000	25000	—	—	—	—	—	—	—	—	—
02.04	5	8800	—	8000	800	—	—	—	—	—	—	—
05.04	8	260	—	—	—	—	—	—	260	—	—	—
09.04	6	3000	—	—	—	—	—	3000	—	—	—	—
11.04	4	4800	—	—	—	—	—	—	—	—	—	4800
12.04	12	8000	—	—	—	—	8000	—	—	—	—	—
12.04	13	700	—	—	—	700	—	—	—	—	—	—
13.04	6	3200	—	—	—	—	—	—	—	1000	500	1700
Усього видатків з ви- рахуванням сум від- шкодування:												
— за місяць		53760	25000	8000	800	700	8000	3000	260	1000	500	6500
— з початку року		248210	100000	32000	4550	2800	24000	3000	960	5600	2900	51500

Тема 3.

ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ

3.1. Загальні засади обліку грошових коштів та фінансово-розрахункових операцій в бюджетних установах

У процесі своєї діяльності бюджетні установи стають учасниками фінансово-розрахункових операцій із іншими установами, підприємствами, організаціями, фізичними особами. Ця сфера діяльності є одним з найважливіших об'єктів контролю органів Державної аудиторської служби та Державної фіскальної служби України. Тому головними завданнями обліку фінансово-розрахункових операцій у бюджетних установах є дотримання чинного законодавства з обліку розрахункових операцій, забезпечення наявності належно оформлених первинних документів, контролю за своєчасністю проведення платежів та зарахування бюджетних коштів, встановленого порядку розрахунків, постійний контроль за доцільністю використання коштів, відповідність таких операцій затвердженому кошторису бюджетної установи.

Основним нормативно-правовим забезпеченням здійснення фінансово-розрахункових операцій у бюджетних установах є:

— Закон України “Про платіжні системи та переказ грошей в Україні” від 05.04.01 № 2346;

— Указ Президента України “Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки” від 12.06.95 № 436/95;

— Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 22.06.12 № 758;

— Порядок розміщення вищими і професійно-технічними навчальними закладами на вкладних (депозитних) рахунках в установах банків державного сектору економіки тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26.08.15 № 657;

— Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена Постановою НБУ від 12.11.03 № 492;

— Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.12.12 № 1407;

—Порядок казначейського обслуговування не бюджетних рахунків клієнтів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21.07.14 № 770;

— Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.03.12 № 309;

— Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні національній валюті, затверджена Постановою НБУ від 21.01.04 № 22;

— Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою НБУ від 15.12.04 № 637;

— Правила використання готівкової іноземної валюти на території України, затверджені Постановою Правління НБУ від 18.06.07 № 656;

—План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203;

— Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

—Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

— Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ, затверджений наказом ДКУ від 06.10.00 № 100.

Розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів відповідно до Законодавства здійснює Держказначейство України на основі Договору про здійснення розрахунково-касового обслуговування. На основі укладеного договору можуть бути відкриті бюджетні та не бюджетні рахунки.

Бюджетні рахунки — рахунки, які відкриваються в органах Казначейства для забезпечення казначейського обслуговування коштів державного та місцевих бюджетів.

Для розпорядників бюджетних коштів з бюджетних рахунків відкриваються реєстраційні рахунки (для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів), спеціальні реєстраційні рахунки (для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторисів), яких може бути по одному або більше тому, що вони відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету.

Можуть бути відкриті також депозитні рахунки для операцій з коштами, які з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

Не бюджетні рахунки — рахунки, які відкриваються органами Казначейства у випадках, передбачених законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, розпорядникам бюджетних коштів та одержувачам бюджетних коштів,

відокремленим структурним підрозділам розпорядників бюджетних коштів, підприємствам, установам, організаціям та фізичним особам — підприємцям за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів. До небюджетних рахунків відносяться: депозитні рахунки; рахунки для зарахування коштів єдиного соціального внеску, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування; рахунки державних цільових фондів; рахунки для операцій з коштами від приватизації майна; коштами фінансового резерву та інші рахунки клієнтів за операціями, що не належать до операцій з виконання бюджетів.

Бюджетні рахунки відкриваються щорічно на початок нового бюджетного періоду відповідно до закону України про Державний бюджет України та рішень про місцеві бюджети на відповідний рік. У разі неприйняття або несвоечасного прийняття закону України про Державний бюджет України на відповідний рік відкриваються рахунки попереднього бюджетного періоду. Спеціальні реєстраційні рахунки, на яких зберігаються залишки коштів для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення, відкриваються у наступному бюджетному періоді з перенесенням невитрачених у попередньому періоді залишків коштів.

Бюджетні рахунки, відкриті в поточному бюджетному періоді, закриваються не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду. За виняткових обставин Міністр фінансів України може визначити інший термін закриття рахунків, який повинен настати не пізніше як через п'ять робочих днів після закінчення бюджетного періоду. У разі змін у законодавстві бюджетні рахунки можуть закриватися (відкриватися) протягом поточного бюджетного періоду.

Розпорядники бюджетних коштів, які не мають відкритих рахунків в органі Держказначейства, для відкриття бюджетних рахунків подають до органу Державної казначейської служби України такі документи:

а) заяву про відкриття рахунків установленого зразка за підписом керівника та головного бухгалтера або інших посадових осіб, яким відповідно до затвердженої в установленому порядку картки із зразками підписів та відбитка печатки надано право першого та другого підписів;

б) картку із зразками підписів та відбитка печатки і перелік рахунків, якими можуть розпоряджатися зазначені у картці (тимчасовій картці) особи, у двох примірниках;

в) копію довідки про включення розпорядника бюджетних коштів до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів, яким в органах Казначейства справи з юридичного оформлення рахунків уже сформовані, для відкриття нового бюджетного рахунка подають лише заяву про відкриття рахунків.

При проведенні грошових розрахунків розпорядники бюджетних коштів керуються Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.03.12 № 309.

Залежно від відповідності зобов'язання бюджетним асигнуванням та повноваженням розпорядників чи отримувачів бюджетних коштів їх поділяють на:

— **бюджетне фінансове зобов'язання** — зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства. За своєю суттю воно є кредиторською заборгованістю та/або попередньою оплатою, яка передбачена законодавством;

— **зобов'язання** — будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів), враховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Казначейства; щодо завдань (проектів) Національної програми інформатизації — після їх погодження з Генеральним державним замовником Національної програми інформатизації — центральним органом виконавчої влади, визначеним Кабінетом Міністрів України.

За спеціальним фондом бюджету розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні фінансові зобов'язання лише в межах відповідних фактичних надходжень спеціального фонду бюджету (відкритих асигнувань (виділених коштів), залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів (в частині власних надходжень) та бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами (планами використання бюджетних коштів). За бюджетними програмами, які здійснюються із залученням державою кредитів (позик) від іноземних держав, банків, міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних програм (проектів), термін дії яких завершується у поточному бюджетному періоді, розпорядники бюджетних коштів мають право брати відповідні бюджетні зобов'язання у четвертому кварталі поточного бюджетного періоду понад фактичні надходження таких кредитів (позик) за умови наявності письмової згоди кредитора на оплату цих зобов'язань протягом першого кварталу наступного бюджетного періоду.

Розпорядники бюджетних коштів подають до відповідного органу Казначейства річний план державних закупівель та додаток до нього (зміни до річного плану державних закупівель та додаток до нього).

Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом бюджетного періоду, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

Бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів обліковуються органами Казначейства в бухгалтерському обліку виконання бюджетів та відображаються у звітності про виконання бюджетів.

Розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання подають до відповідного органу Казначейства Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів за встановленою формою (додатки 1 та 2 до теми) на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання.

За умови взяття бюджетного зобов'язання, за яким застосовуються процедури закупівель товарів, робіт і послуг, розпорядник бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати, зазначеної у звіті про результати проведення процедури закупівель, подає до органу Казначейства додатково оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують проведення закупівлі та передбачені законодавством у сфері державних закупівель.

У разі взяття бюджетного зобов'язання, що виникло на виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів) або інших зобов'язань, узятих державою у разі вступу до міжнародних організацій або приєднання до міжнародних договорів, розпорядник бюджетних коштів проставляє в Реєстрі розрахункову суму на підставі договору (контракту) або розрахунку за курсом Національного банку України на день подання Реєстру. У разі закупівлі валюти через міжбанківський валютний ринок України розпорядник бюджетних коштів проставляє в Реєстрі розрахункову суму на підставі договору (контракту) або розрахунку на рівні курсу, встановленого на міжбанківському валютному ринку України на день подання Реєстру.

За бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків (наприклад, заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги), у тому числі за бюджетними зобов'язаннями, у яких не зазначаються суми, у Реєстрі розпорядниками бюджетних коштів проставляються розрахункові суми, але в межах річних планових показників.

За довгостроковими бюджетними зобов'язаннями, строк дії яких перевищує один бюджетний період (довгострокові договори, більше одного року), суми в Реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного періоду на підставі даних календарного плану до довгострокового договору.

Органи Держказначейства України звіряють поданий розпорядником реєстру та підтвердні документи на предмет відповідності даних, уключених до реєстру.

Підтвердні документи, надані розпорядником бюджетних коштів, опрацьовуються органом Держказначейства України:

— за захищеними статтями, які не потребують проведення процедур закупівель, — протягом 1 операційного дня;

— за захищеними статтями, які потребують проведення процедур закупівель (крім капітальних видатків), — до 3 операційних днів;

— за іншими поточними видатками, крім захищених, та наданням кредитів з бюджету — до 3 операційних днів;

— за капітальними видатками — до 5 операційних днів.

Оплата розрахунків здійснюється лише за наявності в органі Держказначейства зареєстрованих зобов'язань (фінансових зобов'язань) та відкритих асигнувань.

Відкриті асигнування — це право, надане головним розпорядникам та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, щодо розподілу виділених асигнувань загального та спеціального фондів державного бюджету підвідомчим установам (одержувачам бюджетних коштів) та використання бюджетних асигнувань з урахуванням прийнятих зобов'язань. Відкриті асигнування забезпечуються ресурсами єдиного казначейського рахунка.

Організаційні взаємовідносини між органами Державної казначейської служби, розпорядниками бюджетних коштів, одержувачами бюджетних коштів, а також розподіл обов'язків та відповідальності між ними в процесі обслуговування державного бюджету за видатками, операціями з надання кредитів за рахунок коштів державного бюджету та з погашення державного боргу з урахуванням вимог регламентується Порядком казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.12 № 1407.

Оплата видатків за рахунок коштів спеціального фонду здійснюється із спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих в органах Держказначейства України.

На спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів, відкриті в органах Держказначейства, зараховуються кошти, що надходять як кошти за платні послуги та кошти від вищих і підвідомчих установ, від будь-яких інших юридичних та фізичних осіб на утримання, виконання певних доручень, здійснення певних видатків, поновлення касових видатків тощо.

Власні надходження бюджетної установи мають бути спрямовані на ті бюджетні програми, які передбачені призначеннями спеціального фонду державного бюджету з урахуванням вимог законодавства.

Кошти, що надходять безпосередньо на рахунки розпорядників, вважаються доходами спеціального фонду державного бюджету або коштами, що відносяться на відновлення касових видатків.

Усі суми коштів, що надходять готівкою в каси установ, повинні спочатку бути обов'язково зараховані на спеціальні реєстраційні рахунки установ, які відкриті в органах Держказначейства. Після цього вони можуть витратитися за призначенням згідно з кошторисом установи.

Кошти спеціального фонду державного бюджету, що надійшли як власні надходження установ, зараховуються на спеціальні реєстраційні рахунки без конкретного віднесення до кодів економічної класифікації видатків, проте здійснення видатків проводиться відповідно до кошторису за конкретними кодами економічної класифікації видатків шляхом оплати рахунків за надані послуги, виконані роботи, отримані товари з урахуванням довідок про внесення змін. Надання фінансової підтримки підприємствам (установам, організаціям) не допускається, крім випадків, передбачених нормативно-правовими актами.

Зі спеціальних реєстраційних рахунків, на яких обліковуються власні надходження установ (організацій), розпорядники бюджетних коштів можуть здійснювати перерахування коштів відповідно до нормативно-правових актів вищим та підвідомчим установам і організаціям у разі, якщо забезпечені ресурсами основна діяльність установи (організації) та заходи, що передбачалося здійснити на початок року. Відповідальність за прийняте рішення несе розпорядник бюджетних коштів.

Перерахування таких коштів здійснюється на підставі платіжних доручень розпорядників лише в межах однієї програми та однієї групи власних надходжень.

Органи Держказначейства здійснюють розрахунково-касове обслуговування розпорядників шляхом проведення платежів з реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників та рахунків одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах Держказначейства, відповідно до кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету, планів спеціального фонду державного бюджету або планів використання бюджетних коштів.

З метою забезпечення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів органи Держказначейства в частині виконання державного бюджету за видатками здійснюють:

попередній контроль — на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

поточний контроль — у процесі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Органи Держказначейства України здійснюють платежі на підставі платіжних доручень за дорученнями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів у разі наявності в обліку відповідного зобов'язання та фінансового зобов'язання у межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань.

Підтвердні документи (договори, звіт про результати проведення процедури закупівлі тощо) надаються у разі потреби здійснення авансування, поетапної оплати зареєстрованих фінансових зобов'язань тощо.

За умови проведеного авансування наступний платіж здійснюється після надання розпорядником бюджетних коштів до органу Держказначейства України документів, що підтверджують отримання товарів, робіт/послуг за договорами, згідно з умовами яких було здійснене авансування. Такими документами можуть бути рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, договори, акти виконаних робіт, конкурсна документація тощо).

Окремі видатки Міністерства оборони України та деяких інших головних розпорядників (за окремими кодами бюджетної класифікації видатків, перелік яких узгоджується з Держказначейством України і відповідним головним розпорядником), незалежно від суми разового платежу, якщо вони містять відомості, що становлять державну таємницю та/або носять гриф "Таємно", здійснюються тільки на підставі платіжних доручень. Відповідальність та контроль за проведенням таких операцій покладаються на розпорядників бюджетних коштів.

Платіжні доручення подаються до органів Держказначейства України в кількості примірників, необхідних для всіх учасників безготівкових розрахунків. Форма, обов'язкові реквізити платіжних доручень та вимоги щодо заповнення розрахункових документів на паперових носіях визначено Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22. Строк дії платіжного доручення розпорядників та одержувачів бюджетних коштів установлений у межах 10 календарних днів з дня його виписки. День заповнення платіжного доручення не враховується.

Подані розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів платіжні доручення перевіряються органами Держказначейства України щодо наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових осіб і відбитка печатки установи зразкам. За правильність оформлення та достовірність інформації, наведеної у платіжному дорученні, відповідає розпорядник (одержувач) бюджетних коштів. У разі невідповідності дати подання даті платіжного доручення у полі "Одержано банком" платіжного доручення на всіх примірниках обов'язково проставляється дата подання та підпис казначея.

За правильність заповнення розрахункового документа, у тому числі номерів рахунків і кодів банків, суми податків, кодів бюджетної класифікації тощо відповідають розпорядники та одержувачі бюджетних коштів.

Після проведення платежу на платіжних дорученнях, за якими проведено оплату, ставиться відмітка у вигляді відбитка штампа казначея "Оплачено".

Платіжне доручення не приймається до виконання у разі:

— неправильного заповнення реквізитів, якщо не заповнено хоча б один з реквізитів;

- відсутності в обліку органів Держказначейства України відповідних зобов'язань та фінансових зобов'язань;
- невідповідності платежу зареєстрованим зобов'язанням та фінансовим зобов'язанням;
- невідповідності зазначеного коду економічної класифікації видатків економічній характеристиці платежу;
- обмеження здійснення видатків, що встановлюється нормативно-правовими актами;
- накладення арешту на кошти, що перебувають на відповідному рахунку розпорядника;
- надходження до органів Держказначейства України відповідного рішення уповноваженого органу за результатами розгляду скарги щодо застосування процедури закупівель та/або копії позовної заяви стосовно порушень процедур закупівель, рішень, дій або бездіяльності замовника;
- відсутності або недостатності невикористаних відкритих асигнувань у частині загального та спеціального фондів державного бюджету (крім власних надходжень) розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та відсутності або недостатності коштів (у частині власних надходжень) на відповідних рахунках бюджетних установ та організацій;
- перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з Державного бюджету України), планах спеціального фонду державного бюджету (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), планах надання кредитів із загального фонду бюджету, планах використання бюджетних коштів розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів;
- неподання документів, що підтверджують отримання товарів, робіт/послуг за договорами, згідно з умовами яких було здійснене авансування.

Платіжне доручення, не прийняте до виконання у зв'язку із зазначеними причинами, не пізніше наступного робочого дня повертається без виконання органами Держказначейства України розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів, від яких воно надійшло, разом з відмовою у прийнятті до виконання платіжних доручень в письмовій формі. Відмови обов'язково реєструються органами Держказначейства в журналі реєстрації відмов у прийнятті до виконання платіжних доручень

Списання коштів з рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів здійснюється на підставі примірника розрахункового документа, який залишається на зберіганні в органі Держказначейства .

Органи Держказначейства зберігають розрахункові документи згідно з вимогами чинного законодавства.

Розрахункові документи можуть подаватись як на паперових, так і на електронних носіях. Усі реквізити розрахункового документа на електронних носіях повинні бути аналогічні реквізітам документа на паперових носіях. Під час підписання розрахункового документа не дозволяється застосування факсиміле, а

також виправлення та заповнення розрахункового документа в кілька прийомів. Органами Держказначейства до виконання такі розрахункові документи не приймаються.

Усі операції органів Держказначейства повинні оформлятися відповідними документами, що є підставою для відображення їх в обліку, і вміщувати конкретну інформацію про характер операції.

Органи Держказначейства при здійсненні розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів шляхом проведення платежів з їх рахунків та рахунків одержувачів бюджетних коштів надають розпоряднику та одержувачу бюджетних коштів виписки з рахунку про здійснені операції за результатами попереднього операційного дня.

При застосуванні системи безготівкової виплати заробітної плати кошти перераховуються (за згодою працівників підприємств, установ та організацій) на вкладні рахунки відповідно до платіжних доручень та заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки за формою Заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки.

3.2. Облік грошових коштів у касі бюджетної установи

Касові операції — операції, що пов'язані з прийманням і видачею готівки шляхом проведення розрахунків через касу установи. **Касові операції слід відрізнити від касових видатків**, під якими розуміють усі суми, проведені органом Держказначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Готівка, одержана установами, повинна витратитися суворо за цільовим призначенням згідно кошторисів бюджетних установ.

Установа може мати в своїй касі готівку в межах установлених лімітів (за винятком готівки для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсії, стипендії, що зберігаються в касі понад ліміт протягом трьох днів).

Розрахунок і встановлення ліміту каси проводяться установами, організаціями, які обслуговуються в органах Держказначейства, самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі (згідно з п. 4.10 Порядку відкриття рахунків у національній валюті в органах Держказначейства). Розрахунок підписується головним (старшим) бухгалтером, а якщо немає такої посади, — особою, на яку покладено обов'язки ведення бухгалтерського обліку і звітності, та керівником установи, організації або уповноваженою ним особою. Форма розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі наведена у додатку до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Кожна установа розраховує ліміт з огляду на режим і специфіку своєї роботи, віддаленість від банку, обсяг касових оборотів (надходжень і видатків) за всіма рахунками, строки здавання готівки, тривалість операційного часу банку тощо. Величина встановленого ліміту не може перевищувати середньоденного надходження або видачі готівки (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, сти-

пендій тощо) за 3 будь-які місяці поспіль з останніх 12-ти. У Розрахунку про-
ставляють також строки здавання готівки в банк для зарахування її на рахунки,
відкриті в Держказначействі згідно з договором про розрахунково-касове об-
слуговування між Держказначейством та клієнтом.

У процесі складання Розрахунку ліміту готівки в касі може бути ситуація,
коли в розрахунковому періоді середньоденні надходження або видача готівки
дорівнюють нулю або не перевищують 10 неоподатковуваних мінімумів доходів
громадян (17 грн · 10). У цьому разі ліміт готівки в касі встановлюють в межах
10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

У разі не встановлення ліміту каси (незалежно від причин такого не встанов-
лення), ліміт каси вважається нульовим. У цьому разі вся готівка, що знахо-
диться в касі установи на кінець робочого дня і не здана до банку вважається
понадлімітною.

Установлений ліміт каси і терміни здачі готівки можуть переглядатися у
зв'язку зі зміною законодавства України або за наявності відповідних
об'єктивних чинників (зміни у надходженнях або витратах готівки, внутріш-
нього трудового розпорядку тощо).

Відповідальність за дотримання вимог про встановлення ліміту каси і за дос-
товірність показників, зазначених у розрахунку встановлення ліміту каси, не-
суть керівники бюджетних установ. Ліміт каси має затверджуватися відповід-
ним наказом керівника установи. Зразок такого наказу наведено у табл. 3.1.

*Таблиця 3.1. Зразок оформлення наказу про встановлення ліміту залишку го-
тівки в касі в бюджетній установі*

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ		
Чернігівський національний технологічний університет		
30.12.16 р.	Наказ № 222	м. Чернігів
Про затвердження ліміту залишку готівки в касі на 2015 рік		
<p>На виконання п. 3.8 Порядку відкриття та закриття рахунків у національній ва- люті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 22.06.12 № 758 та керуючись п. 5.3 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого пос- тановою Правління НБУ від 15.12.04 № 637,</p>		
<p>НАКАЗУЮ:</p>		
<p>1. Відповідно до Розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі (дода- ток 1) затвердити ліміт каси у сумі 2318,00 грн. Прийняти до уваги, що при визна- ченні ліміту каси враховувалась видача готівки за липень—вересень 2015 року.</p>		
<p>2. Відділу бухгалтерського обліку та звітності дотримуватися встановленого гра- ничного розміру суми готівки, яка може залишатися в касі в позаробочий час.</p>		
<p>3. Контроль за виконанням цього наказу покласти на головного бухгалтера Г.О. Вершняка.</p>		
<p>Ректор _____ С.М. Шкарлет</p>		
<p>3 наказом ознайомлений 31.12.16 _____ Г.О. Вершняк</p>		

При використанні касової готівки бюджетних установ є одна суттєва відмінність від звичайних підприємств. Згідно з п. 5.10 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо вони були використані підприємством наступного дня на господарські потреби (без попередньої здачі їх до банку і одночасного отримання з каси на зазначені потреби). Бюджетні установи та організації не можуть скористатися цією нормою, тому, що при веденні касових операцій повинні керуватися також і Порядком обслуговування державного бюджету за витратами, де зокрема в п. 11.3 зазначено, що всі суми коштів, які надходять готівкою до кас установ, мають бути спочатку обов'язково зараховані на спеціальні реєстраційні рахунки установ, відкриті в органах Держказначейства. Лише після цього вони можуть використовуватися за призначення відповідно до кошторису бюджетної установи.

Касові операції оформляються прибутковими касовими ордерами та видатковими документами.

До прибуткових касових документів належить прибутковий касовий ордер (ф. КО-1). До видаткових документів належать: видатковий касовий ордер (ф. КО-2), розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-6).

Прибуткові касові ордери та видаткові документи реєструються у Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (ф. КО-3 або ф. КО-3а). Облік касових операцій установи ведеться у книзі (ф. КО-4). Установа чи організація, що є юридичною особою і має касу, веде одну касову книгу. При електронній формі ведення касових операцій “Вкладний аркуш касової книги” та “Звіт касира” протягом року зберігаються касиром окремо за кожний місяць. Після закінчення календарного року формується підшивка за рік і передається до архіву установи для зберігання протягом 36 місяців. Починаючи з нового календарного року, касова книга на електронних носіях ведеться з 1-го числа.

В установах, де готівку через велику кількість підрозділів видають довірені особи (роздавачі), касиром установи ведеться Книга обліку прийнятих та виданих касиром грошей (ф. КО-5). Усі касові операції ведуться касиром або іншим працівником, який призначається на цю посаду керівником установи. З касиром укладається письмовий договір про повну матеріальну відповідальність, який зберігається в його особовій справі.

В установі повинні бути створені відповідні умови, які гарантують збереження готівки в касі (окреме приміщення з охоронною сигналізацією для каси, сейфа тощо).

З метою контролю за схоронністю готівкових коштів в установах проводяться інвентаризації кас. Згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 № 879, інвентаризація грошових коштів перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період до 2-х місяців відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.04 № 637.

Для обліку касових операцій у розпорядників бюджетних коштів передбачено субрахунок 221 “Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів”, який розподіляється на субрахунки: 2211 “Готівка в національній валюті”; 2212 “Готівка в іноземній валюті”.

На субрахунку 2211 “Готівка в національній валюті” ведеться облік наявності та руху готівки в національній валюті в касі установи.

На субрахунку 2212 “Готівка в іноземній валюті” обліковуються наявність та рух готівки в іноземній валюті в касі установи. За кожним найменуванням валюти в обліку установи ведуться окремі рахунки третього порядку в залежності від виду валюти.

Типові бухгалтерські проводки пов’язані з використанням вищезазначених рахунків наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2. Основні бухгалтерські проводки з обліку грошових коштів у касі бюджетної установи

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги у готівковій формі в національній валюті	2211	7511	50 000
Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги у готівковій формі в іноземній валюті	2212	7511	50 000
Отримання в касу готівки з поточних рахунків	2211	2311	10 000
Отримання в касу готівки в національній валюті з реєстраційного рахунку в ДКУ	2211	2313	10 000
Видача готівки з каси за видатковими касовими ордерами підзвітним особам	2116	2211	1 000
Виплата заробітної плати з каси	6511	2211	100 000
Повернення підзвітною особою залишку авансу в касу установи	2211, 2212	2116	1 000
Зарахування сум на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки коштів, які надійшли в касу установи	231x	2211	10 000

Облік цільового використання готівки ведеться у Картці аналітичного обліку готівкових операцій, форма і порядок заповнення якої встановлені наказом Держказначейства України “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання” від 06.10.00 № 100.

Картка аналітичного обліку готівкових операцій призначена для відображення операцій із готівкою в касі бюджетної установи в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів коштів (окремо за загальним та спеціальним фондами й видами коштів спеціального фонду). Також у розрізі кодів виводиться залишок готівки на початок і кінець дня. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в

розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуючими установами.

Картка відкривається щомісячно, записи в ній здійснюються на підставі звітів касира і підписується виконавцем та особою, що перевірила картку. На підставі перевіреного звіту касира щоденно здійснюється запис у Накопичувальну відомість за касовими операціями ф. 380 (бюджет) — меморіальний ордер № 1.

За наявності декількох видів валют складаються окремі меморіальні ордери для кожного виду валюти, які нумеруються відповідно № 1-1, 1-2, 1-3, 1-4 та інші. Дані меморіальних ордерів щомісяця переносяться до книги “Журнал-головна”.

При порушенні правил ведення операцій із використанням готівки контролюючими органами (Державна аудиторська служба, Державна фіскальна служба) можуть бути накладені штрафні санкції, що визначені Указом Президента України “Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки” від 12.06.95 № 436/95 (табл. 3.3).

Таблиця 3.3. Штрафні санкції у разі порушення правил ведення готівкових операцій

Тип порушення	Штрафна санкція
За перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах	у 2-кратному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день
За не оприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки	у 5-тикратному розмірі не оприбуткованої суми
За витрачання готівки з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших касових надходжень (крім коштів, отриманих із кас установ банків) на виплати, що пов'язані з оплатою праці (за винятком екстрених (невідкладних) обставин — соціальних виплат громадянам на поховання, допомоги при народженні дитини, одиноким та багатодітним матерям, на лікування в разі хвороби, компенсацій особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи), за наявності податкової заборгованості	в розмірі здійснених виплат
За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування щодо раніше виданих коштів	у розмірі 25 % виданих під звіт сум
За проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів	у розмірі сплачених коштів
За використання одержаних в установі банку готівкових коштів не за цільовим призначенням	у розмірі витраченої готівки

Зазначені в табл. 3.3 штрафні санкції застосовуються органами Державної фіскальної служби на підставі матеріалів проведених ними перевірок і подань Державної аудиторської служби, фінансових органів та органів Міністерства внутрішніх справ України в установленому законодавством порядку та в розмірах, чинних на день завершення перевірок або на день одержання органами Державної фіскальної служби зазначених подань.

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

Для обліку наявності та руху коштів на поточних рахунках в установах банків передбачений субрахунок 2311 “Поточні рахунки в банку”. Цей субрахунок може деталізуватись розподілом на субрахунки наступного порядку:

- “Поточні рахунки на видатки установи”;
- “Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам”;
- “Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”;
- “Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;
- “Поточні рахунки для обліку депозитних сум”;
- “Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду”;
- “Поточні рахунки в іноземній валюті”.

Для обліку інших коштів у банку призначено субрахунок 2312 “Інші поточні рахунки в банку”.

Субрахунки 2311 та 2312 використовується тільки тими суб’єктами державного сектору, які згідно з чинним законодавством України не переведені на казначейське обслуговування кошторисів.

Порядок відкриття поточних рахунків в установах банків визначено Інструкцією про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 12.11.03 № 492.

Для обліку руху і наявності коштів установи, які зберігаються на рахунках, відкритих в органах Держказначейства України, призначено субрахунок 2313 “Реєстраційні рахунки”. Зокрема можуть бути відкриті такі реєстраційні рахунки:

- “Реєстраційні рахунки”;
- “Особові рахунки”;
- “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги”;
- “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень”;

- “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум”;
- “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду”;
- “Інші рахунки в казначействі”.

На субрахунку “Реєстраційні рахунки” обліковуються кошти, отримані із загального фонду бюджету на утримання установи та на централізовані заходи відповідно до кошторису.

На субрахунку “Особові рахунки” головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, які мають підвідомчі установи, обліковуються кошти, призначені для переказів підвідомчим установам.

На субрахунку “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги” обліковуються кошти, що надійшли установі як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримують бюджетні установи від господарської та/або виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримують бюджетні установи від реалізації майна.

На субрахунку “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” обліковуються кошти, які надійшли установі для виконання окремих доручень, а також як гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують установи (в грошовій та в натуральній формі).

На субрахунку “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум” обліковуються депозитні кошти, які надійшли на ім'я установ і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку “Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду” обліковуються кошти установи, що належать до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

На субрахунку “Інші рахунки в казначействі” обліковуються кошти, що надходять на ім'я установи і не зазначені в інших субрахунках.

Залежно від кількості рахунків, відкритих в органах Держказначейства (установах банків) за кожним видом коштів (кошти загального та спеціального фондів за джерелами формування спеціального фонду), субрахунки рахунка 231 “Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів” розподіляються на рахунки третього і наступних порядків (2311-1, 2311-2, 2313-1, 2313-2 та інші).

На рахунки зараховується сума коштів, яка фактично надійшла на ім'я установи (у тому числі кошти, що вносяться на відновлення касових видатків поточного року). Суми коштів, які надходять на відновлення касових видатків загального фонду, проведених у минулих бюджетних періодах, перераховуються до доходів відповідного бюджету.

Списання коштів з рахунків установи на оплату видатків проводиться згідно затверджених кошторисів. Крім того, з рахунків установи можуть бути списані кошти за операціями з:

- безспірного списання коштів у випадках, установлених чинним законодавством України;
- помилкового або зайвого надходження коштів на ім'я установи;
- перерахування коштів розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня або підвідомчим установам згідно з нормативно-правовими актами, наказами, та іншими розпорядчими документами розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору інформації про операції в іноземних валютах визначені НП(с)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів".

Курсова різниця за коштами в іноземній валюті відображається при збільшенні курсу на субрахунку 7411 "Інші доходи за обмінними операціями", а при зменшенні — на субрахунку 8411 "Інші витрати за обмінними операціями". На цих субрахунках відкривають субрахунки наступного порядку для обліку позитивних та негативних курсових різниць.

Основні бухгалтерські проводки пов'язані з обліком грошових коштів на рахунках в установах банків та органах Держказначейства наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4. Основні бухгалтерські проводки з обліку грошових коштів на рахунках бюджетної установи

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Отримання асигнувань із загального фонду установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету	2311, 2313	6911	100 000
Отримання асигнувань із загального фонду установами, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	2311, 2313	6911	100 000
Отримання асигнувань із спеціального фонду (крім власних надходжень)	2311, 2313	6911	100 000
Переведення коштів розпорядникам нижчого рівня	6911	2311, 2312, 2313	100 000
Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, невитрачених у поточному році	6911	2311, 2312, 2313	100 000
Надходження на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки установи сум, що відносяться до сплати за надані послуги, оренду та реалізацію майна відповідно до чинного законодавства України	2311, 2313	2111	100 000

1	2	3	4
Відображення курсової різниці за валютою на рахунках у банку:			
— позитивної	2311, 2312, 2313	7411	10 000
— негативної	8411	2311, 2312, 2313	10 000

Залишки коштів у бухгалтерському обліку за субрахунками рахунка 23 “Грошові кошти на рахунках” повинні відповідати залишкам коштів за випискою органу Держказначейства та/або установи банку з відповідного реєстраційного, спеціального реєстраційного, особового, поточного рахунку установи.

Облік касових видатків ведеться в розрізі кодів бюджетної класифікації, з виділенням видатків за загальним і спеціальним фондами, за джерелами формування спеціального фонду окремо за кожним рахунком, відкритим в органі Держказначейства (установі банку) на ім'я установи у Картках аналітичного обліку касових видатків. Аналітичний облік операцій за сумами, отриманими на виконання окремих доручень, ведеться додатково в розрізі надавачів сум за дорученням. У централізованих бухгалтеріях облік касових видатків ведеться додатково в розрізі установ, що обслуговуються централізованою бухгалтерією. Форма та порядок заповнення картки затверджені наказом Держказначейства України “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання” від 06.10.00 № 100.

Картки відкриваються щомісячно та заповнюються щоденно бухгалтером на підставі виписки органу Держказначейства (установи банку). Суми відшкодованих касових видатків записуються на зворотному боці картки.

Крім того, якщо нормативно-правовими актами передбачено більшу деталізацію власних коштів установи, ніж порядком відкриття рахунків в органах Держказначейства (установах банків), то Картки аналітичного обліку касових видатків ведуться додатково за деталізацією згідно з цими нормативно-правовими актами.

Протягом місяця облік операцій із надходження бюджетних асигнувань загального фонду бюджету на особовий, реєстраційний, поточний рахунок установи та здійснення видатків з цих рахунків ведеться в Накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду в органах Держказначейства (установах банків) ф. 381 (бюджет) — меморіальний ордер № 2. Меморіальні ордери складаються за кожним рахунком окремо: особовим, реєстраційним, поточним.

Облік операцій із отримання власних надходжень та інших коштів спеціального фонду бюджету на спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, а також перерахування коштів з цих рахунків ведеться в Накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду бюджету на спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи.

мості руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства (установах банків) ф. 382 (бюджет) — меморіальний ордер № 3.

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

3.4. Облік інших грошових коштів

На рахунках цієї групи обліковуються кошти установи у формі: еквівалентів грошових коштів; в акредитивах; у чекових книжках; оплачених талонів на бензин (смарт-карток), харчування та ін.; оплачених путівок у будинки відпочинку, санаторії, турбази, пансіонати; оплачених проїзних документах тощо; грошові кошти для виплати працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю; кошти, виділені з бюджету розпоряднику бюджетних коштів для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки. Також на рахунках цієї групи обліковуються кошти в дорозі. Облік еквівалентів грошових коштів, коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, ведуть на субрахунках 2312 “Інші поточні рахунки у банку” та 2314 “Інші рахунки в казначействі”. Оплачені талони на бензин (смарт-картки), харчування та ін., оплачені путівки у будинки відпочинку, санаторії, турбази, пансіонати, оплачені проїзні документи класифікуються як грошові документи і обліковуються на субрахунках 2213 “Грошові документи в національній валюті” та 2314 “Грошові документи в іноземній валюті”.

Акредитиви можуть застосовуватися установами як за коштами загального, так і спеціального фондів бюджету. Порядок оформлення акредитивів і строки їх дії для установ, що здійснюють казначейське обслуговування кошторисів, установлюється Держказначейством України, для установ, рахунки яких згідно з чинним законодавством залишені в установах банків, — Національним банком України. Умови та порядок проведення акредитивної форми розрахунків передбачаються договором. Строк дії акредитива встановлюється відповідно до чинного законодавства.

Для скорочення термінів розрахунків за отримані товари (виконані роботи та надані послуги) застосовують розрахункові чеки (чекові книжки), які використовуються тільки для перерахувань з рахунку чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті готівкою. Форми розрахункових чеків (чекових книжок), порядок їх заповнення та механізм розрахунків за ними встановлюються нормативними документами Національного банку України.

Для отримання пально-мастильних матеріалів деякі установи застосовують смарт-картки. Порядок відображення в обліку придбання пально-мастильних матеріалів з застосуванням смарт-картки відрізняється від відображення операцій із придбання цих матеріалів за талонами лише тим, що вартість самої смарт-

картки потрібно обліковувати у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Грошові документи зберігаються в касі установи у сейфах, металевих шафах, спеціально обладнаних приміщеннях. На керівника установи та матеріально відповідальних осіб поширюються вимоги щодо збереження грошових документів аналогічні щодо грошових коштів у касі установи.

У бюджетних установах на кінець місяця чи дату балансу можуть виникати ситуації, коли кошти перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці. Такі кошти на кінець місяця обліковують на субрахунках 2215 “Грошові кошти в дорозі у національній валюті” та 2216 “Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті”.

Типові бухгалтерські проводки, пов’язані з рухом грошових документів наведені в табл. 3.5.

Таблиця 3.5. Основні бухгалтерські проводки з обліку грошових документів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Оприбуткування грошових документів (талони на бензин, мазут, харчування, сплачені путівки в будинки відпочинку, санаторії, турбази, поштові марки, марки гербового збору, сплачені проїзні документи тощо)	2213, 2214	2311, 2313	1000
Видача підзвіт бланків суворої звітності (талони на бензин, бланки трудових книжок тощо)	2116	2213, 2214	1000
Списання витрачених бланків суворої звітності на витрати на підставі авансового звіту підзвітної особи	8013, 8113	2116	1000
Списання витрачених бланків суворої звітності на витрати на підставі акта	8013, 8113	2213, 2214	1000
Видача путівок на лікування, відпочинок:			
— у рахунок заробітної плати	6511	2213	1000
— з наступною оплатою працівником	2117	2213	1000

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

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

3.5. Облік розрахунків з бюджетом та дебіторами і кредиторами

3.5.1. Облік розрахунків з бюджетом

Розрахунки з бюджетом у бюджетних установах пов'язані з отриманням доходів за рахунок асигнувань з державного та місцевих бюджетів, власними надходженнями, а також зі сплатою ними податків та обов'язкових платежів.

Нарахування податків та зборів відображають за кредитом субрахунку 6311 “Розрахунки з бюджетом за податками і зборами”, а сплату — за дебетом цього субрахунку. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відображають за кредитом субрахунку 6313 “Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування”, а сплату — за дебетом. Для відображення розрахунків з бюджетом за іншими платежами застосовують субрахунок 6312 “Інші розрахунки з бюджетом”. Облік ведеться окремо за кожним податком, збором, внеском, що вимагає подальшої деталізації вказаних субрахунків.

Основні бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за податками, зборами та внесками наведені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6. Основні бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з бюджетом

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Облік ПДВ (для платників)			
Відображена у складі податкового кредиту сума “вхідного” ПДВ, що включений у рахунок, отриманий від постачальників при придбанні матеріальних цінностей (одержанні послуг). Приклади таких операцій розглянуто в підрозділах 3.5.2 та 3.5.3 посібника	6311	6211	1000,00
Відображена сума “вихідного” ПДВ у складі податкових зобов'язань, що виникли при реалізації матеріальних цінностей та послуг	7111, 7411	6311	1000,00
Облік ПДВ (для неплатників ПДВ)			
Списана на собівартість господарських матеріалів сума “вхідного” ПДВ, що була включена до рахунку постачальника при придбанні матеріальних цінностей (одержанні послуг)	1518	6211	1000,00
Відображена сума “вихідного” ПДВ у складі податкових зобов'язань, що виникли при реалізації матеріальних цінностей та послуг	Не відображається		
Облік інших податків			
Утриманий податок з доходів фізичних осіб із зарплати, стипендії, гонорару	6511,	6311	1000,00
Нарахована плата за землю, екологічний податок, збір за спеціальне використання води, збір за першу реєстрацію транспортного засобу	8013, 8115	6311	1000,00

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4
Нарахований податок на прибуток	5511	6311	1000,00
Перераховані суми податків та зборів	6311	2311, 2313	3000,00
Облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне Страховання			
Нарахування єдиного внеску на заробітну плату	8012, 8112	6313	
Перерахування єдиного внеску	6313	2311, 2313	
Облік обов'язкових платежів до бюджету			
Нарахована заборгованість перед бюджетом на частину орендної плати, що підлягає перерахуванню в дохід бюджету	7411	6312	1000,00
Відображена сума відшкодування за завдані збитки, яка підлягає відрахуванню з винних осіб і зарахуванню в дохід бюджету	7111	6312	1000,00
Перераховані до бюджету інші платежі	6312	2311, 2313	2000,00

Незважаючи на те, що бюджетні установи та організації за своїм статусом є неприбутковими, цей факт не впливає на порядок сплати ними інших податків та зборів, зокрема й ПДВ. Будь яка особа, в якій загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 грн (без урахування податку на додану вартість), зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (п. 181.1 ПКУ).

Якщо бюджетна установа придбаває (виготовляє) матеріальні та нематеріальні активи (послуги), які не будуть задіяні в оподатковуваних ПДВ операціях, сума сплаченого у зв'язку з таким придбанням (виготовленням) ПДВ, не включається до складу податкового кредиту, а включається до їх первісної вартості.

Операції з обліку розрахунків за податками, зборами та обов'язковими платежами до бюджету відображаються в різних меморіальних ордерах, що слугують основою для записів в книгу Журнал-головна. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним видом податків, зборів і платежів у спеціальних картках обліку розрахунків.

3.5.2. Облік розрахунків з дебіторами

Для обліку розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю призначений рахунок 21 "Поточна дебіторська заборгованість", який має такі субрахунки:

— 2110 "Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом";

- 2111 “Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги”;
- 2112 “Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів”;
- 2113 “Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги”;
- 2114 “Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування”;
- 2115 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків”;
- 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”;
- 2117 “Інша поточна дебіторська заборгованість”;
- 2118 “Розрахунки із спільної діяльності”.

Одним із видів розрахунків з дебіторами є **розрахунки за плановими платежами**, коли умовами договору передбачена оплата товарів не за окремими операціями постачання, а шляхом періодичного перерахування коштів у строки і розмірах, передбачених договором та в межах планових асигнувань. У цьому разі в платіжних дорученнях на перерахування планових платежів у графі Призначення платежу установою зазначається “Плановий платіж за договором від __ 201_ р.”, а також строк платежу і цільове призначення перерахованих сум. Щомісяця постачальник і покупець звіряють стан своїх розрахунків на підставі фактично одержаних матеріальних цінностей та проведених проплат і здійснюють перерахунок. Остаточні (уточнені) розрахунки доцільно проводити останнім платежем місяця, щоб на звітну дату взаємна заборгованість була мінімальною.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України “Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти” від 23.04.14 № 117, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів у договорах про закупівлю товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти можуть передбачати попередню оплату відповідно до належним чином оформленого рішення головного розпорядника бюджетних коштів. У Постанові наведено перелік товарів, робіт і послуг, при закупівлі яких аванси можуть перераховуватись за 1, 2, 3 місяці, 6 місяців, не більше року. При цьому попередня оплата може здійснюватись лише в межах поставок бюджетного року. За окремими визначеними в постанові поставками аванси можуть надаватись і за поставками наступного року.

До розрахунків з дебіторами установи належать розрахунки за відшкодуванням завданих збитків, тобто розрахунки за заподіяними установі збитками у вигляді нестач і крадіжок грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей. Відшкодування сум збитків, завданих установі, визначається відповідно до Закону України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” від 06.06.95 № 217/95 та Порядку визначення

розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116. Відповідно до цього Порядку відшкодування здійснюється у сумах, визначених незалежним оцінювачем відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України. З відшкодованих сум покриваються завдані установі збитки, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Бюджетними установами у разі встановлення нестач або втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні матеріали протягом 5 днів після встановлення нестач і втрат передаються правоохоронним органам, а на суму виявлених нестач і втрат подається цивільний позов.

Розрахунки з відшкодування завданих збитків відображаються в меморіальних ордерах №№ 1, 2, 3, 8, 9, 10, 12, 13 або в меморіальному ордері ф. № 274 (бюджет).

За результатами місяця облік розрахунків з дебіторами установи в частині розрахунків в порядку планових платежів групується у меморіальному ордері № 7 — Накопичувальній відомості за розрахунками в порядку планових платежів ф. № 410 (бюджет). Розрахунки з підзвітними особами групуються у меморіальному ордері № 8 — Накопичувальній відомості за розрахунками з підзвітними особами ф. № 386 (бюджет).

Протягом місяця облік розрахунків з іншими дебіторами установи ведеться у меморіальному ордері № 4 — Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами ф. № 408 (бюджет). За цим меморіальним ордером може вестися облік розрахунків з покупцями та замовниками.

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

Типові бухгалтерські проводки за розрахунками з дебіторами наведені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7. Основні бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з дебіторами

Господарська операція	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображена поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги	2111	7111, 7211, 7411
Відображена дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів	2112	221х, 231х
Перерахування сум постачальникам згідно з пред’явленими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту та доставку матеріалів і продуктів харчування тощо у порядку планових платежів (за авансами виданими)	2113	2311, 2313

1	2	3
Відображено дебіторську заборгованість Фонду соцстраху за виплатами з тимчасової втрати працездатності	2114	6512
Віднесено на винного суми недостач і втрат (відшкодування завданих збитків)	2115	7111
Видано готівку підзвітній особі	2116	2211, 2212

При розрахунках з покупцями, постачальниками та замовниками, може виникати безнадійна або прострочена дебіторська заборгованість за якою минув строк позовної давності. Така заборгованість списується на субрахунок 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” та одночасно оприбутковується на позабалансовому субрахунку 071 “Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів” для нагляду за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану боржника чи інших обставин.

Під простроченою дебіторською заборгованістю, за якою не минув строк позовної давності, розуміється дебіторська заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов’язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату. Така заборгованість продовжує відображатись в синтетичному обліку, але вживаються додаткові заходи до її погашення у досудовому чи судовому порядку.

3.5.3. Облік розрахунків з підзвітними особами

До розрахунків з дебіторами установи відносяться також розрахунки з підзвітними особами, для операцій з якими призначений субрахунок 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”. Суми під звіт видаються з каси установи або зараховуються на картковий рахунок на оплату видатків, які неможливо або недоцільно проводити шляхом безготівкових розрахунків, і тільки працівникам, що працюють у цій установі. Суми видаються за розпорядженням керівника установи. Підзвітні суми мають цільове призначення і повинні витратитися винятково з метою, на яку вони видані згідно з кодами бюджетної класифікації видатків. Видача сум підзвіт працівникам, за якими є непогашена заборгованість за попередні суми, не дозволяється. Підзвітні особи звітують про витрачання одержаних сум авансовим звітом і несуть повну відповідальність за збереження і використання підзвітних сум.

Залишок за субрахунком 2116 може бути як дебетовим, так і кредитовим. У фінансовій звітності він відображається розгорнуто: дебетове сальдо — у складі оборотних активів, а кредитове — у складі зобов’язань.

Умови видачі коштів під звіт та порядок здачі підзвітними особами авансових звітів визначені Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.04 № 637.

Особи, які одержали готівку під звіт (у т.ч. на відрядження), зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства або централізованої бухгалтерії звіт про витрачені суми. **Готівка, видана на відрядження або підзвіт але невитрачена, має бути повернена до каси підприємства до закінчення п'ятого банківського дня**, що настає за днем, у якому платник податку: а) завершує таке відрядження; б) завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт.

За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки, а також за видачу готівки без повного звітування щодо раніше виданих сум до установи можуть бути застосовані фінансові санкції у розмірі 25 % виданих підзвіт сум.

Суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів визначені постановою Кабінет Міністрів України від 02.02.11 № 98. Інструкція про службові відрядження у межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59.

Службове відрядження в межах України та за кордон оформлюється наказом (розпорядженням) про відрядження. Кожне службове відрядження обмежується терміном його початку і закінчення, які обов'язково зазначаються в наказі (розпорядженні) керівника або його заступника. Тривалість відрядження обчислюється за кількістю днів перебування у відрядженні, з урахуванням вихідних, святкових і неробочих днів і часу перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками). Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати в межах України 30 календарних днів, а за кордон — 60 календарних днів, за винятком випадків встановлених постановою Кабінету Міністрів України “Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів” від 02.02.2011 № 98.

Згідно із Законом України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів, а позапланової — 15 робочих днів. Отже й термін відрядження працівників Державної аудиторської служби, що направляються для проведення контрольних заходів має бути у визначених Законом межах.

Службові відрядження військовослужбовців регламентуються Інструкцією про порядок відшкодування військовослужбовцям збройних Сил України витрат на службові відрядження в межах України, затвердженою наказом Міністерства оборони України від 29.08.11 № 530. Термін відрядження військовослужбовців в ряді випадків також обмежується. Так, відрядження військовослужбовців до вищих штабів без урахування часу перебування в дорозі не може перевищувати 5 днів. Відрядження, у тому числі для інспектування військ, проведення ревізій та перевірок господарської та фінансової діяльності

військових частин, призначається на строк не більше 30 календарних днів з урахуванням часу перебування в дорозі. На боротьбу з особливо небезпечними інфекціями термін відрядження не повинен перевищувати трьох місяців. На навчальні та підсумково-випускні збори слухачів заочних факультетів і відділень вищих військових навчальних закладів та на навчання в системі перепідготовки, удосконалення, підвищення кваліфікації кадрів осіб офіцерського складу та осіб рядового, сержантського і старшинського складу, які проходять військову службу за контрактом термін відрядження не повинен перевищувати 90 днів.

Виплата добових військовослужбовцям (крім військовослужбовців строкової військової служби) не провадиться за період, коли відрядженому здійснюються польові виплати або морське грошове забезпечення.

За час перебування в навчальних центрах (навчальних військових частинах) для відпрацювання завдань з бойової підготовки, у таборах, на полігонах, запасних аеродромах, маневрах і навчаннях, виконання аварійно-рятувальних і аварійно-відновних робіт за межами постійного розташування військових частин військовослужбовцям (крім військовослужбовців строкової служби) і працівникам військових частин Збройних Сил, Державної прикордонної служби, військ цивільної оборони та інших військових формувань, Державної спеціальної служби транспорту, утворених відповідно до законів України, особовому складу Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації виплачуються польові виплати у розмірі до 100 % добових, що виплачуються при службових відрядженнях у межах України (постанова Кабінету Міністрів України "Про польові виплати військовослужбовцям і працівникам військових частин Збройних Сил, інших військових формувань та особовому складу Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації, Державної спеціальної служби транспорту" від 19.08.02 № 1194)..

Розмір польових встановлено наказом Міністра оборони України "Про встановлення розмірів польових виплат військовослужбовцям військових частин Збройних Сил України" від 03.09.02 № 301 в розмірі до 100 % добових, що виплачуються при службових відрядженнях у межах України. Військовослужбовцям, які забезпечуються харчуванням за рахунок держави, за дні, коли вони забезпечуються харчуванням за рахунок держави, польові не виплачуються.

Відповідно до Інструкції про службові відрядження у межах України та за кордон установа чи організація, що відряджає працівника, зобов'язана забезпечити його грошовими коштами (авансом) у розмірах, установлених нормативно-правовими актами про службові відрядження. Незабезпечення працівника, що направляється у відрядження, авансом є порушенням трудового законодавства. Згідно зі статтею 265 Кодексу законів про працю посадові особи, винні в порушенні законодавства про працю, можуть бути притягнені до адміністративної відповідальності за ст. 41 Кодексу про адміністративні правопорушення (штраф від 30 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (від 510 до 1700 грн).

Гарантії та компенсації працівникам при службових відрядженнях установлені ст. 121 Кодексу законів про працю, а саме:

- виплачуються добові за час перебування у відрядженні;
- оплачуються вартість проїзду до місця призначення і назад;
- відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення;
- протягом усього часу відрядження зберігаються місце роботи (посада) і середній заробіток.

При направленні у відрядження за кордон працівники обов'язково забезпечуються коштами в національній валюті тієї країни, куди вони відряджаються, або у вільно конвертованій валюті як аванс на поточні витрати в розмірах згідно з установленими нормами.

Норми добових при відрядженнях за кордон за окремими країнами наведені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8. Норми добових закордон по деяким країнам для державних службовців та інших працівників бюджетних організацій, доларів США (станом на 31.12.2014 року)

Назва країни	Норма добових витрат	Гранична норма відшкодування витрат на наймання житлового приміщення
Білорусь	25	69
Великобританія	50	240
Молдова	25	95
Німеччина	50	121
Польща	38	120
Росія	37	150
Туреччина	39	120
Словенія	36	110
США	50	240
Франція	50	170
Японія	50	250
Україна	30 грн	250 грн

Граничні норми відшкодування витрат на наймання житлового приміщення за добу встановлені з урахуванням включених до рахунків на оплату вартості проживання витрат на користування телефоном (крім витрат на службові телефонні переговори), холодильником, телевізором та інших витрат (крім витрат на побутові послуги, які відшкодовуються для державних службовців та інших працівників бюджетних організацій в особливому порядку). Для державних службовців, а також іншим особам, які направляються у відрядження в межах України і за кордон підприємствами, установами та організаціями, що повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок коштів бюджетів, за наявності оригіналів підтвердних документів відшкодовуються лише побутові пос-

луги включені до рахунків на оплату вартості проживання у готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 % норм добових витрат для країни, куди відряджається працівник. Відшкодування витрат на службові телефонні переговори проводиться в розмірах, погоджених з керівником. Також таким особам відшкодовуються за наявності підтверджувальних документів витрати:

- на проїзд (включаючи перевезення багажу) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження;
- на бронювання місць у готелях у розмірах не більш як 50 % вартості місця за добу;
- на користування постільними речами в поїздах;
- на комісійні у разі обміну валюти.

Окремий дозвіл керівника необхідний для відшкодування витрат на: проїзд у м'якому вагоні; суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1 класу та бізнес-класу; фактичні витрати, що перевищують граничні суми витрат на найм житлового приміщення та на перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якого входить до вартості квитка того виду транспорту, яким користується працівник.

Відшкодування зазначених витрат здійснюється в кожному випадку з дозволу керівника згідно з оригіналом підтверджувальних документів. Дозвіл видається письмово в довільній формі.

Якщо працівники, запрошені на відрядження за кордон на переговори, конференції, симпозіуми, забезпечуються приймаючою стороною безкоштовним харчуванням, добові витрати відшкодовуються в розмірах, які встановлюються у відсотках норм добових витрат для відповідної країни:

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

Витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях або до проїзних документів, оплачуються відрядженим за рахунок добових.

Середній заробіток за час перебування працівника у відрядженні розраховується згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 № 308/519. При розрахунку враховуються виплати за останні два календарних місяці роботи.

Приклад обліку операцій із підзвітними особами наведено в табл. 3.9.

Таблиця 3.9. Бухгалтерські проводки за розрахунками з підзвітними особами

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Відрядження			
Видана підзвітній особі сума з каси на відрядження	2116	2211	120,00
Затверджено звіт у сумі 100 грн	8013, 8115, 151, 161, 171, 281	2116	100,00
Невикористана сума повернена у касу	2211	2116	20,00
Господарські потреби			
Видана підзвітній особі сума з каси на відрядження	2116	2211	9200,00
Затверджено звіт у сумі 100 грн. за куплені сировину та матеріали	1517	2116	100,00
Затверджено звіт за купівлю основних засобів	1311	2116	8000,00
Невикористана сума повернена у касу	2211	2116	1100,00

Для аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами застосовується меморіальний ордер № 8 “Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами” (Типова форма № 386 (бюджет)). Облік розрахунків з підзвітними особами ведеться в розрізі КЕКВ. Складається меморіальний ордер щомісяця. Операції за розрахунками з підзвітними особами, що здійснюються за рахунок спеціального фонду бюджету, ведуться в окремому ордері за такою ж формою. Залишок на кінець місяця за субрахунком 2116 розраховується загальний та окремо за кожною підзвітною особою у розрізі КЕКВ. Сума оборотів за меморіальним ордером переноситься до книги “Журнал-головна”.

3.5.4 Облік зобов’язань розпорядників бюджетних коштів

Усі господарські відносини установи з постачальниками товарів, робіт та послуг, з покупцями, замовниками та іншими дебіторами оформляються договорами. Форми договорів та порядок їх укладання регламентуються Господарським та Цивільним кодексом України. Договори можуть укладатися установами (крім довгострокових) винятково в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисами. Витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, не вважаються бюджетними зобов’язаннями і тому здійснюватися не можуть.

Договори, укладені установою з юридичними та фізичними особами в будь-якій формі (усній або письмовій), реєструються в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов’язань, форма та порядок ведення якої затверджені наказом Держказначейства України “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання” від 06.10.00 № 100.

Книга відкривається на рік на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків установи в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Для кожного коду програмної класифікації видатків відводяться окремі сторінки. Про-

тягом року кошторисні призначення можуть коригуватися з урахуванням змін, що вносяться у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань ведеться окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету. У книзі реєструється кожна укладена угода, за наслідками виконання якої бюджетною установою повинні бути сплачені кошти за отримані послуги та/або матеріальні цінності, і в тому числі довгострокові угоди минулих років, що передбачають сплату бюджетних коштів у поточному році. Після кожної зареєстрованої угоди в книзі виводиться залишок кошторисних призначень у розрізі кодів програмної та економічної класифікації видатків, у межах яких установа надалі може приймати зобов'язання. Угоди, за якими в поточному році зобов'язання були не сплачені, переносяться у Книгу обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань наступного року.

Нормативна база діяльності бюджетних установ передбачає низку обмежень щодо попередньої оплати за товари, роботи, послуги, а тому найчастіше бюджетні установи мають кредиторську заборгованість більшу, ніж дебіторську.

Згідно з Бюджетним кодексом України від 21.06.01 № 2542-III **бюджетне зобов'язання** — будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.03.12 № 309. Метою вказаного порядку є забезпечення здійснення контролю органами Державної казначейської служби України при взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками і одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів, які перебувають на казначейському обслуговуванні, удосконалення механізмів використання бюджетних коштів та управління бюджетними коштами.

Порядком обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Держказначейства України визначені поняття бюджетного фінансового зобов'язання та не бюджетного фінансового зобов'язання. Під **бюджетним фінансовим зобов'язанням** розуміється зобов'язання розпорядника або одержувача бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, тобто — кредиторська заборгованість та/або попередня оплата, яка передбачена законодавством. **Не бюджетне зобов'язання** — будь-яке зобов'язання за коштами державного та/або місцевих бюджетів, узяті розпорядниками або одержувачами бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або ж з перевищенням повноважень, установлених Бюджетним кодексом України, законом України про Державний бюджет України та рішенням про місцевий бюджет на відповідний рік.

Розпорядники бюджетних коштів мають право брати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених

кошторисом, за спеціальним фондом бюджету в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду та бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, виходячи з потреби в забезпеченні виконання пріоритетних заходів поточного бюджетного року та з урахуванням необхідності здійснення платежів для погашення бюджетних зобов'язань минулих періодів.

Розпорядники бюджетних коштів подають до відповідного органу Держказначейства України річний план державних закупівель (зміни до річного плану державних закупівель).

Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

Розпорядники бюджетних коштів за умови взяття зобов'язання протягом 7 робочих днів з дати його виникнення подають до відповідного органу Держказначейства України Реєстр зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (додаток 1 до теми) на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів та/або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття зобов'язання.

За умови взяття зобов'язання, за яким застосовуються процедури закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, розпорядник бюджетних коштів протягом 5 робочих днів з дати, зазначеної у звіті про результати проведення процедури закупівель, подає до Держказначейства України додатково, крім зазначених документів, оригінали документів та/або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують проведення закупівлі та передбачені законодавством у сфері державних закупівель (звіти про результати проведення процедури закупівлі, листи-погодження уповноваженого органу щодо можливості застосування процедури закупівлі, яка потребує погодження).

За умови взяття зобов'язання, що виникло на виконання зовнішньоекономічних договорів (контрактів), розпорядник бюджетних коштів проставляє в Реєстрі розрахункову суму, на підставі договору (контракту) за курсом Національного банку України на день подання Реєстру. У разі закупівлі валюти через міжбанківський валютний ринок України розпорядник бюджетних коштів проставляє в Реєстрі розрахункову суму на підставі договору (контракту) на рівні курсу, установленного на міжбанківському валютному ринку України.

За зобов'язаннями за окремими напрямками видатків (наприклад, заробітна плата, стипендії, нарахування на заробітну плату, різні види допомоги, витрати на службові відрядження), у тому числі за зобов'язаннями, у яких не зазначаються суми (наприклад, договори про надання послуг зв'язку), у Реєстрі суми проставляються розпорядниками бюджетних коштів розрахунково, але в межах річних планових показників.

За довгостроковими зобов'язаннями, строк дії яких перевищує один бюджетний рік (довгострокові договори, більше одного року), суми в Реєстрі проставляються в межах планових показників поточного бюджетного року на підставі даних календарного плану до довгострокового договору.

Органи Держказначейства України звіряють поданий розпорядником Реєстр та підтвердні документи на предмет відповідності даних, включених до Реєстру та опрацьовують їх у такі терміни:

- за захищеними статтями, які не потребують проведення процедур закупівель, — протягом 1 операційного дня;
- за захищеними статтями, які потребують проведення процедур закупівель (крім капітальних видатків), — до 3 операційних днів;
- за іншими поточними видатками, крім захищених, — до 3 операційних днів;
- за капітальними видатками — до 5 операційних днів.

За фінансовими зобов'язаннями, які виникають у процесі виконання кошторису, розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати виникнення фінансового зобов'язання, але не пізніше останнього робочого дня місяця подають до відповідного органу Держказначейства України Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (додаток 2 до теми) на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях, а також оригінали документів та/або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття зобов'язання та фінансового зобов'язання.

Органи Держказначейства України перевіряють підтвердні документи та один примірник Реєстру та/або Реєстру фінансових зобов'язань і Заявки на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки повертають розпоряднику бюджетних коштів з відміткою “зареєстровано та взято на облік”, а другі примірники цих документів залишаються у них на зберіганні.

Слід зазначити, що бюджетні установи мають право на визначення черговості оплати рахунків самостійно, виходячи з необхідності забезпечення виконання пріоритетних заходів.

У разі змін умов зобов'язань розпорядник бюджетних коштів протягом 3 робочих днів з дати їх виникнення має подати до органів Держказначейства України Реєстр та/або Реєстр фінансових зобов'язань і відповідні підтвердні документи щодо уточнення реквізитів та показників таких зобов'язань.

Органи Держказначейства України не реєструють:

- а) зобов'язання при:
 - відсутності документів, які підтверджують факт узяття зобов'язання;
 - невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню, паспорту бюджетної програми;
 - неподанні або поданні неповного пакета підтвердних документів щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;
 - недотриманні розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами;
 - недотриманні вимог щодо оформлення поданих документів;

б) фінансові зобов'язання при:

- відсутності відповідного бюджетного зобов'язання відображеного у бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- відсутності документів, які підтверджують факт узяття фінансового зобов'язання;
- недотриманні вимог щодо оформлення поданих документів;
- невідповідності фінансового зобов'язання відповідному бюджетному зобов'язанню, відображеному в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів;
- недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

У разі відмови у реєстрації зобов'язання та/або фінансового зобов'язання органи Держказначейства України повідомляють установи письмово за встановленою формою, а у Реєстрі та/або Реєстрі фінансових зобов'язань у графі "Примітка" робиться відмітка про відмову в реєстрації (номер та дата відмови).

Відповідальність за взяті зобов'язання, їх зміст, правильність оформлення та достовірність інформації, уключеної до реєстрів, своєчасність реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань несуть розпорядники бюджетних коштів.

У ряді випадків протягом року бюджетні асигнування можуть збільшуватись, скорочуватись та тимчасово обмежуватись. У цьому разі розпорядники бюджетних коштів повинні вживати заходів щодо дотримання уточнених планів асигнувань та/або забезпечити приведення обсягів зобов'язань у відповідність з тимчасовим обмеженням асигнувань.

У кінці бюджетного періоду розпорядники бюджетних коштів приводять зареєстровані бюджетні зобов'язання за спеціальним фондом у відповідність із фактичними надходженнями до цього фонду.

Не погашені в кінці бюджетного періоду бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів, які не є кредиторською заборгованістю, бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання одержувачів бюджетних коштів знімаються з обліку органами Казначейства. Про зняті з обліку бюджетні зобов'язання та бюджетні фінансові зобов'язання органи Казначейства повідомляють розпорядників бюджетних коштів.

Порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань є підставою для призупинення бюджетних асигнувань.

В бюджетних установах, як і в суб'єктів підприємницької діяльності, може виникати кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув. Списання такої заборгованості бюджетних установ врегульовано Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.04.14 № 372. Згідно з цим Порядком така заборгованість, на основі Акта інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання (крім власних надходжень), списується щокварталу. Інвентаризацію роз-

рахунків з метою визначення кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною для погашення, може проводити як окремо створена комісія, так і щорічна інвентаризаційна комісія.

Головні розпорядники коштів, центральні органи виконавчої влади відображають у бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, на підставі розпорядчого документа керівника установи. Розпорядники коштів нижчого рівня передають за відомчою підпорядкованістю затверджений акт установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання, а для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається установою вищого рівня, яка затверджує кошторис.

Загальний строк позовної давності відповідно до ст. 257 Цивільного кодексу України становить три роки. Згідно зі ст. 256 Цивільного кодексу України позовна давність — це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

В бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості відображається проводками, які наведені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10. Проводки зі списання простроченої кредиторської заборгованості

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності, за коштами загального фонду	621х— 651х	5511	100,00
Списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності, за коштами спеціального фонду	621х— 651х	5511	100,00

Щодо кредиторської заборгованості, у тому числі строк позовної давності якої минув, бюджетні установи щомісяця складають “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (форма № 7д, № 7м) та “Звіт про заборгованість за окремими програмами” (форма № 7д.1, № 7м.1).

Якщо відповідальними особами (працівниками бухгалтерії, яка веде облік розрахунків, головним бухгалтером або його заступником) не повною мірою здійснювався контроль за розрахунками, не контролювалися терміни виникнення і перебігу заборгованості, що призвело або незабаром може призвести до закінчення строку позовної давності за такою заборгованістю, то керівництвом бюджетної організації має бути вжито до винних осіб заходи дисциплінарного стягнення.

3.5.5. Облік розрахунків казначейськими векселями

Розрахунки казначейськими векселями регулюються наказом Міністерства фінансів України “Деякі питання випуску фінансових казначейських векселів та Порядок видачі, обігу, обліку фінансових казначейських векселів, виданих як електронний документ, та сплати за ними” від 21.08.13 № 683.

Казначейський вексель є простим векселем. Авалювання казначейських векселів не здійснюється. Казначейські векселі складаються в документарній формі як електронний документ із заповненням таких реквізитів:

- назва “простий вексель”, яка включена до тексту електронного документа і написана тією мовою, якою складено документ;
- безумовне зобов’язання сплатити визначену суму коштів;
- строк платежу;
- місце, у якому повинен бути здійснений платіж;
- найменування особи, якій або за наказом якої повинен бути здійснений платіж;
- дата і місце видачі векселя;
- підпис особи, яка видає документ.

Операції з казначейськими векселями здійснюються у разі заповнення всіх реквізитів. Казначейський вексель підписується шляхом накладення електронних цифрових підписів відповідно до законодавства. Казначейські векселі можуть використовуватися векселедержателями для:

- погашення кредиторської заборгованості за згодою відповідних кредиторів. Розрахунки казначейськими векселями здійснюються за вексельними сумами;
- продажу юридичним особам або здійснення операцій урахування у банках;
- застави з метою забезпечення виконання зобов’язань.

Сплата за казначейськими векселями здійснюється органами Казначейства шляхом перерахування в день сплати коштів до Розрахункового центру, який у той же день перераховує кошти банку-оператору для здійснення оплати векселедержателям у розмірі відповідних вексельних сум за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті.

Нарахування та виплата доходу за казначейськими векселями здійснюються у день їх оплати. Пред’явлення казначейського векселя до платежу здійснюється шляхом надсилання останнім векселедержателем відповідного розпорядження оператору-векседавцю з вимогою про платіж згідно з правилами обліку та обігу фінансових векселів. У разі настання строку платежу за пред’явленням до сплати казначейським векселем органи Казначейства не пізніше дня сплати за векселем здійснюють переказ коштів у розмірі номінальної суми векселя та нарахованого відсоткового доходу.

Облік отриманих векселів бюджетні установи ведуть на рахунку 2612 “Короткострокові векселі одержані”. Погашення казначейськими векселями кредиторської заборгованості за надані послуги та отримані товари бюджетні установи відображають в бухгалтерському обліку проводками, що наведені в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11. Проводки пов'язані з рухом казначейських векселів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Отримано вексель в національній валюті у якості асигнувань з державного бюджету на видатки установи та інші заходи	2612	7411	50 000
Бюджетна установа розрахувалась векселем за отримані товари, роботи, послуги	6211	2612	50 000

3.5.6. Облік депозитних сум

Різновидом кредиторської заборгованості бюджетної організації є депозитні кошти (суми). До депозитних коштів належать кошти, що надходять у тимчасове розпорядження бюджетної установи і при настанні відповідних умов підлягають поверненню (перерахуванню) за призначенням.

Депозитні суми не плануються, оскільки не мають жодного відношення до виконання кошторису доходів та витрат. Наприклад, це можуть бути передані на тимчасове зберігання кошти хворих, що перебувають на лікуванні у медичних установах, суми, що знаходяться у тимчасовому користуванні судових органів і підлягають поверненню їх власникам або перерахуванню за належністю відповідно до рішення суду тощо.

Депозитні суми зберігають на окремих поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках і обліковують окремо. Термін зберігання депозитних коштів визначається депозитним договором відповідно до чинного законодавства України. Після закінчення встановленого терміну зберігання незатребувані депозитні суми підлягають перерахуванню в доход того бюджету, за кошти якого утримується установа.

Для обліку депозитних сум призначено субрахунок 6413 “Розрахунки за депозитними сумами”. За кредитом рахунка відображають надходження депозитних сум, а за дебетом — їх перерахування за призначенням. У банку чи Держказначействі для обліку депозитних сум відкривають окремі рахунки, наявність коштів на яких обліковують на субрахунок 2315 “Рахунки для обліку депозитних сум”.

Аналітичний облік депозитних сум ведеться за окремими одержувачами коштів у меморіальному ордері 6 “Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” (Типова форма № 409 (бюджет)). Бухгалтерські проводки з обліку депозитних коштів наведено у табл. 3.12.

Таблиця 3.12. Проводки з обліку депозитних коштів (сум)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Надійшли депозитні суми в касу або на рахунок установи	2211, 2315	6413	1000,00
Повернені депозитні суми за призначенням	6413	2315	1000,00

Бюджетні установи, на адресу яких надходять депозитні суми від фізичних або юридичних осіб для тимчасового зберігання, складають і подають квартальний та річний звіти за формою № 4-3 “Звіт про депозитні суми”, в якому показують наявність та рух депозитних сум за звітний період.

3.5.7. Облік внутрішніх розрахунків

Внутрішні розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищестоящими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами, обліковуються на субрахунку 6611 “Зобов’язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів”. Субрахунок може бути деталізований за видами внутрішніх розрахунків, наприклад 66111 “Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за загальним фондом” та 66112 “Внутрішні розрахунки за операціями з централізованого постачання за спеціальним фондом”.

Передача виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) установою-закупником відображається за дебетом субрахунку 6611 та кредитом субрахунків цих запасів. Установа-замовник отримання виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів відображає за дебетом субрахунків запасів та кредитом субрахунку 6611. Використання виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів відображається зворотною проводкою. Акти про списання подаються установі-закупнику для відображення проведеної операції в бухгалтерському обліку установи-закупника.

Приклади провок за внутрішніми розрахунками наведені в табл. 13.3

Таблиця 3.13. Проводки з обліку внутрішніх розрахунків з централізованого постачання

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Проводки в установі закупника			
Отримані виробничі запаси від постачальника	1511— 1518	6211	100 000
Сплачено за виробничі запаси постачальнику	6211	2311, 2313	200 000
Передано частину виробничих запасів замовнику	6611	1511— 1518	100 000
Отримано кошти від замовника	2311, 2313	6611	100 000
Проводки в установі замовника			
Отримання установою-замовником запасів за операціями з централізованого постачання	1511— 1518	6611	100 000
Витрачання установою-замовником запасів отриманих за централізованим постачанням	8013, 8113	1511— 1518	100 000
Перерахування коштів установі закупнику установою-замовником	6611	2311, 2313	100 000

Рух коштів ведуть у накопичувальних відомостях форми 381 (меморіальні ордери № 1, 2). Якщо установа має кілька рахунків, то на кожен з них відкривається окремий меморіальний ордер, наприклад 2-1, 2-2 і т.д.

Операції з централізованого постачання матеріальних цінностей бюджетними установами відображаються в окремих звітах за формами звіту про виконання загального фонду кошторису установи (якщо використовувались кошти загального фонду) або відповідного звіту про надходження і використання коштів спеціального фонду кошторису. На формі окремого фінансового звіту про операції з централізованого постачання робиться помітка “Централізоване постачання”.

Форми фінансового звіту про операції з централізованого постачання установи-закупники, які є бюджетними установами, складають за загальним порядком, установленим Держказначейством України. Форму фінансового звіту “Баланс” установи-закупники та установи-замовники заповнюють за звичайною схемою (залежно від здійснених бухгалтерських проведення) за формою і в порядку, установленому Держказначейством України.

3.5.8. Облік розрахунків за наданими адміністративними послугами

Розрахунки за наданими адміністративними послугами проводять на підставі таких основних первинних документів: заяви на надання адміністративних послуг; договори на надання адміністративних послуг; виписок органів Казначейства з рахунків для зарахування до бюджетів плати за надання адміністративних послуг; тощо. Кошти за наданими адміністративними послугами як правило не надходять на рахунки розпорядників бюджетних коштів, а перераховуються до відповідних бюджетів. У зв'язку з цим розрахунки за наданими адміністративними послугами обліковують на позабалансових рахунках.

Для обліку операцій із надання адміністративних послуг можна виділити позабалансовий субрахунок 10 “Розрахунки замовників з оплати адміністративних послуг”. Аналітичний облік на цьому субрахунку ведуть за кожним видом адміністративних послуг та їх отримувачами.

3.6. Порядок надання та облік цільових пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти

Порядок надання цільових пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 16.06.03 № 916.

Цільовий пільговий державний кредит для здобуття вищої освіти за денною, вечірньою та заочною формою навчання у вищих навчальних закладах незалежно від форми власності (далі — кредит) можуть одержати молоді громадяни України віком до 28 років, які успішно склали вступні іспити або навчаються на будь-якому курсі вищого навчального закладу.

Кошти на надання кредитів передбачаються:

— у Державному бюджеті України — МОН для оплати навчання у вищих навчальних закладах усіх форм власності, крім комунальної, а також крім тих, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим;

— у бюджеті Автономної Республіки Крим та інших місцевих бюджетах — відповідно Міністерству освіти Автономної Республіки Крим, управлінням освіти обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій для оплати навчання у вищих навчальних закладах, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим, а також у комунальній, державній та приватній власності.

Розмір кредиту визначається щороку до 1 квітня вищим навчальним закладом державної форми власності на основі вартості навчання (за винятком стипендії) відповідно до форми навчання і затверджується центральним органом виконавчої влади, у підпорядкуванні якого перебуває вищий навчальний заклад.

Розмір кредиту у вищих навчальних закладах, що перебувають у власності Автономної Республіки Крим, визначається і затверджується Міністерством освіти Автономної Республіки Крим. Розмір кредиту у вищих навчальних закладах комунальної форми власності визначається і затверджується управліннями освіти обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій.

Розмір кредиту у вищих навчальних закладах приватної форми власності визначається вищим навчальним закладом і затверджується МОН.

Кредит надається на основі угоди, яка складається у 3-х екземплярах: по одному екземпляру для організації кредитора, для вузу і для студента.

Сума кредиту повертається зі сплатою 3 % річних протягом 15 років починаючи з дванадцятого місяця після закінчення навчання у вищому навчальному закладі до Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та інших місцевих бюджетів з виплатою щороку однієї п'ятнадцятої частини загальної суми одержаного кредиту та відсотків за користування ним.

Одержувач кредиту на навчання за рахунок Державного бюджету України повертає кредит та відсотки за користування ним через вищий навчальний заклад на рахунки МОН, інших центральних органів виконавчої влади, у підпорядкуванні яких перебуває вищий навчальний заклад, з подальшим зарахуванням коштів до Державного бюджету України.

Одержувач кредиту на навчання з бюджету Автономної Республіки Крим та інших місцевих бюджетів повертає кредит та відсотки за користування ним через вищий навчальний заклад, що перебуває у власності Автономної Республіки Крим та у комунальній власності, на рахунки Міністерства освіти Автономної Республіки Крим, управлінь освіти обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій із подальшим зарахуванням коштів до бюджету Автономної Республіки Крим та інших місцевих бюджетів.

Відраховані з вищого навчального закладу одержувачі кредиту повертають кошти починаючи з третього місяця після відрахування.

У разі народження дитини під час повернення кредиту одержувач кредиту звільняється від сплати відсотків за користування кредитом з дати народження першої дитини; з дати народження другої дитини — за рахунок бюджетних коштів погашається 25 % суми зобов'язань за кредитом, а з дати народження третьої дитини — 50 % зазначеної суми.

Щороку на момент сплати суми зобов'язань і відсотків за кредитом такий одержувач кредиту подає навчальному закладу довідку про склад сім'ї, засвідчену в установленому порядку копію свідоцтва про народження дитини та пред'являє паспорт.

Одержувач кредиту може повернути кредит раніше встановленого в угоді строку.

Кредит та відсотки за користування ним не повертаються у разі настання на момент виплати смерті одержувача кредиту або встановлення йому інвалідності I групи.

Одержувач кредиту, який після закінчення вищого навчального закладу працював за фахом не менше ніж 5 років у державному або комунальному закладі чи установі у сільській місцевості, кредит та відсотки за користування ним не повертає, що підтверджується щороку на момент оплати довідкою з місця роботи.

Строк повернення кредиту продовжується на період:

- строкової військової служби одержувача кредиту;
- перебування у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку.

У вищому навчальному закладі при отриманні коштів для кредитування студентів виникає кредиторська заборгованість перед Міністерством освіти і науки або іншим центральним органом виконавчої влади, якому він підпорядковується, а при видачі кредиту студентам — виникає дебіторська заборгованість. Вищий навчальний заклад кредиторську заборгованість відображає на субрахунку 6013 “Інші довгострокові позики”, а дебіторську заборгованість одержувачів — на субрахунку 2012 “Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів”.

Приклад 3.1. Студенту видано кредит на навчання у сумі 60 000 грн. Погашення кредиту почне відбуватись через 12 місяців після закінчення навчання. Ставка за кредит 3 % річних. Оплата здійснюється помісячно. Після сплати кредиту за перший місяць було народжено першу дитину, а на другий рік — другу дитину.

Відображення операцій із кредитуванням цього студента наведено в табл. 3.14.

Таблиця 3.14. Бухгалтерські проводки, пов'язані з наданням та поверненням цільових пільгових державних кредитів для здобуття вищої освіти

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Вищим навчальним закладом отримано асигнування з державного бюджету для надання державних пільгових кредитів	2313	6013	60 000,00
Отримано кошти в касу для видачі пільгового кредиту	2211	2313	60 000,00
Видано пільговий кредит студентам (одержувачам) та відображено заборгованість студента (одержувача) за отриманими кредитами	2012	2211	60 000,00
Внесено отримувачем суму отриманого кредиту в касу навчального закладу, як оплату за навчання	2211	6911	60 000,00
Отримана плата за послуги зарахована на спеціальний реєстраційний рахунок для обліку коштів, отриманих як плата за послуги	2313	2211	60 000,00
Частина сплачених навчальному закладу коштів зарахована як плата за послуги (зарахування здійснюється у періоди визнання витрат)	6911	7111	12 000,00
На дату балансу після закінчення навчання, частина суми довгострокової дебіторської заборгованості, яка підлягає погашенню до 12 місяців з дати балансу переводиться до поточної	2117	2012	12 000,00 ¹
За 12-й місяць після закінчення навчання нарахована сума погашення кредиту (60 000 : (15 років · 12 місяців))	6013	6113	333,33
Нараховані відсотки за користування кредитом протягом року (60 000 · 0,03 : 12)	2117	6312	150,00
Надійшли кошти за пільговий кредит	2313	2117	333,33
Надійшли відсотки за користування ними	2313	2117	150,00
Перераховано до відповідного бюджету сплачену суму за кредит	6113	2313	333,33
Перераховано до відповідного бюджету сплачену суму відсотків	6312	2313	150,00
У другому місяці сплати за кредит народжено дитину			
Нарахована сума до сплати за 2-й місяць сплати кредиту	6013	6113	333,33
Надійшли кошти за пільговий кредит	2313	2117	333,33
Перераховано до відповідного бюджету сплачену суму за кредит	6113	2313	333,33
Зменшення суми кредиту на 25 % при народженні другої дитини	6013	2117	15 000,00
Нарахування місячної суми повернення кредиту після народження другої дитини (60 000 – 15 000 – сплачена сума) : кількість місяців, що залишились до закінчення строку сплати кредиту	6013	6113	

¹ Сума умовна.

Усю заборгованість за довгостроковими кредитами на здобуття освіти відображають за КЕКВ 4113 “Надання інших внутрішніх кредитів” за загальним фондом держбюджету.

3.7. Питання для самоконтролю

1. Які основні нормативні документи врегульовують облік фінансово-розрахункових операцій бюджетних установ?
2. Яким чином класифікуються рахунки бюджетних установ?
3. Які документи необхідні для відкриття рахунків бюджетної установи?
4. Які функції Держказначейства України при обслуговуванні фінансово-розрахункових операцій бюджетних установ?
5. Назвіть види платежів у бюджет, які сплачують бюджетні установи, та поясніть порядок їх визначення.
6. Які основні бухгалтерські проводки при обліку грошових коштів на рахунках бюджетної установи?
7. Дайте характеристику зобов'язань та фінансових зобов'язань розпорядників коштів, розкрийте порядок їх обліку.
8. Які основні бухгалтерські проводки при обліку розрахунків з бюджетом та різними дебіторами і кредиторами?
9. Як проводиться інвентаризація стану розрахунків та списуються суми простроченої заборгованості?
10. Які основні книги аналітичного обліку бюджетних установ використовуються при обліку фінансово-розрахункових операцій?

3.8. Теми рефератів

1. Основні види рахунків бюджетних установ і особливості їх відкриття.
2. Особливості плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.
3. Порядок відкриття, використання і закриття рахунків бюджетних установ в органах Держказначейства.
4. Порядок відображення в обліку операцій в національній валюті бюджетних установ.
5. Порядок відображення в обліку операцій в іноземній валюті бюджетних установ.
6. Особливості проведення інвентаризації в бюджетних установах.
7. Первинні документи і облікові регістри, що використовуються для обліку готівки і безготівкових операцій бюджетних установ.
8. Штрафні санкції за порушення норм регулювання обігу готівки і безготівкових операцій бюджетних установ.
9. Порядок обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання і повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету.

10. Особливості обліку витрат на службові відрядження у бюджетних установах.

3.9. Задачі для розв'язання

Задача 3.1. Провідний економіст бюджетної установи Петренко І.П. їде у відрядження з м. Чернігова до м. Києва строком на 1 день. По завершенню відрядження Петренко І.П. надав квитки та посвідчення про відрядження. Вартість проїзду в один кінець 80 грн.

Скласти бухгалтерські проводки. Пояснити зміст первинних документів.

Задача 3.2. Провідний економіст бюджетної установи Петренко І.П. їде у відрядження з м. Чернігова до м. Львова строком на 5 днів. По завершенню відрядження Петренко І.П. надав чек про оплату готелю 2240 грн та посвідчення про відрядження. Вартість проїзду в один кінець 420 грн, проте наданий був тільки один квиток зі Львова до Чернігова.

Скласти бухгалтерські проводки. Навести первинні документи та їх зміст.

Задача 3.3. У ході перевірки ДПІ була виявлена не оприбуткована готівка в касі лікарні (354 грн) і був нарахований штраф за порушення правил обігу готівки. На касира накладений адміністративний штраф у розмірі 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що був утриманий з його заробітної плати. Готівку було оприбутковано.

Скласти бухгалтерські проводки.

Задача 3.4. В ході перевірки контролюючим органом було виявлено нецільове використання готівки на суму 1589 грн і нарахований штраф за порушення правил обігу готівки. На касира накладений адміністративний штраф у розмірі 5 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що був утриманий з його заробітної плати.

Скласти бухгалтерські проводки.

Задача 3.5. Бюджетна установа отримала 145000 грн фінансування з загального фонду державного бюджету. Також 23000 грн надійшло як плата за послуги, що надавались населенню. 45 % всіх коштів було витрачено на виплату заробітної плати (у т.ч. нарахування до соціальних фондів). 4 % було витрачено на закупівлю матеріалів. Решта на будівництво приміщення складу.

Скласти бухгалтерські проводки.

Задача 3.6. 1 березня поточного року бюджетна установа перерахувала 34000 грн на депозитний рахунок в банку "Аваль" під 18 % річних.

Встановити правомірність даної операції. Скласти бухгалтерські проводки станом на 1 квітня.

Задача 3.7. Бюджетна установа м. Чернігова відправила співробітницю на семінар в Польщу. Дата від'їзду з м. Чернігів 27 травня цього року, дата перетину кордону 28 травня. Дата перетину кордону при прибутті в Україну — 10 червня, дата прибуття в Чернігів — 11 червня. Рахунок за проживання в готельному комплексі 1000 євро. Всі підтверджувальні документи надані.

Скласти бухгалтерські проводки.

Задача 3.8. Бюджетна установа (обласна лікарня) придбала медичні матеріали і продукти харчування у постачальників у порядку планових платежів на суму 32500 грн та лікарські засоби за отриманим рахунком на суму 12300 грн. Також було проведено перерахування коштів за електричну енергію у порядку попередньої оплати за наступний місяць на суму 21000 грн і за комунальні послуги на суму 3600 грн. Було витрачено на транспортні послуги з перевезення продуктів харчування 13500 грн. Послуги із замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування, списані на фактичні видатки.

Скласти бухгалтерські проводки.

Задача 3.9. Бюджетною установою було придбано талони на бензин та дизельне паливо на загальну суму 15000 грн (в т.ч. ПДВ). За звітний місяць було видано талонів водіям установи на загальну суму 12000 грн (в т.ч. ПДВ). За подорожніми листами списано бензину і дизельного палива на загальну суму 10000 грн (в т.ч. ПДВ).

Скласти бухгалтерські проводки.

Задача 3.10. Навчальному закладу державної форми власності на поточний бюджетний рік було виділено асигнувань із загального фонду бюджету 12 млн грн і спеціального — 2,5 млн. грн. Крім того, протягом року за надані платні освітні послуги надійшло 5,6 млн. грн, отримано спонсорські внески від іноземних установ у сумі 50000 євро (курс євро — 31,5 грн). В кінці року залишилось невикористаними 1,5 млн. грн, які було виділено із загального фонду. Всі інші кошти було витрачено на поточні потреби діяльності навчального закладу.

Скласти бухгалтерські проводки.

3.10. Тести:

1. Бюджетні рахунки — це:

- а) рахунки, що відкриваються у відділеннях Національного банку України;
- б) рахунки, що відкриваються у відділеннях державних банків;
- в) рахунки, що відкриваються в органах Держказначейства України;
- г) рахунки в комерційних банках, обслуговування яких здійснюється за рахунок бюджетних коштів.

2. Бюджетні рахунки для операцій з бюджетними коштами поділяються на:

- а) реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки;
- б) реєстраційні, особові та спеціальні рахунки;
- в) особові, міжбюджетних трансфертів, контокорентні рахунки;
- г) контокорентні, поточні, особові рахунки.

3. Реєстраційні рахунки призначені для виконання:

- а) спеціального фонду кошторису;
- б) загального фонду кошторису;
- в) для виконання реєстраційних видатків;
- г) для виконання спеціального або загального фонду кошторису в залежності від угоди.

4. Спеціальні реєстраційні рахунки призначені для виконання:

- а) спеціального фонду кошторису;
- б) загального фонду кошторису;
- в) для виконання реєстраційних видатків;
- г) для виконання спеціального або загального фонду кошторису в залежності від угоди.

5. Особові рахунки:

- а) рахунки, що відкриті бюджетною установою, яка має підвідомчі установи, в Держказначействі України;
- б) рахунки, що відкриті бюджетною установою в комерційних банках;
- в) це рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків та кредитування бюджету;
- г) рахунки, що відкриваються розпорядникам бюджетних коштів для здійснення загальнодержавних видатків.

6. Не бюджетні рахунки:

- а) рахунки, що відкриваються бюджетними установами в комерційних банках;
- б) рахунки, що відкриваються бюджетними установами в комерційних банках за погодженням з ДКУ;
- в) рахунки, що відкриваються органами ДКУ за операціями, які не відносяться до операцій за виконанням бюджетів;
- г) рахунки, що відкриваються розпорядникам коштів місцевих бюджетів для фінансування міжбюджетних трансфертів.

7. Бюджетні рахунки відкриваються:

- а) щомісячно;
- б) щорічно;

- в) один раз на 3 роки;
- г) залежно від умов договору;
- д) щоквартально.

8. Залишки коштів за спеціальними бюджетними рахунками:

- а) відкриваються у наступному бюджетному періоді з перенесенням невитрачених у попередньому періоді залишків коштів;
- б) відкриваються у наступному бюджетному періоді без перенесення невитрачених у попередньому періоді залишків коштів;
- в) по завершенню року перераховуються на загальний казначейський рахунок;
- г) перераховуються на депозитний рахунок у державних банках.

9. Бюджетні рахунки, відкриті в поточному бюджетному періоді, закриваються

- а) не пізніше 31 грудня;
- б) не пізніше 31 грудня або на останній день іншого бюджетного періоду;
- в) не пізніше 1 січня;
- г) не пізніше останнього дня кварталу.

10. Бюджетні установи при відкритті бюджетного рахунку довідку про включення до ЄДРПОУ:

- а) подають завжди;
- б) ні, оскільки вони не мають коду ЄДРПОУ;
- в) подають тільки ті, які включені до ЄДРПОУ (установи, що фінансуються з місцевих бюджетів);
- г) не подають ніколи.

11. Касові видатки:

- а) це суми, проведені органом Держказначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків;
- б) це суми, проведені органом Держказначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку готівкою;
- в) це суми, проведені органом Держказначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку шляхом безготівкової оплати рахунків;
- г) це всі видатки бюджетної установи.

12. Використання виручки бюджетною установою, що надходить готівкою без попереднього зарахування її на рахунки:

- а) допускається;
- б) допускається, якщо бюджетна установа не має заборгованості з загальнообов'язкових платежів та зборів;

- в) забороняється;
- г) допускається тільки для бюджетних установ, що є головними розпорядниками бюджетних коштів.

13. Бюджетним установам мати ліміт залишку готівки в касі:

- а) дозволяється;
- б) заборонено;
- в) лімітується тільки готівка призначена для виплат заробітної плати, пенсій, стипендій;
- г) тільки для тих бюджетних установ, що мають рахунки в державних банках.

14. Касові операції в бюджетних установах оформляються:

- а) прибутковими касовими ордерами та видатковими документами;
- б) прибутковими касовими ордерами;
- в) видатковими касовими ордерами;
- г) за допомогою касової книги КО-2;

15. Після проведення інвентаризації каси інвентаризаційною комісією складається:

- а) висновок за результатами інвентаризації;
- б) аудиторський висновок;
- в) акт за результатами інвентаризації;
- г) касова книга.

16. Облік цільового використання готівкових коштів в бюджетних установах ведеться:

- а) у видатковому касовому ордері;
- б) у касовій книзі;
- в) у картці аналітичного обліку готівкових операцій;
- г) у платіжній відомості.

17. За перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касі накладається штрафна санкція:

- а) у трикратному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- б) у двократному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- в) у чотирикратному розмірі сум виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- г) штраф не накладається.

18. За не оприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки накладається штраф:

- а) у трикратному розмірі не оприбуткованої суми;;
- б) у п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми;
- в) у двократному розмірі не оприбуткованої суми;
- г) не накладається.

19. За наявність готівки у касах понад потребу накладається штраф:

- а) у трикратному розмірі не оприбуткованої суми;;
- б) у п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми;
- в) у двократному розмірі не оприбуткованої суми;
- г) не накладається.

20. За перевищення встановлених строків використання виданої під звіт готівки згідно Указу Президента накладається штраф:

- а) у розмірі 25 відсотків виданих під звіт сум;
- б) у розмірі 15 відсотків виданих під звіт сум;
- в) у розмірі 18 відсотків виданих під звіт сум;
- г) у розмірі 10 відсотків виданих під звіт сум;
- д) не накладається.

21. Облік касових видатків бюджетної установи ведеться в:

- а) у картці аналітичного обліку касових видатків;
- б) у картці аналітичного обліку готівкових операцій;
- в) у касовій книзі;
- г) у видаткових касових ордерах.

22. Курсові різниці в обліку бюджетних установ відображаються з використанням рахунків:

- а) 7411 “Інші доходи за обмінними операціями” та 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”;
- б) 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів” та 8311 “Фінансові витрати”;
- в) 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів”;
- г) 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”.

23. Службове відрядження в межах України та за кордон оформлюється:

- а) посвідченням про відрядження;
- б) довідкою про відрядження;
- в) довідкою бухгалтерії;
- г) розпискою особи, що була у відрядженні;
- д) наказом (розпорядженням) про відрядження.

24. Залишок за рахунком 2116 “Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами” може бути:

- а) тільки дебетовим;

- б) тільки кредитовим;
- в) або дебетовим або кредитовим;
- г) даний рахунок не може мати залишку;
- д) одночасно можуть бути дебетові і кредитові залишки.

25. Норми добових витрат для працівників бюджетних установ встановлюються:

- а) Законом України “Про державний бюджет України” на відповідний рік;
- б) дорівнюють 10 % мінімальної заробітної плати на 1 січня відповідного року;
- в) дорівнюють 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день;
- в) встановлюються відповідною постановою Кабінету міністрів України;
- г) встановлюються Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”
- д) встановлюються бюджетною установою самостійно.

26. Договори, укладені установою з юридичними та фізичними особами в будь-якій формі (усній або письмовій), реєструються в:

- а) книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;
- б) книзі обліку касових видатків;
- в) книзі обліку договорів;
- г) книзі обліку дебіторської заборгованості.

27. Отримані акредитиви бюджетною установою обліковуються як:

- а) дебіторська заборгованість;
- б) кредиторська заборгованість;
- в) грошові кошти;
- г) грошові документи.

28. Розрахунками зі студентами за проживання в гуртожитку належить до розрахунків:

- а) з кредиторами;
- б) з дебіторами;
- в) з іншими дебіторами;
- г) з постачальниками.

29. Накопичення інформації про розрахунки з підзвітними особами відбувається меморіальному ордері:

- а) № 8;
- б) № 9;
- в) № 10;
- г) № 3.

30. Для обліку бланків суворої звітності бюджетні установи використовують позабалансовий рахунок:

- а) 08;
- б) 09;
- в) 01;
- г) 1518.

31. Ліміт каси для бюджетних установ встановлюється:

- а) органами Держказначейства України;
- б) Національним банком України;
- в) самостійно бюджетною установою;
- г) банком, який обслуговує дану установу.

32. Особові рахунки відкриваються бюджетними установами для:

- а) для зарахування грошових коштів державного бюджету;
- б) для зарахування виділених асигнувань, що підлягають розподілу та перерахуванню конкретному розпоряднику;
- в) для зарахування виділених асигнувань головному розпоряднику коштів на утримання установи;
- г) немає вірної відповіді.

33. Реєстраційні рахунки відкриваються розпорядниками бюджетних коштів в органах Держказначейства для обліку їх видатків терміном:

- а) на один рік;
- б) на п'ять років;
- в) без обмеження терміну.

34. Оберіть правильне визначення терміну “ліміт каси”:

- а) гранична сума готівки, яка може бути видана з каси на господарські потреби;
- б) гранична сума готівки, яка може бути видана з каси протягом дня;
- в) гранична сума готівки, яка може зберігатися в касі на кінець робочого дня;
- г) гранична сума готівки, яка може бути отримана з поточного або реєстраційного рахунка протягом дня.

35. Особові та реєстраційні рахунки різняться за:

- а) функціональним призначенням;
- б) порядком відкриття;
- в) місцем відкриття;
- г) терміном дії.

36. Органи Держказначейства касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів:

- а) здійснюють;
- б) не здійснюють.

Додаток 1 до теми 3. Форма реєстру бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

Одержано Державною казначейською службою України (органом Державної казначейської служби України)
 " _____ " _____ 20__ року

_____ (підпис відповідальної особи)

**РЕЄСТР
 бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів)
 бюджетних коштів**

від _____ № _____

Дані розпорядника (одержувача) бюджетних коштів

Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
ОДКСУ	Код					Назва					
Бюджет	Код					Назва					
КВК	Код					Назва					
Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру											
Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів											
КПКВК/КТКВМБ	Код					Назва					
Фонд											
	Код					Назва					

Реєстраційний номер	XXXXXXXXXX									
Дата прийняття										

Дані бюджетних зобов'язань

№ з.п.	КЕКВ/ ККК	Дані бюджетного зобов'язання					Примітка інші суттєві умови
		дата документа	номер документа	строк дії договору	сума (грн)*	попередня оплата (грн)	

* Заповнюється розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів, якщо сума проставлена в договорі, за відсутності - сума проставляється розрахункова.

Головний бухгалтер (керівник фінансової служби) _____ (підпис) _____ (прізвище)

Виконавець _____ (підпис) _____ (прізвище)

Додаток 2 до теми 3. Форма реєстру бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів

Одержано Державною казначейською службою України
(органом Державної казначейської служби України)
“ _____ ” _____ 20__ року

(підпис відповідальної особи)

РЕЄСТР
бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників
(одержувачів) бюджетних коштів

від _____ № _____

Дані розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)

Код за ЄДРПОУ клієнта (розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
Клієнт (найменування розпорядника (одержувача) бюджетних коштів)											
ОДКСУ	Код					Назва					
Бюджет	Код					Назва					
КВК	Код					Назва					
Код розпорядника (одержувача) бюджетних коштів відповідно до Єдиного реєстру)											
Рівень розпорядника (одержувача) бюджетних коштів											
КПКВК/КТКВМБ	Код					Назва					
Фонд	Код					Назва					

Реєстраційний номер	XXXXXXXXXX
Дата прийняття	

Дані бюджетних фінансових зобов'язань

№ з. п.	КЕК В/ ККК	Дані бюджетного зобов'язання		Дані бюджетного фінансового зобов'язання						Примітка	
		дата документа	номер документа	дата документа	номер документа	сума (грн.)	у т.ч. попередня оплата	реквізити кредитора			
								код за ЄДРПОУ кредитора або реєстраційний номер облікової картки платника податків кредитора	МФО банку		номер рахунку в банку

Головний бухгалтер
(керівник фінансової служби)

(підпис)

(прізвище)

Виконавець

(підпис)

(прізвище)

Тема 4.

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ, СТРАХУВАННЯ І СТИПЕНДІЙ

4.1. Організація і завдання обліку праці та її оплати в бюджетних установах

Найважливішим об'єктом обліку бюджетних установ слід вважати працю. Під економічною категорією “праця” розуміється сукупність цілеспрямованих дій, що потребують фізичної або розумової енергії та мають своїм призначенням створення матеріальних і духовних цінностей.

Згідно із Законом України “Про оплату праці” від 24.03.95 № 108/95-ВР заробітна плата — це винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану ним роботу. Умови та розміри оплати праці працівників установ та організацій, що фінансуються з бюджету, встановлюються Кабінетом Міністрів України (ст. 8 Закону України “Про оплату праці”).

З метою упорядкування оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери, а також створення механізму підтримання на постійному рівні оптимальних міжгалузевих та міжпосадових співвідношень в оплаті праці постановою Кабінету Міністрів України від 30.08.02 № 1298 затверджено:

— Єдину тарифну сітку розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери;

— схему тарифних розрядів посад керівних, наукових, науково-педагогічних, педагогічних працівників, професіоналів, фахівців та інших працівників бюджетних установ, закладів та організацій;

— схему тарифних розрядів посад (професій) професіоналів, фахівців, керівників інших структурних підрозділів і технічних службовців, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій;

— схему тарифних розрядів посад (професій) робітників, загальних для всіх бюджетних установ, закладів та організацій;

— ставки погодинної оплати праці працівників усіх галузей економіки за проведення навчальних занять.

Цією ж постановою затверджений перелік надбавок, доплат та умови їх надання.

На основі цієї постанови Центральні органи виконавчої влади та галузеві академії наук розроблюють та затверджують конкретні умови оплати праці з урахуванням характеру та специфіки роботи підвідомчих бюджетних установ. Зокрема видані такі накази: Міністерства культури і туризму “Про впорядкування умов оплати праці працівників культури на основі Єдиної тарифної сітки” від 18.10.05 № 745; Міністерства освіти і науки України “Про впорядкування умов праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів установ освіти та наукових установ” від 26.09.05 № 557; Міністерства охорони здоров’я України та Міністерства праці та соціальної політики “Про впорядкування умов оплати праці працівників закладів охорони здоров’я та установ соціального захисту населення” від 05.10.05 № 308/519.

Для окремих бюджетних установ конкретні умови оплати праці встановлюються безпосередньо постановами Кабінету Міністрів України. Наприклад, структура та умови оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів визначені постановою Кабінету Міністрів України від 09.03.06 № 268. Цією постановою врегульовано розміри заробітної плати, надбавок, та матеріальної допомоги працівникам вказаних органів.

При визначенні розміру оплати праці слід також враховувати вимоги Генеральної угоди про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні на відповідний рік і угод нижчого рівня. Так, Генеральною угодою на 2010—2012 роки передбачено, що розмір заробітної плати некваліфікованого працівника бюджетної сфери за повністю виконану норму часу в нормальних умовах повинен перевищувати фактичний розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб, розрахований спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади в галузі праці та соціальної політики за попередній місяць відповідно до законодавства.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками у державному секторі, та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(с)БОДС 132 “Виплати працівникам”.

Основні завдання організації обліку праці, заробітної плати та стипендій наступні:

- відображення точної, достовірної інформації щодо працівників;
- організація повної реєстрації та своєчасної обробки первинних документів з обліку праці і заробітної плати;
- організація безперервності інформаційних потоків між структурними підрозділами та бухгалтерією установи щодо оплати праці;
- організація своєчасного нарахування та виплати заробітної плати та стипендій;
- своєчасне перерахування до бюджетів і фондів податків і внесків до фондів, пов’язаних з нарахуваннями та виплатою заробітної плати працівникам.

Мета організації обліку праці, заробітної плати та стипендій — створення належних умов для своєчасного та повного відображення в обліку операцій пов'язаних з нарахуванням заробітної плати, відрахуваннями із неї, обліком за стипендіями.

Оплата праці працівників бюджетних установ здійснюється за кодом економічної класифікації видатків 2110 “Оплата праці”. Ця категорія включає оплату праці всіх працівників бюджетних установ (організацій) (крім військовослужбовців — код 2111) згідно з встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками, матеріальну допомогу, в тому числі видатки на премії та інші види заохочень чи винагород (у грошовій та/або матеріальній формі).

4.2. Облік персоналу та робочого часу

В бюджетних установах трудові відносини між громадянином та роботодавцем реалізуються укладанням трудового договору та/або участю у конкурсі на заміщення вакантних посад. Види трудових та цивільно-трудоових договорів наведені на рис. 4.1.



Рис. 4.1. Види трудових і цивільно-правових договорів

Особливою формою трудового договору є контракт, за яким строк дії, права, обов'язки, відповідальність сторін, умови матеріального забезпечення і організації праці працівника та розірвання договору, в тому числі й довгострокового, встановлюються за угодою сторін. Зміни та доповнення до контракту вносять лише за угодою сторін, складеною в письмовій формі. Контрактна форма трудового договору застосовується у випадках, передбачених Законами України. Зокрема частиною 3 ст. 54 Закону України “Про освіту” передбачено, що прийняття на роботу науково-педагогічних працівників здійснюється на основі конкурсного відбору.

Порядок укладання контрактів регламентовано Положенням про порядок укладання контрактів при прийманні (найманні) на роботу працівників, затвердженим постановою Кабінету міністрів України від 19.03.94 № 170.

Особовий склад працюючих визначається структурою працівників бюджетної установи. За функціональним призначенням персонал бюджетної установи поділяється на три групи:

- персонал основної діяльності;
- адміністративно-управлінський персонал;
- допоміжний обслуговуючий персонал.

Основні функції кожної з вище перелічених груп наведено на рис. 4.2.

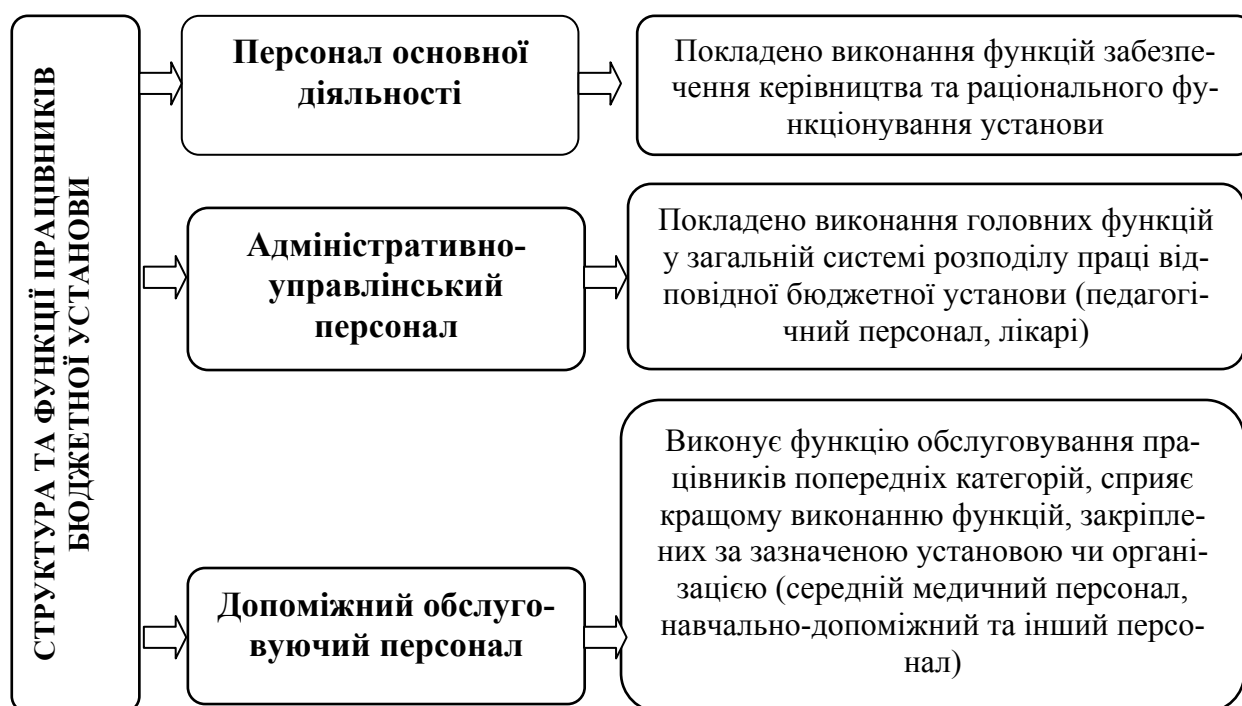


Рис. 4.2. Структура та функції працівників бюджетних установ

Загальна чисельність працівників бюджетної установи називається списковою чисельністю, або штатним складом згідно штатного розпису, який являє собою затверджений вищою установою перелік найменувань посад постійних

співробітників із зазначенням кількості однойменних посад (вакансій) та посадових окладів за структурними підрозділами установи. Штатний розпис є підґрунтям для складання та подальшого затвердження кошторисів бюджетних установ. Штатний розпис складає керівник планово-фінансового відділу на основі штатних нормативів, які являють собою встановлену кількість посад різних категорій працівників стосовно окремих категорій масових закладів, видів закладів охорони здоров'я, освіти, культури тощо. Кількість вакансій за типовими штатами тієї чи іншої категорії установи залежить від показників обсягів діяльності останніх (для лікарень — кількість ліжок, ліжко-днів; для амбулаторно-поліклінічних закладів — кількість відвідувань хворих, кількість хворих, кількість приміщень, площ приміщень; для шкіл — типи шкіл, кількість класів, для вищих навчальних закладів — видів останніх тощо). Штатні нормативи та типові штати для бюджетних установ розробляються і затверджуються відповідними галузевими міністерствами та відомствами. Фактична штатна чисельність не повинна перевищувати кількості штатних посад за штатним розписом установи. Прийом на роботу до бюджетних установ здійснюється за наявності вільних робочих місць. Штати — це перелік і кількість посад, затверджених вищестоящою організацією.

Форма штатного розпису наведена в табл. 1.7.

Для виконання окремих робіт бюджетні установи тимчасово можуть залучати працівників, що не перебувають у штаті установи і працюють за трудовою угодою. Таких працівників зараховують до нештатного (неспискового) складу.

Оперативний облік персоналу веде відділ кадрів на бланках типових форм.

Типові форми первинного обліку особового складу та за розрахунками з робітниками і службовцями затверджено наказом Держкомстату України “Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці” від 05.12.08 № 489, а саме:

- № П-1 “Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу”;
- № П-2 “Особова картка працівника”;
- № П-3 “Наказ (розпорядження) про надання відпустки”;
- № П-4 “Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)”;
- № П-5 “Табель обліку використання робочого часу”;
- № П-6 “Розрахунково-платіжна відомість працівника”;
- № П-7 “Розрахунково-платіжна відомість (зведена)”.

При оформленні вище перелічених та інших документів обов'язково слід ураховувати вимоги Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88 та ДСТУ 4163–2003 “Вимоги до оформлення документів”, затвердженого наказом Держспоживстандарту України від 07.04.03 № 55.

Контроль за дотриманням розпорядку трудового дня здійснюється за допомогою табельного обліку і формалізується у вигляді табеля обліку використання робочого часу.

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

У кінці місяця в таблиці підраховується загальна кількість відпрацьованих і невідпрацьованих днів. Заповнений табель подається до бухгалтерії, і є основною підставою для нарахування заробітної плати працівникам установи.

У ряді бюджетних установах може здійснюватись також нормування робіт у годинах за допомогою норм завдань. Наприклад, у вищих навчальних закладах встановлено норми на перевірку контрольних, курсових робіт, керівництво дипломними проектами, дисертаціями тощо. У медичних закладах затверджуються норми прийому хворих лікарями. Праця частини працівників науководослідних установ оплачується за відрядними розцінками, а тому облік виробітку ведеться у нарядах на відрядну роботу чи інших документах, що підтверджують обсяг та якість виконаних робіт.

Згідно з Кодексом законів про працю в Україні (гл. 4) робочий тиждень не повинен перевищувати 40 годин, при цьому він може бути як п'ятиденним, так і шестиденним. Але існує певна категорія працівників, для яких встановлена скорочена тривалість робочого тижня.

Відповідно до ч. 1 ст. 51 КЗпП скорочена тривалість робочого часу встановлюється:

1) для працівників віком від 16 до 18 років — 36 год. на тиждень, для осіб віком від 15 до 16 років (учнів віком від 14 до 15 років, які працюють у період канікул) — 24 год. на тиждень.

Тривалість робочого часу учнів, які працюють упродовж навчального року у вільний від навчання час, не може перевищувати половини максимальної тривалості робочого часу для осіб відповідного віку;

2) для працівників, зайнятих на роботах з шкідливими умовами праці, — не більш як 36 год. на тиждень.

Перелік виробництв, цехів, професій і посад зі шкідливими умовами праці, робота в яких дає право на скорочену тривалість робочого часу, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.01 № 163.

Крім того, законодавством встановлюється скорочена тривалість робочого часу для деяких категорій працівників (учителів, лікарів та ін.).

Скорочена тривалість робочого часу може встановлюватись за рахунок власних коштів на підприємствах і в організаціях для жінок, які мають дітей віком до 14 років або дитину-інваліда.

Згідно зі ст. 69 Господарського кодексу України підприємство самостійно встановлює для своїх працівників скорочений робочий день та інші пільги, а тому підприємства й організації під час укладення колективного договору можуть установлювати меншу норму тривалості робочого часу, ніж передбачено законом. При цьому оплата праці має провадитись за повною тарифною ставкою (повним окладом).

Під час розрахунку балансу робочого часу слід мати на увазі, що згідно зі ст. 53 КЗпП напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників, крім працівників, зазначених у ст. 51 КЗпП, скорочується на одну годину за п'ятиденного і за шестиденного робочого тижня, а напередодні вихідних днів тривалість роботи за шестиденним робочим тижнем не може перевищувати п'яти годин.

До святкових днів належать: 1 січня — Новий рік; 7 січня — Різдво Христове; 8 березня — Міжнародний жіночий день; 1 і 2 травня — День міжнародної солідарності трудящих; 9 травня — День перемоги над нацизмом у Другій світовій війні (День перемоги); 28 червня — День Конституції України; 24 серпня — День незалежності України; 14 жовтня — День захисника України. До неробочих днів належать Пасха (Великдень) та Трійця, які завжди припадають на неділю.

Згідно з ч. 3 ст. 67 КЗпП, якщо святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, вихідний переноситься на наступний день після святкового або неробочого.

4.3. Форми та системи оплати праці

Основними формами оплати праці в бюджетних установах є погодинна й відрядна, але переважає, як правило, погодинна оплата, яка має два різновиди: штатно-окладна і погодинна.

При штатно-окладній формі оплати праці кожному працівникові встановлюється місячний посадовий оклад згідно зі штатним розписом. Ця форма оплати має два варіанти. Для деяких бюджетних установ (охорони здоров'я, вищих закладів освіти та ін.) у централізованому порядку встановлюється суворо фіксований посадовий оклад, при якому перевиконання працівником обов'язкової норми трудового навантаження не веде до підвищення заробітку. В інших установах (загальноосвітні школи) оплата праці здійснюється за місячними ставками з встановленням державою обов'язкової норми трудового навантаження (урочних годин), при перевищенні якої розмір зарплати збільшується пропорційно виконаному обсягу роботи.

Розраховується місячний розмір заробітку (ЗП) працівникам зі штатно-окладною формою оплати праці за формулою

$$ЗП = \frac{O}{K_{\delta}} \cdot K_{ф.д.},$$

де O — сума місячного посадового окладу;

K_{δ} — кількість робочих днів у місяці (годин);

$K_{ф.д.}$ — кількість фактично відпрацьованих днів у місяці.

Погодинна оплата праці може застосовуватися у вигляді простої погодинної або погодинно-преміальної. При простій погодинній оплаті праці сума заробітку визначається лише кількістю відпрацьованого часу та погодинною ставкою або окладом. При погодинно-преміальній оплаті, крім заробітку за ставкою або окладом, виплачується премія за досягнення відповідних якісних та кількісних показників діяльності. Преміювання здійснюється в межах витрат на оплату праці, передбачених кошторисом установи.

Погодинна оплата праці передбачає наявність погодинних ставок, які затверджені в установленому законом порядку.

При погодинній оплаті праці заробітна плата визначається за формулою

$$ЗП = K_{мг} \cdot C_m,$$

де $K_{мг}$ — кількість відпрацьованих за місяць годин;

C_m — тарифна ставка (з урахуванням доплат і надбавок).

Доплата за нічні години роботи розраховується за формулою

$$D_{нг} = K_{гн} \cdot C_n \cdot K_{\delta},$$

де $D_{нг}$ — доплата за години нічної роботи;

$K_{гн}$ — години нічної роботи — період з 22 — 6 годин (тривалість зміни скорочується на 1 годину);

C_n — погодинна ставка оплати;

K_{δ} — коефіцієнт доплат.

Порядок оплати роботи у святкові та вихідні дні визначається наступним чином:

— працівникам, праця яких оплачується за годинними (денними) ставками — в розмірі не менше подвійної годинної (денної ставки);

— працівникам, які одержують місячний оклад — у розмірі не менше однієї годинної (денної) ставки окладу, якщо робота проводилася в межах місячної норм робочого часу, і в розмірі не менше подвійної годинної (денної) ставки понад оклад, якщо робота проводилася більше місячної норми.

Розмір ставок зарплати, а також надбавок до них у деяких галузях визначається на підставі щорічної тарифікації, яка проводиться постійно діючою тари-

фікаційною комісією. Результати роботи комісії відображаються у тарифних списках, які є єдиним документом, що визначає розмір посадових місячних окладів, тарифних ставок і надбавок працівникам окремих установ.

4.4. Облік розрахунків із заробітної плати

При погодинній оплаті праці підставою для нарахування заробітної плати є таблиць обліку використання робочого часу, який складається в окремих підрозділах установи, підписується керівником підрозділу та особою, що уповноважена вести облік виходу на роботу працівників та подається до бухгалтерії.

Працівник бухгалтерії, що відповідає за нарахування заробітної плати, перевіряє таблиць:

- склад осіб, внесених до таблиць;
- погодження дат відпусток, хвороби, відрядження;
- зарахування, звільнення;
- роботи у святкові та неробочі дні, у нічні зміни;
- кількість відпрацьованих годин (днів) кожним працівником;
- кількість невиходів на роботу з різних причин.

Враховуючи кількість відпрацьованих днів (годин) та встановлений місячний посадовий оклад (погодинну ставку оплати) здійснюється нарахування за відпрацьований час заробітної плати безпосередньо в таблиці або в розрахунково-платіжній відомості.

Нарахування заробітної плати в бухгалтерському обліку відображається за кредитом субрахунку 6511 у кореспонденції з дебетом субрахунків витрат 8011 або 8111 “Витрати на оплату праці”, залежно від того, за рахунок яких надходжень вона нараховується (бюджетних чи власних).

На заробітну плату працівників бюджетних установ нараховуються і з неї вираховуються ті ж податки і внески, що й для підприємств. У 2016 році із заробітної плати вираховуються податок з доходів фізичних осіб (18 %) та військовий збір (1,5 %). Загальна ставка нарахувань на заробітну плату єдиного внеску становить 22 %.

Основні бухгалтерські проводки, що мають відношення до зарплати наведено в табл. 4.1.

Ряду працівників, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, згідно із Законом України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” від 28.02.91 № 796-ХІІ, передбачено виплату допомоги і компенсацій, виплат, пов’язаних з підвищеною оплатою праці, наданням додаткової відпустки. Приклади бухгалтерських проводок, пов’язаних з такими виплатами наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.1. Основні проводки, пов'язані з заробітною платою

Господарська операція	Дебет	Кредит
Нарахована заробітна плата, премія, відпускні	8011	6511
Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за перші п'ять днів (шифр затрат 2120 "Нарахування на оплату праці")	8011	6511
Нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за рахунок фонду	2114	6511
Відраховано з заробітної плати, премії, відпускних, допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності податок з доходів фізичних осіб	6511	6311
Відраховано з заробітної плати, премії, відпускних, допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності військовий збір	6511	6311
Депоновано зарплату, премію, допомогу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, відпускні	6511	6412
Видано з каси зарплату, премію, відпускні, допомогу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	6511	2211
Видано депоновану суму	6412	2211
Утримано із зарплати за товари продані в кредит та перераховано суму продавцю товарів	6511	6513
	6513	2117
Перераховано зарплату на ощадну книжку, картковий рахунок	6511	6514
	6514	2313
Відраховано із зарплати та перераховано за договорами добровільного страхування	6511	6515
	6515	2313
Утримано профспілкові внески	6511	6516
Перераховано утримані профспілкові внески профспілці	6516	2313
Утримано та перераховано утриману суму за позичками банку	6511	6517
	6517	2117
Утримано із зарплати та перераховано за виконавчими документами	6511	6518
	6518	2313
Утримання із зарплати неповернутих підзвітних сум	6511	2116
Нарахування на заробітну плату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012 (8112)	6313

Таблиця 4.2. Бухгалтерські проводки, пов'язані з додатковими виплатами постраждалим від Чорнобильської катастрофи

Господарська операція	Дебет	Кредит
1	2	3
Надходження на рахунок коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2313	5411
Нарахування допомоги і компенсацій, виплат, пов'язаних з підвищеною оплатою праці, наданням додаткової відпустки громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи відповідно до чинного законодавства України	5411	6512

1	2	3
Отримання в касу установи коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2211	2313
Видача працівникам коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, або заробітної плати відповідно до чинного законодавства України	6512	2211

База оподаткування податком на доходи фізичних осіб визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності. Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. Наприклад, у 2016 році Законом про державний бюджет встановлено прожитковий мінімум в розмірі 1378 грн, відповідно податкова соціальна пільга застосовується до доходу, що не перевищує 1930 грн ($1378 \cdot 1,4 \approx 1930$). Граничний розмір доходу, що дає право отримання пільги на дітей одному з батьків розраховується множенням кількості дітей на суму доходу, що дає право застосовувати пільгу в данному звітному періоді. Відповідно до пп. 169.3.1 ПКУ, якщо працівник має право на застосування пільги з двох чи більше підстав, застосовується одна податкова соціальна пільга, що найбільша за розміром. Пільга надається роботодавцем з дня отримання заяви, і лише за одним місцем роботи.

Розмір податкових соціальних пільг для окремих категорій працівників наведено в таблиці 4.3.

В Україні роботодавець зобов'язаний виплачувати заробітну плату два рази на місяць. Згідно зі ст. 115 КЗпП проміжок часу між виплатами не повинен перевищувати 16 календарних днів, а в разі якщо день виплати співпадає з вихідним, святковим чи неробочим днем, — напередодні. Розмір заробітної плати за першу половину місяця не повинен бути меншим за оплату фактично відпрацьованого часу з розрахунку тарифної ставки чи посадового окладу.

Для обчислення авансу до бухгалтерії подається табель за першу половину місяця. При нарахуванні працівникові авансу (поняття “аванс” у трудовому законодавстві не існує, є заробітна плата за першу половину місяця) утримується податок на доходи фізичних осіб та військовий збір та нараховується єдиний внесок, які перераховуються за призначенням під час кожної виплати заробітної плати.

Накопичуються дані з нарахування заробітної плати та нарахувань на неї у Меморіальному ордері № 5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” форми № 405 (бюджет). Записи систематизують за відповідними кодами функціональної класифікації видатків та видами коштів спеціального фонду.

Таблиця 4.3. Розмір податкових соціальних пільг

Код пільги	Розмір пільги у відсотках до встановленої на 1 січня звітного податкового року*	Категорії платників податку	Підпункт Податкового кодексу України розділу IV
1	2	3	4
01	100	для будь-якого платника податку	169.1.1
02	150	Для платника податку який є: а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником — у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; б) утримує дитину-інваліда — у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом "б" підпункту 169.1.4 цього пункту; д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", крім осіб, визначених у підпункті "б" підпункту 169.1.4 цього пункту.	169.1.3
03	200	для платника податку, який є: а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу"; б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників	169.1.4

1	2	3	4
		бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”; в) колишнім в’язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою; г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками; ґ) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року	
04	100	У розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги, визначеної в ознаці “01” для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, — у розрахунку на кожну таку дитину	169.1.2

* З 1 січня 2011 року податкова соціальна пільга складає половину розміру прожиткового мінімуму працездатної особи на початок року.

Аналітичний облік розрахунків зі страхування здійснюється в картках форми 292-а або у книзі форми 292 окремо за кожним видом страхування.

Суми виданої з каси заробітної плати відображають у меморіальному ордері № 1 “Накопичувальна відомість за касовими операціями” форми № 380 (бюджет), а перераховані за призначенням відрахування із заробітної плати та нарахування на неї — у меморіальних ордерах № 2 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Держказначейства України (установах банків)” та № 3 “Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства України (установах банків)” форм 381 та 382 (бюджет).

4. 5. Облік відпусток

Державні гарантії та відносини, пов’язані з відпусткою, регулюються Конституцією України, Законом України “Про відпустки”, Кодексом законів про працю України, іншими законами та нормативно-правовими актами України.

Право на відпустки мають громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм

власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи.

Види відпусток представлені на рис. 4.3.

Основна щорічна відпустка надається усім працівникам без винятку. Мінімальна відпустка, на яку можна розраховувати — 24 календарних дні, максимальна (разом основної та додаткової відпусток) — 59 календарних днів. Водночас працівник має повне право узяти поспіль відразу декілька щорічних відпусток, не використаних за попередні роки. Тоді тривалість відпустки може бути і більше 59 днів. Зокрема керівним працівникам навчальних закладів та установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним працівникам та науковим працівникам надається щорічна основна відпустка тривалістю до 56 календарних днів.

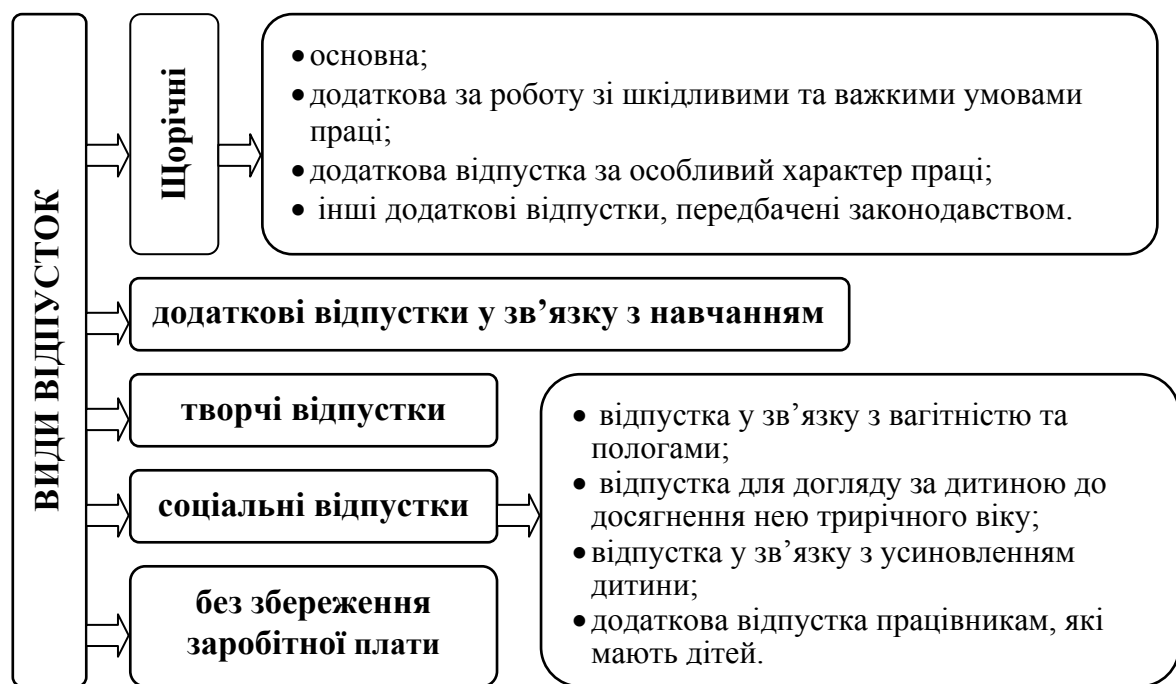


Рис. 4.3. Види відпусток

Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості у перший рік роботи настає після закінчення шести місяців безперервної роботи на даному підприємстві чи установі.

У разі надання працівникові зазначених щорічних відпусток до закінчення шестимісячного терміну безперервної роботи, їх тривалість визначається пропорційно до відпрацьованого часу, за винятком наступних випадків, коли вони надаються за бажанням працівника:

1) жінкам — перед відпусткою у зв'язку з вагітністю та пологами або після неї, а також жінкам, які мають двох і більше дітей віком до 15 років або дитину-інваліда;

- 2) інвалідам;
- 3) особам віком до вісімнадцяти років;
- 4) чоловікам, дружини яких перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами;
- 5) особам, звільненим після проходження строкової військової або альтернативної (невійськової) служби, якщо після звільнення із служби вони були прийняті на роботу протягом трьох місяців, не враховуючи часу переїзду на постійне місце проживання;
- 6) сумісникам — одночасно з відпусткою за основним місцем роботи;
- 7) працівникам, які успішно навчаються в закладах освіти та бажають придати відпустку до часу складання іспитів, заліків, написання дипломних, курсових, лабораторних та інших робіт, передбачених навчальною програмою;
- 8) працівникам, які не використали за попереднім місцем роботи повністю або частково щорічну основну відпустку і не одержали за неї грошової компенсації;
- 9) працівникам, які мають путівку (курсівку) для санаторно-курортного (амбулаторно-курортного) лікування;
- 10) батькам-вихователям дитячих будинків сімейного типу;
- 11) в інших випадках, передбачених законодавством, колективним або трудовим договором.

Щорічні відпустки за другий та наступні роки роботи можуть бути надані працівникові в будь-який час відповідного робочого року.

Відпустки надаються у строки, визначені графіками відпусток працівників. Водночас, окремі категорії працівників мають право отримувати відпустку лише в літній період. Так, згідно зі ст. 10 Закону України “Про відпустки” для керівних, педагогічних, наукових, науково-педагогічних працівників навчальних закладів та працівників театрів і деяких інших категорій працівників відпустка в літній період — законодавчо закріплене право.

Окремі працівники мають право на **соціальні відпустки**: у зв'язку з вагітністю та пологами — 126 календарних днів (70 календарних днів до пологів та 56 календарних днів після пологів, а **жінкам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи тривалістю 90 календарних днів до пологів і 90 календарних днів після пологів**); при усиновленні новонародженого — 56 календарних днів; по догляду за дитиною віком до 3-х та 6-ти років. Такі відпустки оплачуються за рахунок спеціальних фондів (фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності).

Жінці, яка працює і має двох або більше дітей віком до 15 років, або дитину-інваліда, або яка усиновила дитину, батьку, який виховує дитину без матері (у тому числі й у разі тривалого перебування матері в лікувальному закладі), а також особі, яка взяла дитину під опіку, надається щорічно додаткова оплачувана відпустка тривалістю 7 календарних днів без урахування святкових і неробочих днів.

Підставою для нарахування оплати за час відпустки є оформлений керівником установи наказ.

При наданні відпусток ряду працівників одночасно нараховується допомога на оздоровлення гарантована законами, постановами Кабінету Міністрів України, колективним договором. Згідно зі ст. 57 Закону “Про освіту” педагогічним працівникам допомога на оздоровлення установлена на рівні місячного посадового окладу (ставки заробітної плати). Згідно з п. 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 09.03.06 № 268 допомога на оздоровлення державним службовцям надається у розмірі посадового окладу, іншим працівникам бюджетних установ — у сумі не більш як один посадовий оклад на рік.

Згідно зі ст. 79 КЗпП працівника письмово повідомляють про щорічну відпустку за два тижні до її початку.

Для своєчасної виплати відпускних не пізніше ніж за три дні до початку відпустки реєструються фінансові зобов’язання та подається заявка на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки до органів Держказначейства. Державне казначейство опрацьовує підтвердні документи із виплат, пов’язаних із заробітною платою протягом одного операційного дня.

Якщо виникає ситуація недостатності коштів для виплати відпускних у літній період, необхідно відкоригувати фонд оплати праці на зазначений період, пересуваючи помісячні асигнування за КЕКВ 2110 та 2120 у межах загального фонду оплати праці, затвердженого кошторисом.

Розрахунок відпускних проводиться на наступною формулою:

$$B = \left(\frac{ЗП}{КД - СН} \right) \cdot КДВ,$$

де B — сума відпускних;

$ЗП$ — заробітна плата за 12 попередніх місяців (або інший розрахунковий період);

$КД$ — загальна кількість днів у розрахунковому періоді;

$СН$ — кількість святкових і неробочих днів, які прийняті законодавством у розрахунковому періоді;

$КДВ$ — кількість календарних днів відпустки.

Святкові та неробочі дні, які припадають на період відпустки, у розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Слід зазначити, що у разі підвищення посадових окладів (ставок) у періоді, за який береться заробітна плата для нарахування відпускних, заробіток за періоди до підвищення коригується на коефіцієнт підвищення.

Приклад 4.1. Працівник йде у відпустку з 1 травня 201_ року. Для розрахунку відпускних беруться дані про заробіток за останні 12 місяців перед відпусткою. За даним бухгалтерського обліку заробіток складав:

— попередній рік: травень — 3500 грн, червень — 3600 грн, липень — 3600 грн, серпень — 3800 грн, вересень — 4500 грн, жовтень — 4000 грн, листопад 3800 грн, грудень — 4000 грн;

— поточний рік: січень — 4500 грн, лютий 4500 грн, березень — 4986 грн, квітень — 5000 грн.

У минулому році заробіток підвищувався з 1 липня на 12,1 %, у поточному — з 1 березня на 10,8 %.

Заробіток для нарахування відпускних за травень та червень розраховують наступним чином: $(3500 + 3600) \cdot 1,121 \cdot 1,108 = 8818,68$ грн.

Заробіток за липень минулого — лютий поточного року враховується так: $(3600 + 3800 + 4500 + 4000 + 3800 + 4000 + 4500 + 4500) \cdot 1,108 = 36231,60$ грн.

Заробіток за березень і квітень не коригується тому, що він нараховувався з урахуванням підвищення.

Сума відпускних на 1 календарний день відпустки становитиме $(8818,68 + 36231,60 + 4986 + 5000) : (365 - 11) = 155,47$ грн.

Оплата за відпустки, згідно із НП(С)БОДС 132 “Виплати працівникам” належить до виплат за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах. **Виплати за невідпрацьований час визнаються зобов’язанням у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов’язань.** Тобто, на відміну від господарюючих суб’єктів, у бюджетних установах забезпечення виплат відпусток не створюються¹.

Приклад 4.2. В установі, яка фінансується з державного бюджету, за місяць нараховані 8,0 тис. грн відпускних.

Бухгалтерські проводки до прикладу 4.1 наведені в табл. 4.4.

Таблиця 4.4. Бухгалтерські проводки до прикладу 4.2

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Нараховані відпускні	8011	6511	8000,00
Відрахований із відпускних військовий збір ($8000 \cdot 0,015$)	6511	6311	120,00
Відрахований із відпускних податок на доходи фізичних осіб (18 %)	6511	6311	1440,00
Нарахований на відпускні єдиний внесок (22 %)	8012	6313	1760,00
Перераховані відпускні на карткові рахунки (подано відомості до Держказначейства)	2117	2313	6440,00

¹ Згідно з МСБОДС 25 “Виплати працівника” оплата відпусток належить до накопичуваних компенсацій за відсутність, за якими повинно створюватись забезпечення.

1	2	3	4
Отримана виписка з Держказначейства про перерахування відпускних на карткові рахунки	6511	2117	6440,00
Одночасно перераховано до органів, що контролюють надходження:			
— єдиний внесок	6313	2313	1760,00
— військовий збір	6311	2313	120,00
— податок на доходи фізичних осіб	6311	2313	1440,00

Одночасно з відпускними держслужбовцям надають допомогу на оздоровлення у розмірі місячного заробітку, яку обчислюють виходячи із заробітку за два останні місяці (згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 № 100). Для розрахунку не беруть виплати за дні, протягом яких зберігалася середня заробітна плата (допомога з тимчасової втрати працездатності, відпустки, відрядження) та одноразові виплати, у тому числі премії. Також до розрахунку не включають премії до Дня держслужби, тому що вони не мають постійного характеру.

Розрахунок суми допомоги на оздоровлення розглянемо на прикладі 4.3.

Приклад 4.3. Головний спеціаліст державної служби йде в щорічну відпустку з 03 серпня 2017 р. З 1 по 5 червня працівник був відсутній у зв'язку із хворобою, а з 6 по 8 липня 2017 р. був у відрядженні. Дані про заробіток та розрахунок допомоги на оздоровлення наведені в табл. 4.5.

Таблиця 4.5. Розрахунок допомоги на оздоровлення

Показник	Розрахунковий період		Чи включаємо до заробітку	Дані для розрахунку середньомісячного заробітку
1	2		3	4
Заробітна плата, грн, у т.ч.	1558,27	1786,64	?	
— посадовий оклад	1437,80	2092,00	+	6096,56 (1437,80 + 90,00 + 410,80 + 616,20 + 151,19 + 2092,00 + 90,00 + 418,40 + 627,60 + 162,57)
— надбавка за ранг (90 грн)	90,00	90,00	+	
— надбавка за вислугу років (20 %)	410,80	418,40	+	
— надбавка за високі досягнення в праці (30 %)	616,20	627,60	+	
— індексація	151,19	162,57	+	
— премія до Дня державної служби	—	150,00	—	
— оплата за час відрядження	—	209,27	—	
— оплата допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	616,20	—	—	

1	2	3	4	5
Фактично відпрацьовано, роб. днів	15	20	?	35 (15+20)
Норма робочих днів місяці, роб. днів	20	23	?	21,5 ((20+23):2)
Середньоденна заробітна плата	—	—	—	6096,56 грн : 35 р. дн. = 174,19 грн
Сума допомоги на оздоровлення до щорічної відпустки	—	—	—	174,19 грн · 21,5 р. дн. = 3745,08 грн

Згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Держкомстату України від 13.01.04 № 5, матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників, належить до фонду оплати праці (інших заохочувальних та компенсаційних виплат), а тому бухгалтерські проводки, пов'язані з її нарахуванням та виплатою, аналогічні проводкам за операціями з основною та додатковою заробітною платою.

4.6. Облік допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

Допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності нараховується згідно з Законом України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 28.12.2014 № 77–VIII”.

Розмір допомоги залежить не від трудового, а страхового стажу. Так, при страховому стажі до 3-х років — 50 %, від 3-х до 5-ти років — 60 %, від 5-ти до 8-ми років — 70 %, більше 8 років — 100 %. **Допомога з тимчасової втрати працездатності** внаслідок захворювання або травми, непов'язаної з нещасним випадком на виробництві у загальному випадку **оплачується за перші 5 днів за рахунок роботодавця, а за наступні дні — за рахунок Фонду соціального страхування.** У ряді випадків допомога по тимчасовій непрацездатності оплачується за рахунок коштів фонду з першого дня непрацездатності, зокрема: застрахованим інвалідам, які працюють на підприємствах та в організаціях товариств УТОГ і УТОС; по догляду за хворою дитиною віком до 14 років, якщо вона потребує стаціонарного лікування; в разі захворювання матері або іншої особи, яка фактично здійснює догляд за дитиною віком до трьох років або дитиною-інвалідом віком до 18 років; у разі тимчасового переведення застрахованої особи відповідно до медичного висновку на легшу, нижчеоплачувану роботу тощо. Порядок оплати за дні тимчасової непрацездатності встановлено Законом України “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування” та Порядком оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві

за рахунок коштів роботодавця, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26.06.2015 № 440.

Законом визначено також категорії працівників, яким допомога з тимчасової непрацездатності нараховується у розмірі 100 % незалежно від їх страхового стажу, а саме: застрахованим особам, віднесеним до 1–4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”; особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України “Про жертви нацистських переслідувань”; донорам, які мають право на пільгу, передбачену статтею 10 Закону України “Про донорство крові та її компонентів”.

Страховий стаж обчислюють на день настання страхового випадку.

Страховий стаж — це період (сума періодів), протягом якого особа підлягає соціальному страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і сплачує (за неї сплачують) страхові внески до Фонду соціального страхування в порядку, встановленому законодавством. До нього також зараховують:

- тимчасову непрацездатність;
- відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустку по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- періоди одержання виплат за окремими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, крім пенсій усіх видів.

У разі настання непрацездатності внаслідок виробничої травми або професійного захворювання оплата за рахунок коштів роботодавця (перших п'яти днів тимчасової непрацездатності) та за рахунок коштів Фонду соціального страхування (починаючи з шостого дня тимчасової непрацездатності) призначається та виплачується за місцем роботи потерпілого, на якому стався страховий випадок, у розмірі 100 % середньої заробітної плати.

Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.01 № 1266.

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) для застрахованих осіб (включаючи осіб, які працюють неповний робочий день (робочий тиждень) та добровільно застрахованих осіб), є **останні шість календарних місяців**.

Розрахунковий період для окремих випадків, коли працівник працював менше шести місяців наведено в табл. 4.6.

Таблиця 4.6. Порядок визначення розрахункового періоду для розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності

№ з.п.	Розрахунковий період	Порядок обчислення середньої зарплати
1.	В розрахунковому періоді відпрацьовано менше 6 календарних місяців	За фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого до першого числа), в яких сплачено страхові внески.
2.	Відпрацьовано менше календарного місяця (крім декретних)	За фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку, крім розрахунку допомоги по вагітності та пологах за страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням.
3.	Відпрацьовано менше календарного місяця (декретні)	З нарахованої заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески, але не вище за розмір середньої заробітної плати за всіма видами економічної діяльності в місяці, що передує місяцю, в якому настав страховий випадок, відповідно в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі (за даними Держкомстату) та не нижче за розмір мінімальної заробітної плати, встановлений законом у місяці настання страхового випадку.
4.	У розрахунковому періоді перед настанням страхового випадку застрахована особа не мала заробітку (грошового забезпечення) з поважних причин, або якщо страховий випадок настав у перший день роботи	Середня заробітна плата (грошове забезпечення) для розрахунку страхових виплат та оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця визначається виходячи з місячної тарифної ставки (посадового окладу), встановленої працівникові на момент настання страхового випадку.
5.	У разі коли на підприємстві, в установі та організації встановлено неповний робочий день (робочий тиждень)	Середня заробітна плата обчислюється виходячи з частини місячної тарифної ставки (посадового окладу), встановленої працівникові на момент настання страхового випадку, що відповідає його графіку роботи
6.	У разі коли робочий час підсумовується або його облік ведеться в годинах, а також, коли в місяцях розрахункового періоду, за який обчислюється середня заробітна плата, або в періоді, за який виплачується допомога, встановлюється неповний робочий день	Застосовується середня годинна заробітна плата

Якщо застрахована особа мала страховий стаж менше 6-ти місяців протягом 12-ти місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування, то середня заробітна плата обчислюється за фактично відпрацьовані місяці, але в розрахунку на місяць не вище за розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом у місяці настання страхового випадку. Допомога по вагітності та пологах — виходячи з нарахованої заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески, але в розрахунку на місяць не вище двократного розміру мінімальної заробітної плати та не менше за розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом у місяці настання страхового випадку.

Середня заробітна плата (грошове забезпечення) застрахованої особи обчислюється виходячи з нарахованої заробітної плати за видами виплат, що включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати (у тому числі в натуральній формі), які встановлюються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України “Про оплату праці”. До середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) включається заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) у межах максимальної величини (граничної суми) заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) та оподаткованого доходу (прибутку), з яких сплачується єдиний внесок (У 2016 році — максимальна величина нарахування єдиного внеску дорівнює двадцяти п'яти розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом).

У разі коли розмір заробітної плати (грошового забезпечення) підвищується згідно з рішенням Кабінету Міністрів України, у зв'язку з чим заробітна плата (грошове забезпечення) перераховується за попередні періоди, обчислення середньої заробітної плати (грошового забезпечення) для розрахунку розміру допомоги по безробіттю і виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, здійснюється з урахуванням суми донарахованої заробітної плати (грошового забезпечення) окремо за кожний місяць, за який здійснено перерахунок.

Середньоденна (середньо-годинна) заробітна плата обчислюється за формулою

$$ЗП = \frac{З_{р.н.}}{Д_p},$$

де $ЗП$ — середньоденна (середньо-годинна) заробітна плата;

$З_{р.н.}$ — зарплата за розрахунковий період;

$Д_p$ — відпрацьовані робочі дні (години).

Сума допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності визначається за формулою

$$Л = ЗП \cdot РД_n \cdot \text{сер.}\%Л,$$

де $Л$ — сума допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;

$ZП$ — середньоденна (середньо-годинна) зарплата;
 $РД_n$ — робочі дні (години) за графіком роботи підприємства, які припадають на дні непрацездатності;
 $сер.\%Л$ — відсоток оплати допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності.

Приклад 4.4. Бюджетною установою працівнику за місяць нарахована заробітна плата в сумі 1000 грн та допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності — 4000 грн, з них за рахунок установи 1100 грн.

Кореспонденція рахунків за прикладом 4.4 наведена в табл. 4.7.

Таблиця 4.7. Кореспонденція рахунків до прикладу 4.4

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Нарахування заробітної плати та допомоги з тимчасової втрати працездатності за рахунок установи			
Нарахована заробітна плата	8011 (8111)	6511	1000,00
Нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування на заробітну плату (22 %)	8012 (8112)	6313	220,00
Відраховано із заробітної плати військовий збір	6511	6311	15,00
Відраховано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб ((1000 · 0,18)	6511	6311	180,00
Нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок установи	8011 (8111)	6511	1100,00
Нарахований на допомогу за рахунок підприємства єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування	8012 (8112)	6313	242,00
Відраховано із допомоги за рахунок установи військовий збір	6511	6313	16,50
Відраховано із допомоги за рахунок установи податок з доходів фізичних осіб	6511	6311	198,00
Оплачено з каси заробітну плату та допомогу, нараховану за рахунок підприємства	6511	2211	1790,50
Нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності за рахунок Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності			
Нарахована допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок Фонду соціального страхування	2114	6511	2900,00
Нарахування на допомогу з тимчасової втрати працездатності єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування (22 %)	8012 (81112)	6313	638,00
Відраховано із допомоги військовий збір	6511	6311	43,50

Продовження табл. 4.7

1	2	3	4
Відрахування із допомоги за рахунок Фонду соціального страхування податку з доходів фізичних осіб	6511	6311	522,00
Пред'явлення документів Фонду соціального страхування для оплати лікарняних			2900,00
Отримання коштів від Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності для оплати лікарняних	2314	2114	2900,00
З отриманих з Фонду коштів перераховується до бюджету військовий збір	6313	2314	43,50
З отриманих з Фонду коштів перераховується до бюджету податок на доходи фізичних осіб	6311	2314	522,00
Отримані з рахунку розрахунків з Фондом готівкові кошти для виплати допомоги з тимчасової втрати працездатності	2211	2314	2334,50
Видана допомога з тимчасової втрати працездатності	6511	2211	2334,50

Допомога по вагітності і пологах згідно з пп. 165.1.1 Податкового кодексу України не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку, а тому не є об'єктом оподаткування військовим збором та податком на доходи фізичних осіб.

4.7. Особливості оплати праці в установах органів влади

Згідно із Законом України “Про державну службу” від 16.12.93 № 3723-ХІІ державна служба в Україні — це професійна діяльність осіб, які займають посади в державних органах та їх апараті щодо практичного виконання завдань і функцій держави та одержують заробітну плату за рахунок державних коштів.

Ці особи є державними службовцями і мають відповідні службові повноваження.

Посада — це визначена структурою і штатним розписом первинна структурна одиниця державного органу та його апарату, на яку покладено встановлене нормативними актами коло службових повноважень.

Посадовими особами відповідно до цього Закону вважаються керівники та заступники керівників державних органів та їх апарату, інші державні службовці, на яких законами або іншими нормативними актами покладено здійснення організаційно-розпорядчих та консультативно-дорадчих функцій.

Посади державних службовців поділяються на категорії:

— **перша категорія** — посади перших заступників міністрів, керівників центральних органів виконавчої влади, які не є членами Уряду України, їх перших заступників, голів та членів державних колегіальних органів, Постійного Представника Президента України в Автономній Республіці Крим, голів обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, керівни-

ків Адміністрації Президента України, Апарату Верховної Ради України, заступників керівників Адміністрації Президента України, Апарату Верховної Ради України, інші прирівняні до них посади;

— **друга категорія** — посади керівників секретаріатів комітетів Верховної Ради України, структурних підрозділів Адміністрації Президента України, Апарату Верховної Ради України, Секретаріату Кабінету Міністрів України, радників та помічників Президента України, Голови Верховної Ради України, Прем'єр-міністра України, заступників міністрів, заступників інших керівників центральних органів виконавчої влади, першого заступника Постійного Представника Президента України в Автономній Республіці Крим, перших заступників голів обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій та інші прирівняні до них посади;

— **третя категорія** — посади заступників керівників структурних підрозділів, завідувачів секторів, головних спеціалістів, експертів, консультантів Адміністрації Президента України, Апарату Верховної Ради України і Секретаріату Кабінету Міністрів України, заступників Постійного Представника Президента України в Автономній Республіці Крим, заступників голів обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, а також голів районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій, начальників управлінь, самостійних відділів у складі міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, державних колегіальних органів, інші прирівняні до них посади;

— **четверта категорія** — посади спеціалістів Адміністрації Президента України, Апарату Верховної Ради України і Секретаріату Кабінету Міністрів України, заступників начальників управлінь, самостійних відділів (підвідділів) міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, державних колегіальних органів, керівників управлінь, відділів, служб обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, інші прирівняні до них посади;

— **п'ята категорія** — посади спеціалістів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних колегіальних органів, заступників голів районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій, заступників керівників управлінь, відділів, служб обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, спеціалістів апарату цих адміністрацій, інші прирівняні до них посади;

— **шоста категорія** — посади керівників управлінь, відділів, служб районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій, спеціалісти управлінь, відділів, служб обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій, інші прирівняні до них посади;

— **сьома категорія** — посади спеціалістів районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій, їх управлінь і відділів, інші прирівняні до них посади.

На державну службу на посади третьої—сьомої категорії приймають на конкурсній основі. За конкурсом також зараховують до кадрового резерву на посади держслужбовців I-III категорій, призначення на які здійснюються Президентом України та Кабінетом міністрів. Переведення на рівнозначну або нижчу посаду в одному державному органі, а також просування по службі державних службовців, які зараховані до кадрового резерву чи успішно пройшли стажування у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, може здійснюватися без конкурсного відбору.

Порядок проведення конкурсу на заміщення вакантних посад державних службовців затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 15.02.02 № 169. Очолює конкурсну комісію заступник керівника державного органу. До складу конкурсної комісії входять представники кадрової та юридичної служб, а також окремих структурних підрозділів апарату державного органу.

Порядком проведення конкурсу на заміщення вакантних посад державних службовців визначено також коло претендентів, які не можуть брати участі в конкурсі.

Конкурс на заміщення вакантних осіб проводять в декілька етапів: по-перше, публікують оголошення про його проведення; по-друге, приймають документи від бажаючих взяти участь у конкурсі; по-третє, проводять іспит та відбирають кандидатів.

Іспит проводиться конкурсною комісією державного органу, в якому оголошено конкурс. Порядок проведення іспиту у державному органі та перелік питань на перевірку знання законодавства з урахуванням специфіки функціональних повноважень цього державного органу та його структурних підрозділів затверджується керівником органу, в якому проводиться конкурс.

Конкурсна комісія на підставі розгляду поданих документів, результатів іспиту та співбесіди з кандидатами, які успішно склали іспит, на своєму засіданні здійснює відбір осіб для зайняття вакантних посад державних службовців.

Засідання конкурсної комісії оформляється протоколом, який підписується всіма присутніми на засіданні членами комісії і подається керівникові не пізніше ніж через два дні після голосування.

Особи, прийняті на роботу на посади державних службовців складають присягу державного службовця і їм присвоюється відповідний ранг у межах категорії.

Згідно з Законом України “Про державну службу” встановлюються такі ранги державних службовців:

- службовцям, які займають посади, віднесені до першої категорії, може бути присвоєно 3, 2 і 1 ранг;
- службовцям, які займають посади, віднесені до другої категорії, може бути присвоєно 5, 4 і 3 ранг;
- службовцям, які займають посади, віднесені до третьої категорії, може бути присвоєно 7, 6 і 5 ранг;

- службовцям, які займають посади, віднесені до четвертої категорії, може бути присвоєно 9, 8 і 7 ранг;
- службовцям, які займають посади, віднесені до п'ятої категорії, може бути присвоєно 11, 10 і 9 ранг;
- службовцям, які займають посади, віднесені до шостої категорії, може бути присвоєно 13, 12 і 11 ранг;
- службовцям, які займають посади, віднесені до сьомої категорії, може бути присвоєно 15, 14 і 13 ранг.

Присвоєння рангів державним службовцям регламентується Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про ранги державних службовців” від 19.06.96 № 658. Ранги, які відповідають посадам першої категорії, присвоюються Президентом України, а другої категорії — Кабінетом Міністрів України, крім рангів, що присвоюються державним службовцям, які є працівниками Апарату Верховної Ради України. Ранги, що відповідають посадам другої категорії, державним службовцям — працівникам Апарату Верховної Ради України присвоюються Головою Верховної Ради України. Ранги за посадами третьої-сьомої категорії присвоюються керівником державного органу, в системі якого працює державний службовець.

Для присвоєння чергового рангу в межах відповідної категорії посади державний службовець повинен успішно відпрацювати на займаній посаді два роки. Відомості про надання рангу записуються у трудовій книжці.

Посадові оклади державних службовців установлюються залежно від складності та рівня відповідальності виконуваних службових обов'язків та групи за оплатою праці постановами Кабінету Міністрів, зокрема Постановою Кабінету Міністрів України від 09.03.06 № 268.

Згідно з цією постановою **заробітна плата державного службовця складається** з основного окладу, доплати за ранг (спеціальні звання, класні чини), надбавок за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи, за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, за знання та використання в роботі іноземної мови, за науковий ступінь кандидата або доктора наук з відповідної спеціальності, за почесне звання “заслужений”, за вислугу років, премій.

Доплата за ранг провадиться відповідно до рангу, присвоєного державному службовцю. Надбавка за вислугу років виплачується державним службовцем щомісячно у відсотках до посадового окладу з урахуванням доплати за ранг і залежно від стажу державної служби у таких розмірах: понад 3 роки — 10, понад 5 років — 15, понад 10 років — 20, понад 15 років — 25, понад 20 років — 30, понад 25 років — 40 %.

Тривалість робочого часу державних службовців визначається відповідно до законодавства України про працю з урахуванням особливостей, передбачених Законом України “Про державну службу”. Для виконання невідкладної і передбаченої роботи державні службовці зобов'язані за розпорядженням керівника органу, в якому вони працюють, з'являтися на службу у вихідні, святкові та

неробочі дні, робота за які компенсується відповідно до чинного трудового законодавства.

За рішенням керівника державні службовці можуть бути відкликані із щорічної або додаткової відпустки. Частина невикористаної відпустки, яка залишилася, надається державному службовцю у будь-який інший час відповідного року чи приєднується до відпустки у наступному році.

Державним службовцям надається щорічна відпустка тривалістю 30 календарних днів, якщо законодавством не передбачено більш тривалої відпустки, з виплатою допомоги для оздоровлення у розмірі посадового окладу.

Державним службовцям, які мають стаж державної служби понад 10 років, посадовим особам місцевого самоврядування, які мають стаж служби в цих органах понад 10 років, надається додаткова оплачувана відпустка тривалістю 5 календарних днів, а починаючи з 11-го року ця відпустка збільшується на 2 календарних дні за кожний наступний рік. Тривалість додаткової оплачуваної відпустки не може перевищувати 15 календарних днів.

4. 8. Особливості оплати праці в установах освіти

На виконання постанови Кабінету Міністрів України “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 30.08.02 № 1298 Міністерство освіти і науки України наказом “Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ” від 26.09.05 № 557 затвердило тарифні розряди працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ.

Розміри розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ наведені в табл. 4.8, а мінімальна заробітна плата, до якої застосовуються тарифні коефіцієнти — в табл. 4.9.

Таблиця 4.8. Розміри розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці

Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти	Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти	Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти
1	1,00	9	1,73	17	3
2	1,09	10	1,82	18	3,21
3	1,18	11	1,97	19	3,42
4	1,27	12	2,12	20	3,64
5	1,36	13	2,27	21	3,85
6	1,45	14	2,42	22	4,06
7	1,54	15	2,58	23	4,27
8	1,64	16	2,79	24	4,36
				25	4,51

Таблиця 4.9. Розмір мінімальної заробітної плати

Дата	Розмір мінімальної заробітної плати, грн	Дата	Розмір мінімальної заробітної плати, грн
з 01.01.11	941	з 01.10.12	1118
з 01.04.11	960	з 01.12.12	1134
з 01.10.11	985	з 01.01.13	1147
з 01.12.11	1004	з 01.12.13	1218
з 01.01.12	1073	з 01.09.15	1378
з 01.04.12	1094	з 01.05.16	1450
з 01.07.12	1102	з 01.12.16	1550

* У зв'язку з економічною кризою з 01.10.2008 р. ставка працівника 1 розряду для бюджетних установ встановлюється Кабінетом Міністрів України з урахуванням можливостей бюджету. Так, у 2013 році вона була встановлена на рівні 852 грн, з 1 вересня 2015 року — 1012 грн, з 1 грудня 2015 року ставки перераховано з розрахунку 1113 грн. При цьому, якщо при розрахунку ставка становить менше мінімальної зарплати, то вона встановлюється на її рівні.

Схема тарифних розрядів окремих посад керівних, науково-педагогічних та педагогічних працівників вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації наведена в табл. 4.10 та 4.11.

Розмір посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду встановлюється на рівні законодавчо визначеного розміру мінімальної заробітної плати. Посадові оклади (тарифні ставки) за розрядами Єдиної тарифної сітки встановлюються шляхом множення окладу (ставки) працівника 1 тарифного розряду на відповідний тарифний коефіцієнт.

Таблиця 4.10. Схема тарифних розрядів посад керівних, науково-педагогічних та педагогічних працівників вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації

Найменування посад	Тарифні розряди
Ректор	23—24
Директор філіалу	19—20
Декан	20—22
Керівник навчально-наукового або науково-виробничого інституту (центру)	15—21
Завідувач кафедри (професор)	20—21
Професор	20
Доцент	19
Старший викладач	17
Викладач, асистент	16
Викладач—стажист	15

Таблиця 4.11. Схема тарифних розрядів посад керівних, науково-педагогічних та педагогічних працівників вищих навчальних закладів III—IV рівнів акредитації

Найменування посад	Тарифні розряди
1	2
Керівник відділу: навчального, навчально-методичного, головний інженер	11—12
Начальник планово-фінансового (планового) відділу	11—13
Начальник обчислювального (інформаційно-обчислювального) центру	11—12
Начальник відділу: кадрів, юридичного, міжнародних зв'язків, технічних засобів навчання, експлуатаційно-технічного, редакційно-видавничого	11—12
Учений секретар	16
Головний: механік, енергетик	10—11
Завідувач: докторантури, аспірантури, ординатури, інтернатури, підготовчого відділення; начальник режимно-секретного відділу, військово-мобілізаційного підрозділу, відділу охорони праці	10—12
Директор: обсерваторії, ботанічного саду, студентського містечка; завідувач навчально-дослідної, навчально-наукової станцій (бази, бюро, служби тощо), віварію	10—11
Начальник штабу цивільної оборони; керівник: студентського, проектно-конструкторського, дослідного та інших бюро, інших відділів і служб	8—10

Враховуючи ці тарифні розряди працівникам закладів освіти встановлюються посадові оклади та нараховується заробітна плата. Система вищої освіти в Україні включає дві групи закладів: 1—2 рівнів акредитації — коледжі, технікуми, інститути; 3—4 рівнів акредитації — інститути, академії, університети.

Наявність вченого ступеня є основою для підвищення посадових окладів: доктора наук — до 25 %; кандидата наук — до 15 %. Доплата за вчене звання: професора — у граничному розмірі 33 % посадового окладу (ставки заробітної плати); доцента, старшого дослідника — у граничному розмірі 25 % посадового окладу (ставки заробітної плати). Зазначені доплати встановлюється працівникам, якщо їхня діяльність за профілем збігається з наявним вченим ступенем чи ученим званням. За наявності у зазначених працівників двох або більше вчених ступенів та звань доплата встановлюється за одним (вищим) ступенем чи званням;

Доплата за почесні звання: “народний” — на 40 %; “заслужений” — на 20 %. За знання та використання в роботі іноземної мови доплата становить: однієї європейської — 10, однієї східної, угро-фінської або африканської — 15, двох і більше мов — 25 % посадового окладу (ставки заробітної плати).

Крім того працівникам освіти можуть встановлюватись доплати у розмірі до 50 % посадового окладу (ставки заробітної плати, тарифної ставки):

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

Складовою заробітної плати педagogічних та наукових працівників є також доплата за стаж роботи: від 3-х до 10-ти років — 10 %, від 10-ти до 20-ти років — 20 %, понад 20 років — 30 %.

Керівникам навчальних закладів, установ освіти та наукових установ надано право в межах фонду заробітної плати, затвердженого в кошторисах доходів і видатків, надавати працівникам матеріальну допомогу, у тому числі на оздоровлення, у сумі не більше ніж один посадовий оклад на рік (крім матеріальної допомоги на поховання), затверджувати порядок і розміри преміювання працівників відповідно до їх особистого внеску в загальні результати роботи.

В аналітичному обліку кожна складова заробітної плати працівника має свій код. Свій код мають також різні види утримань із заробітної плати. Кодування нарахувань і утримань дає змогу здійснювати аналіз структури доходів працівників, а також необхідне для складання податкової та статистичної звітності.

У вищих навчальних закладах для професорсько-викладацького складу встановлено 36-годинний робочий тиждень. Згідно зі ст. 56 Закону України “Про вищу освіту” максимальне навчальне навантаження на одну ставку науково-педагогічного працівника не може перевищувати 600 годин на навчальний рік.

У робочий час включається тривалість аудиторних занять, при цьому аудиторний час обліковують в академічних годинах, тривалість якої становить 40 хвилин. Інші види робіт (навчально-методична, наукова, організаційно-виховна роботи, консультації, іспити, керівництво дипломними роботами, перевірка курсових, контрольних робіт тощо) є поза аудиторною роботою науково-педагогічного працівника. За одну годину поза аудиторної роботи зараховується фактична година часу. Виходячи з 36-ти годинного тижня річна норма праці аудиторної і поза аудиторної роботи має становити не менше 1548 годин.

Норми часу на окремі види поза аудиторної роботи, встановлені в Чернігівському державному технологічному університеті наведені в табл. 4.12.

У середніх закладах освіти заробітна плата педагогічним працівникам виплачується за фактичну кількість годин викладацької роботи за тиждень. Повну ставку розраховують, виходячи з тижневої норми годин на підставі тарифікації.

За час роботи в період канікул педагогічним працівникам проводять оплату виходячи з розрахунку заробітної плати за тарифікацією, що передуює канікулам. Якщо заробітна плата за тарифікацією протягом навчального року не змінювалася, то період літніх канікул оплачують за тарифікацією, складеною станом на 1 вересня попереднього навчального року.

Заробітна плата вчителів складається з оплати навчальних годин, доплати за перевірку зошитів та додаткових доплат.

Таблиця 4.12. Норми часу на виконання основних видів методичної, наукової, організаційної роботи викладачів Чернігівського державного технологічного університету

№ з.п.	Вид роботи	Кількість годин
1	2	3
1.	Навчальна робота	500—600 (відповідно до діючих норм навантаження)
2.	Навчально-методична робота	
2.1	Написання і підготовка до видання:	
	— підручника з грифом Міносвіти	120 годин / друк. аркуш
	— навчального посібника з грифом Міносвіти	100 годин / друк. арк.
	— навчального посібника з грифом ЧДТУ	80 годин / друк. аркуш
	— конспекту лекцій з дисципліни	60 годин / друк. аркуш
	— методичних вказівок (рекомендацій):	
	з практичних (семінарських) занять	50 годин / друк. аркуш
	з лабораторного практикуму	50 годин / друк. аркуш
	з контрольних робіт	50 годин / друк. аркуш
	з курсових проектів (робіт)	50 годин / друк. аркуш
	до виконання розрахунково-графічних робіт	50 годин / друк. аркуш
	з дипломного проектування	50 годин / друк. аркуш
	з виробничих та переддипломних практик	30 годин / друк. аркуш
2.2	Розробка:	
	навчального робочого плану за спеціальністю	до 30 годин
	робочої програми (з екзаменаційними білетами)	20 годин
	електронного підручника	до 150 годин на 1 курс
2.3	Переробка усіх учбово-методичних матеріалів	до 30 % від нормативу на розробку
3	Наукова робота	
3.1	Виконання планових наукових досліджень із звітністю	до 200 годин на рік
4	Організаційно-виховна робота	
4.1	Участь в засіданнях кафедри	30 годин на рік
4.2	Участь у підготовці та проведенні студентських олімпіад	50 годин на семестр
	

Основним елементом виступає оплата навчальних годин ($O_{нз}$), яка визначається за формулою

$$O_{нз} = \frac{C \cdot K_2}{H_2},$$

де C — ставка заробітної плати вчителя; встановлюється залежно від освіти (середня, середня спеціальна, неповна вища, вища) і кваліфікаційних категорій (вчитель, вчитель—методист, заслужений вчитель, народний вчитель);

K_2 — кількість годин педагогічного навантаження на тиждень;

H_2 — норма педагогічного навантаження вчителя на тиждень (1—4 класи — 20 годин, 5—12 класи — 18 годин, вихователів дошкільних дитячих закладів — 36 годин на тиждень).

Педагогічним працівникам вищої категорії установлюється 12 розряд, першої — 11, другої — 10, без категорії — 8—9.

Педагогічним працівникам виплата надбавки за вислугу років передбачена ст. 57 Закону України “Про освіту” від 23.05.91 № 1060 і залежно від стажу педагогічної роботи нараховується у таких розмірах: понад 3 роки — 10 %, понад 10 років — 20 % і понад 20 років — 30 %.

Педагогічним працівникам може бути надана також щорічна грошова винагорода за сумлінну працю та зразкове виконання службових обов’язків, розмір якої не може перевищувати одного посадового окладу (ставки заробітної плати) з урахуванням підвищень. Порядок надання щорічної грошової винагороди затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 05.06.00 № 898. Ця винагорода нараховується перед відпусткою.

Якщо у розрахунковому періоді відбувалася заміна колег, що хворіли, оплати за заміщенням проводять погодинно. Період такого заміщення не повинен перевищувати двох місяців.

Суму погодинної оплати за заміщення та допомогу на оздоровлення включають до сумарного заробітку при обчисленні допомоги у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності.

Приклад розрахунку суми допомоги у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності наведено в табл. 4.13.

Таблиця 4.13. Розрахунок суми допомоги у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності (суми умовні)

Розрахунковий період	Нараховані виплати за видами, грн				Сума виплат, яку беруть для розрахунку, грн	Кількість відпрацьованих робочих днів
	За тарифікацією	погодинна оплата за заміщення	відпусткні	допомога на оздоровлення		
лютий	1734,28	94,44	—	—	1828,72	20
березень	1734,28	—	—	—	1734,28	21
квітень	1734,28	188,88	—	—	1923,16	21
травень	1734,28	141,66	—	1270,50	3146,44	18
червень	—	—	1752,36	—	—	—
липень	226,21	—	1752,36	—	226,21	3
Усього	7163,33	424,98	3504,72	1270,50	8858,81	83
Середньоденна зарплата				8858,81 грн : 83 роб. дні = 106,73 грн		
Сума оплати допомоги у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності				106,73 грн · 5 днів лікарняних = 533,65 грн		

4.9. Особливості оплати праці в закладах охорони здоров'я

Умови оплати праці працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення затверджені спільним наказом Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства охорони здоров'я України від 05.10.05 № 308/519. Умови розроблені відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 30.08.02 № 1298 “Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери” (із змінами) і застосовуються при обчисленні заробітної плати:

— працівників сфери охорони здоров'я та соціального захисту населення України незалежно від підпорядкування (далі — працівники охорони здоров'я та соціального захисту населення);

— працівників будинків відпочинку, пансіонатів, туристських баз, оздоровчих таборів, центрів, будинків творчості та профілакторіїв;

— працівників, які допущені в установленому порядку до медичної та фармацевтичної діяльності відповідно до порядку, установленому МОЗ України;

— професіоналів та фахівців, що прирівняні за оплатою праці до медичних та фармацевтичних працівників (психологи, біологи, зоологи, ентомологи тощо).

Схема тарифних розрядів посад керівних працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення, що встановлюються за групами з оплати праці наведена в табл. 4.14. Для інших працівників тарифні розряди встановлюються незалежно від групи оплати праці медичного закладу.

Таблиця 4.14. Схема тарифних розрядів посад керівних працівників закладів охорони здоров'я та установ соціального захисту населення, що встановлюються за групами з оплати праці

№ з.п.	Посади	Тарифні розряди, які встановлюються за групами з оплати праці*				
		I	II	III	IV	V
1	2	3	4	5	6	7
1.	Керівник (головний лікар, генеральний директор, директор, головний державний санітарний лікар, начальник, завідувач)	18	17	16	15	14
2.	Головна медична сестра, головний фельдшер	12	11	11	10	10
3.	Завідувач аптеки (структурний підрозділ лікувально-профілактичного закладу)					
	— провізор	12	11	11	10	—
	— фармацевт	11	10	10	9	—
4.	Начальник планово-економічного відділу	12	12	11	11	10

1	2	3	4	5	6	7
5.	Головні фахівці	12	12	11	11	—
6.	Керівник молочної фабрики-кухні	11	10	10	9	9
	Завідувач молочної кухні	10	9	9	8	8
7.	Начальники відділів, інших підрозділів (не визначених у цьому розділі), начальник штабу цивільної оборони	11	11	10	10	10

Група оплати праці залежить від рівня закладу, його виду та кількості ліжкомісць або обслуговуваного контингенту. Конкретні вимоги до віднесення до груп оплати праці наведені в додатку 2 до наказу № 308/519.

Керівникам закладів охорони здоров'я, аптечних закладів, установ соціального захисту населення та їх заступникам з числа лікарів та провізорів посадовий оклад, що відповідає тарифному розряду за групою з оплати праці, підвищується за наявності кваліфікаційної категорії за спеціальністю “організація та управління охороною здоров'я” або “організація та управління фармацією” (табл. 4.15).

Таблиця 4.15. Розмір підвищення тарифної ставки працівникам охорони здоров'я

Кваліфікаційні категорії	Розмір підвищення в % від тарифної ставки I розряду
Керівникам та їх заступникам (лікарям, провізорам) — за спеціальностями “організація і управління охороною здоров'я” та “організація та управління фармацією”, які мають:	
— вищу кваліфікаційну категорію	44,9 %
— першу кваліфікаційну категорію	31,9 %
— другу кваліфікаційну категорію	21,1 %
Керівникам із числа фахівців з базовою та неповною вищою медичною освітою та головним медичним сестрам, які мають:	
— вищу кваліфікаційну категорію	28,3 %
— першу кваліфікаційну категорію	18,4 %
— другу кваліфікаційну категорію	8,7 %

Головним лікарям дільничних лікарень, лікарських амбулаторій та керівникам ЦМСЕ підвищення посадових окладів за наявність кваліфікаційної категорії проводиться за будь-якою лікарською спеціальністю.

Крім доплат за кваліфікаційну категорію встановлено норми та умови доплат за оперативне втручання, за диплом з відзнакою (доплата 5 % протягом 5-ти років), за керування санітарним транспортом, у зв'язку зі шкідливими і важкими умовами праці, за суміщення професій (посад), виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника та розширення зони обслуговування або збільшен-

ня обсягу виконуваних робіт, за роботу в нічний час, за науковий ступінь, інші доплати.

Ряду медичних працівників встановлюються також надбавки до зарплати, а саме: за тривалість безперервної роботи, за почесні звання, за знання та використання в роботі іноземної мови, за високі досягнення у праці, виконання особливо важливої роботи, складність, напруженість у роботі, інші надбавки.

Преміювання працівників проводиться у межах фонду заробітної плати. Керівники закладів та установ за погодженням з профспілковими комітетами затверджують положення про преміювання працівників. Розмір премії працівника залежить від особистого внеску в загальні результати роботи підрозділу, закладу і граничними розмірами не обмежується.

Преміювання керівників закладів, установ та їх заступників здійснюється за рішенням органу вищого рівня.

Керівники мають право надавати працівникам матеріальну допомогу, у тому числі на оздоровлення, у сумі не більше ніж один посадовий оклад на рік, крім матеріальної допомоги на поховання.

Приклад 4.5. Головний лікар СЕС має вищу категорію за спеціальністю “організація та управління охороною здоров’я”. За групою оплати праці керівників у нього 14 тарифний розряд. Завідувач баклабораторією має вищу категорію та 13 тарифний розряд. Йому підвищують посадовий оклад у зв’язку зі шкідливими й важкими умовами праці на 15 % та за керівництво структурним підрозділом — на 20 %. Ставка для першого розряду у рік розрахунку, визначена постановою Кабінету Міністрів України — 852 грн.

Визначимо посадовий оклад головного лікаря та завідувача бактеріологічної лабораторії (табл. 4.16).

Таблиця 4.16. Розрахунок посадового окладу (станом на 31 грудня 2015 року)

Показники	Розрахунок посадового окладу	
	головного лікаря	завідувача баклабораторією
Тарифний розряд	14	13 (вища категорія)
Посадовий оклад, грн	$1113 \cdot 2,42 = 2693^*$	$1113 \cdot 2,27 = 2527,00$
Підвищення за вищу кваліфікаційну категорію, грн.	$44,9 \% \cdot 1378 = 618,72$	—
Підвищення у зв’язку зі шкідливими та важкими умовами праці	—	$15 \% \cdot 2527,00 = 379,05$
Підвищення за керівництво структурним підрозділом, грн	—	$20 \% \cdot 2527,00 = 505,40$
Посадовий оклад з урахуванням підвищень	$2693 + 618,72 = 3311,72$	$2527,00 + 379,05 + 505,40 = 3411,45$

*Посадовий оклад округлюється до цілих грн.

Лікарі та фахівці з базовою та неповною вищою медичною освітою закладів охорони здоров'я, які зайняті наданням медичної допомоги населенню, у т.ч. екстреної, можуть залучатися до чергування вдома.

Чергування вдома може надаватись лікарям — до п'яти посад з основних лікарських спеціальностей та чотирьох посад фахівців з базовою та неповною вищою медичною освітою (лаборант, рентгенолаборант, сестра медична операційна, сестра медична — анестезист) з урахуванням укомплектованості штатів, виробничої необхідності, кількості викликів і їх експертної оцінки.

Чергування здійснюються як у межах місячної норми робочого часу відповідних працівників за обліковий період, так і поза її межами.

Чергування вдома в денний та нічний час ураховується як півгодини за кожну годину чергування та оплачується, виходячи з посадового окладу, визначеного за на основі тарифної сітки та тарифної ставки, з урахуванням підвищення за кваліфікаційну категорію.

У разі виклику працівника під час чергування (у заклад, на місце події та додому до хворого) час, витрачений на виклик, оплачується за фактично відпрацьовані години з розрахунку посадового окладу працівника, встановленого за штатним розписом, із збереженням чинного порядку оплати праці працівників охорони здоров'я у нічний час.

У такому самому порядку проводиться оплата чергувань удома в неробочий та нічний час працівників центрів екстреної медичної допомоги та медицини катастроф, професіоналів та фахівців медичних бригад постійної готовності та багатофункціональних медичних загонів спеціального призначення, що організовані для безпосереднього надання екстреної медичної допомоги та рятувальних робіт при аваріях, катастрофах, у разі стихійного лиха та надзвичайних ситуацій.

Норми робочого часу для працівників закладів та установ охорони здоров'я затверджені наказом Міністерства охорони здоров'я України від 25.05.06 № 319, а саме:

— **38,5 години на тиждень** для керівників структурних підрозділів (відділень, відділів, лабораторій, кабінетів тощо) з числа лікарів та фахівців з базовою та неповною вищою освітою, керівників закладів охорони здоров'я з числа фахівців з базовою та неповною вищою освітою, лікарів та фахівців з базовою та неповною вищою медичною освітою (середнього медичного персоналу), медичних реєстраторів, дезінфекторів закладів охорони здоров'я (структурних підрозділів) за винятком тих, хто працює у шкідливих умовах праці:

- лікарняних, санаторно-курортних закладів, профілакторіїв;
- амбулаторно-поліклінічних закладів (за винятком лікарів, зайнятих виключно амбулаторним прийомом хворих);
- закладів переливання крові, швидкої та екстреної і консультативної медичної допомоги, медицини катастроф;
- санітарно-профілактичних закладів;

- молочних кухонь, будинків дитини, дитячих будинків;
- шкіл, дитячих садків (ясел), ліцеїв, коледжів, інших закладів та установ освіти і соціального захисту населення;
- інформаційно-аналітичних центрів медичної статистики;
- бюро судово-медичної експертизи;
- клінік, лабораторій та інших структурних підрозділів охорони здоров'я науково-дослідних інститутів, вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації.

— **33 години на тиждень** для лікарів, зайнятих виключно амбулаторним прийомом хворих:

- амбулаторно-поліклінічних закладів;
- амбулаторно-поліклінічних підрозділів лікувально-профілактичних закладів, пунктів охорони здоров'я (здоровпунктів), фельдшерських та фельдшерсько-акушерських пунктів (у тому числі сільських та селищних рад);

- центрів (бюро) медико-соціальної експертизи, лікарсько-консультаційних комісій;

- лікарів та середнього медичного персоналу, які працюють на протязі всього робочого часу на медичних генераторах ультракороткохвильової частоти потужністю більше ніж 200 ват.

У ті дні, коли згідно з графіком роботи або правилами внутрішнього трудового розпорядку ці лікарі працюють у стаціонарі (чергування), на дільниці, проводять санітарно-просвітню та профілактичну роботу, диспансеризацію, тривалість їх робочого дня встановлюється за пунктом 1.1 цього наказу.

— **40 годин на тиждень:**

- для керівників закладів та установ охорони здоров'я, їх заступників, головних бухгалтерів та їх заступників, керівників відділів, служб та інших підрозділів (за винятком лікарів та фахівців з базовою та неповною вищою медичною освітою — керівників структурних підрозділів та закладів охорони здоров'я, у тому числі амбулаторно-поліклінічних), головних фахівців (головних медичних сестер, головних фельдшерів, головних інженерів, головних енергетиків, головних технологів тощо), фахівців, технічних службовців та робітників (за винятком тих, хто працює у шкідливих умовах праці);

- для провізорів, фармацевтів аптек, зайнятих тільки відпусканням ліків та інших товарів аптечного асортименту;

- для молодших медичних сестер, молодших медичних сестер з догляду за хворими, сестер-господарок (за винятком тих, хто працює із шкідливими умовами праці).

— **18 годин на тиждень:**

- для вчителів I-XII класів шкіл, вчителів-дефектологів та логопедів, вчителів-логопедів закладів охорони здоров'я (крім будинків дитини).

— **20 годин на тиждень:**

- для завідувачів логопедичних пунктів, логопедів, вчителів-логопедів будинків дитини.

— **24 години на тиждень:**

— для музичних керівників, концертмейстерів, акомпаніаторів, культурорганізаторів.

— **25 годин на тиждень:**

— для вихователів будинків дитини (груп) для дітей, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку;

— **30 годин на тиждень:**

— для вихователів закладів охорони здоров'я та будинків дитини.

Для педагогічних працівників норма робочого часу на тиждень встановлена з урахуванням педагогічної (викладацької) роботи, що відповідає тарифній ставці.

— **36 годин на тиждень:**

— для вихователів-методистів закладів охорони здоров'я.

Перелік професій і посад, для яких застосовується ненормований робочий день, устанавлюється колективним договором.

Напередодні вихідних днів при шестиденному робочому тижні тривалість роботи не може перевищувати 5 годин (стаття 53 Кодексу законів про працю України).

Норми робочого часу, устанавлені в цьому наказі, застосовуються для медичних працівників незалежно від відомчого підпорядкування та форм власності.

Для працівників, які працюють у закладах (структурних підрозділах) і на посадах у шкідливих умовах праці, устанавлюється скорочена тривалість робочого тижня відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Переліку виробництв, цехів, професій і посад із шкідливими умовами праці, робота в яких дає право на скорочену тривалість робочого тижня” від 21.02.01 № 163, на підставі результатів атестації робочих місць, порядок проведення якої затверджено постановою Кабінету Міністрів України “Про Порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці” від 01.08.92 № 442.

4.10. Облік стипендій

Порядок призначення і виплати стипендій, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.07.04 № 882, а їх розміри — постановою від 05.03.08 № 165.

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

1) учнів денної форми навчання професійно-технічних навчальних закладів (далі — учні);

2) студентів денної форми навчання вищих навчальних закладів I-IV рівня акредитації, крім осіб, які навчаються за освітньо-професійними програмами підготовки магістрів державного управління (далі — студенти);

3) курсантів денної форми навчання вищих навчальних закладів цивільної авіації, морського і річкового транспорту, Севастопольського національного інституту ядерної енергії та промисловості (далі — курсанти);

4) учнів VIII-XII класів середніх спеціальних музичних шкіл-інтернатів і середніх художніх шкіл;

5) учнів I-II курсів училищ фізичної культури;

6) слухачів підготовчих відділень консерваторій та студій підготовки акторських кадрів (далі — слухачі);

7) клінічних ординаторів;

8) аспірантів і докторантів, які навчаються з відривом від виробництва;

9) курсантів, слухачів та ад'юнктів вищих військових навчальних закладів та військових навчальних підрозділів вищих навчальних закладів — у частині призначення стипендій Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України.

Стипендії можуть бути академічними та/або соціальними.

Академічними стипендіями є:

1) стипендії Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, іменні стипендії, які призначаються учням, студентам, курсантам вищих навчальних закладів, а також курсантам, слухачам та ад'юнктам вищих військових навчальних закладів та військових навчальних підрозділів вищих навчальних закладів за результатами навчання, розміри та порядок призначення яких встановлюються окремими нормативно-правовими актами;

2) іменні або персональні стипендії навчального закладу;

3) ординарні (звичайні) академічні стипендії.

Середній бал, за яким призначається академічна стипендія, становить 4,00 за п'ятибальною шкалою оцінювання (не нижчий ніж 7 за дванадцятибальною).

Розмір стипендій наведено в табл. 4.17.

Крім зазначених у таблиці 4.17 видів стипендій, окремо можуть призначатись іменні стипендії Президента України та Кабінету Міністрів України переможцям учнівських та студентських Всеукраїнської та міжнародних олімпіад.

Персональні стипендії навчального закладу збільшуються порівняно з ординарною стипендією: для учнів на 65 грн; для студентів вищих навчальних закладів I-II рівня — на 120 грн; для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційними рівнями “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр” — на 120 грн.

Зазначені в табл. 4.17 **розміри стипендій індексуються** відповідно до Закону України “Про індексацію грошових доходів населення” від 03.07.91 № 1282-XII.

Таблиця 4.17. Розмір стипендії станом на 01.01.16 р.

Категорія студентів	Вид стипендії			
	Ординарна (звичайна) Стипендія	Академічні стипендії Президента України	Стипендія Кабінету Міністрів України	Соціальна стипендія
Учні професійно-технічних навчальних закладів	311 + 40	904	791	961+ 40*
Студенти вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації	622 + 70	1130	1017	1989 + 70*
Студенти вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації	825 + 100	1356	1243	1989 + 100*

* Збільшення стипендії учням і студентам, які за результатами семестрового контролю мають 10—12 балів з кожного предмета за дванадцятибальною або середній бал успішності 5 за п'ятибальною шкалою оцінювання.

Соціальні стипендії призначаються:

1) студентам і курсантам з числа дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, а також студентам і курсантам, які в період навчання у віці від 18 до 23 років залишились без батьків;

2) студентам і курсантам з числа осіб, яким згідно із Законом України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” гарантуються пільги під час призначення стипендії;

3) студентам і курсантам з малозабезпечених сімей (у разі отримання відповідної державної допомоги згідно із законодавством);

4) студентам, які є дітьми-інвалідами та інвалідами I—III групи;

5) студентам і курсантам, які мають сім'ї з дітьми і в яких обоє з подружжя або одна мати (батько) навчається у вищому навчальному закладі за денною формою навчання;

6) студентам, які навчаються за гірничими спеціальностями, батьки яких загинули або стали інвалідами внаслідок отримання травм на виробництві, професійного захворювання під час роботи на вугледобувних підприємствах.

З метою підвищення життєвого рівня та заохочення за успіхи у навчанні, участь у громадській, спортивній і науковій діяльності навчальний заклад 10 % коштів, передбачених для виплати стипендій, використовує для надання учням, студентам, курсантам, клінічним ординаторам і аспірантам, які навчаються за державним замовленням, матеріальної допомоги та заохочення.

Порядок використання коштів, передбачених на виплату стипендій, для надання матеріальної допомоги та заохочення розробляється навчальним закладом та затверджується його керівником.

Для вирішення питань з призначення та позбавлення академічної або соціальної стипендії (у тому числі спірних), надання матеріальної допомоги учням, студентам, курсантам, заохочення кращих з них за успіхи у навчанні, участь у громадській, спортивній та науковій діяльності, навчальні заклади утворюють стипендіальні комісії.

До складу стипендіальної комісії входять керівник навчального закладу, представники фінансових підрозділів, декани факультетів (завідуючі відділеннями), представники профспілкових та самоврядних організацій учнів, студентів, курсантів. У своїй роботі стипендіальна комісія навчального закладу керується законами та іншими нормативно-правовими актами, які встановлюють права і обов'язки учнів, студентів, курсантів, цим Порядком, статутом навчального закладу.

За поданням стипендіальної комісії керівник навчального закладу затверджує реєстр осіб, яким призначаються стипендії.

На час проходження практики або іншої трудової діяльності, яка провадиться з дозволу навчального закладу, стипендіат зберігає право на отримання стипендії.

Особам, яким згідно із Законом України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” від 28.02.91 № 796-ХІІ гарантуються пільги під час призначення стипендії, за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті на здійснення заходів з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, виплачується додаткова соціальна стипендія у сумі:

- учням — 130 грн;
- студентам вищих навчальних закладів I-II рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “молодший спеціаліст” або “бакалавр”, — 150 грн;
- студентам вищих навчальних закладів III-IV рівня акредитації, які навчаються за освітньо-кваліфікаційним рівнем “бакалавр”, “спеціаліст” або “магістр”, — 170 грн.

Окремих категоріям учнів і студентів розмір академічної стипендії може збільшуватись або зменшуватись залежно від напрямку навчання чи забезпечення харчуванням.

Призначення студентам стипендій Верховної Ради України здійснюється згідно з її постановою “Про встановлення іменних стипендій Верховної Ради України студентам вищих закладів освіти” від 05.06.96 № 226/96-ВР. Згідно з цією постановою засновано для студентів вищих навчальних закладів, які виявили особливі успіхи в навчанні та науковій роботі, 500 іменних стипендій, у

тому числі: 175 стипендій — студентам вищих навчальних закладів I і II рівнів акредитації; 325 стипендій — студентам вищих навчальних закладів III і IV рівнів акредитації. Установити такі розміри стипендій: для студентів вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації — 900 грн; для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації — 1200 грн. Призначення іменних стипендій студентам вищих закладів освіти провадиться щорічно з 1 вересня на один навчальний рік за наслідками екзаменаційних сесій.

Згідно з постановою Верховної Ради України “Про заснування соціальних стипендій Верховної Ради України для студентів вищих навчальних закладів з числа дітей-сиріт та дітей з малозабезпечених сімей” від 24.10.02 № 218-IV щорічно призначається 150 соціальних стипендій Верховної Ради України у такому розмірі: для студентів вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації — 750 грн; для студентів вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації — 900 грн. Кандидати на отримання соціальних стипендій Верховної Ради України висуваються вченими (педагогічними) радами вищих навчальних закладів за місцем навчання претендента з числа дітей-сиріт та дітей з малозабезпечених сімей, які за результатами семестрового контролю мають не нижче 7 балів з кожного предмета за 12-бальною шкалою оцінювання або середній бал успішності не нижче 4 балів за 5-бальною шкалою оцінювання. Соціальні стипендії Верховної Ради України призначаються щорічно з 1 січня на один календарний рік розпорядженням Кабінету Міністрів України за поданням Міністерства освіти і науки України згідно з відповідними пропозиціями центральних органів виконавчої влади, яким підпорядковані вищі навчальні заклади.

Позбавлення студента цих соціальних стипендій відбувається у таких випадках:

- порушення стипендіатом вимог статуту або правил внутрішнього розпорядку вищого навчального закладу;
- вступу до закордонного навчального закладу або набуття громадянства іншої країни;
- виїзду за кордон (крім випадків направлення стипендіата на навчання вищим навчальним закладом);
- відраховування за власним бажанням з вищого навчального закладу;
- працевлаштування;
- надання в установленому порядку академічної відпустки або перерви в навчанні (крім відпустки за медичними показаннями);
- отримання за підсумками наступного семестрового контролю результатів успішності нижчих, ніж 7 за дванадцятибальною та 4 за 5-бальною шкалою оцінювання.

Студентам і курсантам, які мають право на соціальну стипендію та за результатами семестрового контролю втратили право на призначення академічної стипендії, обов’язково призначається соціальна стипендія (відсотків мінімаль-

ної ординарної (звичайної) академічної стипендії вищих навчальних закладів відповідного рівня акредитації):

100 — студентам і курсантам з числа осіб, яким згідно із Законом України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” гарантуються пільги під час призначення стипендії;

109 — студентам і курсантам з малозабезпечених сімей (у разі отримання відповідної державної допомоги згідно із законодавством) та студентам, які є дітьми-інвалідами та інвалідами I—III групи;

100 — студентам і курсантам, які мають сім’ї з дітьми і в яких обоє з подружжя або одна мати (батько) навчається у вищому навчальному закладі за денною формою навчання та студентам, які навчаються за гірничими спеціальностями, батьки яких загинули або стали інвалідами внаслідок отримання травм на виробництві, професійного захворювання під час роботи на вугледобувних підприємствах.

Згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Держкомстату України від 13.01.04 № 5, **стипендії** (в тому числі ті, що сплачуються підприємствами, установами та організаціями) **не належать до фонду оплати праці**, а тому не є об’єктом для нарахувань єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування. Водночас, вони належать до доходів.

Відповідно до пп. 165.1.26. Податкового кодексу України сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад’юнкту не обкладаються податком на доходи фізичних осіб. Проте, якщо розмір стипендії перевищує суму, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн, то сума перевищення за її наявності підлягає оподаткуванню під час її нарахування (виплати) за загальною ставкою (у 2016 році 18 %).

В бухгалтерському обліку бюджетних установ операції з виплати стипендій відображаються на субрахунку 6512 “Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню”, на якому обліковуються розрахунки із стипендій з учнями, студентами й аспірантами. На суми нарахованих стипендій проводиться запис у кредит субрахунку 6512, а в дебет цього субрахунку записуються суми проведених утримань, виданих і не одержаних у строк стипендій (табл. 4.18).

Не отримана вчасно стипендія депонується у банку.

Із суми стипендії можуть бути вирахування профспілкових внесків, які здійснюються за заявою отримувачів, інші вирахування.

Таблиця 4.18. Бухгалтерські проводки з обліку стипендій

Господарська операція	Дебет	Кредит
Отримано кошти із бюджету на виплату стипендій	8011	6512
Нарахована стипендія	8011	6512
Отримано кошти в касу на виплату стипендій	2211	2313
Виплачено стипендію	6512	2211

Навчальні заклади можуть самостійно призначати окремим студентам стипендії за успіхи в навчанні, активну участь у громадському, спортивному і науковому житті закладу. Виплата таких стипендій здійснюється за рахунок власних коштів навчального закладу. У цьому разі розміри й умови, за яких учень, студент, слухач одержує право на отримання стипендії, встановлюється керівником навчального закладу.

4.11. Питання для самоконтролю

1. Як ведеться аналітичний облік розрахунків з працівниками з оплати праці?
2. Наведіть перелік виплат, які не входять до складу фонду оплати праці.
3. Перелічіть основні завдання обліку праці в бюджетних установах.
4. Як оплачується робота в святкові і вихідні дні та години нічної роботи в бюджетних установах?
5. Розкрийте структуру заробітної плати професорсько-викладацького складу вищих навчальних закладів.
6. Які нарахування робляться на заробітну плату та ставки нарахувань і відрахувань з неї?
7. Розкрийте порядок обліку використання робочого часу і виробітку.
8. Наведіть порядок обліку нарахування та виплат сум відпускних.
9. Опишіть особливості оплати праці працівників закладів охорони здоров'я.
10. Охарактеризуйте основні форми оплати праці в бюджетних установах.
11. Розкрийте порядок встановлення розміру заробітної плати в бюджетних установах.
12. Який порядок оплати годин надурочної роботи?
13. Опишіть порядок нарахування та відображення в обліку допомоги з тимчасової непрацездатності.
14. Розкрийте порядок призначення стипендій та облік розрахунків за стипендіями.
15. Опишіть порядок прийняття працівників на роботу, укладання трудової угоди між працівником та установою.
16. Розкрийте склад фонду заробітної плати працівників бюджетних установ.
17. Як ведеться синтетичний та аналітичний облік розрахунків з робітниками і службовцями за заробітною платою?

4.12. Теми рефератів

1. Сутність заробітної плати та її роль у мотивації праці працівників бюджетних установ.
2. Договірне регулювання оплати праці.
3. Аналіз тенденцій модифікації заробітної плати працівників бюджетних установ в сучасних умовах.
4. Взаємозв'язок заробітної плати і результатів діяльності бюджетних установ.
5. Облік розрахунків з аспірантами.
6. Диференціація заробітної плати в організації та її ефективність.
7. Суміщення професій і посад в бюджетних установах.
8. Документальне оформлення і відображення нарахування заробітної плати в регістрах бухгалтерського обліку.
9. Нормативне регулювання оплати праці в бюджетних установах.
10. Порівняльний аналіз систем оплати праці бюджетних установ в Україні та за кордоном (у двох—трьох країнах).

4.13. Задачі для розв'язання

Задача 4.1. Старший викладач ВНЗ IV рівня акредитації має науковий ступінь кандидата наук, стаж педагогічної роботи — 12 років і працює на 1,2 ставки.

Нарахувати заробітну плату за грудень 201_ року та зробити всі бухгалтерські проводки, пов'язані з її нарахуванням.

Задача 4.2. Вчитель 10 класу середньої школи має вищу категорію, тижневе навантаження — 20 годин, стаж педагогічної роботи — 15 років.

Нарахувати заробітну плату за поточний місяць 201_ року та зробити всі бухгалтерські проводки, пов'язані з її нарахуванням.

Задача 4.3. Працівниця бюджетної установи — державний службовець прийнята на роботу 6 травня 2006 року. З 1 січня 2015 року по 6 квітня (126 календарних днів була у відпустці по вагітності і пологах), а з 7 квітня 2015 року по 25 січня 2016 року у відпустці по догляду за дитиною. З 1 лютого 2016 року вона була у щорічній відпустці строком на 24 календарні дні. За відпустку по вагітності і пологах працівниця отримала 13600 грн, а заробіток за період з 26 по 31 січня 2016 року склав 600 грн.

Нарахувати відпускні та зробити бухгалтерські проводки.

Задача 4.4. Бюджетна установа отримала від фонду соціального страхування пільгову путівку вартістю 6,0 тис. грн. За рішенням комісії із соціального страхування працівник оплатив 20 % її вартості й отримав путівку.

Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 4.5. Розрахувати середньоденну заробітну плату працівника закладу освіти для нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, якщо він був прийнятий на роботу 17 серпня 201_ року і у першій же день захворів. Перебував на лікарняному по 7 вересня. Його посадовий оклад згідно штатного розпису — 2635,00 грн.

Розрахунок супроводжувати обґрунтуваннями з нормативних документів.

Задача 4.6. Працівниця вищої школи йде у відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами на період із 2 березня по 05 червня поточного року. За розрахунковий період (вересень-грудень минулого року та січень-лютий поточного року) вона працювала всі робочі дні. Загальна сума нарахованої заробітної плати за розрахунковий період 15636,00 грн.

Визначити суму допомоги по вагітності та пологах. Зробити бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями нормативними документами.

Задача 4.7. Працівника бюджетної установи премійовано за рахунок спеціального фонду путівкою до будинку відпочинку, яку придбано за 7200 грн з ПДВ.

Зробити бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями.

Задача 4.8. Старший викладач технікуму працює за 12 тарифним розрядом та має доплати: за класне керівництво — 20 %; доплата за перевірку письмових робіт — 20 %; доплата за завідування навчальним кабінетом — 10 %; надбавка за вислугу років — 20 %.

Розрахувати місячну суму заробітної плати. Зробити бухгалтерські проводки з її нарахування.

Задача 4.9. Визначити посадовий оклад головної медичної сестри на дату виконання задачі, яка має вищу кваліфікаційну категорію та стаж роботи 15 років і працює в шкідливих та важких умовах, за які встановлюється надбавка до посадового окладу 15 %. Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 4.10. Старшого викладача, який має вчений ступінь кандидата наук та стаж науково-педагогічної роботи 10 років з 23 числа поточного місяця переведено на посаду доцента. Розрахувати заробітну плату викладача за поточний місяць та зробити бухгалтерські проводки, пов'язані з її нарахуванням.

Задача 4.11. За поточний місяць працівнику бюджетної установи нарахували заробітну плату — 2635,00 грн та допомогу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за рахунок установи в сумі 602,70 грн.

Зробити бухгалтерські проводки.

4.14. Тести

1. Нарахування відпускних у зв'язку з вагітністю та пологами у бюджетній установі відображається проводкою:

- а) Д-т 8011—К-т 6511;
- б) Д-т 6313—К-т 6511;
- в) Д-т 652—К-т 6511.

2. Згідно із законом заробітна плата це:

- а) винагорода обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану ним роботу;
- б) посадові оклади (для службовців) та відрядні розцінки (для робітників)
- в) гарантійні і компенсаційні виплати;
- г) інші варіанти відповіді.

3. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування нараховується:

- а) на всю нараховану заробітну плату;
- б) на заробітну плату, нараховану в межах визначених штатним розписом;
- в) на заробітну плату, яка не перевищує 25 прожиткових мінімумів на працюючу особу на день нарахування.

4. Розрахунковим періодом для нарахування відпускних є:

- а) весь період роботи працівника на підприємстві;
- б) 12 місяців перед виходом працівника у відпустку;
- в) 6 місяців перед виходом працівника у відпустку.

5. Право на повну тривалість першої річної відпустки працівник має право:

- а) після 6-ти місяців роботи в установі;
- б) після 12 місяців роботи в установі;
- в) незалежно від стажу роботи, якщо відпустка надається згідно з затвердженим графіком відпусток.

6. Характеристика рахунка 65 “Розрахунки з оплати праці” така:

- а) пасивний, основний, фондовий;
- б) активний, основний, інвентарний;
- в) пасивний, основний, розрахунковий;
- г) активний, розрахунковий, основний.

7. Тарифна ставка — це:

- а) розмір заробітної плати за одиницю часу;
- б) посадовий оклад працівника, зазначений у штатному розписі без доплат;
- в) посадовий оклад працівника, зазначений у штатному розписі з доплатами.

8. Відомості про суму нарахованої заробітної плати в бюджетній установі накопичуються в меморіальному ордері:

- а) № 1;
- б) № 5;
- в) № 6;
- г) № 8.

9. Аналітичний облік розрахунків з оплати праці в бюджетних установах ведеться:

- а) в розрізі кожного працівника;
- б) згідно кошторису за загальним і спеціальним фондом;
- в) згідно обсягу фактично виконаної роботи;
- г) згідно штатного розпису.

10. В основу нарахування заробітної плати за час відрядження береться:

- а) середньоденна оплата за посадовим окладом;
- б) заробітна плата за 2 останніх місяці перед відрядженням;
- в) заробітна плата за 3 останніх місяці перед відрядженням;
- г) заробітна плата за 6 останніх місяці перед відрядженням.

11. В основу розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності береться період:

- а) 6-місяців до місяця настання непрацездатності;
- б) 3 місяці до місяця настання непрацездатності;
- в) 2 місяці до місяця настання непрацездатності.

11. В основу розрахунку допомоги на оздоровлення для держслужбовців береться період:

- а) 6-місяців до місяця настання непрацездатності;
- б) 3 місяці до місяця настання непрацездатності;
- в) 2 місяці до місяця настання непрацездатності.

12. Нарахування стипендії за рахунок загального фонду в обліку відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 8011—К-т 6512;
- б) Д-т 8012—К-т 6511;
- г) Д-т 8015—К-т 6611.

13. Розрахунок допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності здійснюється за таким алгоритмом:

- а) відношення заробітної плати за 6 попередніх місяців до робочих днів помножене на кількість робочих днів хвороби;

б) відношення заробітної плати за 6 попередніх місяців до календарних днів помножене на кількість робочих днів хвороби і на відсоток оплати залежно від страхового стажу працівника;

в) відношення заробітної плати за 12 попередніх місяців до календарних днів помножене на кількість робочих днів хвороби (з вирахуванням вихідних і святкових днів);

г) інший варіант відповіді.

14. Доплата за роботу у святкові та вихідні дні військовослужбовцям — контрактникам:

а) проводиться у подвійному розмірі;

б) доплати відсутні;

в) проводиться в розмірі 50 % посадового окладу.

15. Працівникові під час прийому його на державну службу присвоюється:

а) категорія;

б) ранг;

в) звання.

16. Податок з грошового забезпечення військовослужбовців:

а) перераховується в бюджет;

б) спрямовується на виплату грошової компенсації цим же військовослужбовцям;

в) не утримується.

17. Середній бал, за яким призначається академічна стипендія, становить:

а) 4,0 і більше;

б) 3,5 і більше

в) за будь-яких позитивних оцінок;

г) 4,5 і більше.

18. Нарахування до фондів соціального захисту на стипендію:

а) здійснюються;

б) не здійснюються;

в) здійснюються, якщо розмір стипендії перевищує розмір мінімальної заробітної плати помноженої на коефіцієнт 1,4 і округлений до найближчих 10-ти грн.

19. Стипендія об'єктом обкладення податком на доходи фізичних осіб:

а) є;

б) ні;

в) є, якщо її розмір перевищує прожитковий мінімум на працездатну особу помножений на 1,4 і округлений до найближчих 10-ти грн, у сумі перевищення.

20. Розрахунковим періодом для обчислення середньої заробітної плати для нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності працівнику який захворів 11 листопада поточного року, а прийнятий на роботу 26 жовтня поточного року є:

- а) період роботи з 26 жовтня по 10 листопада;
- б) період роботи з 26 жовтня по 31 жовтня;
- в) період роботи з 1 по 10 листопада;
- г) посадовий оклад.

21. Працівнику, який постраждав від нещасного випадку на виробництві допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності нараховуються:

- а) у розрахунковій сумі скоригованій на страховий стаж;
- б) у розрахунковій сумі, яка не коригується на страховий стаж.

22. Максимальна сума допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, яка може бути нарахована, така:

- а) не обмежується;
- б) 7 мінімальних заробітних плат по Україні за попередній рік;
- в) 15 прожиткових мінімумів на працездатну особу;
- г) не повинна перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, з якої сплачувалися страхові внески до Фонду.

23. На допомогу у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності внески єдиний внесок:

- а) нараховуються;
- б) не нараховуються;
- в) нараховується на розмір мінімальної заробітної плати.

24. З заробітної плати держслужбовців єдиний внесок:

- а) не утримуються;
- б) утримуються.

25. Мінімальна тривалість щорічної відпустки для державних службовців становить:

- а) 24 календарні дні;
- б) 30 календарних днів;
- в) 36 календарних днів.

26. Єдина тарифна сітка розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери на керівників і спеціалістів державної служби:

- а) поширюється;
- б) не поширюється;
- в) поширюється лише на працівників 8—15 тарифних розрядів.

27. Єдина тарифна сітка розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери на військовослужбовців:

- а) поширюється;
- б) не поширюється;
- в) поширюється лише на солдат і сержантів.

28. Соціальні стипендії, у разі їх призначення, сплачуються студентам:

- а) до закінчення навчального закладу;
- б) до досягнення віку 23 років;
- в) до досягнення віку 25 років.

29. З грошового забезпечення військовослужбовців податок на доходи фізичних осіб:

- а) не утримується;
- б) утримується.

30. Із щомісячної грошової компенсації сум податку на доходи фізичних осіб військовослужбовцям податок на доходи фізичних:

- а) утримується;
- б) не утримується;
- в) утримується у сумі перевищення компенсації над податковою соціальною пільгою.

Тема 5.

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

5.1. Поняття необоротних матеріальних активів бюджетних установ, їх структура та завдання обліку

Для забезпечення своєї діяльності бюджетна установа, подібно до інших організацій будь-якої форми власності, повинна мати засоби праці у вигляді необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

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

Необоротні матеріальні активи бюджетних установ включають:

- основні засоби та інвестиційну нерухомість (рахунок 10);
- інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11);
- незавершені капітальні інвестиції (рахунок 13);
- довгострокові біологічні активи рослинництва (субрахунок 1711);
- довгострокові біологічні активи тваринництва (субрахунок 1712).

Структура необоротних активів наведена на рис. 5.1.

Найбільшу питому вагу серед необоротних активів бюджетних установ займають основні засоби. Основні методологічні засади формування інформації про основні засоби в бухгалтерському обліку та звітності бюджетних установ визначені:

- НП(с)БОДС 121 “Основні засоби” (наказ Мінфіну України від 12.10.10 № 1202);
- НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;
- НП(с)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;
- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб’єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11;
- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку бібліотечних фондів, затвердженими наказом Міністерства культури і туризму України від 27.03.08 № 321/0/16/-08;

— Інструкцією з обліку документів, що знаходяться в бібліотечних фондах, затвердженою наказом Міністерства культури і туризму України від 03.04.07 № 22.

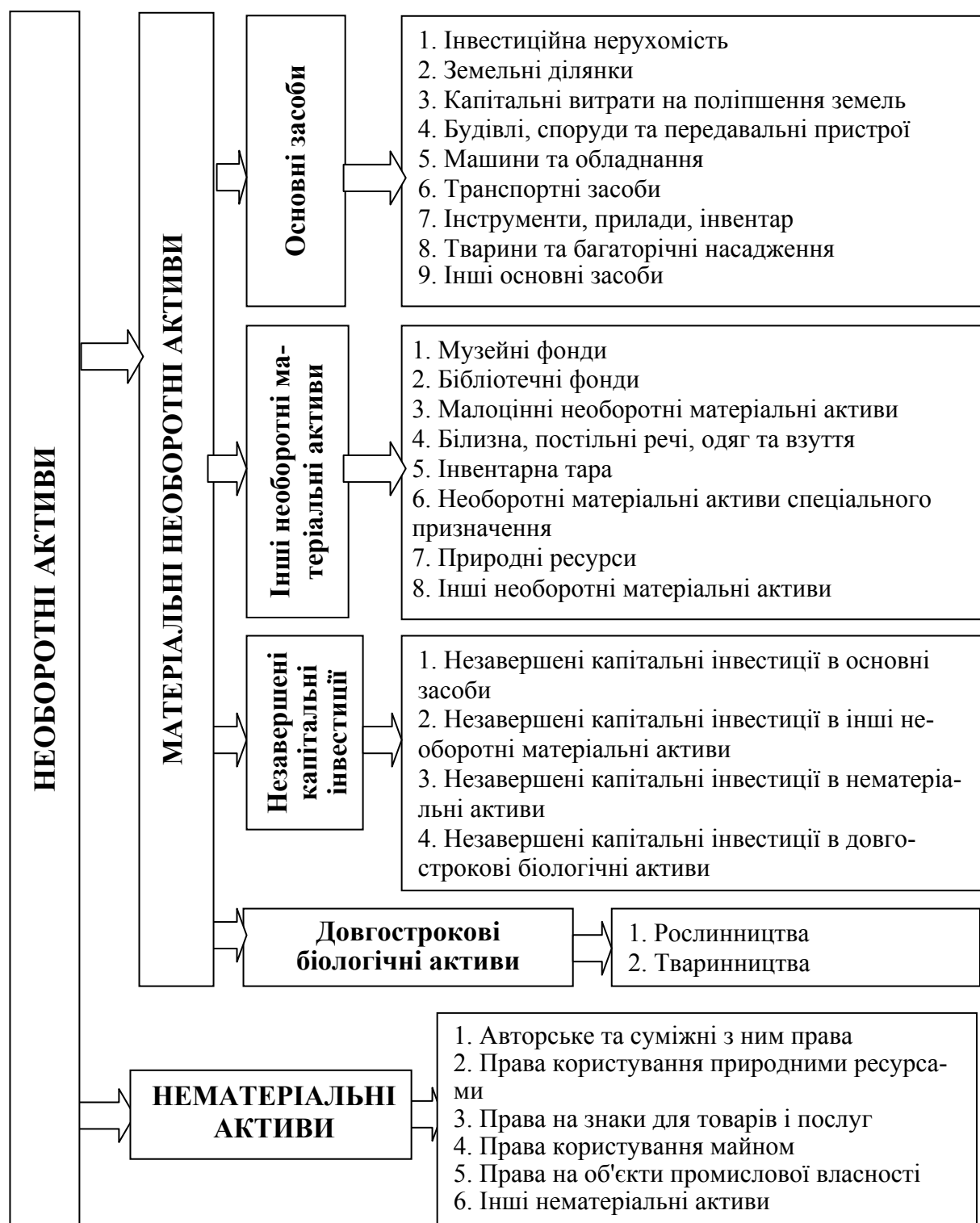


Рис. 5.1. Класифікація необоротних активів бюджетних установ

Основні засоби — матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві (діяльності) або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта

бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Основні засоби класифікуються за такими групами:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи.

Суб'єкти державного сектору зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 2500¹ грн та строк використання яких перевищує один рік, та сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 грн за одиницю.

Завданнями бухгалтерського обліку матеріальних необоротних активів у бюджетних установах є:

— вірне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення, вибуття, зносу, ремонту і модернізації всіх необоротних активів, що належать установі, в тому числі й зданих в оренду;

— контроль за збереженням необоротних активів та ефективним їх використанням;

— виявлення непотрібних установі необоротних активів з метою їх реалізації або передачі іншим організаціям;

— достовірна оцінка необоротних активів в обліку та звітності бюджетної установи.

5.2. Документування операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV підставою для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку є первинні документи, які фіксують факти їх здійснення. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів складаються зведені облікові документи.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати обов'язкові реквізити, встановлені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88, а саме:

¹ За податковим кодексом України 6000 грн.

- назву документа;
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

За необхідності в облікові документи можуть вводитись додаткові реквізити.

Первинні документи, що надходять до бухгалтерії, мають бути перевірені з позиції їх форми, змісту, наявності обов'язкових реквізитів та законності здійснення господарської операції. Перевірені первинні документи обробляють працівники бухгалтерії. При цьому на кожному документі ставиться позначка, що він пройшов обробку.

Первинні документи з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у бюджетних установах, затверджені наказом Головного управління Держказначейства України та Державного комітету статистики України “Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання” від 02.12.97 № 125/70, а саме:

- ОЗ-1 (бюджет) “Акт прийняття-передачі основних засобів”;
- ОЗ-2 (бюджет) “Акт прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів”;
- ОЗ-3 (бюджет) “Акт про списання основних засобів”;
- ОЗ-4 (бюджет) “Акт про списання автотранспортних засобів”;
- ОЗ-5 (бюджет) “Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури”;
- ОЗ-6 (бюджет) “Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах”;
- ОЗ-8 (бюджет) “Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)”;
- ОЗ-9 (бюджет) “Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах”;
- ОЗ-10 (бюджет) “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”;
- ОЗ-11 (бюджет) “Інвентарний список основних засобів”;
- ОЗ-12 (бюджет) “Відомість нарахування зносу на основні засоби”.

Види операцій для оформлення яких застосовуються перелічені вище документи наведені в табл. 5.1.

Таблиця 5.1. Документування господарських операцій з необоротними активами

Зміст операції	Назва документа та його код
Придбання за плату, безоплатне надходження, безоплатна передача	Акт прийому-передачі основних засобів ф. № 03-1 (бюджет)
Інвентарний облік	Інвентарні картки ф. № 03-6 (бюджет), 03-8 (бюджет), 03-9 (бюджет), опис інвентарних карток ф. № 03-10 (бюджет)
Зберігання, експлуатація	Інвентарний список основних засобів ф. № 03-11 (бюджет)
Ремонт, модернізація	Акт прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів ф. № 03-2 (бюджет)
Нарахування зносу	Відомість нарахування зносу на основні засоби ф. № 03-12 (бюджет)
Списання з балансу	Акт списання основних засобів ф. № 03-3 (бюджет), акт списання автотранспортних засобів ф. № 03-4 (бюджет), акт списання з балансу вилученої із бібліотеки літератури ф. № 03-5 (бюджет)

5.3. Синтетичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Для відображення в бухгалтерському обліку наявності та руху необоротних матеріальних активів у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачені такі синтетичні рахунки:

- 10 “Основні засоби”;
- 11 “Інші необоротні матеріальні активи”;
- 14 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

При оприбуткуванні об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив;
- умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Не включаються до первісної вартості придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень основних засобів фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі).

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів — це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється установою.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів. Зокрема можуть обліковуватись як окремі інвентарні об'єкти основних засобів внутрішня телефонна та комп'ютерні мережі, системи безпеки (відеоспостереження) та комплекс охоронно-пожежної сигналізації.

В окремих випадках при встановленні обладнання виникають труднощі у тому — відносити чи не відносити його до основних засобів.

Для цього необхідно визначитися з категорією обладнання, а саме: належить воно до активного чи пасивного (лист Держказначейства від 15.10.02 № 07-06/1800-8809). Так, до **активного обладнання** відносять таке, яке може існувати самостійно і при необхідності його можна від'єднати, перенести до іншого місця чи приміщення, продати. До **пасивного обладнання** відносять таке, яке є

частиною проведених робіт і його можна експлуатувати лише на цьому підприємстві, установі чи організації, його неможливо експлуатувати при перенесенні до іншого місця, або взагалі неможливо перенести. Активне обладнання враховується у складі основних засобів, а витрати на пасивне включається у витрати за кодом економічної класифікації видатків 2800 “Інші поточні видатки”.

Згідно з НП(с)БОДС 121 об’єкт основних засобів визнається активом, коли:

— існує ймовірність отримання суб’єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов’язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; і

— вартість об’єкта основних засобів може бути визначена.

Основні засоби в установах обліковуються за кожним інвентарним об’єктом та за місцями їх зберігання (місцезнаходженням), за матеріально-відповідальними особами.

Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за груповим обліком та номінальними цінами, включаючи вартість початкових палітурних робіт. Витрати на ремонт та реставрацію книг, у тому числі і на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не відносяться і списуються на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Необоротні активи, які перебувають у системі одного головного розпорядника коштів і мають однакоє функціональне призначення та однакоє вартість, обліковуються на одних і тих же субрахунках бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображаються необоротні активи, поділяється на: первісну; балансову (залишкову); відновлювальну.

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

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

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

Зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться у разі їх переоцінки, індексації, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, модернізації та частковій ліквідації відповідних об’єктів.

Рішення про переоцінку основних засобів може приймати суб’єкт бухгалтерського обліку в державному секторі у разі, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. У разі переоцінки об’єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт. Переоцінка основних засобів тієї групи, об’єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. **Порогом суттє-**

вості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).

Приклад 5.1. Первісна вартість комп'ютера станом на кінець року становила 10000 грн, нарахований знос становив 2500 грн. Справедлива вартість комп'ютера перевищує залишкову на 12,3 %.

Коефіцієнт переоцінки складе 1,123.

Переоцінена первісна вартість дорівнюватиме: $10000 \cdot 1,123 = 11230$ грн. Переоцінений знос дорівнюватиме: $2500 \cdot 1,123 = 2808$ грн.

Отже, первісну вартість комп'ютера потрібно здійснити дооцінку на суму $11230 - 10000 = 1230$ грн, а знос — на суму $2808 - 2500 = 308$ грн.

Бухгалтерські проводки до прикладу 5.1 наведено в табл. 5.2, а розрахунок сум переоцінки — в табл. 5.3.

Таблиця 5.2. Бухгалтерські проводки, пов'язані з дооцінкою необоротних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Дооцінка первісної вартості комп'ютера внаслідок індексації	1014	5311	1230,00
Дооцінка зносу комп'ютера	5311	1411	308,00

Таблиця 5.3. Розрахунок сум індексації (переоцінки) основних засобів

№ з. п.	Інвентарний номер	Найменування об'єкта основних засобів	Первісна вартість, грн	Залишкова вартість, грн	Нарахований знос, грн	Коефіцієнт індексації (переоцінки) — 1,123			Сума індексації (переоцінки), грн	
						Первісна вартість, грн	Залишкова вартість, грн	Нарахований знос, грн	Залишкова вартість	Знос
1	10480001	Комп'ютер	5000	3750	1250	5615	4211	1404	615	154

Якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта державного сектору у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу у дооцінках звітного року.

Один раз на рік проводиться індексація балансової вартості об'єктів житлового фонду за індексами, що встановлюються Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України за погодженням з Державною службою статистики та Міністерством економічного розвитку і торгівлі України згідно з Методикою визначення балансової вартості об'єктів житлового фонду, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 09.03.95 № 163, дія якої поширюється на всі житлові будинки і належні до них будівлі та споруди незалежно від форм власності, та Порядком індексації вартості об'єктів житлового фонду, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 31.08.96 № 1024. Згідно з цими документами індексація балансової вартості об'єктів житлового фонду проводиться до 15 лютого кожного року за станом на 1 січня відповідно до затверджених індексів.

Індексація грошової оцінки земель проводиться відповідно до ст. 289 Податкового кодексу України. Державне агентство земельних ресурсів України за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення за станом на 1 січня поточного року, що визначається за формулою:

$$K_i = I : 100,$$

де I — індекс споживчих цін за попередній рік.

У разі якщо індекс споживчих цін не перевищує 100 відсотків, такий індекс застосовується із значенням 100.

Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель.

Державне агентство земельних ресурсів, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації не пізніше 15 січня поточного року забезпечують інформування Державної фіскальної служби і власників землі та землекористувачів про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель.

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

- керівника або заступника (голови комісії);
- головного бухгалтера або його заступника (в установах, у яких бухгалтерська служба не утворюється, спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби), працівника централізованої бухгалтерії (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями);

- особи, на яку покладено відповідальність за збереження необоротних активів;
- інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці необоротних активів і встановлюються нові ціни. Ціни на однотипні предмети у межах одного головного розпорядника бюджетних коштів повинні бути однаковими.

Якщо залишкова вартість об'єкта необоротних активів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість додається до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості необоротних активів, який затверджується керівником установи. Відомості про зміну первісної вартості та суми зносу необоротних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості активів — керівника і голову комісії.

Сума уцінки основних засобів зараховується до складу витрат звітного періоду. Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу у дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

Бухгалтерські проводки, які складаються при уцінці необоротних активів наведені в табл. 5.4.

Таблиця 5.4. Бухгалтерські проводки, пов'язані з уцінкою необоротних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Уцінка в разі, якщо раніше дооцінка не проводилась, або понад межі попередніх дооцінок			
Уцінка первісної вартості автомобіля	8411	1015	450,00
Зменшення суми зносу автомобіля	1411	8411	120,00
Сума втрат від уцінки списана на результати виконання кошторису	8411	5511	330,00
Уцінка в межах попередніх дооцінок звітного періоду			
Уцінка первісної вартості автомобіля	5311	1015	450,00
Уцінка зносу автомобіля	1411	5311	120,00
Сума втрат від уцінки списана на результати виконання кошторису	5311	5511	330,00

Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів обліковуються в орендарів на позабалансовому субрахунку 011 "Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів" під інвентарними номерами, присвоєними їм орендодавцями.

5.4. Зменшення корисності активів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів і її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(с)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”. Це положення (стандарт) стосується активів бюджетної установи, які забезпечують надходження грошових коштів або основна мета утримання яких є інша, ніж отримання доходу і не поширюється на:

- запаси;
- активи, які оцінюються за справедливою вартістю;
- активи, які виникають від виплат працівникам;
- інші активи, стосовно яких облікові вимоги щодо зменшення корисності встановлюються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Суб'єкти державного сектору на дату річної фінансової звітності самостійно оцінюють можливість зменшення корисності активу та визначають втрати від зменшення та/або відновлення його корисності.

Втрати від зменшення корисності активу — сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності.

Вигоди від відновлення корисності — величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Чиста вартість реалізації активу визначається на підставі цін активного ринку, за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. До витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат.

За відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації визначається на підставі наявної інформації про суму, яку суб'єкт державного сектору може отримати за актив на дату річної фінансової звітності в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію.

Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності — найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість потенціалу корисності активу, який не забезпечує надходження грошових коштів. Суму очікуваного відшкодування визначають за кожним активом, а разі неможливості визначення за окремими активами її визначають за групою активів, яка забезпечує надходження грошових коштів і до якої належить цей актив. Під групою активів, які забезпечують надходження грошових коштів розуміють

мінімальну групу активів, яку можна ідентифікувати, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (групи активів).

Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначається застосуванням відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та його продажу (списання) наприкінці строку корисного використання (експлуатації). Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з призначення та існуючого порядку використання активу. У разі якщо планується змінити призначення або спосіб використання активу, майбутні грошові потоки від активу визначаються на підставі відповідного прогнозного розрахунку на період не більше п'яти років. При цьому майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу, виходячи з призначення та існуючого порядку використання активу. Якщо в суб'єкта державного сектору є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі прогнозних розрахунків суб'єкта державного сектору, які охоплюють період більше п'яти років.

При цьому грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено прогнозний розрахунок, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без урахування впливу інфляції) не перевищує величини грошових потоків останнього року, на який складено прогнозний розрахунок.

При визначенні майбутніх грошових потоків від активу не враховують очікуваних надходжень або вибуття грошових коштів унаслідок:

1. майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єктом державного сектору не визнано зобов'язань;
2. майбутніх капітальних інвестицій для збільшення первісного рівня корисності активу;
3. майбутніх грошових потоків від фінансової діяльності.

Майбутні грошові потоки від продажу (списання) активу наприкінці строку його корисного використання оцінюються за чистою вартістю його реалізації.

Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податків і зборів), що використовується в операціях з аналогічними активами.

При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків.

Про зменшення корисності активу можуть свідчити такі ознаки:

1. зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося;
2. відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;
3. суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє суб'єкт державного сектору, та зміна рівня, способу використання ак-

тиву, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом;

4. застаріння, фізичне пошкодження активу;
5. рішення припинити будівництво активу до його завершення або доведення до робочого стану;
6. інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось.

Втрати від зменшення корисності активу в обліку визнаються іншими витратами і відображаються бухгалтерською проводкою за дебетом відповідного субрахунку інших витрат та кредитом субрахунку нарахованого зносу. Якщо зменшення корисності стосується активу, який раніше дооцінювався, то втрати в межах раніше здійсненої дооцінки списуються у зменшення сум дооцінки.

Якщо на дату річної фінансової звітності ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то суб'єкт державного сектору визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності, про що можуть свідчити, зокрема такі ознаки:

1. суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду;
2. суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду;
3. зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу;
4. суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта державного сектору;
5. інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось.

Вигоди від відновлення корисності активу визнаються доходом суб'єкта державного сектору і відображаються бухгалтерською проводкою за кредитом відповідного субрахунку доходів та дебетом субрахунку нарахованого зносу.

Приклад 5.2. У суб'єкта державного сектору на кінець року є в наявності комп'ютер первісною вартістю 8,0 тис. грн та зносом 3,0 тис. грн, який експлуатувався 3 роки. На кінець року визначено, що він є застарілим і у майбутньому його планується використовувати протягом одного року, у зв'язку з чим одночасно переглянуто строк його корисного використання. Очікувана сума від реалізації активу після завершення експлуатації складає 120 грн. Раніше проводилась його дооцінка і залишок дооцінки становить 1500 грн.

Згідно з абзацом 2 пункту 7 розділу II НП(с)БОДС 127, грошові потоки в році, що настає за останнім роком, на який складено прогнозний розрахунок, та за кожний подальший рік використання активу приймаються в сумі, яка (без ура-

хування впливу інфляції) не перевищує величини грошових потоків останнього року, на який складено прогнозний розрахунок. За умовою задачі грошові потоки від використання активу за попередній рік становили 1,0 тис. грн. Отже прогнозний потік на рік експлуатації, що залишився складе цю суму, або меншу. Прийmemo за основу 1,0 тис. грн. Отже, загальна сума зменшення корисності активу складе 3,88 тис. грн (8000 – 3000 – 1000 – 120).

Бухгалтерські проводки до прикладу наведені в табл. 5.5.

Таблиця 5.5. Бухгалтерські проводки, пов'язані зі зменшенням корисності основних засобів (до прикладу 5.)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Зменшення корисності в межах попередньої дооцінки	5311	1411	1500,00
Зменшення корисності понад межі попередньої дооцінки	8411	1411	2380,00

Відновлення корисності відображається бухгалтерською проводкою Д-т 1411—К-т 7411.

5.5. Аналітичний облік необоротних матеріальних активів

З метою своєчасного відображення надходження, вибуття, ліквідації та руху необоротних матеріальних активів їх аналітичний облік бюджетними установами ведеться за місцями зберігання (експлуатації), матеріально відповідальними особами та в бухгалтерії за типовими формами.

Особи, відповідальні за збереження необоротних активів, ведуть інвентарні списки необоротних активів.

“Інвентарний список основних засобів” — типова форма ОЗ-11 (бюджет) застосовується матеріально відповідальними особами для здійснення пооб'єктного обліку необоротних активів за їх місцезнаходженням (місцем експлуатації). Дані пооб'єктного обліку необоротних активів за їх місцезнаходженням (місцем експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку необоротних активів, які ведуться в бухгалтерії.

З метою забезпечення контролю за збереженням необоротних активів, їх облік ведуть за кожним об'єктом. Однорідні активи обліковують у картках групового обліку типової форми ОЗ-9 (бюджет).

Для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, інструментів, виробничого (уключаючи прилади) і господарського інвентарю, транспортних засобів, вимірюва-

льних приладів і регулювальних пристроїв, лабораторного обладнання застосовується “Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах” типової форми ОЗ-6 (бюджет). Інвентарна картка відкривається на підставі акта прийняття-передачі необоротних активів (типова форма ОЗ-1 (бюджет)), накладних, технічної та іншої супровідної документації. Записи в інвентарній картці типової форми ОЗ-6 (бюджет) робляться на підставі перевірених документів: актів приймання про введення в експлуатацію, технічних паспортів заводів-виробників та інших документів.

Записи в картку про роботи з добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації й капітального ремонту існуючого об’єкта вносяться на підставі акта прийняття-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів (типова форма ОЗ-2 (бюджет)).

У картці зазначаються дата й номер акта введення необоротних активів в експлуатацію та характерні ознаки об’єктів (предметів): креслення, модель, тип, марка, заводський номер, дата випуску (виготовлення). Крім того, записується коротка індивідуальна характеристика об’єкта (предмета). Якщо в складі обладнання, приладів, обчислювальної техніки тощо є дорогоцінні метали, то в розділі “Коротка індивідуальна характеристика об’єкта” зазначаються перелік деталей, у складі яких є дорогоцінні метали, найменування деталі та маса металу, зазначена в паспорті.

На зворотному боці картки типової форми ОЗ-6 (бюджет) робиться запис про переміщення необоротних активів в установі.

Типова форма ОЗ-8 (бюджет) “Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)” призначена для обліку робочої, продуктивної та племінної худоби, а також багаторічних насаджень і капітальних витрат на поліпшення земель (без споруд). В інвентарних картках обліку необоротних активів типової форми ОЗ-8 (бюджет) наводиться індивідуальна характеристика тварин із зазначенням віку, масті, тавра, клички, основної прикмети, породи тощо, вказана у зоотехнічній документації. Багаторічні насадження обліковуються за інвентарними об’єктами із зазначенням виду і кількості посаджених одиниць та площі. Сума всіх витрат, що відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт, включається у вартість об’єкта.

Для обліку білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, сценічно-постановочних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають спеціальне призначення, застосовуються “Інвентарні картки групового обліку основних засобів в бюджетних установах” типової форми ОЗ-9 (бюджет).

Зведені дані щодо застосування різних форм інвентарних карток наведені в табл. 5.6.

Таблиця 5.6. Інвентарний облік основних засобів

Інвентарні картки	Код субрахунків	Назва субрахунків
ОЗ-6 (бюджет)	1010	Інвестиційна нерухомість
	1011	Земельні ділянки
	1013	Будинки та споруди
	1014	Машини та обладнання
	1015	Транспортні засоби
ОЗ-8 (бюджет)	1012	Капітальні витрати на поліпшення земель
	1017	Тварини та багаторічні насадження
ОЗ-9 (бюджет)	1016	Інструменти, прилади та інвентар
	1019	Інші основні засоби

В інвентарних картках групового обліку необоротних активів ведеться облік за матеріально відповідальними особами, за предметами одного найменування, якості матеріалу та ціни, з зазначенням номенклатурного номера.

Якщо в картку неможливо внести всі якісні й кількісні зміни характеристики об'єкта, що сталися внаслідок його реконструкції чи модернізації, її доповнюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ (у ній робиться відмітка про відкриття нової картки).

Інвентарні картки зберігаються в картотеках бухгалтерії, в яких вони розміщуються за відповідними субрахунками і групами з розподілом за матеріально відповідальними особами і місцезнаходженням, а в централізованих бухгалтеріях — додатково і за обслуговуваними установами. Інвентарні картки списаних необоротних активів, після внесення в них відміток про списання, здаються в архів. Термін зберігання інвентарних карток становить 3 роки після ліквідації необоротних активів.

Інвентарна картка обліку реалізованих або ліквідованих необоротних активів додається до документів (актів, накладних), якими було оформлено їх реалізацію або ліквідацію. Картка передається разом з реалізованим необоротним активом.

Кожному необоротному активу (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають специфічне призначення) присвоюється інвентарний номер, який має вісім знаків. Перші чотири¹ знаки означають номер субрахунку, п'ятий — підгрупу і останні три знаки — порядковий номер предмета у підгрупі (рис. 5. 2).

¹ У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказ Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11 вказано 3 знаки, що відповідало застосовуваному до 2017 року Плану рахунків.

Для тих субрахунків, для яких не виділені підгрупи, п'ятий знак позначається нулем.

Інвентарний номер зазначається на жетоні, який прикріплюється до об'єкта, позначається фарбою на об'єкті або проставляється іншим способом. Якщо інвентарний об'єкт є складним і включає ті чи інші відокремлені елементи, що становлять разом з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

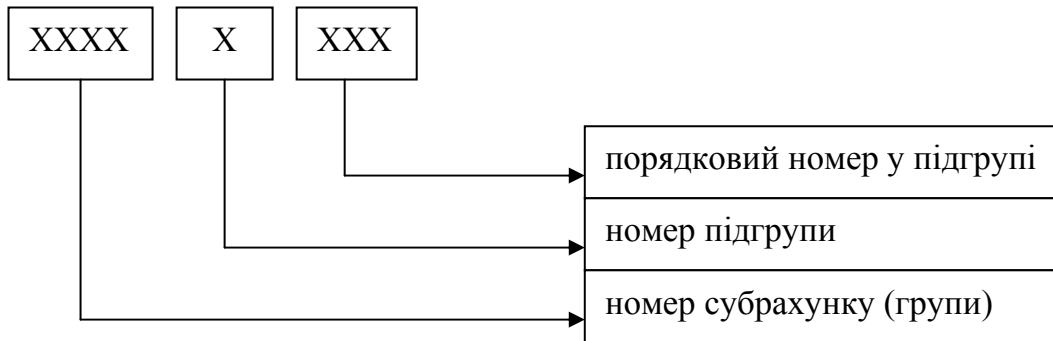


Рис. 5.2. Склад інвентарного номера необоротного активу

Для білизни, постільних речей, одягу, взуття та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються номенклатурні номери, які мають вісім знаків. Перші чотири знаки означають субрахунок, п'ятий — підгрупу і три останні знаки — порядковий номер предмета у підгрупі. При цьому предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер. Предмети маркуються спеціальним штампом фарбою, що не змивається. Штамп повинен мати найменування установи, а при здаванні предметів в експлуатацію — додатково зазначати рік і місяць видачі.

Жетони та маркірувальні штампи ставляться на такому місці, щоб це не псувало зовнішнього вигляду предмета. У разі змивання маркування — її періодично поновлюють. Надходження в експлуатацію немаркованої білизни, постільних речей та інших матеріальних цінностей не допускається.

Інвентарні та номенклатурні номери, присвоєні об'єкту необоротних активів, зберігаються за ними на весь період перебування їх у даній установі. Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, не повинні присвоюватись іншим об'єктам, що заново надійшли протягом трьох років.

Інвентарні номери заносяться у форму ОЗ-10 (бюджет) “Опис інвентарних карток з обліку основних засобів”, яка відкривається для реєстрації відкритих інвентарних карток обліку необоротних активів. Опис складається в бухгалтерії з метою контролю за зберіганням інвентарних карток і здаються в архів тоді, коли в останню інвентарну картку вноситься відмітка про списання об'єкта необоротних активів.

Для відображення в аналітичному обліку установи інформації про надходження необоротних активів застосовується також **картка аналітичного обліку капітальних видатків**. Вона призначена для відображення придбання необоротних активів (у тому числі основних засобів, інших необоротних

матеріальних активів, нематеріальних активів), виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво, реконструкцію, реставрацію та капітальний ремонт будівель, споруд і об'єктів та супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, видатків з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель, які належать до капітального будівництва та капітального ремонту.

Картка ведеться щомісячно в розрізі коду економічної класифікації видатків 3000 “Капітальні видатки” за загальним та спеціальним фондами. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними установами. Підписується картка аналітичного обліку капітальних видатків виконавцем та особою, що перевірила картку.

Видача необоротних активів зі складу проводиться за накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11), а внутрішнє переміщення оформлюється актом прийняття-передачі основних засобів (форма ОЗ-1 (бюджет)).

Документи аналітичного обліку необоротних активів систематизуються за датами здійснення операцій та оформляються меморіальним ордером № 9 (ф. 438 (бюджет)), який є накопичувальною відомістю про вибуття та переміщення необоротних активів. У накопичувальній відомості записи робляться за кожним документом. Дані меморіального ордера № 9 переносяться в книгу “Журнал-головна”. Дані обліку необоротних активів у матеріально відповідальних осіб повинні відповідати даним обліку бухгалтерії.

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів за рахунками синтетичного та аналітичного обліку складаються оборотні відомості за кожною групою субрахунків, що об'єднуються відповідним синтетичним рахунком. Підсумки оборотів та залишків кожного субрахунку оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів та залишків даних відповідних синтетичних рахунків книги “Журнал-головна”.

5.6. Облік надходження матеріальних необоротних активів

Надходження матеріальних необоротних активів до бюджетної установи може відбуватися одним із таких способів:

- 1) придбання за кошти загального чи спеціального фонду бюджету;
- 2) безоплатне отримання, в тому числі гуманітарна допомога;
- 3) створення власними силами.

Слід зазначити, що для бюджетних установ постановою Кабінету Міністрів України від 04.04.01 № 332 затверджені граничні суми витрат на придбання автомобілів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також організаціями, які утримуються за

рахунок державного бюджету (додаток 1 до теми 5). До граничної суми витрат включена і сума ПДВ, яка сплачується при придбанні.

Документування надходження матеріальних необоротних активів наведено на рис. 5.3.

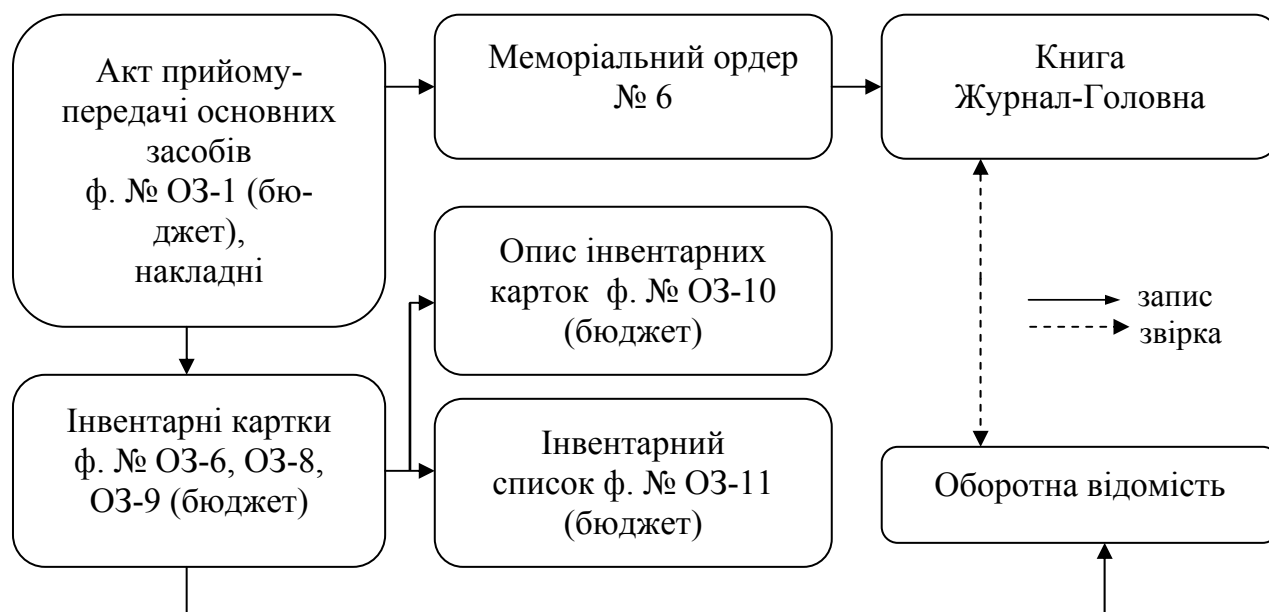


Рис. 5.3. Документування надходження матеріальних необоротних активів

Для оформлення приймання декількох об'єктів однотипних необоротних активів, які мають однакову вартість (господарський інвентар, інструменти, обладнання, білизна, постільні речі та ін.), дозволяється складання загального акта приймання необоротних активів.

Приклад 5.3. Бюджетна установа придбала трактор на суму 580 000 грн з ПДВ за рахунок загального фонду бюджету. Витрати на реєстрацію трактора становили 800 грн.

Кореспонденція рахунків бюджетної установи за даними прикладу 5.3 на умовах попередньої оплати наведена в табл. 5.7, а на умовах післяплати — в табл. 5.8.

Таблиця 5.7. Бухгалтерські проводки, пов'язані з придбанням необоротних активів за попередньою оплатою

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Бюджетна установа — не платник ПДВ			
Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення	2313	5411	580 800,00
Перераховано за рахунок коштів загального фонду постачальнику за трактор	2113	2313	580 000,00
Відображені капітальні інвестиції в основні засоби при отриманні трактора	1311	2113	580 000,00
Сплачено за реєстрацію трактора	2113	2313	800,00

Продовження табл. 5.7

1	2	3	4
Капіталізовані реєстраційні витрати	1311	2113	800,00
Введено трактор в експлуатацію	1015	1311	580 800,00
На суму капітальних інвестицій збільшено внесений капітал	5411	5111	580 800,00
Бюджетна установа — платник ПДВ			
Перераховано за рахунок коштів загального фонду постачальнику за трактор	2113	2313	580 000,00
Отримано трактор від постачальника та відображено капітальні інвестиції	1311	2113	483 333,33
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	6311	2113	96 666,67
Сплачено за реєстрацію трактора	2113	2313	800,00
Капіталізовані реєстраційні витрати	1311	2113	800,00
Введено трактор в експлуатацію	1015	1311	484 133,00
Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів	711 (721, 731)	5411	484 133,00
На суму капітальних інвестицій збільшено внесений капітал	5411	5111	484 133,00

Таблиця 5.8. Бухгалтерські проводки, пов'язані з придбанням необоротних активів за післяплатою

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Бюджетна установа — не платник ПДВ			
Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення	2313	5411	580 000,00
Отримано трактор від постачальника (сума з ПДВ) та відображено капітальні інвестиції в основні засоби	1311	6211	580 000,00
Сплачено за реєстрацію трактора	2113	2313	800,00
Капіталізовані реєстраційні витрати	1311	2113	800,00
Введено трактор в експлуатацію	1015	1311	580 800,00
На суму капітальних інвестицій збільшено внесений капітал	5411	5111	580 800,00
Перераховано заборгованість постачальнику за трактор за рахунок коштів загального фонду	6211	2313	580 000,00
Бюджетна установа — платник ПДВ			
Отримано трактор від постачальника (сума з ПДВ) та відображено капітальні інвестиції в основні засоби	1311	6211	483 333,33
Відображено заборгованість постачальнику у сумі ПДВ	6311	6211	96 666,67
Перераховано заборгованість постачальнику за трактор за рахунок коштів загального фонду	6415	2313	580 000,00

1	2	3	4
Сплачено за реєстрацію трактора	2113	2313	800,00
Капіталізовані реєстраційні витрати	1311	2113	800,00
Введено трактор в експлуатацію	1015	1311	484 133,00
Вилучення з доходу звітнього періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів	711 (721, 731)	5411	484 133,00
На суму капітальних інвестицій збільшено внесений капітал	5411	5111	484 133,00

Бухгалтерський облік надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги бухгалтерія та матеріально відповідальні особи відображають в облікових регістрах за діючим порядком, але окремо від матеріальних цінностей, придбаних установою за рахунок коштів загального та спеціального фондів кошторису.

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

Необоротні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерії, яка складає акт приймання. **Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі), є їх справедлива вартість на дату отримання або вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами.** При отриманні необоротних активів без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі вони оцінюються за первісною (переоціненою) вартістю.

Приклад 5.4. Обласною лікарнею від місцевого радіоприладного заводу безкоштовно отримано прилад для вимірювання тиску вартістю 850 грн.

Бухгалтерські проводки до прикладу 5.4 наведені в табл. 5.9.

Таблиця 5.9. Бухгалтерські проводки, пов'язані з безоплатним одержанням необоротних активів від сторонньої організації

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Нарахований дохід від необмінних операцій за отриманим приладом та оприбутковано прилад	1113	7511	850,00
Дохід за необмінними операціями списано на результати виконання кошторису звітнього періоду	7511	5511	850,00
Одночасно збільшено суму внесеного капіталу	5511	5111	850,00

У разі, коли безоплатно надходить необоротний актив від суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, що **був у вжитку**, його оприбуткову-

ють за балансовою (залишковою) вартістю та додатково робиться проводка на суму нарахованого зносу: Д-т 101 (111, 121)—К-т 141.

У разі придбання (будівництва) будинків бюджетними установами, що призначені для проживання і які є власністю установи, їх беруть на баланс установи. При спорудженні житла із залученням у порядку пайової участі коштів установ, організацій та при придбанні квартир у будинках, які перебувають у комунальній власності і обліковуються в органах місцевого самоврядування, витрати, пов'язані з цим придбанням, списуються на фактичні видатки бюджетної установи. Для правильного обліку витрат, пов'язаних з придбанням житла та самого житла, необхідно мати документальне підтвердження права власності на це житло.

Приклад бухгалтерських проведення у разі виготовлення (будівництва) необоротних активів наведено в табл. 5.10.

Таблиця 5.10. Бухгалтерські проводки, пов'язані з виготовленням необоротних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Отримано цільове фінансування для проведення капітального будівництва	2313	5411	1 200 000
Перераховано постачальнику за обладнання та матеріали	2113	2313	500 000
Отримано обладнання та будівельні матеріали	1513, 1518	2113	500 000
Передані підрядчику обладнання та будівельні матеріали для капітального будівництва	2111	1513, 1518	500 000
Підписано “Акт приймання виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-2в) та отримано “Довідку про вартість виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-3)	1311	6211	1 200 000
Зараховано заборгованість підрядчика за передані йому матеріали	6211	2111	500 000
Сплачена підрядчику сума за виконані етапи капітального будівництва	6211	2313	700 000
Прийнято в експлуатацію основний засіб	101х	1311	1 200 000
Одночасно збільшується сума внесеного капіталу	5411	5111	1 200 000

Капітальні витрати на поліпшення земель включаються у вартість необоротних активів щорічно в сумі витрат, які відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведеться шляхом розподілу на такі заходи: планування земельних ділянок, викорчовування площ під оранку, очищення водоймищ із зазначенням займаної площі й вартості виконаних робіт за кожним заходом.

Капітальні вкладення в багаторічні насадження вводяться в склад необоротних активів щорічно у сумі витрат на прийняті в експлуатацію площі незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

За місцем зберігання всі необоротні активи повинні перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб, які призначаються наказом керівника установи. З посадовими особами, які відповідають за збереження необоротних активів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. При зміні матеріально відповідальної особи та у випадках, передбачених чинним законодавством України (стихійне лихо, крадіжка тощо), здійснюється інвентаризація необоротних активів, які перебувають на зберіганні, відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. У результаті інвентаризації можуть бути виявлені надлишки або нестачі необоротних активів.

Бухгалтерські проводки, пов'язані з нестачею необоротних активів наведені в табл. 5.11, а з надлишками — в табл. 5.12.

Таблиця 5.11. Бухгалтерські проводки, пов'язані з нестачею необоротних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Списання недостачі інвентарної тари за рахунок винного (первісна вартість 600 грн, знос 450 грн)			
Списано інвентарну тару, виявлену як недостача при інвентаризації у сумі нарахованої амортизації	1412	1115	450,00
Списано інвентарну тару, виявлену як недостача при інвентаризації у сумі залишкової вартості	8411	1115	150,00
Витрати за обмінними операціями списані на фінансові результати виконання кошторису	5511	8411	150,00
Відображено суму невідшкодованих нестач на позабалансовому рахунку	073		150,00
При виявленні винного нарахована сума збитків, що визначена суб'єктом оціночної діяльності ¹ (у сумі 360 грн)			
— для відшкодування недостачі	2115	7111	150,00
— для перерахування до Державного бюджету України	2115	6312	210,00
Відшкодовано суму збитків винною особою	2211 (2313)	2115	360,00
Перераховано до Держбюджету України	6312	2313	210,00
Списано відшкодовану нестачу з позабалансового рахунку		073	150,00

¹ Згідно зі ст. 136 КЗОТ сума відшкодування у розмірі не вище середньомісячного заробітку за згоди працівника відшкодовується за розпорядженням керівника підприємства. Таке розпорядження має бути видане не пізніше двох тижнів із дня виявлення нестачі і звернене до виконання не пізніше семи днів після повідомлення про це працівникові.

Таблиця 5.12. Бухгалтерські проводки, пов'язані з надлишками необоротних активів, виявленими під час інвентаризації

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Відображено дохід на суму виявленого надлишку постільних речей	1114	7511	500,00
Дохід списано на фінансовий результат	7511	5511	500,00

У разі, коли винна особа не встановлена, до її встановлення нанесена сума збитків від недостачі відображається на позабалансовому рахунку 073 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів”.

5.7. Амортизація необоротних матеріальних активів

Нарахування амортизації необоротних матеріальних активів регламентується НП(с)БОДС 121 “Основні засоби”.

Нарахування амортизації здійснюється на необоротні матеріальні активи, які перебувають на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації. Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів.

Не підлягають амортизації земельні ділянки, музейні фонди (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”, рідкісні та особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання України, тощо як об'єкти з невизначеним строком корисного використання), піддослідні тварини, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, природні ресурси, незавершені капітальні інвестиції.

Об'єктом для нарахування амортизації є вартість, яка амортизується. **Вартість, яка амортизується — первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.** Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

З метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів бюджетних установ, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11, визначені типові строки їх корисного використання (табл. 5.13).

Таблиця 5.13. Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору

№ з.п	Назва субрахунку	Назва підгрупи	Строк корисного використання, років
1	2	3	4
1	Будинки та споруди	Будинки виробничо-господарського призначення (підгрупа 1): з плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларьки, альтанки тощо	10
		дерев'яні, каркасні і щитові, контейнерні, дерево-металеві, каркасно-обшивні і панельні, глинобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні	20
		без каркасів зі стінами полегшеної кам'яної кладки, залізобетонними, цегляними і дерев'яними колонами та стовпами, із залізобетонними, дерев'яними та іншими перекриттями; дерев'яні з брущатими або зробленими з колод рубаними стінами	25
		із залізобетонними і металевими каркасами, зі стінами з кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші некласифіковані	50
		Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання (підгрупа 2): каркасно-комишитові та інші полегшені	15
		сирцеві, збірно-щитові, каркасно-засипні, глинобитні, саманові	20
		інші некласифіковані	50
		Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо (підгрупа 3)	20
		Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача (підгрупа 4)	20

1	2	3	4
		Гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди (підгрупа 5): греблі бетонні, залізобетонні, кам'яні, земляні, тунелі, водоскиди і водоприймачі, акведуки, лотки, дюкери і водопровідні споруди, рибопропускні і рибозахисні споруди, напірні трубопроводи	50
		берегоукріплювальні та берегозахисні споруди залізобетонні, бетонні, кам'яні	40
		гідротехнічні споруди дерев'яні	10
		водосховища при земляних дамбах	50
		водоскиди і водовипуски при ставках: бетонні та залізобетонні	40
		дерев'яні	10
		гідротехнічні споруди на каналах (шлюзи-регулятори, мости-відводи, дюкери, у тому числі сталеві, акведуки, водоскиди кам'яні, бетонні і залізобетонні та інше)	40
		зрошувальна і осушувальна мережа: канали земляні без облицювання, канали, облицьовані каменем, бетоном, залізобетоном; водозбірно-скідна мережа із відкритих земляних каналів; колекторно-дренажні земляні канали без кріплення	40
		закрита колекторно-дренажна мережа: канали із азбестоцементних труб	40
		канали із гончарних труб	50
		канали із пластмасових труб	20
водомірні пости	10		
2	Машини та обладнання	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгрупи 3—8)	10
		Робочі машини та обладнання (підгрупа 2)	15
		Силлові машини та обладнання (підгрупа 1)	10
3	Транспортні засоби	Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгрупи 1—2)	20
		Корпуси та причепа автомобілів (підгрупа 1)	10
		Автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгрупа 1): до 2500 см ³	7
		більше 2500 см ³ та інші	10
		Автомобілі вантажні (підгрупа 1): вантажопідйомністю до 5 т	7

1	2	3	4
		вантажопідйомністю від 5 т до 20 т	7
		вантажопідйомністю більше 20 т та інші	7
		Автобуси з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгрупа 1): до 2800 см ³	7
		понад 2800 см ³ та інші	10
		Усі види гужового, виробничого та спортивного транспорту (підгрупи 3–5)	5
4	Інструменти, прилади та інвентар	Інструменти (підгрупа 1)	5
		Виробничий та господарський інвентар (підгрупи 2–3)	10
5	Робочі і продуктивні тварини	Тварини зоопарків та подібних установ, службові собаки (підгрупи 3, 4)	5
		Робоча, продуктивна та інша худоба (підгрупи 1, 2)	7
6	Багаторічні насадження	Культури ягідні (суниця)	3
		Культури ягідні (крім суниці), плодові, овочеві	10
		Культури ефіроолійні, лікарські	10
		Насадження штучні ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для науково-дослідних цілей	20
		Насадження озеленювальні та декоративні	25
		Захисні та інші лісні насадження	50
		Інші довгострокові біологічні активи, не класифіковані	20
7	Інші основні засоби	Інші основні засоби	10
8	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	20

Якщо суб'єкт державного сектору визначає строки корисного використання об'єкта основних засобів, які відрізняються від наведених у табл. 5.11, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

Амортизація необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення) нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50

% його первісної вартості та решта 50 % первісної вартості — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу). Переоцінка таких необоротних матеріальних активів, що перебувають у використанні (експлуатації), не проводиться.

Нарахований знос у розмірі 100 % вартості на об'єкти, що придатні для подальшої експлуатації, не може бути підставою для їх списання за причиною повного зносу, а сума нарахованого зносу не може перевищувати 100 % вартості необоротних активів.

Для нарахування щорічного зносу на необоротні активи застосовується типова форма 03-12 (бюджет) “Відомість нарахування зносу на основні засоби”. Суми нарахованого зносу відображаються також в інвентарних картках обліку необоротних активів типової форми 03-6 (бюджет) та 03-8 (бюджет).

На загальну суму нарахованого зносу складається меморіальний ордер № 274, дані якого заносяться в книгу “Журнал-головна” (рис. 5.5).

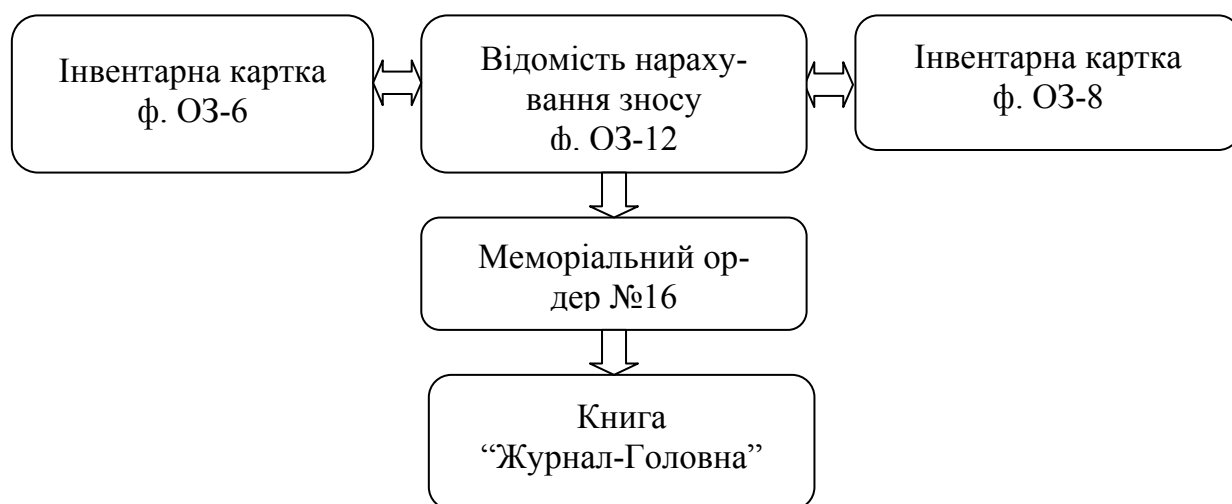


Рис. 5.5. Відображення нарахування зносу в регістрах бухгалтерського обліку

Нарахування зносу необоротних матеріальних активів відображають за дебетом субрахунків 8014 або 8114 “Амортизація” та кредитом відповідного субрахунку рахунка 14 “Знос (амортизація) необоротних активів”.

5.8. Облік ремонту і модернізації матеріальних необоротних активів

За обсягом виконуваних ремонтних робіт **ремонти поділяють на поточні та капітальні.** При поточному ремонті, як правило, здійснюється заміна окремих деталей без розбирання об'єкта. Він може проводитися кілька разів на рік у міру виникнення необхідності ремонту того чи іншого об'єкта. Капітальний ре-

монт передбачає розбирання об'єкта і заміну несправних чи зношених вузлів та агрегатів. Він проводиться не частіше одного разу на рік.

Як поточний, так і капітальний ремонт не збільшують первісної вартості відремонтованого об'єкта, а їх вартість відноситься на видатки бюджетної установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Ремонт необоротних активів може бути здійснений господарським (силами самої бюджетної установи) або підрядним способом (силами сторонніх організацій, підприємств).

При виконанні ремонтних робіт господарським способом витрати, пов'язані з проведенням ремонту, формуються з вартості витрачених матеріалів, запасних частин, нарахованої заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи тощо.

На кожен об'єкт, що підлягає поточному чи капітальному ремонту, складається відомість дефектів, у якій вказуються деталі, що потребують заміни, необхідні ремонтні роботи, норми часу на виконання робіт, виготовлення та заміну деталей, кошторисна вартість ремонту, строки початку та закінчення ремонту.

У разі виконання ремонтів господарським способом, на підставі відомості дефектів виписуються наряд-замовлення, документи на одержання зі складу запасних частин і матеріалів для ремонту, а також наряди на виконання робіт з виготовлення, монтажу, реставрації окремих деталей чи вузлів та їх заміни.

У разі виконання ремонтів підрядним способом відомість дефектів складається у присутності представника замовника. Один екземпляр відомості дефектів передають замовнику для здійснення ним контролю за якістю і повнотою ремонту.

Роботи з модернізації, реконструкції, добудови чи дообладнання об'єктів необоротних активів суттєво змінюють як технічні характеристики об'єкта, так і його вартість. Тому витрати на ці роботи збільшують первісну вартість об'єкта.

Оформлення результатів робіт з модернізації, реконструкції, добудови чи дообладнання здійснюється аналогічно оформлення ремонтних робіт. Інформація про ремонт або модернізацію об'єкта обов'язково заноситься до його інвентарної картки. Якщо роботи з модернізації, реконструкції, добудови чи дообладнання суттєво змінюють характеристики або призначення об'єкта, то на нього оформляється нова інвентарна картка, а попередня вилучається і зберігається для надання довідок.

Прийняття-здача необоротних активів після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації оформляється "Актом прийняття-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" типової форми ОЗ-2 (бюджет). Акт складається у двох примірниках і підписується представником установи, уповноваженим на приймання необоротних активів після ремонту, та представ-

ником підприємства (організації), що виконувало їх ремонт, реконструкцію чи модернізацію.

В акті вказуються кошторисна вартість ремонту, реконструкції, модернізації згідно із затвердженим розрахунком витрат, необхідних для їх здійснення, і фактична вартість закінчених робіт.

Перший примірник акта здається в бухгалтерію установи, де робляться відповідні записи в інвентарних картках обліку необоротних активів. Другий примірник передають підприємству, яке виконувало ремонт, реконструкцію чи модернізацію. Зміни в характеристиці об'єкта, пов'язані з його ремонтом, реконструкцією чи модернізацією, вносяться у відповідний розділ акта, у картку обліку необоротного активу та в технічний паспорт об'єкта.

Приклади бухгалтерських проводок, пов'язаних з ремонтом і модернізацією необоротних активів, наведені в табл. 5.14 та 5.15.

Таблиця 5.14. Бухгалтерські проводки, пов'язані з ремонтом необоротних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Ремонт проведений господарським способом (власними силами)			
Списано витрачені на ремонт необоротних активів матеріали, запасні частини, пальне тощо	8013, 8113	151x	540,00
Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим ремонтними роботами	8011, 8111	6511	1000,00
Проведено нарахування єдиного внеску	8012, 8112	6313	220,00
Ремонт проведений підрядним способом (сторонньою організацією)			
Прийнято роботи з проведення ремонту, виконаного підрядною організацією на суму без ПДВ	8013, 8113	6211	400,00
ПДВ віднесено до складу податкового кредиту (якщо установа-замовник є платником ПДВ)	6311	6211	80,00
ПДВ віднесено до складу витрат (якщо установа-замовник не є платником ПДВ)	8013, 8113	6311	80,00
Сплачено за ремонт	6211	2313	480,00

Таблиця 5.15. Бухгалтерські проводки, пов'язані з модернізацією необоротних активів за рахунок власних надходжень

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Прийнято роботи з модернізації, реконструкції, добудови чи дообладнання, виконані підрядною організацією на суму вартості робіт без ПДВ*	131x	6211	4000,00
Одночасно робиться другий запис на суму ПДВ (якщо об'єкт використовується в оподатковуваних ПДВ операціях)	6311	6211	800,00

Продовження табл. 5.15

1	2	3	4
Збільшено первісну вартість необоротного активу на суму поліпшень	101, 111, 121	131x	4000,00
Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів	711 (721, 731)	5411	4000,00
На суму капітальних інвестицій збільшено внесений капітал	5411	5111	4000,00

*Якщо установа неплатник ПДВ або необоротний актив використовується в операціях які не є об'єктом обкладання ПДВ то вся сума податкового кредиту капіталізується.

5.9. Облік вибуття матеріальних необоротних активів

Списання з балансу установ матеріальних цінностей здійснюється шляхом їх:

- 1) продажу;
- 2) безоплатної передачі;
- 3) ліквідації.

Списання основних засобів здійснюється згідно Порядком списання об'єктів державної власності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.07 № 1314¹. Порядок визначає механізм списання об'єктів державної власності, якими є об'єкти незавершеного будівництва (незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи), матеріальні активи, що відповідно до законодавства визнаються основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами. Дія Порядку поширюється також на майно бюджетних установ та організацій.

Списанню підлягають матеріальні цінності як такі, що:

- а) непридатні для подальшого використання;
- б) виявлені в результаті інвентаризації як недостача;
- в) морально застарілі;
- г) фізично зношені;
- г) пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані).

¹ Суб'єктами державного сектору прийняття рішення про списання з бухгалтерського обліку основних засобів, які належать до об'єктів комунальної власності, здійснюється відповідно до Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні".

Крім того, підлягають списанню будівлі, споруди, що підлягають знесенню у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання.

Для визначення непридатності матеріальних цінностей і встановлення неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей, наказом керівника установи щорічно створюється постійно діюча комісія, яка діє протягом року, у складі:

- керівника або його заступника (голова комісії);
- головного бухгалтера або його заступника (в установах і організаціях, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності;
- особи, на яку покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей;
- інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Наказ про створення постійно діючої комісії поновлюється щорічно або за потребою.

Право визначення непридатності матеріальних цінностей і встановлення неможливості або неефективності проведення відновлювального ремонту, а також оформлення необхідної документації наказом керівника установи може бути надано щорічній інвентаризаційній комісії.

Для участі в роботі комісії з встановлення непридатності автомобілів, нагрівальних котлів, підйомників та інших необоротних активів, які перебувають під наглядом Державних інспекцій, запрошується представник відповідної інспекції, який підписує акт про списання або передає комісії свій письмовий висновок, що додається до акта.

Для списання музейних цінностей або матеріальних цінностей спеціального призначення комісія створюється за окремим наказом керівника установи.

Постійно діюча комісія установи:

а) проводить огляд матеріальних цінностей для складання акта про їх списання, використовуючи при цьому необхідну технічну документацію (технічні паспорти, поетажні плани, відомості дефектів та інші документи), а також дані бухгалтерського обліку і встановлює можливість або неможливість відновлення і подальшого використання матеріальних цінностей в даній установі та вносить пропозиції про їх продаж, передачу чи ліквідацію;

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

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

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

г) здійснює контроль за вилученням із списаних цінностей придатних вузлів, деталей та матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначає їх кількість, вагу та контролює їх здавання на відповідний склад;

д) визначає вартість списання необоротних активів.

У разі, коли обладнання списується у зв'язку з будівництвом нових, розширенням, реконструкцією та технічним переоснащенням діючих об'єктів, комісія перевіряє його наявність у плані реконструкції та технічного переоснащення, затвердженому організацією вищого рівня, і робить в акті про списання посилання на пункт та дату затвердження плану.

За результатами обстеження комісією складаються акти про списання матеріальних цінностей.

При списанні необоротних активів складається відповідний акт за типовою формою: ОЗ-3 (бюджет) “Акт про списання основних засобів”, ОЗ-4 (бюджет) “Акт про списання автотранспортних засобів”, ОЗ-5 (бюджет) “Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури”, НА-3 “Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”.

В акті про списання матеріальних цінностей детально висвітлюються причини вибуття об'єкта, стан основних частин, деталей і вузлів, конструктивних елементів та обґрунтовується недоцільність і неможливість їх відновлення.

При списанні автотранспортних засобів, крім того, вказується пробіг і дається технічна характеристика агрегатів і деталей та можливість подальшого використання основних деталей і вузлів, які можуть бути отримані в результаті демонтажу.

При списанні з балансу установ матеріальних цінностей, які вибули внаслідок аварій, до акта про списання додається копія акта про аварію з поясненням причин, які викликали аварію, та вказуються заходи, прийняті щодо винних осіб.

Якщо в результаті ліквідації матеріальних цінностей окремі деталі, вузли, матеріали можуть бути використані чи підлягають передачі в установленому порядку, комісією додатково складається акт про оцінку таких цінностей. Акти про списання матеріальних цінностей, складені комісією, затверджуються керівником установи.

Дозвіл на списання з балансу матеріальних цінностей, залежно від їх вартості та причин списання, надається керівником установи, установою вищого рівня або головним розпорядником бюджетних коштів.

Списання майна здійснюється суб'єктом господарювання, на балансі якого воно перебуває, на підставі прийнятого суб'єктом управління рішення про надання згоди на його списання.

Списання повністю амортизованих основних фондів (засобів), інших необоротних матеріальних активів суб'єкта господарювання, первісна (переоцінена) вартість яких становить менш як 10 тис. грн, здійснюється за рішенням керівника такого суб'єкта.

Процедура списання майна вважається закінченою з моменту подання суб'єктом господарювання суб'єкту управління звіту про списання майна.

Недостачі матеріальних цінностей, виявлені в результаті інвентаризації: понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха (повені, пожежі та інше), а також, коли конкретні винуватці не встановлені (втрати від нерозкритих крадіжок тощо), списуються з балансів лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат у подальшому.

У документах, які установи подають для оформлення списання недостач понад норми природних втрат і втрат від псування матеріальних цінностей, слід вказати заходи, яких вжито задля попередження таких втрат.

Списання матеріальних цінностей з балансів центральних органів виконавчої влади (головних розпорядників бюджетних коштів) та місцевих державних адміністрацій проводиться з дозволу їх керівника, незалежно від вартості матеріальних цінностей.

Списання з балансу установи основних засобів та інших необоротних активів (за винятком пошкоджених внаслідок аварії чи стихійного лиха, морально застарілих, фізично зношених та виявлених в результаті інвентаризації як недостача) до закінчення періоду нарахування зносу на них, не може бути здійснено.

Списання матеріальних цінностей проводиться за первісною вартістю або за відновлювальною вартістю (у разі проведення індексації або переоцінки матеріальних цінностей).

При списанні необоротних активів, що були в експлуатації, в документах поряд з їх первісною (відновлювальною) вартістю вказується сума нарахованого зносу.

Усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації необоротних активів, оприбутковуються на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку, а непридатні деталі та матеріали оприбутковуються як інші матеріали і підлягають обов'язковій здачі установі, на яку покладено збір такої сировини.

Деталі і вузли, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, вилучені після демонтажу матеріальних цінностей обліковують відповідно до Методичних рекомендацій щодо обліку дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння, виробів з них та матеріалів, що їх містять, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 15.09.15 № 780. Брухт та відходи із вмістом доро-

гоцінних металів передаються до переробних підприємств на підставі договорів купівлі-продажу (реалізації) або на умовах давальницької сировини для виконання послуги переробки, укладених у письмовій формі.

За наявності відомчих або централізованих пунктів, що займаються збиранням і демонтажем техніки, апаратури, приладів та інших виробів, останні здаються без демонтажу, цілим комплексом.

Забороняється передача, списання і продаж техніки, апаратури та інших необоротних активів за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться в них, за вирахування витрат на їх вилучення.

Бухгалтерські проводки, пов'язані з оприбуткуванням та реалізацією дорогоцінних металів та каміння наведені в табл. 5.16.

Таблиця 5.16. Облік операцій з брухтом дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списані основні засоби у сумі нарахованого зносу	1411	101х	7000,00
Списані основні засоби у сумі залишкової вартості	8411	101х	1000,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу	5111	5512	8000,00
Оприбуткований брухт дорогоцінних металів	1518	7211	500,00
Зданий брухт спеціалізованому підприємству, відображено дохід	2111	7211	500,00
Отримано кошти на рахунок спеціального фонду	2313	2111	500,00
Відображено заборгованість бюджету згідно Закону*	7211	6312	400,00
Залишок доходу за вирахування належного бюджету списується на фінансові результати виконання кошторису	7211	5511	100,00
Перераховано кошти в дохід держбюджету за зданий брухт дорогоцінних металів	6312	2313	400,00

*Законами про Держбюджет визначається відсоток для перерахування до держбюджету від отриманих сум за здачу дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, а також за здачу срібла.

Розбирання та демонтаж матеріальних цінностей, які втратили своє виробниче призначення або стали непридатними, проводяться тільки після затвердження у встановленому порядку акта про їх списання.

Списання матеріальних цінностей з обліку (як ліквідація на підставі акту про списання), без наступної їх реалізації або передачі іншій бюджетній установі, проводиться лише у випадках, коли подальше використання цих цінностей неможливе або економічно недоцільне.

Приклад 5.5. В науково-дослідному інституті через пошкодження оптичних лінз став не придатний до використання мікроскоп, залишкова вартість якого

6000 грн, нарахований знос — 1300 грн. Оскільки заміна оптичних лінз коштує дорожче, ніж новий мікроскоп, було прийнято рішення про його списання.

Бухгалтерські проводки, пов'язані зі списанням мікроскопа, наведені в табл. 5.17.

Таблиця 5.17. Бухгалтерські проводки, пов'язані зі списанням необоротних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списано залишкову вартість мікроскопа	8411	1014	6000,00
Списано мікроскоп у сумі нарахованого зносу	1411	1014	1300,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу	5111	5512	7300,00
Оприбутковано металобрухт від списаного мікроскопа	1518	7211	8,00

Безоплатна передача матеріальних цінностей дозволяється в такому порядку:

а) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, — у межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);

б) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, — у межах одного місцевого бюджету.

Безоплатна передача матеріальних цінностей від однієї установи до іншої, що належать до сфери управління одного і того самого центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, здійснюється на підставі рішення головного розпорядника бюджетних коштів.

Безоплатна передача матеріальних цінностей між центральними органами виконавчої влади або іншими головними розпорядниками бюджетних коштів здійснюється з дозволу Кабінету Міністрів України.

Продаж матеріальних цінностей, які віднесені до основних засобів (у тому числі повністю зношених), здійснюється тільки на конкурентних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом) відповідно до Порядку відчуження об'єктів державної власності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.07 № 803. Рішення про надання згоди на відчуження майна приймається відповідним суб'єктом управління у формі розпорядчого акта, а про відмову в наданні такої згоди — у формі листа.

Перед продажем майна здійснюється його експертна оцінка. Експертна оцінка — це визначення вартості матеріальних цінностей експертом за договором із установою відповідно до Методики оцінки майна, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.03 № 1891.

Приклад 5.6. Професійно-технічне училище (платник ПДВ) реалізує навчальне обладнання, раніше придбане за рахунок коштів спеціального фонду. Первісна вартість обладнання складає 25 000 грн, знос — 13 000 грн. Обладнання було продано за 14 000 грн.

Бухгалтерські проводки до прикладу 5.6 наведені в табл. 5.18.

Таблиця 5.18. Бухгалтерські проводки, пов'язані з продажем необоротних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Реалізація за попередньою оплатою			
Одержано кошти від покупця	2313	6214	14 000,00
Відвантажено обладнання та відображено дохід від реалізації активів	6214	7211	14 000,00
Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ (якщо установа є платником ПДВ)	7211	6311	2 333,33
Дохід списано на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду	7211	5511	11 666,67
Списано суму зносу обладнання	1411	1014	13 000,00
Списано суму залишкової вартості обладнання	8212	1014	12 000,00
Собівартість реалізованого обладнання списано на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду	5511	8212	12 000,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу на суму його збільшення при придбанні обладнання	5111	5512	25 000,00
Реалізація за післяплатою			
Відвантажено обладнання та відображено дохід від реалізації активів	2111	7211	14 000,00
Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ (якщо установа є платником ПДВ)	7211	6311	2 333,33
Дохід списано на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду	7211	5511	11 666,67
Списано суму зносу обладнання	1411	1014	13 000,00
Списано суму залишкової вартості обладнання	8212	1014	12 000,00
Собівартість реалізованого обладнання списано на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду	5511	8212	12 000,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу на суму його збільшення при придбанні обладнання	5111	5512	25 000,00
Надійшли кошти від покупця на реєстраційний рахунок	2313	2111	14 000,00

Кошти, отримані установами від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей (у т.ч. списаних), за здані у вигляді брухту і відходів чорні, кольорові метали, дорогоцінні метали (у т.ч. відходи від використання фотоматеріалів і кіноплівки), дорогоцінне каміння, у розмірах, що згідно із законодавством залишаються у розпорядженні установи, витрачаються на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транс-

портування зазначених матеріалів на приймальні пункти, витрати на інші господарські потреби і на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням брухту та відходів, на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, а також на інші видатки за кошторисом.

Суми, отримані установами від продажу необоротних активів, згідно з законодавством можуть також перераховуватись до того бюджету, за рахунок якого утримується дана установа.

Для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб матеріальних цінностей, що належать до необоротних активів використовується меморіальний ордер № 9 Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів форми № 438 (бюджет). Меморіальний ордер підписується виконавцем, особою, що перевірила меморіальний ордер, та головним бухгалтером. Позиція “Сума оборотів за меморіальним ордером” у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься до книги “Журнал-головна”. Одночасно відповідні записи здійснюються у відповідних інвентарних картках обліку необоротних активів (рис. 5.6).

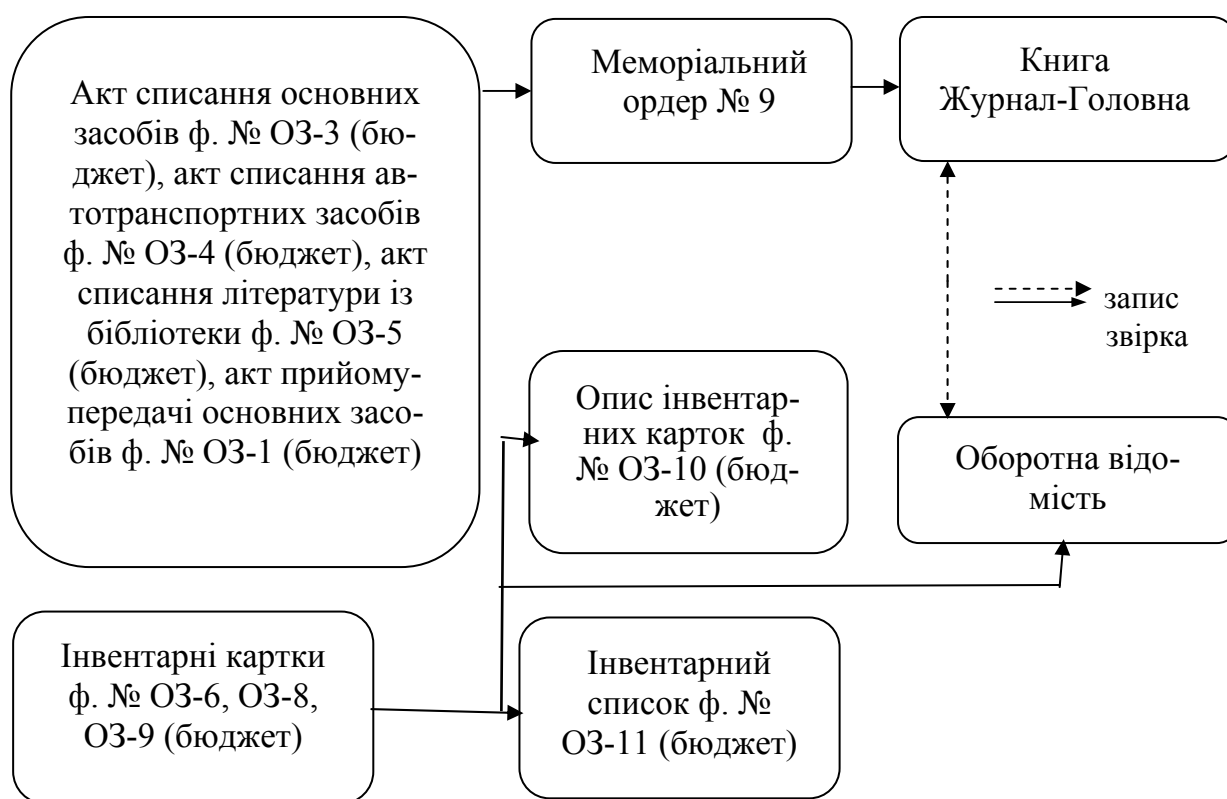


Рис. 5.6. Документування вибуття матеріальних необоротних активів

5.10. Облік незавершеного капітального будівництва

Облік витрат на виготовлення (створення), добудівлю, поліпшення (дообладнання, реконструкція, модернізація) об’єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення в

експлуатацію здійснюються на рахунку 131 “Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів”, який розподіляється на субрахунки:

- 1311 “Капітальні інвестиції в основні засоби”;
- 1312 “Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи”;
- 1313 “Капітальні інвестиції в нематеріальні активи”.

На цих субрахунках накопичують капітальні затрати за об’єктами придбання (створення, будівництва) та за джерелами фінансування. При завершенні капітального будівництва оприбутковуються об’єкти капітального і закриваються субрахунки капітальних інвестицій.

Приклад 5.7. Бюджетна установа платник ПДВ за рахунок спеціального фонду за індивідуальним проектом здійснює будівництво приміщення. Вартість проектно-кошторисної документації 100,0 тис. грн. Для будівництва придбані будівельні матеріали на 1,0 млн. грн, обладнання на 0,5 млн. грн, які передані підрядчику. Вартість робіт підрядчика — 0,8 млн. грн. Будівництво підрядником здійснюється у 2 етапи, перший етап — будівельні роботи, за які підрядчику належить 0,6 млн. грн, другий етап — монтажні роботи. У прикладі всі суми не включають ПДВ. Після завершення будівництва об’єкт оприбутковано.

Бухгалтерські проводки за операціями прикладу 5.7 наведені в табл. 5.19.

Таблиця 5.19. Бухгалтерські проводки до прикладу 5.7

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Придбання проектно-кошторисної документації, будівельних матеріалів та обладнання			
Отримано індивідуальний проект на будівництво приміщення та відображено капітальні інвестиції в основні засоби	1311	6211	100 000
Відображено заборгованість проектній організації з ПДВ (якщо установа є платником ПДВ)	6311	6211	20 000
Оплачено за проектно-кошторисну документацію	6211	2313	120 000
Отримані від постачальників будівельні матеріали	1513	6211	1000 000
Відображено заборгованість постачальнику з ПДВ	6311	6211	200 000
Оплачено за будівельні матеріали	6211	2313	1200 000
Отримане від постачальників для будівництва обладнання	1518	6211	500 000
Відображено заборгованість постачальнику з ПДВ	6311	6211	100 000
Оплачено за обладнання	6211	2313	600 000
I етап			
Передані підрядній організації будівельні матеріали на капітальне будівництво	2111	1513	1000 000
Передане підрядній організації обладнання на капітальне будівництво	2111	1518	500 000

1	2	3	4
Після підписання акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в “Акт приймання виконаних підрядних робіт”) за першим етапом списується дебіторська заборгованість підрядчика за будівельні матеріали	1311	2111	1000 000
Списується вартість виконаних робіт у сумі без ПДВ	1311	6211	600 000
Відображено заборгованість підрядчику у сумі ПДВ	6311	6211	120 000
Оплата підрядчику за I етап	6211	2313	720 000
II етап			
Після підписання акта приймання виконаних робіт (форма № КБ-2в) за другим етапом списується дебіторська заборгованість підрядчика за обладнання	1311	2111	500 000
Списується вартість виконаних робіт	1311	6211	200 000
Оплата за II етап підряднику	6211	2313	200 000
Після приймання приміщення в експлуатацію			
Оприбутковується приміщення	1013	1311	2400 000
Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об’єкта основних засобів*	711 (721, 731)	5411	2400 000
На суму капітальних інвестицій збільшено внесений капітал*	5411	5111	2400 000

*Суми наводяться за періодами придбання матеріалів, обладнання та етапами виконаних і пред’явлених до оплати будівельних робіт.

При вирішенні питання відображення витрат на проектну кошторисну документацію слід враховувати, що згідно з правилами визначення вартості будівництва ДБН Д.1.1-1-2000, затвердженими наказом Держбуду України від 27.08.00 № 174 (розділ 3, гл. 12) кошти витрачені на розробку проектно-кошторисної документації належать до безпосередніх витрат під час визначення вартості будівництва.

5.11. Облік інвестиційної нерухомості

Методологічні засади обліку інвестиційної нерухомості в бюджетних установах визначені НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, який враховує основні рекомендації наведені у міжнародному стандарті бухгалтерського обліку для державного сектору 16 “Інвестиційна нерухомість”.

Згідно з НП(с)БОДС 129 інвестиційна нерухомість поділяється на інвестиційну та операційну. **Інвестиційна нерухомість** — це земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. **Операційна нерухомість** — закріплені за суб’єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб’єкта державного сектору і

не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

- операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість;
- нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної діяльності;
- нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання її у майбутньому як інвестиційної нерухомості;
- нерухомість, що утримується для надання соціальних послуг, яка також забезпечує надходження грошових коштів;
- нерухомість, що утримується у спеціальних цілях.

Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути відчужені окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути відчужені окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, суб'єкт державного сектору розробляє критерії щодо їх розмежування.

Якщо суб'єкт державного сектору контролює інвестиційну нерухомість, надану в оренду контролюючому суб'єкту державного сектору або контрольованому суб'єкту державного сектору для використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору, такий об'єкт основних засобів при складанні консолідованої фінансової звітності цієї економічної групи суб'єктів державного сектору вважається операційною нерухомістю.

Отже, бюджетні установи повинні розділяти землю, будівлі та споруди, які розташовані на землі на дві групи “інвестиційна нерухомість” та “операційна нерухомість”. При цьому, інвестиційну нерухомість необхідно відобразити на окремому рахунку. Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку інвестиційної нерухомості передбачений субрахунок 1010 “Інвестиційна нерухомість”, а для нарахування амортизації — субрахунок 1414 “Знос інвестиційної нерухомості”.

При вирішенні питання, щодо належності нерухомості до інвестиційної можна використати дерево рішень, наведене на рис. 5.7.

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що суб'єкт державного сектору отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди або потенціал корисності, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності забезпечують надходження грошових коштів.

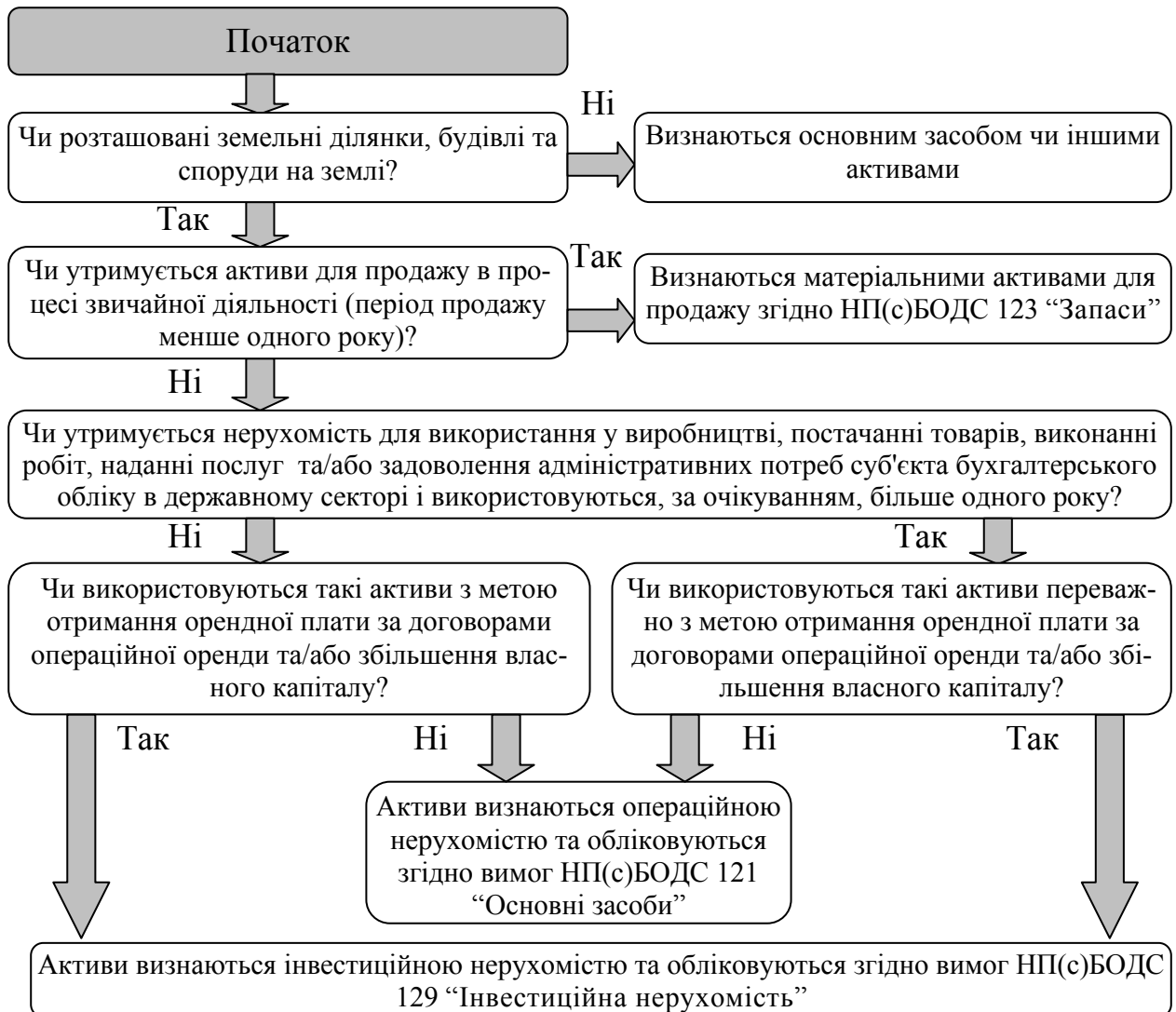


Рис. 5.7. Дерево рішень щодо включення активу до складу інвестиційної нерухомості чи інших активів

Згідно з НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” **первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості включає:**

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв’язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;
- суми непрямих податків у зв’язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються);

— юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості;

— інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Порядок оцінки інвестиційної нерухомості при оприбуткуванні в інших випадках наведено на рис. 5.8.



Рис. 5.8. Первісна оцінка інвестиційної нерухомості залежно від умов її надходження (отримання) суб'єктом державного сектору

Інвестиційна нерухомість може підлягати дооцінці, уцінці, індексації та зменшенню (відновленню) корисності.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної неру-

хомості. Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Згідно із п. 10 розділу 2 НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, суб’єкт державного сектору на дату балансу **відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації**. Оскільки, у НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” методи та порядок нарахування амортизації не визначено, то необхідно враховувати вимоги МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість”, який рекомендує застосовувати базовий підхід згідно з МСБОДС 17 “Основні засоби”, припускаючи при цьому, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Тобто, з використанням методів: прямолінійного списання, зменшення залишку та методу суми одиниць продукції. Проте, НП(с)БОДС 121 “Основні засоби” передбачає можливість використовувати лише **прямолінійний метод** амортизації.

Інвестиційна нерухомість може переводитись в операційну і навпаки.

Приклад 5.8. Бюджетній установі, станом на 01.01.2017 року, необхідно прийняти рішення щодо подальшого обліку будівлі, яка використовувалась та буде використовуватись у майбутньому частково для здачі в операційну оренду та частково для задоволення адміністративних потреб на підставі наступної інформації: частка, що утримується для здачі в операційну оренду складає 90 % від загальної площі будівлі; первісна вартість будівлі складає 1,1 млн. грн, знос — 0,8 млн. грн. Розглянемо два варіанти а) частки не можуть бути визнані окремими інвентарними об’єктами; б) частки такої будівлі можуть бути визнані окремими інвентарними об’єктами.

Бухгалтерські проведення до прикладу 5.8 наведені в таблиці 5.20.

Таблиця 5.20. Бухгалтерські проведення до прикладу 5.8

Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4
а) частки не можуть бути визнані окремими інвентарними об’єктами			
Переведено основний засіб до складу інвестиційної нерухомості за первісною вартістю	1010 “Інвестиційна нерухомість”	1013 “Будинки та споруди”	1100 000
Знос будівлі переведено до зносу інвестиційної нерухомості	1411 “Знос основних засобів”	1414 “Знос інвестиційної нерухомості”	800 000
Б) частки можуть бути визнані окремими інвентарними об’єктами			
Переведено частину будівлі, що утримується для здачі в операційну оренду до інвестиційної нерухомості за залишковою вартістю (1100 тис.грн · 0,9)	1010 “Інвестиційна нерухомість”	1013 “Будинки та споруди”	990 000.00

1	2	3	4
Відображено знос будівлі, що відноситься до інвестиційної нерухомості (800 тис. грн · 0,9)	1411 “Знос основних засобів”	1414 “Знос інвестиційної нерухомості”	720 000,00

Проводки за іншими господарськими операціями з інвестиційною нерухомістю подібні до бухгалтерських проводок за операціями з основними засобами.

5.12. Питання для самоконтролю

1. Опишіть порядок відображення в обліку ремонту необоротних активів.
2. Дайте визначення необоротних активів.
3. Дайте визначення поняття основних засобів та охарактеризуйте способи їх оцінки в бюджетних установах.
4. Наведіть характеристику субрахунків для обліку основних засобів та наведіть приклади їх кореспонденції.
5. Розкрийте порядок документального оформлення та обліку модернізації необоротних активів.
6. Наведіть основні завдання обліку необоротних матеріальних активів.
7. Який порядок інвентарного обліку необоротних матеріальних активів?
8. Як класифікуються необоротні активи бюджетних установ?
9. Розкрийте порядок переоцінки необоротних матеріальних активів.
10. Наведіть класифікацію основних засобів бюджетних установ.
11. Назвіть джерела надходження основних засобів у бюджетних установах та наведіть приклади відображення в обліку операцій з їх надходження.
12. Назвіть первинні документи з обліку руху основних засобів та інших необоротних активів.
13. Розкрийте особливості нарахування зносу необоротних активів бюджетними установами.
14. Охарактеризуйте порядок списання основних засобів у бюджетних установах та його відображення в обліку.
15. Розкрийте порядок ліквідації інвентаризаційних різниць за основними засобами та їх відображення в обліку.
16. Розкрийте особливості відображення в обліку витрат на ремонти і модернізацію основних засобів.
17. Які є шляхи вибуття необоротних активів та їх документальне оформлення?
18. Які є шляхи надходження необоротних матеріальних активів до бюджетних установ та особливості формування їх первісної вартості?
19. Розкрийте сутність поняття інвестиційна нерухомість.
20. Розкрийте сутність поняття операційна нерухомість.

21. У якому випадку будинки та споруди будуть визнані інвестиційною нерухомістю?

22. Визначте рахунки обліку на яких може відображатись нерухомість у бюджетних установах та наведіть їх кореспонденцію.

23. Розкрийте можливі причини виведення нерухомості зі складу інвестиційної та наведіть бухгалтерські проводки.

24. Розкрийте можливі причини включення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості.

25. Наведіть складові первісної вартості інвестиційної нерухомості, що придбана.

26. Розкрийте сутність понять зменшення та відновлення корисності активів, та як зменшення та відновлення корисності активів відображається в обліку.

27. Розкрийте ознаки зменшення та відновлення корисності активів.

5.13. Теми рефератів

1. Автоматизація обліку необоротних активів у бюджетних установах.

2. Відображення операцій з необоротними активами у звітності бюджетної установи.

3. Документування господарських операцій з руху необоротних активів.

4. Облік безкоштовної передачі основних засобів бюджетними установами.

5. Облік операцій з централізованого постачання необоротних активів у бюджетних установах.

6. Облік оренди необоротних активів у бюджетних установах.

7. Облік реалізації основних засобів бюджетними установами.

8. Огляд нормативно-методичної бази з обліку необоротних активів у бюджетних установах.

9. Порядок проведення та документальне оформлення переоцінки необоротних активів.

10. Порядок проведення та документальне оформлення списання необоротних активів.

11. Організація обліку інвестиційної нерухомості бюджетної установи.

12. Облік інвестиційної нерухомості згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі.

13. Інвестиційна нерухомість: порядок визнання та оцінки.

14. Облік надходження та вибуття інвестиційної нерухомості.

15. Проблеми впровадження в Україні моделі обліку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю.

16. Порівняння вимог національних та міжнародних стандартів щодо обліку та відображення у звітності необоротних матеріальних активів (основних засобів, інвестиційної нерухомості, землі, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів).

5.14. Задачі для розв'язання

Задача 5.1. Чернігівський державний технологічний університет за рахунок спеціального фонду бюджету придбав комп'ютер вартістю 8600 грн з ПДВ. Чернігівський державний технологічний університет не є платником ПДВ.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.2. За звітний рік нарахований знос на будівлю складу районної лікарні. Первісна вартість будівлі — 550 000 грн. Термін корисного використання — 50 років.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.3. Підрядною організацією проведений капітальний ремонт обладнання виробничої майстерні механічного технікуму за рахунок коштів спеціального фонду. Кошторисна вартість ремонту (кінцева) — 120 000 грн з ПДВ. Механічний технікум є платником ПДВ. Частка використання майстерні в оподатковуваних ПДВ операціях складає 40 %.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.4. Підрядною організацією на автомобіль швидкої допомоги встановлено гідровакуумний підсилювач рульового керма вартістю 2723 грн з ПДВ. Лікарня — неплатник ПДВ.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.5. Ліцеєм побудований навчальний корпус за рахунок загального фонду бюджету. Будівельні роботи здійснювала підрядна організація. Кошторисна вартість робіт склала 10,2 млн. грн з ПДВ. Ліцей не є платником ПДВ.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.6. Власними силами навчально-виробничого комбінату був проведений ремонт автомобілів. На ремонт витрачено запасних частин вартістю 7000 грн, матеріалів на суму 4000 грн, нарахована заробітна плата працівникам, зайнятих ремонтом — 5000 грн.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.7. На складі районної державної адміністрації чергова інвентаризація виявила нестачу двох письмових столів вартістю 700 грн за один. Винним визнано завідуючого складом. Сума нестачі вирахована з його заробітної плати.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.8. Дитячим садком розібрано і списано огорожу, яка стала непридатною для подальшого використання внаслідок впливу атмосферних умов. Первісна вартість огорожі на момент списання — 400 грн, знос — 350 грн. Оприбутковано від розібраної огорожі паливо, оцінене в 30 грн.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.9. Реалізовано на аукціоні санаторієм 6 металічних ліжок за 200 грн з ПДВ кожне. Сумарний знос на момент реалізації складав 600 грн. Первісна вартість усіх ліжок — 2000 грн.

Наведіть кореспонденцію рахунків та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.10. Обласною радою народних депутатів передано районній раді обладнання для проведення презентацій. Первісна вартість обладнання — 12 000 грн, знос на момент передачі — 2400 грн.

Наведіть кореспонденцію рахунків у обласній та районній радах та перелічіть первинні документи, які застосовуються для оформлення цих господарських операцій.

Задача 5.11. Бюджетній установі необхідно прийняти рішення щодо обліку основного засобу (будівлі), який використовувався та буде використовуватись у майбутньому частково для здачі в операційну оренду та частково для задоволення адміністративних потреб на підставі наступної інформації: частка, що утримується для здачі в операційну оренду складає 70 % від загальної площі будівлі; первісна вартість будівлі складає 1,3 млн. грн., а знос — 0,5 млн. грн.

Обґрунтуйте рішення та наведіть бухгалтерські проводки згідно з прийнятим рішенням.

Задача 5.12. Бюджетна установа на аукціоні придбала споруду, що знаходиться на землі з метою її подальшого утримання для здачі в операційну оренду за 1,2 млн. грн. з ПДВ, сплатило реєстраційні послуги у розмірі 1 тис. грн, послуги фірми щодо доведення споруди до стану придатного до використання у розмірі 5 тис. грн з ПДВ. Здійснена незалежним оцінювачем вартість землі становила 600 тис. грн, а споруди — 500,0 тис. грн без ПДВ.

Необхідно зробити бухгалтерські проведення з придбання споруди.

5.15. Тести

1. Знос основних засобів в бюджетних установах нараховується таким методом:

- а) залежно від групи основних засобів (5 %, 25 %, 15 %) один раз на рік;
- б) будь-яким методом, зазначеним в П(с)БО 7;
- в) лише прямолінійним методом.

2. Знос основних засобів у бюджетних установах нараховується:

- а) починаючи з місяця, наступного після введення основного засобу в експлуатацію;
- б) починаючи з кварталу, в якому був введений основний засіб в експлуатацію;
- в) в кінці року, незалежно від дати введення основного засобу в експлуатацію.

3. ПДВ, сплачений при придбанні основного засобу, відноситься у бухгалтерському обліку бюджетних установ:

- а) на витрати, того фонду, за рахунок якого був придбаний основний засіб;
- б) на збільшення податкового кредиту з ПДВ;
- в) на збільшення податкового кредиту або на капітальні інвестиції залежно від того, є установа платником ПДВ чи ні.

4. Ремонт основних засобів їх первісну вартість:

- а) збільшує лише капітальний ремонт;
- б) як поточний, так і капітальний ремонт збільшують первісну вартість основного засобу;
- в) витрати як із поточного, так і з капітального ремонту відносяться на витрати бюджетних установ за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

5. Нижня межа вартості основних засобів бюджетної установи:

- а) вище 2500 грн;
- б) встановлюється самою бюджетною установою;
- в) встановлюється розпорядником бюджетних коштів вищого рівня і поширюється на всі підпорядковані організації.

6. Ведення бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ регулюється:

- а) П(с)БО 7 “Основні засоби”;
- б) НП(с)БОДС 121 “Основні засоби”;
- в) МСБОДС 17 “Основні засоби”;
- г) Інструкцією з обліку необоротних активів;
- д) інша відповідь.

7. Знос, нарахований на необоротні активи, що використовуються для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) у бюджетних установах:

- а) переноситься на вартість продукції (робіт, послуг), що виготовляється (надаються) бюджетною установою;
- б) відображає стан зношеності необоротних активів і не переноситься на вартість продукції;

в) відображається у складі витрат (за елементом “Амортизація”) розпорядників бюджетних коштів, які в кінці звітного періоду списуються на фінансові результати виконання кошторису.

8. Нарахування зносу на основні засоби бюджетних установ відображається проводкою:

- а) Д-т 8114—К-т 1411;
- б) Д-т 5111—К-т 1411;
- в) Д-т 1411—К-т 8014;
- г) Д-т 1611—К-т 1411.

9. Основні засоби на балансі бюджетних установ оприбутковуються:

- а) у повних гривнях без копійок;
- б) за первісною вартістю;
- в) у повних гривнях, округлених до найближчих 10 грн.

10. Витрати, пов’язані з доставкою основних засобів, до їх первісної вартості:

- а) включаються у повній сумі;
- б) відносяться на видатки установи;
- в) включаються у сумі без копійок.

11. Податок на додану вартість, сплачений постачальнику при придбанні необоротного активу до його первісної вартості:

- а) включається;
- б) включається, якщо бюджетна установа не є платником ПДВ;
- в) не включається, незалежно від того, є бюджетна установа платником ПДВ чи ні.

12. Дооцінка первісної вартості основних засобів відображається проводкою:

- а) Д-т 1411—К-т 5111;
- б) Д-т 101—К-т 5311 та Д-т 5311 К-т 1411;
- в) Д-т 5311 —К-т 101;
- г) Д-т 5111—К-т 1411.

13. Списання необоротного активу вартістю 8000 грн з балансу бюджетної установи, що утримується за рахунок місцевого бюджету, здійснюється з дозволу:

- а) керівника бюджетної установи;
- б) установи вищого рівня;
- в) головного розпорядника бюджетних коштів.

14. Списання малоцінного необоротного активу з балансу бюджетної установи здійснюється проводкою:

- а) Д-т 8411—К-т 1113; Д-т 1412—К-т 1113;

- б) Д-т 1113—К-т 5111; Д-т 1412—К-т 1113;
- в) Д-т 8411—К-т 1113;
- г) Д-т 5111—К-т 1113; Д-т 1411—К-т 1113.

15. Проведення модернізації необоротного активу оформлюється таким первинним документом:

- а) актом приймання-передачі необоротних активів;
- б) актом прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів;
- в) актом виконаних робіт.

16. Дата і місце складання документа — це:

- а) обов'язковий реквізит первинного документа;
- б) додатковий реквізит первинного документа;
- в) необов'язковий реквізит первинного документа.

17. Не нараховується знос на такі необоротні активи:

- а) автомобілі;
- б) музейні експонати;
- в) комп'ютерну техніку.

18. Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору наведені:

- а) у НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”;
- б) у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору;
- в) у Податковому кодексі України;
- г) у Податковому кодексі України та Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору.

19. Індекс інфляції за минулий рік склав 130 %. Коефіцієнт переоцінки основних засобів буде таким:

- а) 1,3;
- б) 1,2;
- в) 0,7;
- г) немає вірної відповіді.

20. Придбаного за кошти бюджету зоопарком білого ведмедя за 300,0 тис. грн слід обліковувати на рахунку:

- а) 1017 “Тварини та багаторічні насадження”;
- б) 1018 “Інші основні засоби”;
- в) 1111 “Музейні фонди”;
- г) 1712 “Довгострокові біологічні активи тваринництва”.

21. Балансова вартість основних засобів — це:

- а) первісна вартість за вирахуванням зносу;

- б) вартість, за якою основні засоби приймаються на баланс;
- в) ринкова вартість.

22. Інвентарний номер об'єкта основних засобів має цифр:

- а) 6;
- б) 7;
- в) 8;
- г) кількість цифр залежить від відомчої підпорядкованості установи.

23. Строк корисного використання основних засобів встановлюється:

- а) установою самостійно;
- б) обласною державною адміністрацією;
- в) відповідним міністерством, відомством;
- г) міністерством, відомством, а в разі відсутності таких нормативних актів — установою самостійно.

24. Інформація про наявність та рух основних засобів відображається у меморіальному ордері номер:

- а) 1;
- б) 6;
- в) 9;
- г) 12.

25. Будинок та земельна ділянка, на якій він знаходиться, відображаються в обліку бюджетної установи:

- а) як один об'єкт основних засобів;
- б) як різні об'єкти основних засобів.

26. Вірна бухгалтерська проводка при списанні будівельних матеріалів на капітальне будівництво така:

- а) Д-т 1311—К-т 1513;
- б) Д-т 8013—К-т 1513;
- в) Д-т 1613—К-т 1513.

27. При безоплатному отриманні необоротних матеріальних активів касові доходи і касові видатки в обліку:

- а) відображаються;
- б) не відображаються.

28. При придбанні бюджетною установою інших необоротних матеріальних активів сума внесеного капіталу:

- а) збільшується;
- б) зменшується;
- в) не змінюється.

29. На малоцінні необоротні матеріальні активи, які належать бюджетній установі, знос:

- а) нараховується;
- б) не нараховується.

30. При безоплатному отриманні необоротних матеріальних активів витрати бюджетної установи:

- а) збільшуються;
- б) зменшуються;
- в) не змінюються.

31. Методологічні засади обліку інвестиційної нерухомості в державному секторі економіки визначені:

- а) НП(с)БОДС 125;
- б) НП(с)БОДС 126;
- в) НП(с)БОДС 127;
- г) НП(с)БОДС 128;
- д) НП(с)БОДС 129.

32. Чи існує аналог НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість” в міжнародній практиці:

- а) так;
- б) ні.

33. Згідно з національним стандартом бухгалтерського обліку в державному секторі України, інвестиційна нерухомість — це:

а) закріплені за суб’єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб’єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

б) земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

в) нерухомість, що її утримує власник або орендар на умовах фінансової оренди з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях;

г) вірна відповідь відсутня.

34. Виберіть активи, які не можуть бути об’єктами інвестиційної нерухомості:

- а) земля;
- б) гараж;
- в) будівля, що утримується з метою продажу у наступних періодах, в разі збільшення її ринкової вартості;
- г) автомобіль.

35. Чи може бути визнана об'єктом інвестиційної нерухомості будівля, що розташовується на землі та отримана у операційну оренду:

- а) так;
- б) ні;
- в) тільки у випадку, якщо така будівля передається у суборенду.

36. Об'єкт основних засобів включає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути відчужені окремо, то:

- а) об'єкт включають до складу інвестиційної нерухомості;
- б) об'єкт включають до складу операційної нерухомості;
- в) ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти.

37. Земля, утримувана для продажу, включається до складу інвестиційної нерухомості, якщо:

- а) її планують продати протягом періоду менше року;
- б) земля, утримувана для майбутнього використання, ще не визначеного на теперішній час;
- в) її утримують для довгострокового збільшення капіталу.

38. Нерухомість, що розташована на землі, та утримується переважно для здачі в комерційну оренду в обліку визнається:

- а) товаром;
- б) основним засобом;
- в) фінансовим активом;
- г) інвестиційною нерухомістю;
- д) операційною нерухомістю.

39. Виберіть випадки за яких нерухомість не буде включена до складу інвестиційної:

- а) нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або забудови з метою використання її у майбутньому як інвестиційної нерухомості;
- б) нерухомість, що одночасно використовується як операційна та інвестиційна, але переважно використовується для одержання орендної плати та/або збільшення власного капіталу;
- в) існуюча інвестиційна нерухомість, що перебуває в процесі поліпшення (добудови, реконструкції тощо) для продовження її використання в майбутньому як інвестиційної нерухомості.

40. Витрати на поліпшення інвестиційної нерухомості включають до:

- а) первісної вартості інвестиційної нерухомості;
- б) витрат звітного періоду;
- в) витрат майбутніх періодів з подальшим їх розподілом.

Додаток 1 до теми 5. Граничні суми витрат¹

на придбання легкових автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, комп'ютерів, придбання і утримання мобільних телефонів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету
(Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 4 квітня 2001 р. № 332)

Вид матеріальних цінностей та державний орган, установа, організація	Сума, грн за одиницю
1	2
Легкові автомобілі для:	
членів Кабінету Міністрів України, Глави Адміністрації Президента України	500 000
обслуговування посадових осіб Адміністрації Президента України, апарату Верховної Ради України і Секретаріату Кабінету Міністрів України	250 000
керівників центральних органів виконавчої влади (крім членів Кабінету Міністрів України)	110 000
заступників керівників центральних органів виконавчої влади, керівників урядових органів державного управління	90 000
Голів обласних та Севастопольської міської держадміністрації, голів обласних рад та Севастопольського міського голови	300 000
заступників керівників інших органів виконавчої влади бюджетних установ і організацій	60 000
Мобільний телефон:	
придбання	1 200
утримання (на місяць)	1 500
Персональний комп'ютер (системний блок, монітор, клавіатура, маніпулятор "миша")	13 000
Комплект меблів для:	
службового кабінету члена Кабінету Міністрів України, Глави Адміністрації Президента України	30 000
службового кабінету посадових осіб Адміністрації Президента України, апарату Верховної Ради України і Секретаріату Кабінету Міністрів України	25 000
службового кабінету керівника центрального органу виконавчої влади (крім членів Кабінету Міністрів України)	15 000
службового кабінету заступника керівника центрального органу виконавчої влади	11 000
службового кабінету голів обласних та Севастопольської міської держадміністрації	15 000
службового кабінету заступника голів обласних та Севастопольської міської держадміністрації	9 000
службового кабінету керівника іншого місцевого органу виконавчої влади, бюджетної установи та організації	6 500

¹ Граничні суми витрат наведені станом на 01.01.2016 р.

1	2
Меблі для обладнання робочих місць працівників:	
стіл письмовий	800
стіл приставний	200
крісло офісне	800
стілець	300
Шафа для одягу	1200
Шафа для паперів	1100
Сейф	2 000
стіл для комп'ютера	800
Теле- і радіоапаратура, відеотехніка для службових кабінетів	5 000

Примітка. Затверджені граничні суми витрат призначені для придбання комплектних легкових автомобілів, меблів, обладнання, устаткування, а не окремих деталей (предметів).

Додаток 2 до теми 5. **Форма відомості про об'єкти державної власності, що пропонуються до списання**

ЗАТВЕРДЖУЮ

(посада керівника суб'єкта господарювання)

(підпис) (ініціали та прізвище)

20__ р.

М.П.

ВІДОМІСТЬ

про об'єкти державної власності, що пропонуються до списання
станом на _____ 20__ р.

Порядковий номер	Найменування об'єкта	Рік випуску/дата введення в експлуатацію	Номер об'єкта			Інформація про проведення модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції	Вартість здійснених капітальних інвестицій, грн	первісна (переоцінена) вартість, грн	Сума нарахованого зносу, грн	Балансова (залишкова) вартість, грн
			інвентарний	заводський	паспортичний					
Усього										

Дані про дорогоцінні метали

(подаються у разі їх наявності за кожним об'єктом)

Головний бухгалтер _____

(підпис) (ініціали та прізвище)

Додаток 3 до теми 5. Форма акта інвентаризації об'єктів державної власності, що пропонуються до списання

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ (посада керівника суб'єкта господарювання)

_____ (підпис) (ініціали та прізвище)

_____ 20__ р.

М.П.

**АКТ
інвентаризації об'єктів державної власності, що пропонуються до списання**

_____ (найменування суб'єкта господарювання та його місцезнаходження (цеху, дільниці тощо), де проводилась інвентаризація)

На підставі наказу (розпорядження) від _____ 20__ р. №__ комісією у складі

_____ (посада, прізвище та ініціали членів комісії)

проведено інвентаризацію об'єктів державної власності, що пропонуються до списання і відображаються на субрахунку №__ станом на _____ 20__ р.

Інвентаризацію розпочато _____ 20__ р. Інвентаризацію закінчено _____ 20__ р.

Під час проведення інвентаризації встановлено таке:

Порядковий номер	Найменування об'єкта	Рік випуску/дата введення експлуатацію	Номер об'єкта			Станом на _____ 20__ р.				Примітка
			інвентарний	заводський	паспортичний	фактично виявлено		за даними бухгалтерського обліку		
						кількість	первісна переоцінена) вартість, грн	кількість	первісна переоцінена) вартість, грн	
Усього										

Усього за актом:

_____ (цифрами і словами)

1) загальна кількість об'єктів (фактично)

_____ (цифрами і словами)

2) на суму, грн (фактично)

_____ (цифрами і словами)

Голова комісії: _____

_____ (посада) (підпис) (ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____

**Додаток 4 до теми 5. Форма звіту про списання об'єктів державної власності
ЗАТВЕРДЖУЮ**

(посада керівника суб'єкта господарювання)

(підпис) (ініціали та прізвище)

____ 20__ р.

М.П.

(найменування суб'єкта господарювання)

(місцезнаходження суб'єкта господарювання)

(ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ)

**ЗВІТ
про списання об'єктів державної власності**

Порядковий номер	Найменування об'єкта	Рік випуску/дата введення експлуатацію	Інвентарний номер	Заводський номер	Витрати на списання об'єкта, грн	Оприбутковано в результаті списання								Отримано коштів в результаті реалізації матеріалів, сировини тощо	Напрями використання коштів	Документи, що підтверджують отримання коштів	
						придатних вузлів, агрегатів		матеріалів		сировини		основних засобів					загальна вартість, грн
						к-сть	вартість, грн	к-сть	вартість, грн	к-сть	вартість, грн	к-сть	вартість, грн				
Усього																	

Голова комісії: _____
(підпис) (ініціали та прізвище)

Члени комісії: _____

Тема 6.

ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

6.1. Нормативна та методична база з обліку нематеріальних активів

При обліку нематеріальних активів у бюджетних установах необхідно керуватися такими основними нормативними та методичними документами:

— НП(с)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, затвердженим наказом Міністерством фінансів України від 12.10.10 № 1202;

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб’єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11;

— Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядком його застосування, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 26.06.13 № 611;

— Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 № 879;

— наказом Мінфіну України “Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” від 22.11.04 № 732;

— наказом Головного управління Держказначейства України та Державного комітету статистики “Про затвердження Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів” від 02.12.97 № 125/70;

— іншими нормативними документами.

6.2. Завдання обліку нематеріальних активів, порядок їх визнання та оцінка

Визначення нематеріальних активів для бюджетних установ наведено в НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, згідно з яким **нематеріальний актив** — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб’єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, пов’язаних з його використанням, та/або якщо

він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена. Крім того, як передбачається, він повинен використовуватись установою більше одного року для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи або здавання в оренду іншим особам.

Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробок, визнається активом за умов, якщо суб'єкт державного сектору має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи включають:

- авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);
- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому чинним законодавством України.

На облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення їх вартості.

Придбаний об'єкт авторського права на умовах користування ним, без передання прав на володіння або розпорядження, не обліковується у складі нематеріальних активів. Витрати, пов'язані з придбанням (створенням) таких

об'єктів, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. Наприклад, придбано право на користування знаком для товарів з щорічною оплатою роялті за рахунок загального фонду державного бюджету. Такі витрати буде відображено в обліку в періоді визнання зобов'язань бухгалтерськими проводками: Д-т **8013 (8115)** —К-т **6211** — нараховане зобов'язання; Д-т **6211**—К-т **2313** — сплачено за зобов'язанням.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені витрати на:

- дослідження;
- підготовку і перепідготовку кадрів.

Об'єкт нематеріальних активів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі);
- первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі;
 - залишкова вартість переданого нематеріального активу у разі отримання у результаті обміну на інший актив.

У разі придбання об'єкта нематеріальних активів його первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі).

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів формується за рахунок капітальних та поточних витрат згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося, відображаються у складі капітальних інвестицій в нематеріальні активи за субрахунком 1313 “Капітальні інвестиції в нематеріальні активи”.

На витрати, пов'язані із удосконаленням нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання, які сприятимуть

збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід, їх первісна вартість збільшується.

Якщо витрати здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів в придатному для використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання або потенціалу корисності, пов'язаних з цим активом, до первісно оціненого рівня, то вони включаються до складу витрат звітного періоду (зокрема: річний збір (роялті) за підтримання чинності патенту на винахід, корисну модель, промисловий зразок, за продовження строку дії свідоцтва на знаки для товарів і послуг тощо).

Суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі може здійснюватися переоцінка за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. **Порогом суттєвості для проведення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості нематеріальних активів від їх справедливої вартості.** У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

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

Якщо нематеріальний актив у складі групи переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив відображається за первісною вартістю, за вирахуванням суми будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених втрат від зменшення корисності.

Переоцінка нематеріальних активів бюджетних установ проводиться постійно діючою комісією, яка призначається наказом керівника установи щорічно і діє протягом року у складі: керівника або заступника (голова комісії); головного бухгалтера або його заступника (в установах і організаціях, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку); керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які здійснюють облік нематеріальних активів; особи, на яку покладено відповідальність за збереження нематеріальних активів; інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості необоротних активів, який затверджується керівником установи. Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу нематеріальних активів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. **Зміна первісної вартості нематеріальних активів не належить до доходів установи, а включається до капіталу в дооцінках (субрахунок 5311 — Дооцінка (уцінка) необоротних активів).**

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості активів — керівника і голову комісії.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення, вибуття цих активів, які належать установі, у тому числі і здані в оренду.

6.3. Облік надходження, наявності і вибуття нематеріальних активів

Для організації обліку та забезпечення контролю за зберіганням нематеріальних активів кожному об'єкту незалежно від того, чи перебуває він в експлуатації або на складі, присвоюється інвентарний номер.

Надходження нематеріальних активів до бюджетної установи можливо такими шляхами:

- придбання за рахунок коштів загального фонду;
- придбання за рахунок коштів отриманих як плата за послуги;
- отримання як гуманітарна допомога;
- отримані як подарунок, безповоротна допомога тощо.

Отримання установами нематеріальних активів як гуманітарної допомоги, проводиться відповідно до Закону України “Про гуманітарну допомогу”, інших нормативно-правових актів.

Нематеріальні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерії. Комісія складає акт, в якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих цінностей за справедливою вартістю, крім отриманих від суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, які оприбутковуються за первісною (переоціненою) вартістю, за якою вони обліковувались у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

Типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів та Порядок їх застосування затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.04 № 732:

- НА-1 “Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;
- НА-2 “Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;
- НА-3 “Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”;

— НА-4 “Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”.

Для первинного обліку інших об’єктів нематеріальних активів застосовують ті ж форми, що й для основних засобів, затверджені наказом Головного управління Держказначейства України та Державного комітету статистики від 02.12.97 № 125/70.

Для списання цінностей, в тому числі і нематеріальних, для оформлення необхідної документації на їх списання, наказом керівника установи щорічно створюється постійно діюча комісія, яка діє протягом року. При списанні нематеріальних активів складається відповідний акт за типовою формою № ОЗ-3 (бюджет).

Списання нематеріальних активів проводиться за первісною вартістю або за переоціненою вартістю (у разі переоцінки). При списанні активів, що були в експлуатації, в документах поряд з їх первісною (відновлювальною) вартістю вказується сума зносу.

Операції на вибуття і переміщення нематеріальних активів відображають в окремому меморіальному ордері № 9 — накопичувальній відомості за формою № 438 (бюджет), підсумки якої переносять до книги Журнал-голова. В бюджетних установах, що запровадили автоматизацію обліку, ці операції відображають у відповідних документах згідно з програмним забезпеченням.

6.4. Синтетичний та аналітичний облік нематеріальних активів

Для відображення наявності та руху нематеріальних активів в бюджетних установах, які є розпорядниками бюджетних коштів, застосовують однойменний рахунок 12, який має субрахунки:

- 1211 “Авторське та суміжні з ним права”;
- 1212 “Права користування природними ресурсами”;
- 1213 “Права на знаки для товарів і послуг”;
- 1214 “Права користування майном”;
- 1215 “Права на об’єкти промислової власності”;
- 1216 “Інші нематеріальні активи”.

На субрахунку 1211 “Авторське та суміжні з ним права” ведеться облік авторських прав та суміжних з ними прав суб’єкта державного сектору (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

На субрахунку 1212 “Права користування природними ресурсами” ведеться облік об’єктів права користування ресурсами природного середовища. До них

належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо.

На субрахунку 1213 “Права на знаки для товарів і послуг” ведеться облік прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо).

На субрахунку 1214 “Права користування майном” ведеться облік прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо).

На субрахунку 1215 “Права на об’єкти промислової власності” ведеться облік прав на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо).

На субрахунку 1216 “Інші нематеріальні активи” ведеться облік інших нематеріальних активів (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Приклади кореспонденції рахунків з надходження нематеріальних активів наведено в табл. 6.1, переоцінки — в табл. 6.2, а вибуття — в табл. 6.3.

Таблиця 6.1. Облік надходження нематеріальних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Придбання нематеріальних активів за рахунок загального фонду (післяплата, установа неплатник ПДВ)			
Отримане цільове фінансування для придбання нематеріальних активів	2313	5411	12 000
Отримано нематеріальний актив бюджетною установою (вартість з ПДВ)	1313	6211	12 000
Введено нематеріальний актив в експлуатацію	121х	1313	12 000
Сплачено за нематеріальний актив	6211	2313	12 000
Одночасно відображається збільшення внесеного капіталу	5411	5111	12 000
Придбання за рахунок коштів спеціального фонду (попередня оплата, установа неплатник ПДВ)			
Перераховано авансовий платіж за нематеріальний актив	2113	2313	12 000
Отримано нематеріальний актив бюджетною установою (вартість з ПДВ)	1313	2113	12 000
Введено нематеріальний актив в експлуатацію	121х	1313	12 000
Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості нематеріального активу відповідно до НП(с)БОДС 122 “Нематеріальні активи”	7111 (7211, 7311)	5411	12 000
Одночасно відображається збільшення внесеного капіталу	5411	5111	12 000

1	2	3	4
Придбання за рахунок коштів спеціального фонду (післяплата, установа платник ПДВ)			
Отримано нематеріальний актив бюджетною установою (вартість без ПДВ)	1313	6211	10 000
Відображено податковий кредит	6311	6211	2 000
Введено нематеріальний актив в експлуатацію	121х	1313	10 000
Сплачено за нематеріальний актив	6211	2313	12 000
Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості нематеріального активу відповідно до НП(с)БОДС 122 “Нематеріальні активи”	7111 (7211, 7311)	5411	10 000
Одночасно відображається збільшення внесеного капіталу	5411	5111	12 000
Безоплатне отримання нематеріальних активів у вигляді дарунків			
Оприбутковується нематеріальний актив у сумі залишкової вартості	121х	7511	5 000
Оприбутковується нематеріальний актив у сумі нарахованого зносу	121х	133	4 000

Таблиця 6.2. Проводки з переоцінки нематеріальних активів (Дооцінений нематеріальний актив первісною вартістю 12 тис. грн. із зносом 5,4 тис. грн. на 10 %)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Дооцінена первісна вартість нематеріального активу	121х	5311	1200
Дооцінена накопичена амортизація	5311	131	540

Таблиця 6.3. Облік вибуття нематеріальних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Списано нематеріальний актив який став непридатним для експлуатації, на підставі виправдних документів			
Списано залишкову вартість нематеріального активу	8411	121х	3 000,00
Списано суму накопиченої амортизації нематеріального активу	1413	121х	1 000,00
Списання залишку дооцінки нематеріального активу на накопичені фінансові результати виконання кошторису	5311	5512	500,00
Передача цього ж нематеріального активу іншому розпоряднику бюджетних коштів			
Списано залишкову вартість нематеріального активу	8411	121х	3 000,00
Списано суму накопиченої амортизації нематеріального активу	1413	121х	1 000,00

Продовження табл. 6.3

1	2	3	4
Списаний залишок дооцінки нематеріального активу на накопичені фінансові результати виконання кошторису	5311	5512	500,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу	5111	5512	4000,00
Списання нестачі нематеріального активу за рахунок винного (первісна вартість 600 грн, знос — 450 грн)			
Списано нематеріальний актив, виявлений як недостача при інвентаризації	8411	121x	150,00
	1413	121x	450,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу	5111	5512	600,00
Нарахована сума збитків, що визначена суб'єктом оціночної діяльності (умовно 500 грн):			
для відшкодування недостачі	2115	7411	150,00
для перерахування до Держбюджету України	2115	6312	350,00
Відшкодовано суму збитків винною особою	2211	2215	500,00
	(2313)		
Перераховано до Держбюджету України	6312	2313	350,00
Реалізація нематеріального активу (установа неплатник ПДВ)			
Отримано кошти на спеціальний реєстраційний рахунок для обліку інших надходжень спеціального фонду з одночасним відображенням доходу від реалізації	2314	7211	12 000,00
Списано виручку від реалізації нематеріального активу на фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом	7211	5511	12 000,00
Списано залишкову вартість реалізованого нематеріального активу	8211	121x	3 000,00
Списано суму накопиченої амортизації за реалізованим нематеріальним активом	1415	121x	1 000,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу	5111	5512	4000,00
Реалізація нематеріального активу (установа платник ПДВ)			
Отримано кошти на спеціальний реєстраційний рахунок для обліку інших надходжень спеціального фонду з одночасним відображенням доходу від реалізації	2314	7211	12 000,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	7211	6311	2 000,00
Списано виручку від реалізації нематеріального активу (за винятком ПДВ) на фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом	7211	5511	10 000,00
Списано залишкову вартість реалізованого нематеріального активу	8211	121x	3 000,00
Списано суму накопиченої амортизації за реалізованим нематеріальним активом	1415	121x	1 000,00
Одночасно зменшується сума внесеного капіталу	5111	5512	4000,00

6.5. Амортизація нематеріальних активів

Нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання (експлуатації). Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизується. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу слід урахувувати:

- моральний знос (амортизацію), що передбачається;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі;
- очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації);
- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;
- правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу.

Строк корисного використання нематеріального активу переглядається в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання, та за відсутності таких ознак суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Вартість нематеріального активу з визначеним строком корисного використання (експлуатації) розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації).

Амортизацію нематеріальних активів суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

— коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот.

Суму нарахованої амортизації суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу (амортизації) нематеріальних активів та витрат.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів. У такому разі амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового строку його використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Накопичена амортизація у розмірі 100 % від вартості об'єкта нематеріальних активів, що придатні для подальшої експлуатації, не може бути підставою для списання їх за причиною повного зносу.

Суми нарахованої амортизації відображаються в інвентарних картках обліку необоротних активів типової форми ОЗ-6 (бюджет) та ОЗ-9 (бюджет), а щодо об'єктів права інтелектуальної власності — у формі НА-2 “Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”.

Для обрахування щорічної амортизації на необоротні активи застосовується типова форма ОЗ-12 (бюджет) “Відомість нарахування зносу на основні засоби”, затверджена спільним наказом Головного управління Держказначейства України та Державного комітету статистики України “Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам та організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів та Інструкції з їх складання” від 02.12.97 №125/70.

На загальну суму нарахованого зносу складається меморіальний ордер № 17 за формою № 274 (бюджет), дані якого заносяться до книги “Журнал-головна”.

6.6. Зменшення корисності нематеріальних активів

Суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі самостійно на дату річного балансу оцінюють можливе зменшення корисності нематеріального активу.

Про зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів можуть свідчити, зокрема такі ознаки:

- зменшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;
- відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;
- суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє суб'єкт державного сектору, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом;
- застарілість, фізичне пошкодження активу;
- рішення припинити створення активу до його завершення або доведення до робочого стану;
- інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось.

Якщо об'єкт нематеріальних активів відображається в бухгалтерському обліку за дооціненою вартістю, то сума втрат корисності зараховується на зменшення фонду дооцінки, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду, а сума вигід від відновлення корисності, що не перевищує суми попередніх уцінок — до доходів звітного періоду.

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності нематеріального активу перестали існувати, то суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріального активу відображається визнанням доходу суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі з одночасним зменшенням суми зносу (амортизації) нематеріального активу.

Сума втрат від зменшення корисності об'єкта нематеріального активу відображається збільшенням суми зносу (амортизації) нематеріального активу та витрат.

Бухгалтерські проводки, пов'язані зі зменшенням (відновленням) корисності нематеріальних активів наведені в табл. 6.4.

Таблиця 6.4. Бухгалтерські проводки, пов'язані зі зменшенням (відновленням) корисності нематеріальних активів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Відображення втрат від зменшення корисності нематеріальних активів:			
Втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і витрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	8411	1413	1000,00

1	2	3	4
Сума попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією Д-т 8411—К-т 1413)	5311	1413	1000,00
Відображення вигод від відновлення корисності нематеріальних активів			
Сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	1413	7411	1000,00
Сума визнаних попередніх втрат від зменшення корисності відображалася за рахунок зменшення капіталу у дооцінках	1413	5311	1000,00

6.7. Питання для самоконтролю

1. Наведіть визначення поняття “нематеріальні активи”.
2. Розкрийте особливості обліку нематеріальних активів у бюджетних установах.
3. Розкрийте порядок оприбуткування нематеріальних активів.
4. Назвіть документи первинні документи, які застосовуються при обліку нематеріальних активів.
5. Розкрийте порядок нарахування зносу на нематеріальні активи бюджетних установ.
6. Обґрунтуйте норми нарахування амортизації на нематеріальні активи.
7. Дайте характеристику субрахунків передбачених для обліку нематеріальних активів.
8. Розкрийте порядок списання нематеріальних активів у бюджетних установах.
9. Розкрийте умови, за яких можлива безоплатна передача нематеріальних активів бюджетної установи.
10. Наведіть бухгалтерські проводки при продажу нематеріальних активів.

6.8. Теми рефератів

1. Особливості обліку програмного забезпечення в бюджетних установах.
2. Облік витрат на отримання охоронних документів: патентів, свідоцтв тощо.
3. Облік прав на службові винаходи та корисні моделі.
4. Особливості обліку прав на науково-методичну літературу у ВНЗ.
5. Нормативно-правова база щодо обліку нематеріальних активів в бюджетних установах.
6. Порівняння систем обліку нематеріальних активів в бюджетних установах і банках.

7. Порівняння систем обліку нематеріальних активів в бюджетних установах і підприємствах приватного сектору.

8. Шляхи удосконалення первинних документів щодо обліку нематеріальних активів.

9. Особливості інвентаризації нематеріальних активів в бюджетних установах.

10. Оцінка та переоцінка нематеріальних активів в бюджетних установах.

6.9. Задачі для розв'язання

Задача 6.1. Вищий навчальний заклад придбав (на правах власності) право на підручник “Облік в бюджетних установах” у колективу авторів за 25000 грн.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Вказати код економічної класифікації видатків та в яких меморіальних ордерах буде відображено операцію.

Задача 6.2. Колективом авторів, викладачами ВНЗ, було доопрацьовано та доповнено підручник, на який ВНЗ мав виключні права. За роботу було сплачено 12000 грн.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Вказати код економічної класифікації видатків та в яких меморіальних ордерах буде відображено операцію.

Задача 6.3. Загальноосвітньою середньою школою було безкоштовно отримано програмне забезпечення (на правах користування) вартістю 14000 грн.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити в яких меморіальних ордерах буде її відображено.

Задача 6.4. Протягом бюджетного року Науково-дослідним інститутом були здійснені наступні операції:

— отримано безкоштовно нове програмне забезпечення на правах користування вартістю 7000 грн (03.02.201x);

— запатентовано винахід вартістю 2500 тис. грн (01.03.201x);

— придбано право користування геологорозвідувальною інформацією вартістю 1000 грн (30.06.201x);

— списано застаріле програмне забезпечення (на правах власності) первісною вартістю 4000 тис. грн, знос — 3000 грн (31.12.201x).

Нарахувати річну суму амортизації за вказаними нематеріальними активами, якщо первісна вартість нематеріальних активів на початок року становить 20 000 грн, знос — 7000 грн. Строк корисного використання усіх нематеріальних активів 5 років.

Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити в яких меморіальних ордерах буде їх відображено.

Задача 6.5. Науково-дослідним інститутом списано морально застарілий винахід первісною вартістю 10 000 грн, нарахований знос становить 9000 грн.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити в яких меморіальних ордерах буде її відображено.

Задача 6.6. Визначити та заповнити первинні документи, які підтверджують здійснення такої операції:

Чернігівським механічним технікумом було придбано авторські права на комп'ютерну програму вартістю 27546, 56 грн (сума з ПДВ). Установа не є платником ПДВ. Програма була прийнята комісією в складі: голова комісії — директор Іванова І.І., члени комісії — головний бухгалтер Сидоров С.С., системний адміністратор — Кирилов К. К., бухгалтер — Петрова П. П., викладач — Іваненко І. І.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку.

Задача 6.7. Державною податковою інспекцією придбана бухгалтерська програма “Парус” на правах користування за 14,0 тис. грн з ПДВ.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити в яких меморіальних ордерах буде її відображено.

Задача 6.8. Науково-дослідним інститутом реалізовано винахід (передані всі права власності) ВАТ “Чернігівський молокозавод” за 250 000 грн (сума без ПДВ) бюджетна установа неплатник ПДВ. Первісна вартість винаходу 200 000 грн, накопичена амортизація — 3 000 грн.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити в яких меморіальних ордерах її буде відображено.

Задача 6.9. Науково-дослідним інститутом було підписано ліцензійний договір щодо надання права користування винаходом промисловому підприємству. Вартість прав становить 4,0 тис. грн без ПДВ і сплачується щорічно 1 березня безготівковим шляхом. Строк ліцензії становить 5 років.

Відобразити операцію на рахунках бухгалтерського обліку. Визначити в яких меморіальних ордерах її буде відображено.

Задача 6.10. Вищий навчальний заклад отримав ліцензію на здійснення освітньої діяльності. За ліцензію сплачено 10,0 тис. грн. Витрати, пов'язані з отриманням ліцензії становили 15,0 тис. грн, з них відрядження — 5,0 тис. грн, заробітна плата з нарахуваннями.

Відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

6.9. Тести

1. Не є ознакою для визнання нематеріального активу в бюджетній установі:

- а) відсутність фізичної форми;
- б) вартість більше 1000 грн;
- в) використовується більше року.

2. Права власності на комп'ютерну програму придбану за рахунок асигнувань з місцевого бюджету відображають за рахунком:

- а) 1313;
- б) 1211;
- в) 1216;
- г) немає вірної відповіді.

3. Для списання з балансу бюджетної установи, яка утримується за рахунок коштів місцевого бюджету, нематеріального активу первісною вартістю 2890 грн необхідно мати дозвіл:

- а) керівника установи;
- б) керівника установи вищого рівня;
- в) місцевої державної адміністрації або відповідного рішення органів місцевого самоврядування в межах, визначених законом;
- г) немає вірної відповіді.

4. Вартість удосконалення нематеріального активу бюджетної установи необхідно списати на:

- а) збільшення первісної вартості такого активу;
- б) на поточні видатки;
- в) на капітальні видатки;
- г) на капітальні видатки та збільшення первісної вартості такого активу.

5. Норма зносу нематеріальних активів бюджетних установ становить:

- а) 10 %;
- б) 15 %;
- в) 20 %;
- г) 5 %;
- д) немає вірної відповіді.

6. Нарахування амортизації нематеріальних активів відображається наступною кореспонденцією рахунків:

- а) Д-т 1415—К-т 5111;
- б) Д-т 8014—К-т 1415;
- в) Д-т 5111—К-т 1211;
- г) Д-т 5111—К-т 1415.

7. Залишкова вартість безкоштовно отриманого бюджетною установою нематеріального активу відображається наступною кореспонденцією рахунків:

- а) Д-т 121х—К-т 5111;
- б) Д-т 121х—К-т 7511;
- в) Д-т 121х—К-т 1415;
- г) немає вірної відповіді.

8. Бюджетною установою придбано нематеріальний актив 31 грудня 2016 року. За який період буде нарахований знос на цей нематеріальний актив станом на 1 січня 2018 року.

- а) за грудень місяць 2016;
- б) за весь 2016 рік;
- в) буде нараховуватись лише з січня 2017 року;
- г) немає вірної відповіді.

9. Станом на початок року первісна вартість нематеріального активу 2000 грн, сума накопиченої амортизації становить 1800 грн. За рік буде нарахована сума амортизації:

- а) 300 грн;
- б) 75 грн;
- в) 500 грн;
- г) 200 грн;
- д) суму нарахованої амортизації визначити неможливо внаслідок невідомого строку корисного використання активу.

10. Вартість придбання комп'ютерної програми 12 000 грн (сума з ПДВ). Витрати сторонньої організації зі встановлення програмного забезпечення 500 грн плюс ПДВ. Визначити первісну вартість нематеріального активу. Бюджетна установа не є платником ПДВ.

- а) 10500 грн;
- б) 12600 грн;
- в) 10000 грн;
- г) немає вірної відповіді.

11. Кореспонденція рахунків Д-т 8411—К-т 121 відображає господарську операцію:

- а) списано нематеріальний актив у сумі первісної вартості;
- б) списано нематеріальний актив у сумі залишкової вартості;
- в) списано нематеріальний актив у сумі накопиченої амортизації.

12. Кореспонденція рахунків Д-т 1415—К-т 121 відображає господарську операцію:

- а) списано нематеріальний актив у сумі первісної вартості;
- б) списано нематеріальний актив у сумі залишкової вартості;
- в) списано нематеріальний актив у сумі накопиченої амортизації.

13. Оприбуткування нематеріального активу отриманого як гуманітарна допомога відображається кореспонденцією субрахунків:

- а) Д-т 121—К-т 5111;
- б) Д-т 121—К-т 6415;
- в) Д-т 121—К-т 6211; Д-т 6211—К-т 2313.

14. Оприбуткування нематеріального активу, який придбаний за рахунок асигнувань з місцевого бюджету, буде відображатись:

- а) Д-т 121—К-т 5111;
- б) Д-т 1313—К-т 2313; Д-т 121—К-т 1313;
- в) Д-т 121—К-т 54;
- г) Д-т 121—К-т 7411.

15. Списання сум копійок з придбаних, за рахунок коштів отриманих як плата за послуги, нематеріальних активів відображається проводкою:

- а) Д-т 8013—К-т 5111;
- б) Д-т 5511—К-т 6415;
- в) Д-т 5512—К-т 6415;
- г) Д-т 8013—К-т 6415;
- д) копійки теж капіталізуються.

Тема 7.

ОБЛІК ЗАПАСІВ

7.1. Нормативна база щодо організації обліку запасів

При здійсненні обліку запасів бюджетної установи необхідно користуватися наступною нормативно-правовою базою:

— НП(с)БОДС 123 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерством фінансів України від 12.10.10 № 1202;

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб’єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11;

— Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203;

— Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 № 879;

— Інструкцією про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ, затвердженою наказом Державного казначейства України від 18.12.00 № 130;

— Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядком їх складання, затвердженою наказом Державного казначейства України від 27.07.00 № 68;

— Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116;

— Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

— Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов’язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

— іншими нормативними документами.

7.2. Синтетичний облік запасів

Запаси — це активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

Особливістю запасів є те, що вони в процесі функціонування установи використовуються повністю і потребують заміни новими.

До запасів належать: сировина, основні та допоміжні матеріали; будівельні матеріали; обладнання, конструкції і деталі до установки; спеціальне обладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами; молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл; доросла худоба, вибракувана з основного стада, худоба, прийнята від населення для реалізації; малоцінні та швидкозношувані предмети; паливо; матеріали для учбових, наукових та інших цілей; запасні частини до машин і обладнання (що не можуть належати до основних засобів); продукти харчування; медикаменти і перев'язувальні засоби; господарські матеріали і канцелярське приладдя; тара; матеріали в дорозі; готова продукція або незавершене виробництво, яке складається з витрат на виконання незакінчених робіт, щодо яких ще не визначено доходу; готову продукцію, до якої включаються вироби виробничих (навчальних) майстерень; продукцію сільськогосподарського виробництва, до якої включається продукція підсобних (навчальних) сільських господарств; інші матеріальні ресурси установи, що передбачається використовувати протягом одного року.

Запаси установ розподілені на групи:

- виробничі запаси;
- поточні біологічні активи рослинництва та тваринництва;
- інші нефінансові активи.

Відповідно до перелічених груп запасів, згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, облік запасів здійснюється на рахунках класу 1. “Нефінансові активи”, а саме:

- 151 Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів;
- 171 Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів;
- 181 Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів.

На рахунку 151 “Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів” обліковують продукти харчування, медикаменти та перев'язувальні матеріали,

будівельні матеріали, пально-мастильні матеріали, обладнання, яке підлягає встановленню на об'єктах, що будуються або реконструюються, будівельні матеріали, конструкції, деталі та інші матеріальні цінності, придбані за рахунок коштів, виділених на капітальне будівництво, матеріали для науково-дослідних робіт, а також спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами. Він має такі субрахунки:

- 1511 “Продукти харчування”;
- 1512 “Медикаменти та перев'язувальні матеріали”;
- 1513 “Будівельні матеріали”;
- 1514 “Пально-мастильні матеріали”;
- 1515 “Запасні частини”;
- 1516 “Тара”;
- 1517 “Сировина і матеріали”;
- 1518 “Інші виробничі запаси”.

На субрахунку 1511 “Продукти харчування” обліковуються продукти харчування в установах, у кошторисах яких передбачені асигнування за кодом економічної класифікації видатків 2230 “Продукти харчування”.

На субрахунку 1512 “Медикаменти і перев'язувальні матеріали” бюджетні установи обліковують медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівки для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальних засобів, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо, у кошторисах яких передбачені асигнування за кодом 2220 економічної класифікації видатків “Медикаменти та перев'язувальні матеріали”.

На цьому субрахунку також обліковуються допоміжні та аптекарські матеріали в лікувальних закладах, які мають свої аптеки.

На субрахунку 1513 “Будівельні матеріали” обліковуються будівельні матеріали, придбані за рахунок коштів, що виділені на капітальне будівництво і призначені для будівельних та монтажних робіт. Зокрема до будівельних матеріалів належать: силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); будівельний метал (залізо, жерсть, сталь, цинк листовий тощо); металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби тощо); санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники тощо); електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори тощо); хімічно-моекательні (фарба, оліфа, толь тощо) та інші аналогічні матеріали.

Також на цьому субрахунку ведеться облік будівельних конструкцій і деталей (металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд); збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем (опалювальні котли, радіатори тощо), обладнання, яке потребує монтажу, а також комплекти запасних частин до такого обладнання, вітчизняне та імпордне обладнання, що потребує монтажу і призначене для

встановлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, яке потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію тільки після зібрання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин до такого обладнання. До складу обладнання включається і контрольно-вимірювальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу в складі встановленого обладнання.

На субрахунку 1514 “Пально-мастильні матеріали” ведеться облік всіх видів палива, що придбавається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. На цих субрахунках також обліковуються нафтопродукти, газ, закуплені і передані на зберігання та які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками.

На субрахунку 1515 “Запасні частини” обліковують придбані чи виготовлені запасні частини, готові деталі, вузли, агрегати, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (моторів), інструменти, а також автомобільні шини (включаючи покриття, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обороті незалежно від їх вартості. На цьому ж субрахунку відображається обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо.

На субрахунку 1516 “Тара” обліковують поворотну тару, обмінну тару (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки тощо) як порожню, так і ту, що вміщує матеріальні цінності.

На субрахунку 1517 “Сировина і матеріали” обліковують сировину та основні і допоміжні матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; матеріали сільськогосподарського призначення, зокрема мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин, матеріали короткотермінового використання для науково-дослідних робіт та капітального будівництва. Тут також ведеться облік саджанців, насіння й кормів (покупних й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин.

На субрахунку 1518 “Інші виробничі запаси” обліковують спеціальне обладнання, яке придбане для виконання науково-дослідних робіт та капітального будівництва, відходи виробництва, невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини, а також інші матеріали, облік яких не передбачений на субрахунках 1511—1517 тощо.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі перший клас “Нефінансові активи” включає біологічні активи, в тому числі довгострокові та поточні. Поточні біологічні активи є запасами, для обліку яких призначено рахунок 171 “Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів”, на якому виділено субрахунки:

- 1713 “Поточні біологічні активи рослинництва”;
- 1714 “Поточні біологічні активи тваринництва”.

На субрахунку 1713 “Поточні біологічні активи рослинництва” ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, зокрема зернових, технічних, овочевих та інших культур. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо).

На субрахунку 1714 “Поточні біологічні активи тваринництва” узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва. Аналітичний облік ведеться за видами (групами, породами, статевовіковими групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім’ї бджіл, доросла худоба, що вибрана з основного стада, тощо).

Частина запасів обліковуються на субрахунку 181 “Інші нефінансові активи”, на якому узагальнюється інформація про наявність та рух: готової продукції, малоцінних та швидкозношуваних предметів, господарських матеріалів і канцелярського приладдя, державних матеріальних резервів та запасів, активів для розподілу, передачі, продажу та інших нефінансових активів. Цей субрахунок містить такі субрахунки нижчого порядку:

- 1811 “Готова продукція”;
- 1812 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;
- 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси”;
- 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу”;
- 1816 “Інші нефінансові активи”.

На субрахунку 1811 “Готова продукція” ведеться облік готової продукції (готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, готової друкованої продукції тощо), яка призначена для продажу та споживання (видачі й продажу працівникам, передачі, наприклад у дошкільні навчальні заклади, їдальні тощо).

Готова продукція — продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети (засоби праці), що використовуються протягом не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року. На цьому субрахунку ведуть облік МШП як загального, так і спеціального призначення, а тому його доцільно деталізувати на такі субрахунки наступного порядку:

- 18121 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;
- 18122 “Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення”.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів зокрема належать:

- 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 оборотних 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.

На субрахунку 1814 “Державні матеріальні резерви та запаси” обліковують активи, , що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо).

Державний резерв є особливим державним запасом матеріальних цінностей, призначених для використання в цілях і в порядку, передбачених законом України “Про державний матеріальний резерв” від 24.01.97 № 51/97-ВР. У складі державного резерву створюється незнижуваний запас матеріальних цінностей.

До складу державного резерву входять:

- мобілізаційний резерв — запаси матеріально-технічних та сировинних ресурсів, призначених для забезпечення розгортання виробництва військової та іншої промислової продукції, ремонту військової техніки та майна в особливий період, розгортання у воєнний час робіт по відновленню залізничних та автомобільних шляхів, морських та річкових портів, аеродромів, ліній і споруд зв'язку, газо-, нафтопродуктопроводів, систем енерго- і водопостачання для організації безперебійної роботи промисловості, транспорту і зв'язку, подання медичної допомоги;
- запаси сировинних, матеріально-технічних і продовольчих ресурсів для забезпечення стратегічних потреб держави;
- запаси матеріально-технічних ресурсів для виконання першочергових робіт під час ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій та для виконання інших заходів, передбачених законодавством.

Розміщення запасів матеріальних цінностей державного резерву здійснюється Держрезервом на підприємствах, в установах і організаціях системи державного резерву, а також на інших підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності на договірних умовах.

На підприємствах, в установах і організаціях системи державного резерву матеріальні цінності розміщуються за спеціальними планами, що розробляються і затверджуються Держрезервом.

На підприємствах, в установах і організаціях, що здійснюють відповідальне зберігання матеріальних цінностей державного резерву, розміщення матеріальних цінностей забезпечується Держрезервом виходячи з критеріїв економічної доцільності, наявності у цих зберігачів необхідних для зберігання продукції умов, доцільності територіального розташування зберігачів тощо. Договори з відповідальними зберігачами укладаються Держрезервом на період, не менший за встановлений термін зберігання продукції до її освіження або заміни.

На субрахунку 1815 “Активи для розподілу, передачі, продажу” обліковують активи, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо.

На субрахунку 1816 “Інші нефінансові активи” обліковують нефінансові активи, які не знайшли відображення на інших субрахунках, зокрема: бланки документів суворої звітності (за вартістю придбання), реактиви і хімікати, скло і хім посуд, метали, електроматеріали, матеріали радіоламп, фотоприладдя, папір, призначений для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт, піддослідних тварин та інші матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування тощо.

7.3. Аналітичний облік запасів

Аналітичний облік запасів у бюджетних установах ведуть у кількісному і сумарному вимірах за найменуваннями та в розрізі матеріально відповідальних осіб. Додатково облік запасів установа може здійснювати за номенклатурними номерами. **Номенклатурний номер** — це умовний числовий код обліку, який присвоюється групі предметів одного найменування, якості та ціни та має вісім знаків: перші чотири знаки означають субрахунок, п'ятий — підгрупу, три останні — порядковий номер предмета у підгрупі.

Для аналітичного обліку запасів у бюджетних установах та організаціях застосовуються реєстри бухгалтерського обліку затверджені наказом Держказначейства України “Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та Інструкції про їх складання” від 18.12.00 № 130, перелік яких наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1. Перелік форм аналітичного обліку запасів у бюджетних установах та організаціях та їх характеристика

№ форми	Назва форми	Сфера застосування
3-6	Книга кількісно-сумового обліку	Застосовуються для аналітичного обліку запасів (крім тварин на вирощуванні і відгодівлі та продуктів харчування) за видами, кількістю та вартістю. Відкривається на 1 рік
3-7	Картка кількісно-сумового обліку	Застосовуються для аналітичного обліку запасів (крім тварин на вирощуванні і відгодівлі та продуктів харчування) за видами, кількістю та вартістю. Відкривається на 1 міс.
3-8	Книга обліку тварин	Призначені для аналітичного обліку тварин (субрахунок 1714) призначена для обліку поголів'я, живої маси та приросту живої маси тварин
3-9	Книга складського обліку запасів	Використовуються для обліку запасів (крім дорожніх металів для протезування, медикаментів і перев'язувальних засобів) за найменуваннями, сортами, кількістю, а також МШП
3-10	Журнали реєстрації битого посуду	Призначені для списання битого посуду. Постійно діюча комісія перевіряє правильність складання журналу та щомісячно (щоквартально) складає акт на списання битого посуду, який затверджується керівником
3-11	Оборотна відомість	Призначена для звірки записів складського та бухгалтерського обліку. Обороти відображаються за кожною групою аналітичних рахунків у кількісному і вартісному виразі
3-12	Накопичувальна відомість з надходження продуктів харчування	Складаються кожною матеріально-відповідальною особою відповідно до первинних документів у кількісному та вартісному відображенні
3-13	Накопичувальна відомість з витрачання продуктів харчування	
3-14	Облік карток з опису запасів	Призначений для реєстрації карток кількісно-сумового обліку форми 3-7 (у централізованих бухгалтеріях ведуться за кожною установою, що обслуговується)

Книги або картки кількісно-сумового обліку ведуться за видами, кількістю та вартістю запасів.

Картки кількісно-сумового обліку реєструються в Опису карток з обліку запасів. У централізованих бухгалтеріях такі описи ведуться окремо за кожною установою, що обслуговується.

При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку книги кількісно-сумового обліку або картки можуть не застосовуватися.

Аналітичний облік продуктів харчування у бухгалтерії установи ведеться за найменуваннями, сортами, кількістю, вартістю та матеріально відповідальними особами в оборотних відомостях. Записи в оборотні відомості проводяться на підставі даних накопичувальних відомостей з надходження та витрачання продуктів харчування. В оборотних відомостях щомісячно підраховуються обороти і визначаються залишки на початок місяця.

Оборотні відомості, з метою перевірки правильності записів у регістрах аналітичного обліку матеріальних цінностей та даних синтетичного обліку, можуть складатися за всіма субрахунками рахунків класу 1 “Нефінансові активи”.

Аналітичний облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, ведеться за тими самими обліковими регістрами, але окремо від операцій за рахунок коштів загального фонду.

7.4. Облік надходження запасів

Видатки на запаси відображають за кодом економічної класифікації видатків 2200 “Використання товарів і послуг” (наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333):

- 2210 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”;
- 2220 “Медикаменти та перев’язувальні матеріали”;
- 2230 “Продукти харчування”.

Сплата податку на додану вартість, який включений до ціни товарів, робіт і послуг, здійснюється за тим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким здійснюється основний платіж, або за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2800 “Інші поточні видатки”, якщо сплата податку відноситься до податкового кредиту платника податку.

Відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів покладається на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи. **З посадовими особами, які відповідають за збереження матеріальних цінностей, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.**

При прийманні матеріальних цінностей бюджетні установи повинні керуватись Інструкцією про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за кількістю, затвердженою постановою Державного арбітражу при Раді Міністрів СРСР від 15.06.65 № П-6 та Інструкцією про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за якістю, затвердженою постановою Державного арбітражу при Раді Міністрів СРСР від 25.04.66 № П-7.

При отриманні запасів матеріально відповідальна особа на документі постачальника або на акті про приймання запасів повинна розписатися про їх одержання і прийняти їх на відповідальне зберігання.

Виявлені, під час отримання матеріальних цінностей, кількісні та/або якісні розбіжності з даними документів постачальників, оформлюються Актом про приймання матеріалів. Акт складається приймальною комісією в двох примірниках з обов'язковою участю завідуючого складом та представника постачальника або незацікавленої організації. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних цінностей, інший — для направлення претензійного листа постачальнику.

Облік запасів установи (за винятком дорогоцінних металів для протезування та медикаментів і перев'язувальних засобів) за місцем відповідального зберігання ведеться матеріально відповідальними особами в Книзі складського обліку запасів за найменуваннями, гатунками, кількістю. Працівниками бухгалтерії періодично здійснюється перевірка фактичної наявності запасів із записами у книзі та даними бухгалтерського обліку. Для цього матеріально відповідальними особами кожного місяця надаються в бухгалтерію прибуткові та видаткові документи з реєстром наданих документів, який складається в двох примірниках. Один примірник реєстру після перевірки правильності оформлення первинних документів повертається матеріально відповідальній особі, другий — залишається в бухгалтерії.

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

- первісну вартість;
- справедливу вартість;
- відновлювальну вартість.

Балансова вартість — це вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі.

Первісна вартість — це вартість придбання, одержання, виготовлення запасів.

Справедлива вартість — первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно.

Відновлювальна вартість — це змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки, сучасна собівартість придбання.

Оприбутковуються запаси в бюджетних організаціях на підставі, накладних, товарно-транспортних накладних або інших документів, що підтверджують факт надходження запасів до установи. **Придбані за плату запаси оприбутковуються за первісною вартістю**, яка включає ціну, вказану в документах за вирахуванням непрямих податків (наприклад ПДВ). Якщо непрямі податки установі не відшкодовуються, то їх сума включається до первісної вартості запасів. До первісної вартості включаються також витрати на наймання транспор-

ту, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Сума транспортно-заготівельних витрат узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку, щомісячно може розподілятися такими способами:

— пропорційно відноситься на суму запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо). У разі застосування цього способу на кінець місяця на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку може бути залишок суми транспортно-заготівельних витрат;

— розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. У разі застосування цього способу на кінець місяця весь залишок на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або аналітичному рахунку суми транспортно-заготівельних витрат повністю розподіляється.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься (розподіляється) до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Спосіб розподілу транспортно-заготівельних витрат зазначається в обліковій політиці підприємства. Підставою для списання цих витрат є бухгалтерська довідка-розрахунок.

Не включаються до первісної вартості запасів, 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.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, визнається їх виробнича собівартість, яка визначається за НП(с)БОДС 135 "Витрати".

Первісна вартість запасів, отриманих у результаті обміну на інші запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, пов'язаних з їх отриманням (транспортування, доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Якщо є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), може бути вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з безоплатним надходженням і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

На дату балансу запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. За чистою вартістю реалізації запаси відображаються, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів.

Якщо запаси утримуються з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, то на дату балансу вони відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю.

Молодняк тварин, одержаний від приплоду в своєму господарстві, оприбутковується за плановою собівартістю в день отелення, опоросу, окоту на підставі акта на приплід. Молодняк тварин і тварини на відгодівлі щомісяця зважуються. Приріст ваги приєднується до початкової їх ваги на підставі акта. Вартість приросту ваги визначається виходячи з фактичного приросту ваги тварин за звітний місяць за плановою собівартістю одиниці приросту. На підставі річних калькуляцій планова собівартість продукції коригується в кінці року до фактичної.

Падіж молодняку тварин і тварин на відгодівлі розглядається як втрати виробництва, вартість їх відноситься на збільшення собівартості вирощеного поголів'я. При падежу тварин з вини матеріально відповідальних осіб збитки, завдані господарству, стягуються з винних осіб у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Молодняк худоби, що переходить на наступний рік для подальшого вирощування і відгодівлі, а також молодняк худоби, що переводиться у звітному році до основного стада, оцінюється за фактичною собівартістю, але не вище чистої вартості реалізації запасів за вирахуванням витрат, пов'язаних з реалізацією.

Тара обліковується за цінами, які зазначені в рахунках постачальників. При поверненні або реалізації тари різниця між ціною придбання і ціною, за якою

тара реалізована, відноситься на фактичні видатки або доходи установи відповідно.

Накопичуються дані про надходження запасів та розрахунки за ними у ряді меморіальних ордерів:

— Меморіальний ордер № 1. Накопичувальна відомість за касовими операціями ф. 380 (бюджет);

— Меморіальний ордер № 2. Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Держказначейства України (установах банків) ф. 381 (бюджет);

— Меморіальний ордер № 3. Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства України (установах банків) ф. 382 (бюджет);

— 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 № 8. Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами ф. 386 (бюджет).

Операції з надходження продуктів харчування відображаються у Зведенні накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування ф. 398 (бюджет) — меморіальний ордер 11.

Приклади бухгалтерських проводок, пов'язаних з оприбуткуванням запасів, для установи, що фінансується з державного бюджету, наведено в табл. 7.2.

Таблиця 7.2. Бухгалтерські проводки, пов'язані з оприбуткуванням запасів на прикладі сировини

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Придбання сировини за попередньою оплатою (податковий кредит включається до вартості сировини)			
Перерахована сума постачальнику з реєстраційного рахунку	2113	2313	120,00
Одержано і оприбутковано сировину	1517	2113	120,00
Списані затрати сторонньої організації із транспортування сировини в сумі з ПДВ	1519*	6211	30,00
Сплачено за транспортування з реєстраційного рахунку	6211	2313	30,00
Придбання сировини за післяплатою (податковий кредит не включається до вартості сировини)			
Одержано і оприбутковано сировину	1517	6211	100,00
Одночасно відображено податковий кредит	6311	6211	20,00
Перерахована сума постачальнику з реєстраційного рахунку	6211	2313	120,00

Продовження табл. 7.2

1	2	3	4
Списані затрати сторонньої організації по транспортуванню сировини у сумі без ПДВ	1519*	6211	25,00
Одночасно відображено заборгованість постачальнику за податковим кредитом з ПДВ	6311	6211	5,00
Сплачено за транспортування з реєстраційного рахунку	6211	2313	30,00
Оприбуткування надлишків ¹			
Оприбутковані виявлені надлишки сировини і матеріалів та відображено збільшення фінансування	1517	7211	100,00
Безоплатне отримання матеріальних цінностей			
Безоплатне отримання сировини (нарахований дохід від безоплатного отримання сировини)	1517	7511	100,00

* Для накопичення транспортно-заготівельних витрат застосовано вільний субрахунок 1519.

Досить часто для бюджетних установ організовується централізоване постачання запасів. Механізм централізованого постачання визначається залежно від того, за рахунок яких коштів (загальний, спеціальний фонд) та якою установою (бюджетна, госпрозрахункова) проводиться централізоване постачання.

Бухгалтерські проводки, пов'язані з централізованим постачанням запасів установою, яка фінансується з бюджету та у отримувача наведені в табл. 7.3.

Таблиця 7.3. Бухгалтерські проводки, пов'язані з централізованим постачанням матеріалів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
У покупця для подальшого перерозподілу			
Отримано кошти для централізованих закупок	2313	6611	10 000,00
Отримано матеріали від постачальника	1517	6211	9500,00
Сплачено заборгованість постачальнику	6211	2313	9500,00
Оплачено сторонній організації транспортно-заготівельні витрати	1517	6211	500,00
Передано матеріали за накладною іншим бюджетним установам	6611	1517	10 000,00
У отримувача			
Отримано матеріали	1517	6611	10 000,00
Сисано отримані матеріали	6611	1517	10 000,00

¹ Виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковуються за чистою вартістю реалізації запасів, якщо вони реалізуються, або в оцінці можливого використання запасів, якщо вони використовуються самим суб'єктом державного сектору.

При відображенні руху запасів у медичних закладах слід керуватись також Інструкцією про порядок відображення в обліку закладів та установ системи Міністерства охорони здоров'я України операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей, затвердженою наказом МОЗ України від 26.03.03 № 136. Нині діють також Правила виписування рецептів та вимог-замовлень на лікарські засоби і вироби медичного призначення, Порядок відпуску лікарських засобів і виробів медичного призначення з аптек та їх структурних підрозділів, Інструкція про порядок зберігання, обліку та знищення рецептурних бланків та вимог-замовлень, затверджені наказом Міністерства охорони здоров'я України від 19.07.05 № 360.

7.5. Конкурсні закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти

З метою створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері, розвитку добросовісної конкуренції, забезпечення раціонального та ефективного використання бюджетних коштів Верховною Радою України прийнято Закон України “Про здійснення державних закупівель” від 06.11.14 № 1197-18. Згідно з Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 № 2456-VI під державними коштами розуміються кошти Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, державні кредитні ресурси, а також кошти Національного банку, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування, які спрямовуються на придбання товарів, робіт і послуг, необхідних для забезпечення діяльності зазначених органів, кошти підприємств та їх об'єднань.

Закон застосовується до всіх замовників та закупівель товарів, робіт і послуг, що повністю або частково здійснюються за рахунок державних коштів, за умови, що вартість закупівлі товару (товарів), послуги (послуг) дорівнює або перевищує 200 тис. грн, а робіт — 1 млн. 500 тис. грн (суми станом на 20.01.16 року). Вартість предмета закупівлі товарів, робіт і послуг переглядається кожні 12 місяців з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції. За результатами перегляду Кабінет Міністрів України вносить, за необхідності, до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до цього Закону.

Дія Закону не поширюється на випадки, коли предметом закупівлі є:

— товари, роботи і послуги, пов'язані з розробленням дизайну, виготовленням захищеного паперу, банкнот, монет і державних нагород України, їх зберіганням, транспортуванням та обліком;

— товари, роботи і послуги, закупівля яких здійснюється закордонними дипломатичними установами;

— товари, роботи і послуги, закупівля яких становить державну таємницю відповідно до Закону України “Про державну таємницю”;

— послуги, необхідні для здійснення державних запозичень, обслуговування і погашення державного боргу;

— товари і послуги, закупівля яких здійснюється для підготовки і проведення виборів та референдумів в Україні;

— товари, послуги, пов'язані з операціями Національного банку України із забезпечення управління золотовалютними резервами, їх розміщення, купівлі та продажу на вторинному ринку цінних паперів, здійснення валютних інтервенцій шляхом купівлі-продажу валютних цінностей на валютних ринках;

— придбання, оренда землі, будівель, іншого нерухомого майна або майнових прав на землю, будівлі, інше нерухоме майно;

— послуги міжнародних третейських судів, міжнародних комерційних арбітражів для розгляду та вирішення спорів, у яких бере участь замовник;

— послуги фінансових установ, в тому числі міжнародних фінансових організацій, пов'язані із залученням кредитних ресурсів та коштів до статутного капіталу замовником;

— фінансові послуги, що надаються у зв'язку з емісією, купівлею, продажем, передачею цінних паперів або інших фінансових інструментів;

— послуги, закупівля яких здійснюється банками для надання ними банківських послуг та проведення банківських операцій відповідно до законів України “Про банки і банківську діяльність” та “Про Національний банк України”;

— послуги, які надаються Національним банком України відповідно до закону;

— бланки документів, що посвідчують особу та підтверджують громадянство України — паспорти, бланки документів, що посвідчують особу та підтверджують її спеціальний статус, бланки інших документів, які відповідно до законодавства України потребують використання спеціальних елементів захисту, марки акцизного податку, які виготовляються підприємствами, що входять до сфери управління Національного банку України, а також товари, роботи і послуги, необхідні для їх виготовлення;

— послуги з провадження наукової, науково-технічної діяльності, які фінансуються на конкурсній основі в порядку, визначеному статтями 49, 58 і 59 Закону України “Про наукову і науково-технічну діяльність”;

— товари, роботи і послуги, необхідні для виконання Фондом гарантування вкладів фізичних осіб покладених на нього функцій та повноважень, визначених Законом України “Про систему гарантування вкладів фізичних осіб”, щодо виведення неплатоспроможних банків з ринку;

— товари і послуги, які підлягають закупівлі відповідно до угод щодо закупівлі, що укладаються центральним органом виконавчої влади України, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, із спеціалізованими організаціями, які здійснюють закупівлі. Закупівля таких товарів, робіт і послуг здійснюється згідно з правилами і процедурами, встановленими відповідними спеціалізованими організаціями, які здійснюють закупівлі, з урахуванням порядку, визначеного Кабінетом Міністрів України;

- товари, роботи і послуги, закупівля яких здійснюється для підготовки і проведення виборів та референдумів в Україні;
- послуги з підтримки, обслуговування та модифікації Єдиної інформаційно-аналітичної системи “Вибори”.

За окремими законами здійснюються процедури закупівлі для:

- 1) юридичних осіб, які провадять діяльність у таких сферах:
 - забезпечення виробництва, транспортування та постачання теплової енергії;
 - забезпечення виробництва, передачі, купівлі-продажу, розподілу та централізованого диспетчерського (оперативно-технологічного) управління об'єднаною енергетичною системою України та постачання електричної енергії;
 - забезпечення виробництва, транспортування та постачання питної води;
 - забезпечення функціонування централізованого водовідведення;
 - надання послуг з користування інфраструктурою залізничного транспорту загального користування;
 - забезпечення функціонування міського електричного транспорту та експлуатація його об'єктів для надання послуг з перевезення;
 - надання послуг автостанцій, портів, аеропортів;
 - надання послуг з аеронавігаційного обслуговування польотів повітряних суден;
 - надання послуг поштового зв'язку;
 - геологічне вивчення (у тому числі дослідно-промислова розробка родовищ) нафтогазоносних надр, родовищ вугілля та інших видів твердого палива;
 - забезпечення функціонування та експлуатація телекомунікаційних мереж фіксованого зв'язку загального користування або надання загальнодоступних телекомунікаційних послуг;
 - забезпечення транспортування, зберігання, переробки нафти та нафтопродуктів сирих;
- 2) таких товарів, робіт і послуг:
 - неопромінені паливні елементи (твели) для ядерних реакторів;
 - нафта або нафтопродукти сирі;
 - електрична енергія, послуги з її постачання, передачі та розподілу;
 - природний і нафтовий газ та послуги з його транспортування, розподілу і постачання;
 - послуги поштового зв'язку, поштові марки та марковані конверти;
 - телекомунікаційні послуги, у тому числі з ретрансляції радіо- та телесигналів (за винятком послуг мобільного зв'язку та послуг Інтернет-провайдерів);
 - послуги з підготовки фахівців, наукових, науково-педагогічних та робітничих кадрів, підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів (післядипломна освіта) за державним замовленням;

— закупівля яких здійснюється відповідно до програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні, що виконуються відповідно до закону;

— енергосервіс.

Забороняється укладання договорів, які передбачають витрачання державних коштів, та/або оплата замовником товарів, робіт і послуг до/без проведення процедур, визначених цим Законом.

Закупівля товарів, робіт і послуг здійснюється за такими принципами:

- добросовісна конкуренція серед учасників;
- максимальна економія та ефективність;
- відкритість та прозорість на всіх стадіях закупівель;
- недискримінація учасників;
- об'єктивна та неупереджена оцінка пропозицій конкурсних торгів;
- запобігання корупційним діям і зловживанням;
- вільного переміщення товарів;
- свободи надання послуг.

Закупівля здійснюється відповідно до річного плану. Річний план та зміни до нього безоплатно оприлюднюються на веб-порталі Уповноваженого органу з питань закупівель протягом п'яти робочих днів з дня затвердження річного плану або змін до нього.

Замовник не має права ділити предмет закупівлі на частини з метою уникнення проведення процедури відкритих торгів або застосування цього Закону.

Закупівля може здійснюватися шляхом проведення таких процедур:

- відкриті торги;
- двоступеневі торги;
- запит цінних пропозицій (котирувань);
- процедура попередньої кваліфікації;
- переговорна процедура закупівлі.

Замовник має право здійснювати зазначені вище процедури закупівлі із застосуванням електронних засобів з урахуванням вимог законів України “Про електронні документи та електронний документообіг” та “Про електронний цифровий підпис”.

Основною процедурою здійснення закупівель є відкриті торги.

В узагальненому вигляді порядок дій, пов'язаних із конкурсною закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти, наведено на рис. 7.1.

Оголошення про заплановану закупівлю чи про проведення попередньої кваліфікації публікується в державному офіційному друкованому виданні з питань державних закупівель (інформаційний бюлетень “Вісник державних закупівель”) та не пізніше 30 днів до розкриття пропозицій конкурсних торгів або

кваліфікаційних пропозицій на веб-порталі уповноваженого органу (Міністерства економіки).



Рис. 7.1. Схема дій, пов'язаних із конкурсною закупівлею товарів, робіт і послуг за державні кошти

Оголошення про проведення процедури закупівлі та про результати процедури закупівлі обов'язково додатково розміщуються у міжнародному інформаційному виданні з питань державних закупівель Уповноваженого органу та на веб-порталі Уповноваженого органу англійською мовою, якщо очікувана вартість предмета закупівлі перевищує суму, еквівалентну:

- для товарів і послуг — 133 тисячам євро;
- для робіт — 5 мільйонам 150 тисячам євро.

Предмет та умови закупівель визначаються документацією конкурсних торгів. **Документація конкурсних торгів** — документація, що розробляється, затверджується, оприлюднюється для вільного доступу та безоплатно надається замовником під час проведення торгів (конкурсних торгів) фізичним/юридичним особам. У конкурсній документації може бути передбачене забезпечення конкурсної пропозиції (конкурсне забезпечення) — надання учас-

ником замовнику гарантій виконання своїх зобов'язань у зв'язку з поданням конкурсної пропозиції, включаючи такі види забезпечення, як порука, гарантія, застава, завдаток, депозит та застереження щодо випадків, коли забезпечення пропозиції конкурсних торгів не повертається учаснику.

Розмір забезпечення пропозиції конкурсних торгів у грошовому виразі не може перевищувати 0,5 % очікуваної вартості закупівлі у разі проведення торгів на закупівлю робіт та 3 % — у разі проведення торгів на закупівлю товарів чи послуг на умовах, визначених документацією конкурсних торгів.

Конкурсне забезпечення та забезпечення виконання договору повертаються учасникам конкурсу протягом 3-х днів з дня виникнення підстав для повернення:

- закінчення строку дії забезпечення пропозиції конкурсних торгів, зазначеного в документації конкурсних торгів;
- укладення договору про закупівлю з учасником, що став переможцем конкурсних торгів;
- відкликання пропозиції конкурсних торгів до закінчення строку її подання;
- закінчення процедури закупівлі у разі неукладення договору про закупівлю з жодним з учасників, що подали пропозиції конкурсних торгів.

У разі надання конкурсного забезпечення у формі депозиту замовник торгів повертає учаснику всю суму депозиту разом з нарахованими відсотками банку, в якому було розміщено депозит.

Забезпечення пропозиції конкурсних торгів не повертається замовником у разі:

- відкликання пропозиції конкурсних торгів учасником після закінчення строку її подання;
- непідписання учасником, що став переможцем процедури торгів, договору про закупівлю;
- ненадання переможцем процедури торгів забезпечення виконання договору про закупівлю після акцепту його пропозиції конкурсних торгів, якщо надання такого забезпечення передбачено документацією конкурсних торгів.

У разі, якщо кошти не повертаються учаснику, вони підлягають перерахуванню до відповідного бюджету, а в разі здійснення закупівлі підприємствами, об'єднаннями підприємств не за бюджетні кошти — перераховуються на рахунок підприємства, об'єднання підприємств.

Комітет з конкурсних торгів утворюється у складі не менше 5-ти осіб. Склад конкурсного комітету та положення про нього затверджуються замовником. До складу конкурсного комітету не можуть входити посадові особи та представники учасників, їх близькі родичі, посадові особи об'єднань підприємств, їх представники і близькі родичі, а також народні депутати України, де-

путати Верховної Ради Автономної Республіки Крим та депутати міської, районної у місті, районної, обласної ради. Голова, секретар та інші члени комітету з конкурсних торгів можуть пройти навчання з питань організації та здійснення закупівель.

Рішення конкурсного комітету оформляється протоколом, який підписують усі його члени.

Слід зазначити, що у підрозділі теми розкриті не всі аспекти, пов'язані з закупівлею товарів робіт і послуг, а тому в практичній діяльності слід користуватись безпосередньо первинним нормативним документом, тим більше, що з часом у нього можуть бути внесені зміни.

7.6. Переоцінка запасів

Згідно з НП(с)БОДС 123 запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів, за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Якщо на дату балансу ціна запасів знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, вони у балансі відображаються за чистою вартістю реалізації. У цьому разі перевищення первісної вартості запасів над чистою вартістю їх реалізації та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. До прийняття рішення про конкретних винуватців суми нестач і втрат від псування цінностей відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Якщо у майбутніх звітних періодах чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

Якщо майбутні економічні вигоди або потенціал корисності запасів, які розподіляються, передаються безоплатно, не пов'язані безпосередньо зі спроможністю цих запасів генерувати чисті надходження грошових коштів, такі запаси відображаються за сумою, яку суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно сплатити для придбання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі. В іншому разі необхідна попередня оцінка відновлювальної вартості.

Переоцінка запасів установи на дату балансу проводиться комісією з переоцінки, яка призначається наказом керівника установи і до складу якої входять:

заступник керівника установи (голова комісії) та головний бухгалтер чи його заступник (в установах, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена — особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку), керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують запаси, особи, на котрих покладена відповідальність за збереження запасів та інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Комісією здійснюється переоцінка кожної окремої одиниці запасів і встановлюються нові ціни. Документи, що підтверджують нову ціну не потрібні. Комісія здійснює дооцінку кожної окремої одиниці матеріальних запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів шляхом приведення їх вартості у відповідність з ціною, що склалася в торговельній мережі на аналогічні зразки товарів. При відсутності таких предметів у торговельній мережі їх нова вартість встановлюється самою комісією. Для встановлення нової ціни комісія може користуватись: рахунками чи накладними на одержані аналогічні предмети; публікаціями в засобах масової інформації; прайс листами; експертним висновком. При цьому ціни на однотипні предмети в межах однієї установи, або установ, що обслуговуються однією централізованою бухгалтерією, повинні бути однаковими.

За результатами переоцінки комісією складається акт про зміну вартості запасів. Акт складається у довільній формі в якій наводиться найменування предметів, стара та нова ціни і суми дооцінки (уцінки) і затверджується керівником установи. При встановленні цін на однотипні предмети, вони мають бути однаковими в межах однієї установи.

Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної ціни — на керівника установи і голову комісії.

Приклад 7.1. В установі, яка фінансується з місцевого бюджету, була здійснена дооцінка в межах раніше здійсненої уцінки сировини на суму 1500 грн та уцінка бензину на суму 300 грн.

У бухгалтерському обліку будуть зроблені записи, наведені в табл. 7.4.

Таблиця 7.4. Бухгалтерські проводки до прикладу 7.1

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Дооцінена в межах раніше здійсненої уцінки сировина, яка була придбана за рахунок загального фонду	1517	7411	1500,00
	7411	5312	1500,00
Уцінено бензин	8411	1514	300,00
	5312	8411	300,00

7.7. Облік вибуття запасів

Якщо запаси продані (розподілені, передані), балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними

дохід. Якщо немає пов'язаного з ними доходу, витрати визнають, коли запаси розподілено, передано або відповідні послуги надано.

Суму будь-якого часткового списання вартості запасів та всі втрати запасів слід визнавати як витрати того періоду, в якому відбувається часткове списання вартості або виявлені втрати.

Суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання вартості запасів слід визнавати як зменшення суми запасів, визнаної витратами в тому періоді, у якому відбулося сторнування.

Запаси, використані для створення інших активів власними силами, визнаються витратами на створення цього активу.

Вибуття запасів установи можуть оцінювати за такими методами:

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

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Видача запасів з місць відповідального зберігання проводиться за документами встановленої форми, перелік яких затверджуються керівником установи. Для бюджетних установ, поряд з формами, встановленими наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 № 193 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів", застосовуються форми затверджені наказом Держказначейства України "Про затвердження

типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та Інструкції про їх складання” від 18.12.00 № 130, а саме:

— акт про приймання матеріалів (форма 3-1) оформлюється у разі, коли під час приймання цінностей виявлені кількісні або якісні розбіжності;

— акт списання (форма 3-2) використовується для списання з балансу МШП, виробничого та господарського інвентарю, інструментів, тощо, які стали непридатними;

— накладна (вимога) (форма № 3-3), яка призначена для оформлення надходження запасів на склад та видачі їх зі складу, переміщенні запасів;

— меню-вимога (форми 3-4) на видачу зі складу продуктів харчування. Меню-вимога складається щоденно на основі розкладки продуктів харчування і даних про кількість блюд;

— забірна картка (форма 3-5) для оформлення матеріалів, що видаються систематично протягом місяця (при щоденному відпуску запасів забірна картка виписується строком на 15 днів, а при періодичному відпуску — строком на місяць);

— Книга кількісно-сумового обліку(форма 3-6).

Списання з бухгалтерського обліку витраченого пального здійснюється на підставі подорожніх листів за фактичною витратою, але не більше норм витрат, установлених для окремих марок автотранспорту.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списуються з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Сировина, матеріали, паливо, корма, фураж, продукти харчування, медикаменти та інші запаси, що належать установі, підлягають систематичній інвентаризації у строки і за порядком, установлені нормативно-правовими актами України.

Списання з обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, інструментів, виробничого, господарського інвентарю та інших запасів, що стали непридатними, здійснюється на підставі Актів списання (якщо інший порядок списання не встановлено відповідним міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади).

Акти складаються постійно діючою комісією, призначеною наказом керівника установи і затверджуються керівником установи. У них вказуються дані, що характеризують запаси: найменування, матеріал виготовлення, рік придбання установою, кількість та вартість. Детально вказуються причини списання та спосіб знищення непридатних запасів (якщо реалізація їх неможлива).

Суми, отримані від реалізації непридатних запасів, залишаються у розпорядженні установи і включаються до доходів спеціального фонду (якщо інше не встановлено чинним законодавством України).

Бюджетна установа може здійснювати безоплатну передачу матеріальних цінностей іншій бюджетній установі в межах одного відомства. Для передачі матеріалів потрібно отримати дозвіл головного розпорядника коштів. Оформлюють передачу запасів актом приймання-передачі.

За результатами місяця операції з обліку переміщення та вибуття запасів групуються у накопичувальні відомості — меморіальні ордери, форми та порядок застосування яких встановлено наказом Держказначейства України від 27.07.00 № 68 “Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання”, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 31.08.00 за № 570/4791. Записи в ці відомості проводяться за кожним документом і відповідним субрахунком бухгалтерського обліку.

Облік операцій з вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів відображається у Накопичувальній відомості про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів ф. 439 (бюджет) — меморіальний ордер 10.

Для обліку операцій з вибуття та переміщення продуктів харчування призначено Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування ф. 411 (бюджет) — меморіальний ордер 12.

Вибуття та переміщення інших запасів (крім продуктів харчування та малоцінних і швидкозношуваних предметів) відображається у Накопичувальній відомості витрачання матеріалів ф. 396 (бюджет) — меморіальний ордер 13.

Підсумки за субрахунками за результатами місяця з меморіальних ордерів записуються до книги “Журнал-головна” ф. 308 (бюджет).

Приклади бухгалтерських проводок, пов’язаних з вибуттям запасів, наведено в табл. 7.5.

Таблиця 7.5 . Бухгалтерські проводки, пов’язані з вибуттям запасів (на прикладі сировини та матеріалів)

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Списання запасів на витрати на виконання бюджетних програм			
Списані матеріали на виконання бюджетних програм	8013	1517	500,00
Матеріальні витрати списані на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду	5511	8013	500,00
Списання запасів на витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)			
Списані матеріали на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	8113	1517	500,00

Продовження табл. 7.5

1	2	3	4
Одночасно робиться проводка	1611- 1613	8113	500,00
Списання нестач за рахунок установи			
Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, установлених при інвентаризації нестач і втрат	8013 (8113)	1517	100,00
Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку здійснюється запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей	073		100,00
Списання нестач за рахунок винного			
Нарахована сума відшкодування з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності ¹			240,00
Відображено заборгованість винного у сумі витрат на відновлення (придбання) запасів, що виявлені як нестача	2115	7111	100,00
Відображена заборгованість винного у сумі перевищення оціночної вартості над вартістю відновлення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115	6312	140,00
Внесена винним сума у касу	2211	2115	240,00
Здана готівка на казначейський рахунок	2313	2211	240,00
Дохід списано на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду	7111	5511	100,00
Перераховано до відповідного бюджету суму перевищення відшкодування нестачі над відновлювальною вартістю	6312	2313	140,00
Списана сума нестач з позабалансового рахунку у зв'язку з її відшкодуванням		073	100,00
Безоплатна передача в межах одного відомства			
Передано матеріали іншій бюджетній установі	5111	1517	100,00
Облік передачі в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів			
Видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів	8013 (8113)	1812	100,00
Одночасно організовується оперативний кількісний облік таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання			

Списання нестач виробничих запасів, матеріалів та продуктів харчування у межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи (винних осіб не встановлено), прид-

¹ Згідно зі ст. 136 КЗОТ сума відшкодування у розмірі не вище середньомісячного заробітку за згоди працівника відшкодовується за розпорядженням керівника підприємства. Таке розпорядження має бути видане не пізніше двох тижнів із дня виявлення нестачі і звернене до виконання не пізніше семи днів після повідомлення про це працівникові.

баних у поточному році відображається проводкою за дебетом рахунків 8-го класу і кредитом рахунків відповідних запасів. У разі списання запасів, придбаних у минулих роках, дебетується відповідний субрахунок результатів виконання кошторису.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” від 22.01.96 № 116, розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

7.8. Облік бланків суворої звітності

Бланки документів відносяться до бланків документів суворої звітності за законодавчими актами. Це означає, що належність бланків до “бланків суворої звітності” визначає той нормативний акт, який регулює його застосування. Наприклад, використання акцизних марок регулюється Положенням про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв і тютюнових виробів, затвердженим постановою Кабінетом Міністрів України від 27.12.10 № 1251. Крім того марки акцизного податку віднесені до документів суворого обліку згідно з пп. 14.1.107 ПКУ.

Бланки суворої звітності — бланки паперових документів на яких зазначена серія і номер, що засвідчують право, дію, подію, відносини власності тощо, перелік яких встановлюється в законодавчому порядку.

Для контролю за збереженням та використанням бланків документів, які згідно з законодавством не належать до бланків суворої звітності, але вимагають особливої уваги (проїзні документи, документи, що засвідчують особу, подію, право, освіту, трудовий стаж тощо), установа самостійно може віднести їх до бланків суворої звітності відповідно до внутрішнього нормативного документа, який визначає політику бухгалтерського обліку.

Рух бланків суворої звітності бюджетними установами в бухгалтерському обліку відображається на підставі платіжно-прибуткових документів за вартістю їх придбання (виготовлення). В аналітичному обліку наводяться дані про місце зберігання, нумерацію, кількість і вартість таких бланків.

Особливістю обліку бланків суворої звітності є те, що їх облік здійснюється одночасно на балансових та позабалансових рахунках. На балансових рахунках бланки суворої звітності враховуються за їх собівартістю. На позабалансовому рахунку 081 “Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів” бланки суворої звітності обліковуються за вартістю, вказаною на цих бланках, або собівартістю, якщо на бланках або в нормативних документах України вартість для їх обліку на позабалансових рахунках не визначена.

Схема обліку бланків суворої звітності наведена на рис. 7.2.

Для синтетичного обліку бланків суворої звітності, залежно від їх виду, згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі застосовуються субрахунки:

- 1813 Господарські матеріали і канцелярське приладдя;
- 2213 Грошові документи у національній валюті;
- 2214 Грошові документи в іноземній валюті;



Рис. 7.2. Схема обліку бланків суворої звітності

Зокрема до грошових документів належать: поштові марки; марки гербового збору; сплачені проїзні документи; сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку; талони на пально-мастильні матеріали; скретч-картки для поповнення рахунків мобільних телефонів, Інтернет-рахунків тощо.

При списанні бланків суворого обліку бюджетні установи дебетують відповідні субрахунки 8-го класу та кредитують субрахунки бланків суворого обліку, з одночасним списанням з позабалансового рахунку 081 “Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів”.

Приклад 7.1. Бюджетною установою, що фінансується з державного бюджету, придбано проїзний квиток за 600 грн, у тому числі ПДВ 100 грн, який було видано підзвітній особі, яка відбуває у відрядження.

Приклад 7.2. Бюджетною установою, що фінансується з державного бюджету, придбано талони на пально-мастильні матеріали на суму 600 грн з ПДВ. Талони видано водію.

Приклад 7.3. Бюджетною установою, що фінансується з державного бюджету, придбано трудову книжку за 60 грн з ПДВ, яку видано працівнику, який вперше прийнятий на роботу.

Бухгалтерські проводки до прикладів 7.1—7.3, наведено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6 . Бухгалтерські проводки, пов’язані з рухом бланків суворого обліку

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Бухгалтерські проводки до прикладу 7.1			
Здійснена попередня оплата за проїзний квиток	2113	2313	600,00
Отримано проїзний квиток	2213	2113	600,00
Оприбутковано проїзний квиток на позабалансовому рахунку	081		600,00
Видано проїзний квиток підзвітній особі, що відбуває у відрядження	2116	2213	600,00
Списано витрати на відрядження на видатки установи	8013 (8113, 8115)	2116	600,00
Списано квиток з позабалансового рахунка		081	600,00
Бухгалтерські проводки до прикладу 7.2			
Отримано від постачальника талони на пальне	2213.1*	6415	600,00
Оприбутковано талони на пальне на позабалансовому рахунку	081		600,00
Видано талони на пальне водію	2213.2	2213.1	600,00
Списано талони згідно з даними подорожного листа автомобіля	8013	2213.2	600,00
Списано талони з позабалансового рахунка		08	600,00
Бухгалтерські проводки до прикладу 7.3			
Перераховано кошти за бланк трудової книжки	2113	2313	60,00
Отримано бланк трудової книжки	1816	2113	60,00
Оприбутковано бланк трудової книжки на позабалансовому рахунку	081		60,00

Продовження табл. 7.6

1	2	3	4
Виписано трудову книжку працівнику, який вперше приступив до роботи	2117	7211	60,00
Списано собівартість реалізованої трудової книжки	8212	1816	60,00
Дохід від видачі трудової книжки списано на результати виконання кошторису	7211	5511	60,00
Собівартість реалізованої трудової книжки списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8212	60,00
Списано трудову книжку з позабалансового рахунка		081	60,00
Сплачено працівником за трудову книжку у касу	2211	2117	60,00

*2213.1 — “Талони на пальне на складі”, 2213.2 — “Талони на пальне у водія”

При відображенні бланків суворого обліку і грошових документів на позабалансових рахунках слід враховувати, що сума відображається залежно від виду бланків: за номінальною вартістю, за собівартістю, чи вартістю встановленою законодавством.

Згідно з пп. 6.1 Інструкції про порядок ведення трудових книжок працівників, затвердженою наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29.07.93 № 58, при виписуванні трудової книжки, або вкладиша до неї, або дубліката трудової книжки власник або уповноважений ним орган стягує з працівника суму її вартості.

7.9. Облік реалізації запасів

Окремі бюджетні установи виготовляють експериментальні прилади, продукцію підсобних майстерень або в бюджетній установі виявляються запаси та інші матеріальні активи, які їй непотрібні. Непотрібні активи можуть створюватися по ряду причин. Наприклад при зменшенні чисельності працівників зменшується потреба у меблях, або після ліквідації технічного основного засобу залишаються запасні частини, які вже непотрібні внаслідок відсутності відповідної техніки. Безумовно, що такі активи доцільно реалізувати.

До проведення процедури реалізації необхідно оцінити такі активи за справедливою вартістю. Оцінку здійснює спеціально призначена наказом керівника комісія або постійно діюча комісія зі списання матеріальних цінностей. Справедливу вартість визначають з урахуванням зносу, як фізичного, так і морального.

Реалізація здійснюється на підставі укладеного з покупцем договору, в якому має бути зазначено: найменування матеріальних цінностей, їх кількість, ціна, терміни та умови оплати. На запаси, що підлягають реалізації складається акт на списання (крім готової продукції) за формою № 3-2 “Акт списання” (або

у довільній формі, за умови відображення у ній необхідних показників”). Реалізовані активи списують на витрати установи за їх обліковою вартістю.

Згідно з Бюджетним кодексом України надходження від реалізації запасів бюджетної установи належать до четвертої підгрупи першої групи власних надходжень, залишаються в її розпорядженні і зараховуються до спеціального фонду кошторису. Надходження від реалізації власного майна бюджетних установ не підлягають обкладенню податком на прибуток.

Дохід від реалізації готової продукції обліковують на субрахунку 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”, а від реалізації інших матеріальних активів — на субрахунку 7211 “Дохід від реалізації активів”. Відповідно собівартість цих активів списують на субрахунки 8211 “Собівартість проданих активів” та 8212 “Витрати, пов’язані з реалізацією майна”.

Приклади проводок, пов’язаних з реалізацією запасів бюджетної установи наведено в таблицях 7.7—7.9.

Таблиця 7.7. Приклад проводок при самостійній реалізації запасів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Реалізація запасів (установа неплатник ПДВ)			
Надішли кошти від покупця	2313	6214	1200,00
Відображено дохід від реалізації після відпуску запасів	6214	7211	1200,00
Списані запаси за обліковою вартістю	8211	15, 17, 18	1000,00
Дохід списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7211	5511	1200,00
Списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду собівартість реалізованих запасів	5511	8211	1000,00
Реалізація готової продукції (установа платник ПДВ)			
Оприбутковано вироби виробничої майстерні за собівартістю	1811	1613	100,00
Оплачено замовником за вироби	2311	6214	150,00
Відпущено вироби замовнику	6214	7111	150,00
Нараховане податкове зобов’язання з ПДВ	7111	6311	25,00
Дохід списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7111	5511	125,00
Списано реалізовану готову продукцію за собівартістю	8211	1811	100,00
Собівартість реалізованих запасів списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	100,00

*Субрахунок, аналогічного субрахунку 643 “Податкові зобов’язання”, який застосовується господарюючими суб’єктами, у плані рахунків бюджетних установ не передбачено, проте введення аналогічного за суттю субрахунку, є доцільним особливо у разі, коли бюджетна установа відображає ПДВ за касовим методом.

Таблиця 7.8. Приклад проводок при реалізації запасів через комісійну торгівлю

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Передача господарських матеріалів на комісію	1518.1*	1518	1200,00
Відображений дохід від реалізації	2111	7211	1200,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	7211	6311	200,00
Дохід списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7211	5511	1000,00
Списано реалізовані запаси за обліковою вартістю	8211	1518.1	800,00
Списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду собівартість реалізованих запасів	5511	8211	800,00
Відображена сума комісійної винагороди у сумі без ПДВ	8411	6415	120,00
Відображений податковий кредит з ПДВ за комісійною винагородою	6311	6415	24,00
Надійшли кошти від комісіонера	2311	2111	1056,00
Зарахована заборгованість перед комісіонером	6415	2111	144,00

*Субрахунок 1518.1 “Запаси, передані на комісію”.

7.10. Питання для самоконтролю

1. Розкрийте сутність терміну “запаси”.
2. Наведіть кореспонденцію рахунків з оприбуткування та списання запасів на видатки бюджетних установ.
3. Розкрийте порядок переоцінки запасів бюджетних установ.
4. Дайте характеристику рахунків з обліку запасів.
5. Перелічіть первинні документи з обліку надходження та вибуття матеріальних запасів у бюджетних установах.
6. Розкрийте особливості обліку запасів, отриманих у вигляді гуманітарної допомоги.
7. Розкрийте методику аналітичного обліку запасів у бухгалтерії.
8. Перелічіть первинні документи, якими оформлюється вибуття запасів у виробництво.
9. Назвіть основні завдання та особливості організації обліку запасів у бюджетних установах.
10. Розкрийте порядок конкурсної закупівлі запасів бюджетними установами.
11. Розкрийте дозволені методи оцінки запасів при вибутті.
12. Наведіть особливості обліку бланків суворого обліку.
13. Які особливості обліку медикаментів і продуктів харчування?

14. Розкрийте особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ.

7.11. Теми рефератів

1. Документальне оформлення операцій з вибуття запасів.
2. Документування руху запасів в бюджетних установах.
3. Облік централізованого постачання матеріальних цінностей.
4. Оперативний контроль за витрачанням запасів у бюджетних установах.
5. Документування та відображення в обліку виявлених недостач та надлишків запасів.
6. Організація конкурсних закупівель запасів.
7. Особливості відображення в обліку бюджетних установ медикаментів та перев'язувальних засобів.
8. Особливості відображення в обліку медичних закладів продуктів харчування.
9. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі у підсобних (навчальних) сільських господарствах.

7.12. Задачі для розв'язання

Задача 7.1. Бюджетна установа отримала 300 л бензину А-95 для службового транспорту від ТОВ “Ойл. ЛТД” на суму 6600 грн з ПДВ. Оплату вартості бензину здійснено після його отримання.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими супроводжується господарська операція та бухгалтерські регістри, в яких вона відображається.

Задача 7.2. Лікарня придбала талони на 500 л бензину А 92 для службового транспорту вартістю 9600 грн з ПДВ. Оплату здійснено після отримання товару. Талони видано водіям для заправки автомобілів. Згідно з даними подорожніх листів 300 л використано для перевезення хворих, 100 л — для доставки лікарських засобів, 100 л — для адміністративних потреб лікарні.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими супроводжується господарська операція та бухгалтерські регістри, в яких вона відображається.

Задача 7.3. При інвентаризації виявлено нестачу 50 л бензину балансовою вартістю 1000 грн. Нестача в межах природних втрат.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими супроводжується господарська операція та бухгалтерські регістри, в яких вона відображається.

Задача 7.4. Державна податкова інспекція отримала як благодійну допомогу 50 пачок паперу вартістю 5500 грн. Папір оприбутковано та використано в господарській діяльності.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими оформлюється господарська операція та бухгалтерські регістри, в яких вона відображається.

Задача 7.5. Установою здійснено уцінку виробничих запасів на 4750 грн та малоцінних і швидкозношуваних предметів на 5800 грн.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими оформлюється господарська операція та бухгалтерські регістри, в яких вона відображається.

Задача 7.6. Підзвітною особою закуплено 5 пачок паперу, які здано на склад. Дві пачки виписано для адміністративних потреб. Вартість пачки паперу 98 грн з ПДВ.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими оформлюється господарські операції та бухгалтерські регістри, в яких вони відображаються.

Задача 7.7. Науковою установою зібрано 138 680 кг врожаю насіннєвої пшениці. Справедлива вартість насіння — 5 грн/кг. Витрати на вирощування склали 355700 грн. Пшеницю реалізовано до Державного насіннєвого фонду за ціною 5,15 грн/кг.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими оформлюється господарські операції та бухгалтерські регістри, в яких вони відображаються.

Задача 7.8. Організація придбала 1500 л бензину марки А-95 за ціною з ПДВ 19,96 грн/л. Вартість доставки 600 грн з ПДВ. З цього бензину 50 л видано для заправки легкового автомобіля ЗАЗ 1102, яким користується інженер. Базова норма витрачання палива 7,2 л на 100 км. Автомобілем пройдено 655 км.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими оформлюється господарські операції та бухгалтерські регістри, в яких вони відображаються.

Задача 7.9. На легковий автомобіль ГАЗ 2410 базова норма витрачання палива 12,4 л на 100 км. Водію видано 100 л бензину. Вартість 1 л бензину – 18,70 грн без ПДВ. Автомобілем пройдено 750 км. Залишок бензину в баку автомобіля 7 л.

Зробити бухгалтерські проводки. Навести перелік документів, якими оформлюється господарські операції та бухгалтерські регістри, в яких вони відображаються.

Задача 7.10. На складі бюджетної установи виявлено нестачу пачки паперу обліковою вартістю 124 грн. Винним визнано комірника.

Зробити бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями. Навести перелік документів, якими оформлюється господарські операції та бухгалтерські регістри, в яких вони відображаються.

7.13. Тести

1. До запасів не належать:

- а) сировина і матеріали;
- б) будівельні матеріали;
- в) кошти на рахунках у банку;
- г) заборгованість банку за кредитом.

2. Виробничі запаси обліковуються на рахунках класу:

- а) 1;
- б) 2;
- в) 3;
- г) 4.

3. Отримання запасів у вигляді гуманітарної допомоги оформлюється:

- а) комірником, шляхом виписки прибуткової накладної;
- б) бухгалтером, шляхом виписки прибуткової накладної;
- в) актом комісії, створеної наказом керівника установи.

4. Переоцінка запасів здійснюється:

- а) бухгалтерією підприємства;
- б) матеріально-відповідальною особою на підставі документів на аналогічні матеріальні цінності;
- в) комісією з переоцінки, створеною наказом керівника установи.

5. Оцінка запасів при вибутті в бюджетній установі може здійснюватись за таким методом:

- а) ЛФО;
- б) ціною продажу;
- в) середньозваженої собівартості.

6. Молодняк тварин, одержаний від приплоду при первісному оприбуткуванні оцінюється за вартістю:

- а) плановою;
- б) фактичною;
- в) справедливою.

7. Витрати на перевезення та доставку запасів їх собівартість:

- а) збільшують;
- б) не збільшують.

8. Суми ПДВ, сплачені при придбанні запасів, у бюджетній установі, яка є неплатником ПДВ включаються:

- а) до вартості запасів;
- б) до видатків установи.

9. При отриманні запасів на документах постачальника розписується:

- а) керівник установи;
- б) головний бухгалтер установи;
- в) бухгалтер, який веде облік запасів;
- г) матеріально-відповідальна особа, яка приймає запаси для відповідального зберігання.

10. Розбіжності, виявлені при отриманні запасів, оформлюються:

- а) додатковими записами на документах постачальника;
- б) прибутковою накладною, виписаною на кількість фактично отриманого товару;
- в) актом приймання комісії за участю завідуючого складом, представника постачальника або незацікавленої сторони.

11. Облік запасів ведеться:

- а) у натурально-вартісному виразі;
- б) у натурально-кількісному виразі;
- в) у вартісному виразі;
- г) у натурально-кількісному і вартісному виразі.

12. Списання з балансу установи МШП та запасів, що стали не придатними, здійснюється на підставі:

- а) лімітно-забірних карток;
- б) накладних;
- в) актів списання.

13. Договір про повну матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальною особою укладається:

- а) обов'язково;
- б) не обов'язково.

14. Видача запасів з місць відповідального зберігання може оформлюватися:

- а) накладною (вимогою);
- б) меню-вимогою;

- в) забірною карткою;
- г) будь-яким документом з вище перелічених із урахуванням виду запасів.

15. Списання собівартості реалізованих готових виробів бюджетною установою відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 8211—К-т 2611;
- б) Д-т 9211—К-т 1841;
- в) Д-т 8211—К-т 1811.

16. Одержання матеріалів від постачальника, що оплачені шляхом попередньої оплати, оформлюється записом:

- а) Д-т 1517—К-т 2113;
- б) Д-т 1211—К-т 6321;
- в) Д-т 3361—К-т 2011;
- г) Д-т 3361—К-т 3111.

17. Оприбуткування малоцінних та швидкозношуваних предметів, отриманих як гуманітарна допомога, оформлюється записом:

- а) Д-т 1812—К-т 7511;
- б) Д-т 1221—К-т 6841;
- в) Д-т 2211—К-т 3111.

18. Оприбуткування сировини і матеріалів, отриманих без попередньої оплати, відображається проводкою:

- а) Д-т 1517—К-т 6211;
- б) Д-т 2011—К-т 3611;
- в) Д-т 6751—К-т 3111;
- г) Д-т 2101—К-т 3113.

19. Передача матеріалів, закуплених шляхом централізованого постачання з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника оформлюється бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 6611—К-т 1812;
- б) Д-т 3111—К-т 2011;
- в) Д-т 6611—К-т 1517;
- г) Д-т 3111—К-т 6831.

20. Оприбуткування надлишків матеріалів, виявлених при інвентаризації оформлюється бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 1517—К-т 7211;
- б) Д-т 1820—К-т 8121;
- в) Д-т 2110—К-т 3611;
- г) Д-т 8211—К-т 2110.

21. Проведення конкурсних закупівель товарів бюджетною установою є обов'язковим при розмірі закупівлі:

- а) більше 50,0 тис. грн;
- б) більше 133 тис. євро;
- в) більше 200,0 тис. грн;
- г) більше 300 тис. грн;
- д) більше 100,0 тис. грн;
- д) при будь-якому розмірі закупівлі.

22. Проведення конкурсних закупівель послуг бюджетною установою є обов'язковим при розмірі закупівлі:

- а) більше 50,0 тис. грн;
- б) більше 100,0 тис. грн;
- в) більше 200,0 тис. грн;
- г) більше 5 150 тис. євро;
- д) більше 300 тис. грн;
- е) при будь-якому розмірі закупівлі.

23. Проведення конкурсних закупівель робіт бюджетною установою є обов'язковим при розмірі закупівлі:

- а) більше 50,0 тис. грн;
- б) більше 100,0 тис. грн;
- в) більше 200,0 тис. грн;
- г) більше 5 150 тис. євро;
- д) більше 300 тис. грн;
- е) більше 1500 тис. грн;
- ж) більше 1000 тис. грн;
- з) при будь-якому розмірі закупівлі.

24. Списання використаних матеріалів установою-замовником придбаних за операціями з централізованого постачання відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 8011—К-т 1517;
- б) Д-т 6621—К-т 1517;
- в) Д-т 5111—К-т 1517.

25. Оприбуткування надлишків господарських матеріалів і канцелярського приладдя, виявлених при інвентаризації, відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 1518—К-т 7211;
- б) Д-т 1816—К-т 8121;
- в) Д-т 2110—К-т 1518;
- г) Д-т 8211—К-т 1518.

26. Отримання палива як гуманітарної допомоги відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 1514—К-т 7211;
- б) Д-т 1514—К-т 6211;
- в) Д-т 1514—К-т 6611.

27. Суми дооцінки матеріалів відображається бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 1517—К-т 5311;
- б) Д-т 1517—К-т 7411;
- в) Д-т 1517—К-т 5312.

28. Видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів до зменшення внесеного капіталу установи:

- а) призводить;
- б) не призводить;
- в) призводить, якщо це передбачено обліковою політикою установи.

29. Видача зі складу в експлуатацію малоцінних необоротних активів до зменшення внесеного капіталу установи:

- а) призводить;
- б) не призводить;
- в) призводить, якщо це передбачено обліковою політикою установи.

30. Середньозважена собівартість запасів при вибутті може обчислюватись:

- а) на періодичній основі;
- б) при кожній отриманій партії запасів;
- в) на періодичній основі або при кожній отриманій партії запасів залежно від обраної облікової політики.

31. Номенклатурний номер запасів має знаків:

- а) 3;
- б) 5;
- в) 7;
- г) кількість знаків номенклатурного номера нормативною базою не визначена;
- д) 8.

Тема 8.

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

8.1. Нормативна база та завдання обліку фінансових інвестицій

Облік фінансових інвестицій суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі: 101 “Подання фінансової звітності”; 102 “Консолідована фінансова звітність”; 133 “Фінансові інвестиції”; 134 “Фінансові інструменти”.

Метою бухгалтерського обліку фінансових інвестицій в бюджетних установах є надання повної, правдивої та неупередженої інформації зацікавленим користувачам, щодо складу, вартості та причин руху фінансових інвестицій.

Завданнями обліку фінансових інвестицій є:

- контроль за формуванням фінансових інвестицій за видами та за джерелами їх утворення;
- контроль за причинами та напрямками зміни вартості фінансових інвестицій;
- організація та забезпечення обліку спільної діяльності;
- забезпечення управлінського персоналу інформацією про наявність та рух фінансових інвестицій для управління ними;
- забезпечення збереження та примноження вартості наявних фінансових інвестицій;
- відображення повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності бюджетних установ (організацій).

8.2. Поняття про фінансові інвестиції та порядок їх визнання в обліку

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються (контролюються) суб'єктом державного сектору з метою отримання економічних вигід від їх володіння.

Фінансові інвестиції — це фінансові активи, які є:

- а) контрактом, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;

б) контрактом, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах;

в) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання;

За своєю економічною сутністю, фінансові інвестиції є складовою фінансових інструментів, під якими розуміють контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання).

Залежно від терміну, на який бюджетна установа (організація) здійснює інвестиції, їх поділяють на довгострокові та короткострокові (поточні):

— фінансові інвестиції зі строком погашення на дату балансу більше дванадцяти місяців, що утримуються установою не для продажу, визнаються довгостроковими фінансовими інвестиціями;

— фінансові інвестиції зі строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, які призначені до продажу і можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, визнаються поточними фінансовими інвестиціями.

Фінансові інвестиції визнаються у разі, якщо суб'єкт державного сектору здійснює контроль за фінансовими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність отримання суб'єктом державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі облік фінансових інвестицій здійснюється із застосуванням рахунків:

— 251 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”;

— 261 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів”;

— 521 “Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів”.

Рахунок 251 “Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів” поділено на такі субрахунки:

— 2511 “Придбані акції” — призначено для обліку придбаних (отриманих) акцій, щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб'єктом управління;

— 2512 “Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій” — призначено для обліку довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери (крім акцій), щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб'єктом управління;

— 2513 “Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств” — призначено для обліку довгострокових фінансових інвестицій (крім цінних паперів) у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб’єкта державного сектору;

— 2514 “Довгострокові векселі одержані” — призначено для обліку векселів, отриманих суб’єктом державного сектору згідно із законодавством і строк сплати яких перевищує дванадцять місяців з дати балансу;

— 2515 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів” — призначено для обліку інших фінансових активів, які не відображені на субрахунках 2511–2514.

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень (акції, облигації). При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об’єкти як на території країни, так і за кордоном.

Облік наявності та руху поточних фінансових інвестицій ведуть рахунку 261 “Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи”, який має субрахунки:

— 2611 “Поточні фінансові інвестиції в цінні папери” — призначено для обліку поточних фінансових інвестицій, щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб’єктом управління;

— 2612 “Короткострокові векселі одержані” — призначено для обліку короткострокових векселів, одержаних розпорядником бюджетних коштів у випадках, передбачених законодавством;

— 2613 “Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів” — призначено для обліку інших поточних фінансових активів, які не відображені на субрахунках 2611 та 2612.

Рахунок 521 “Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів” призначено для обліку і узагальнення інформації про суми внесків у капітал підпорядкованих підприємств і має такі субрахунки:

— 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій” — обліковують формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі акцій. Збільшення капіталу у підприємствах у формі акцій відображається при отриманні до сфери управління суб’єкта державного сектору акцій або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій;

— 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі” — обліковують формування капіталу у капіталі підприємств державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб’єкта державного сектору. Збільшення капіталу у підприємствах в іншій формі участі у капіталі відображається при передачі до сфери управління суб’єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки активів або збіль-

шенні їх власного капіталу на звітну дату, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше внесених активів;

— 5213 “Капітал у частках (паях)” — обліковують формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі цінних паперів, інших ніж акції, зокрема частки (паї) в господарських товариствах. Збільшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах відображається при отриманні до сфери управління суб’єкта державного сектору інших цінних паперів або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення отриманих інших цінних паперів.

За кредитом субрахунку 521 “Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів” відображається збільшення фінансових інвестицій, за дебетом — їх зменшення (вилучення).

8.3. Первісна оцінка фінансових інвестицій та оцінка на дату балансу

Фінансові інвестиції визнаються у разі, якщо суб’єкт державного сектору здійснює контроль за фінансовими інвестиціями, їх оцінка може бути достовірно визначена та існує імовірність отримання суб’єктом державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Собівартість фінансової інвестиції складається з:

- ціни її придбання;
- комісійних винагород;
- податків;
- зборів;
- інших витрат, безпосередньо пов’язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Наприклад, якщо суб’єкт бухгалтерського обліку в державному секторі через біржового брокера придбав фінансових інвестицій на суму 150 тис. грн та сплатив йому 3 % комісійних, первісна вартість придбаних фінансових інвестицій буде дорівнювати 154 500 грн ($150\,000 + 150\,000 \cdot 3 : 100$).

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за балансовою вартістю цих активів. Наприклад, бюджетна установа в обмін на облігації іншого суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі передало готову продукцію та матеріали і продукти харчування на суму 10 000 грн. У цьому разі, первісна вартість отриманих облігацій, за якою такі фінансові інвестиції будуть оприбутковані на баланс, буде становити 10 000 грн.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення) на дату балансу відображаються за балансовою вартістю.

Балансова вартість фінансових інвестицій зменшується у разі визнання втрат від зменшення їх корисності або збільшується у разі визнання вигід від відновлення корисності.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат за обмінними операціями з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій, а суми вигід від відновлення корисності — у складі інших доходів від обмінних операцій з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Визнання та оцінка зменшення та/або відновлення корисності фінансових інвестицій здійснюються у порядку, передбаченому НП(с)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”.

Приклад 8.1. Бюджетна установа придбала фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення) за 50 000 грн. На дату балансу стало відомо, що: а) зменшення корисності по цим фінансовим інвестиціям склало 1000 грн; б) відновлення корисності за фінансовими інвестиціями склало 1500 грн.

Бухгалтерські проведення до прикладу 8.1 наведені в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1. Бухгалтерські проведення до прикладу 8.1

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Придбання фінансових інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення)			
Отримання цільового фінансування для придбання фінансових інвестицій	2313	5411	50 000
Оплачено за фінансові інвестиції	2117	2311, 2313	50 000
Оприбутковано фінансові інвестиції	2511— 2513	2117	50 000
Одночасно збільшується капітал у фінансових інвестиціях за рахунок цільового фінансування	5411	5211—5213	50 000
а) зменшення корисності фінансових інвестицій			
Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій на дату балансу	8411	2511—2513	10 000
	5211-5213	8411	10 000
б) відновлення корисності фінансових інвестицій			
Відображення вигід від відновлення корисності фінансових інвестицій на дату балансу в межах раніше відображених втрат від її зменшення	2511-2513	7411	1500
	7411	5211-5213	1500

Фінансові інвестиції, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю. Амортизується різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових ін-

вестицій (дисконт або премія при придбанні) протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням доходу від фінансових інвестицій та відображається у складі фінансових доходів або витрат за обмінними операціями з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Ефективна ставка відсотка (E_{ce}) розраховується за формулою:

$$E_{ce} = \frac{(H_e \cdot \Phi_c) + (H_e - C_n) / T}{(C_n + H_e) / 2},$$

де H_e — номінальна вартість цінного паперу, що підлягає погашенню;

C_n — ціна придбання цінного паперу;

Φ_c — фіксована ставка відсотка (коєф.);

$(H_e - C_n)$ — дисконт, якщо $H_e > C_n$; премія, якщо $H_e < C_n$;

T — строк від дати придбання до дати погашення (кількість виплат).

Приклад 8.2. Бюджетна установа 3 січня 2014 року придбала облигації номінальною вартістю 50000 грн за 46282 грн, тобто дисконт становив 3718 грн (50000-46282). Фіксована ставка відсотка за облигацією 9 % річних. Дата погашення облигації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50000x9%).

Ефективна ставка відсотка дорівнює

$$\frac{(50000 \cdot 0,09) + (50000 - 46282) : 5}{(46282 + 50000) : 2} \approx 11\%$$

Розрахунок амортизації дисконту наведено в таблиці 8.2.

Таблиця 8.2. Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облигації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації дисконту, грн (гр. 3 – гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
03.01.2014				46 282
31.12.2014	4500	5091	591	46 873
31.12.2015	4500	5156	656	47 529
31.12.2016	4500	5228	728	48 257
31.12.2017	4500	5308	808	49 065
31.12.2018***	4500	5435	935	50 000

*Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період.

***В останньому році для визначення амортизованої собівартості інвестиції до суми амортизації дисконту та суми відсотка за ефективною ставкою відноситься різниця між номінальною вартістю та сумою амортизованої собівартості інвестиції за попередній звітний період.

Приклад 8.3. Облігації номінальною вартістю 50 000 грн придбані бюджетною установою 3 січня 2014 року за 52 019 грн, тобто премія становила 2019 грн (52 019 – 50 000). Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 % річних. Погашення облігацій відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить $50\,000 \cdot 9\% = 4500$ грн.

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(50000 \cdot 0,09) + (52019 - 50000) / 5}{(52019 + 50000) : 2} \approx 8\% .$$

Розрахунок амортизації премії наведено в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3. Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації премії, грн (гр. 2 - гр. 3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
03.01.2014				52 019
31.12.2014	4500	4161	339	51 680
31.12.2015	4500	4134	365	51 314
31.12.2016	4500	4105	395	50 919
31.12.2017	4500	4073	426	50 492
31.12.2018***	4500	4008	492	50 000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективною ставки відсотка.

** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

*** В останньому році для визначення амортизованої собівартості інвестиції до суми амортизації премії та суми відсотка за ефективною ставкою відноситься різниця між номінальною вартістю та сумою амортизованої собівартості інвестиції за попередній звітний період.

Для узагальнення інформації про доходи за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації дисконту), та відсотки за фінансовими інвестиціями застосовують рахунок 731 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”. Облік витрат за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації премії, витрати за відсотками) ведуть на рахунку 831 “Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів”.

Проводки до прикладів 8.2 та 8.3 наведено в таблицях 8.4 і 8.5.

Таблиця 8.4. Бухгалтерські проводки до прикладу 8.2

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Куплено облігації за ціною нижчою від номіналу (умова прикладу 8.2)			
Оплачено за довгострокову фінансову інвестицію	2117	2311-2314	46 282
Оприбутковано довгострокову фінансову інвестицію	2512	2117	46 282
Одночасно збільшено капітал у підприємствах в інших цінних паперах	5411 (5512)	5212	46 282
У строки, визначені умовами випуску, нараховані відсотки за облігаціями	2117	7311	4500
Сума відсотків віднесена на результат виконання кошторису звітного періоду	7311	5511	4500
Віднесено на збільшення вартості інвестицій амортизацію дисконту	2512	7311	591
Сума амортизації дисконту списана на збільшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах	7311	5212	591
Надійшли нараховані відсотки на поточний чи казначейський рахунок	2311— 2314	2117	4500
Щорічно робляться нарахування відсотків та амортизації дисконту у сумах, наведених у табл. 8.2
У разі коли на чергову дату балансу термін погашення становить менше 12 місяців, довгострокова інвестиція переводиться в поточну у сумі амортизованої вартості	2611	2512	49 065
У строки, визначені умовами випуску, нараховані відсотки за облігаціями	2117	7311	4500
Сума відсотків віднесена на результат виконання кошторису	7311	5511	4500
Нарахування амортизації дисконту	2611	7311	935
Сума амортизації дисконту списана на збільшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах	7311	5212	935
Надійшли нараховані відсотки на поточний чи казначейський рахунок	2311— 2314	2117	4500
Погашення облігацій	2311— 2314	2611	50 000
Одночасно списується капітал у підприємствах в інших цінних паперах	5212	5511	50 000

Таблиця 8.5. Бухгалтерські проводки до прикладу 8.3

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Куплено облігації за ціною вищою від номіналу (умова прикладу 8.3)			
Оплачено за довгострокову фінансову інвестицію	2117	2311-2314	52 019

Продовження табл. 8.5

1	2	3	4
Оприбутковано довгострокову фінансову інвестицію	2512	2117	52 019
Одночасно збільшено капітал у підприємствах в інших цінних паперах	5411 (5512)	5212	50 000
У строки, визначені умовами випуску, нараховані відсотки за облігаціями	2117	7311	4500
Сума відсотків віднесена на результат виконання кошторису звітного періоду	7311	5511	4500
Віднесено на зменшення вартості інвестицій амортизацію премії	8311	2512	339
Сума амортизації премії списана на зменшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах	5213	8311	339
Надійшли нараховані відсотки на поточний рахунок	2311- 2314	2117	4500
Щорічно робляться нарахування відсотків та амортизації премії у сумах, наведених у табл. 8.3
У разі коли на чергову дату балансу термін погашення становить менше 12 місяців, довгострокова інвестиція переводиться в поточну у сумі амортизованої вартості	2611	2512	50 492
У строки, визначені умовами випуску, нараховані відсотки за облігаціями	2117	7311	4500
Сума відсотків віднесена на результат виконання кошторису	7311	5511	4500
Віднесено на зменшення вартості інвестицій амортизацію премії	8311	2611	492
Сума амортизації премії списана на зменшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах	5213	8311	492
Надійшли нараховані відсотки на рахунок	2311— 2314	2117	4500
Погашення облігацій	2311— 2314	2611	50 000
Одночасно списується капітал у підприємствах в інших цінних паперах	5212	5511	50 000

Фінансові інвестиції в підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу підприємства, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством.

Балансова вартість фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору:

— протягом звітнього періоду збільшується на суму внеску до статутного капіталу підприємств державного, комунального секторів економіки та зменшується на суму вилучення майна у таких підприємств;

— на дату балансу збільшується (зменшується) на суму зміни власного капіталу таких підприємств, визначену на кінець звітнього періоду порівняно з попереднім звітнім періодом, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством, при цьому одночасно збільшується (зменшується) власний капітал (у частині капіталу в підприємства).

При вилученні зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки зменшуються фінансові інвестиції, пов'язані з цими підприємствами, з одночасним зменшенням власного капіталу (у частині капіталу в підприємства), що відноситься до цієї фінансової інвестиції, із віднесенням у разі виникнення суми різниці на результати виконання кошторису.

Зменшення балансової вартості фінансової інвестиції відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості окремої фінансової інвестиції.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією, а фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, обліковуються у розрізі кожного підприємства.

Приклад 8.4. Бюджетна установа 1.01.2017 року купила 100 % акцій підприємства, яке належить до сфери управління суб'єкта державного сектору, за 1 млн. грн. На кінець 2017 року власний капітал підприємства зріс на 150 тис. грн у порівнянні з кінцем 2016 року, при цьому операції між суб'єктами державного сектору та підприємством призвели до зростання власного капіталу на 50 тис. грн. На кінець 2018 року у порівнянні з 2017 роком, власний капітал підприємства зменшився на 130 тис. грн. На кінець 2019 року у порівнянні з 2018 роком, вартість власного капіталу зменшилась на 1 млн. грн. У 2018 та 2019 році операцій між бюджетною установою та підприємством не було.

Бухгалтерські проведення до прикладу наведені у таблиці 8.6.

Таблиця 8.6. Бухгалтерські проводки до прикладу 8.5

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Проводки на 1 січня 2017 року			
Придбання довгострокових фінансових інвестицій	2511	2311- 2314	1 000 000
Водночас відображається капітал у підприємствах в інших цінних паперах	5512	5211	1 000 000

1	2	3	4
Проводки на 31 грудня 2017 року			
Відображено збільшення на суму зміни власного капіталу підприємства, визначену на кінець звітного періоду порівняно з попереднім звітним періодом, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством, при цьому одночасно збільшується власний капітал (у частині капіталу в підприємства), 100 000 (150 000 – 50 000)	2511	5211	100 000
Залишок фінансових інвестицій у підприємство на кінець року	2511		1 100 000
Проводки на 31 грудня 2018 року			
Відображено зменшення на суму зміни власного капіталу підприємства, визначену на кінець звітного періоду порівняно з попереднім звітним періодом, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством, при цьому одночасно зменшується власний капітал (у частині капіталу в підприємства)	5211	2511	130 000
Залишок фінансових інвестицій у підприємство на кінець року	2511		970 000
Проводки на 31 грудня 2019 року			
Відображено зменшення на суму зміни власного капіталу комунального підприємства, визначену на кінець звітного періоду порівняно з попереднім звітним періодом, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством, при цьому одночасно зменшується власний капітал (у частині капіталу в підприємства). У сумі, що не призводить до від'ємного значення вартості окремої фінансової інвестиції.	5211	2511	970 000

8.4. Облік спільної діяльності

Кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.

Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються як фінансові інвестиції учасників такої діяльності.

Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі довгострокової дебіторської заборгованості або поточної дебіторської заборгованості залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи.

Окремі бухгалтерські проводки, пов'язані з вкладами у спільну діяльність, наведені в табл. 8.7.

Таблиця 8.7. Окремі бухгалтерські проводки, пов'язані з вкладами у спільну діяльність

Господарська операція	Дебет	Кредит
Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	2118 “Розрахунки із спільної діяльності”, 1411 “Знос основних засобів”, 8411 “Інші витрати за обмінними операціями”, 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”, 51 “Внесений капітал”	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 23 “Грошові кошти на рахунках”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”
Оприбуткування активів, отриманих як вклади, оператором спільної діяльності без створення юридичної особи	10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 12 “Нематеріальні активи”, 23 “Грошові кошти на рахунках”	6417 “Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності”, 7411 “Інші доходи за обмінними операціями”

Вклади учасників в окремому балансі спільної діяльності без створення юридичної особи відображаються у складі довгострокових або поточних зобов'язань залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.

Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності суб'єкта державного сектору, при цьому інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в активах та зобов'язаннях спільної діяльності без створення юридичної особи відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів на підставі окремого балансу, наданого оператором спільної діяльності без створення юридичної особи.

Частка учасника в доходах або витратах спільної діяльності без створення юридичної особи у звіті про фінансові результати відображається у складі інших доходів або витрат за обмінними операціями.

Зобов'язання, взяті учасником для здійснення спільної діяльності (у тому числі на оплату праці, сплату податків, зборів), визнаються витратами за обмінними операціями від спільної діяльності без створення юридичної особи і компенсуються учаснику за рахунок спільної діяльності без створення юридичної особи.

Витрати, понесені учасником для провадження власної та спільної діяльності, розподіляються між спільною і власною діяльністю пропорційно обраній базі (годинам праці, заробітній платі, прямим витратам тощо).

Не визнається доходами учасника компенсація, отримана в погашення зобов'язань, взятих учасником для здійснення спільної діяльності.

8.5. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у примітках до фінансової звітності

У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація у розрізі поточних і довгострокових фінансових інвестицій:

— фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, за кожним підприємством із зазначенням розміру частки в капіталі таких підприємств;

— фінансові інвестиції, відображені в балансі за собівартістю;

— фінансові інвестиції, відображені в балансі за амортизованою собівартістю;

— втрати від зменшення корисності та доходи від відновлення корисності фінансових інвестицій, визнані протягом звітного періоду.

Учасники спільної діяльності без створення юридичної особи у примітках до фінансової звітності наводять таку інформацію:

— перелік суб'єктів державного сектору (суб'єктів господарювання), з якими укладено договір про спільну діяльність, та строк дії такого договору;

— загальну суму активів, переданих до спільної діяльності;

— суму всіх зобов'язань, взятих для провадження спільної діяльності (із зазначенням частки, яка припадає на частку учасника);

— загальну суму доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та суму доходів або витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, яка була включена до інших доходів або інших витрат;

— інформацію про оператора спільної діяльності.

8.6. Питання для самоконтролю

1. Розкрийте сутність фінансових інвестицій.
2. Назвіть мету та перелічіть основні завдання обліку фінансових інвестицій в бюджетних установах.
3. Чи існують вимоги до методу обліку фінансових інвестицій, які утримуються до їх погашення?
4. Охарактеризуйте рахунки обліку фінансових інвестицій у бюджетних установах.
5. Розкрийте можливі причини зміни вартості фінансових інвестицій бюджетної установи.
6. Наведіть приклади фінансових інвестицій.
7. Розкрийте засади обліку спільної діяльності без створення юридичної особи.
8. Охарактеризуйте нормативно-правову базу з обліку фінансових інвестицій у бюджетних установах.
9. У якій формі звітності відображаються фінансові інвестиції бюджетної установи?
10. Наведіть бухгалтерські проводки з обліку придбання фінансових інвестицій.
12. Розкрийте порядок обліку зменшення корисності фінансових інвестицій.
14. Яка інформація має бути розкрита у примітках до фінансової звітності стосовно фінансових інвестицій?
15. Яка інформація має бути розкрита у примітках до фінансової звітності стосовно спільної діяльності?

8.7. Теми рефератів

1. Порівняння та аналіз фінансових інвестицій бюджетної установи та суб'єкта підприємницької діяльності.
2. Поняття, склад та бухгалтерський облік фінансових інвестицій бюджетної установи.
3. Організація обліку фінансових інвестицій бюджетної установи.
4. Поняття, склад, порядок визнання та оцінки фінансових інвестицій в обліку бюджетних установ.
5. Облік зменшення (відновлення) корисності фінансових інвестицій.
6. Облік фінансових інвестицій, що утримуються бюджетною установою до їх погашення.
7. Вплив фінансових інвестицій на результат виконання кошторису.
8. Відображення інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності.
9. Проблеми обліку фінансових інвестицій у бюджетних установах.
10. Порівняння вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до обліку фінансових інвестицій (спільної діяльності).

8.8. Задачі для розв'язання

Задача 8.1. Суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі за посередництва брокера придбав фінансових інвестицій на суму 100 тис. грн, та сплатив при цьому брокеру за надані ним послуги комісійну винагороду у розмірі 5 % від їх ціни придбання. Бюджетна установа і брокер є платниками ПДВ.

Необхідно зробити всі можливі бухгалтерські проведення.

Задача 8.2. Бюджетна установа обміняла 100 облігацій власної емісії номінальною вартістю 1000 грн, та вартістю реалізації на ринку 950 грн за одну на акції підприємства державного сектору.

Визначте вартість, за якою такі фінансові інвестиції будуть оприбутковані та зробіть можливі бухгалтерські проведення.

Задача 8.3. Бюджетна установа в обмін на облігації іншого суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі передала готову продукцію на суму 90 000 грн.

Визначити вартість, за якою такі фінансові інвестиції будуть оприбутковані та зробіть можливі бухгалтерські проведення.

Задача 8.4. Бюджетна установа, придбала фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення) за 100 000 грн. На кінець року стало відомо, що зменшення корисності за цими фінансовими інвестиціями склало 10 000 грн. На кінець наступного року відбулось відновлення корисності за цими фінансовим інвестиціям на суму 8500 грн.

Необхідно зробити можливі бухгалтерські проведення.

Задача 8.5. Бюджетна установа, придбала фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення) за 80 000 грн. На кінець року стало відомо, що зменшення корисності за цими фінансовим інвестиціям склало 5000 грн. На кінець наступного року відбулось зменшення корисності за цими ж фінансовим інвестиціям на суму 8500 грн.

Необхідно зробити можливі бухгалтерські проведення.

Задача 8.6. Бюджетна установа 1 січня поточного року придбала облігації номінальною вартістю 10 000 грн за 13 000 грн за кошти державного бюджету. Фіксована ставка відсотка за облігаціями — 19 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 7 кварталів. Виплата відсотка здійснюється наприкінці кожного кварталу.

Визначити ефективну ставку відсотка, розрахувати амортизовану собівартість фінансових інвестицій на кожен дату балансу та зробити можливі бухгалтерські проведення.

Задача 8.7. Бюджетна установа 1 січня поточного року придбала облігації номінальною вартістю 20 000 грн за 16 282 грн за рахунок коштів спеціального фонду. Фіксована ставка відсотка за облігацією 8 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 3 квартали. Виплата відсотка здійснюється наприкінці кожного кварталу.

Необхідно визначити ефективну ставку відсотка, розрахувати амортизовану собівартість фінансових інвестицій та зробити можливі бухгалтерські проведення.

Задача 8.8. Відновіть зміст господарських операцій за наступними бухгалтерськими проводками:

Господарська операція	Дебет	Кредит
	2513	2311
	5511	5213
	2117	7311
	7311	5511
	2611	2513
	5511	5411
	2311	2117

Задача 8.9. Бюджетна установа випустила облігації на суму 1,0 млн. грн, які продала за 960 тис. грн. Погашення облігацій відбудеться через 18 місяців. Відсотки за облігаціями нараховуються кожні півроку з розрахунку 9,6 % річних.

Зробити необхідні розрахунки та навести бухгалтерські проведення.

Задача 8.10. Бюджетна установа на 1.01.2017 року вперше визнала у сумі 1 млн. грн фінансові інвестиції відповідно до чинного законодавства в капітал підприємства державного сектору економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору. На кінець 2017 року власний капітал державного підприємства зменшився на 100 тис. грн. у порівнянні з кінцем 2016 року. На кінець 2017 року у порівнянні з 2016 роком, власний капітал комунального підприємства збільшився на 130 тис. грн, при цьому операції між суб'єктами державного сектору та підприємством призвели до зростання власного капіталу на 50 тис. грн. На кінець 2018 року у порівнянні з 2017 роком, вартість власного капіталу зменшилась на 1 млн. грн. У 2018 році операцій між бюджетною установою та підприємством не було.

Необхідно зробити можливі бухгалтерські проведення.

8.9. Тести

1. Фінансові інвестиції є фінансовими активами, які є:

а) контрактом, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;

б) контрактом, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах;

в) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання;

г) усі відповіді вірні.

2. Фінансові інвестиції відображають в обліку на таких класах рахунків:

а) 1;

б) 2;

в) 3;

г) 5;

д) вірно 2 та 5;

е) облік власного капіталу бюджетних установ здійснюється за допомогою позабалансових рахунків.

3. Залежно від терміну, на який бюджетна установа (організація) здійснює фінансові інвестиції, їх поділяють на:

а) постійні і тимчасові;

б) довгострокові і поточні;

в) для обліку такий поділ непотрібний.

4. Облік капіталу у підприємствах здійснюють на рахунку:

а) 25;

б) 26;

в) 51;

г) 52;

д) вірно а, б та в.

5. Поточні фінансові інвестиції відображаються на рахунку:

а) 151;

б) 152;

в) 251;

г) 261;

д) вірної відповіді немає.

6. За кредитом рахунку 52 “Капітал у підприємствах” відображається:

а) збільшення фінансових інвестицій;

б) зменшення фінансових інвестицій.

7. Який з перелічених нормативних документів має значення при обліку фінансових інвестицій:

а) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”;

б) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 “Консолідована фінансова звітність”;

в) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 “Фінансові інвестиції”;

г) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 “Фінансові інструменти”;

д) всі відповіді вірні.

8. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за балансовою вартістю:

а) переданих цінних паперів;

б) отриманих фінансових інвестицій;

в) визначається експертом;

9. Первісно оприбутковуються фінансової інвестиції за:

а) їх виробничою собівартістю;

б) собівартістю;

в) справедливою вартістю;

г) теперішньою вартістю.

10. Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на інші активи, то її собівартість визначається за:

а) балансовою вартістю цих активів;

б) балансовою вартістю фінансових інвестицій зазначену в документах продавця.

11. У бюджетних установах капітал у підприємствах у формі акцій відображають на субрахунку:

а) 5010;

б) 5111;

в) 5112;

г) 5211;

д) всі відповіді вірні.

12. Облік капіталу в частках (паях) здійснюють на субрахунку:

а) 5010;

б) 5111;

в) 5112;

г) 5213;

д) такого капіталу в бюджетних установах немає.

13. Облік фінансових інвестицій у цінні папери ведеться на рахунку:

а) 25;

б) 26;

в) 52;

- г) вірно а, б, в;
- д) 431.

14. Зменшення фінансових інвестиції до зменшення капіталу у підприємствах:

- а) призводить;
- б) не призводить;
- в) призводить, якщо фінансова інвестиція була здійснена у капітал підприємства.

15. Бюджетна установа в обмін на облігації іншого суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі номінальною вартістю 15 000 грн передало готову продукцію на суму 10 000 грн. У цьому разі, первісна вартість отриманих облігацій буде становити:

- а) 10 000;
- б) 15 000;
- в) буде дорівнювати ринковій вартості таких облігацій;
- г) вірна відповідь відсутня.

16. Фінансові інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення на дату балансу відображаються за:

- а) собівартістю;
- б) амортизованою собівартістю;
- в) балансовою вартістю;

17. Різницю між ціною придбання та вартістю погашення фінансових інвестицій називають:

- а) дисконт;
- б) премія;
- в) дисконт або премія.

18. Яка буде сума амортизації дисконту за умови, що: номінальна сума відсотка складає 4000 грн; сума відсотка за ефективною ставкою 5102 грн; амортизована собівартість інвестицій на початок періоду 46000 грн:

- а) 4000;
- б) 5102;
- в) 1102;
- г) 9102;
- д) 36898.

19. Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку доходів за відсотками від фінансових інвестицій та амортизації дисконту передбачено використання субрахунку:

- а) 711;

- б) 721;
- в) 731;
- г) 741;
- д) вірна відповідь відсутня.

20. Бухгалтерське проведення Д-т 251—К-т 2311 означає:

- а) придбано короткострокові фінансові інвестиції;
- б) придбано довгострокові фінансові інвестиції;
- в) виплачено відсотки за короткостроковими фінансовими інвестиціями;
- г) виплачено відсотки за довгостроковими фінансовими інвестиціями.

21. Капітал у підприємствах відображають у:

- а) пасиві балансу форма № 1;
- б) активі балансу форма № 1;
- в) у балансі не відображається.

22. Чи може вартість фінансових інвестицій бути від'ємною:

- а) ні;
- б) так.

23. Кожний учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.
- д) всі відповіді вірні.

24. Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, як фінансові інвестиції учасників такої діяльності у балансі:

- а) не відображаються;
- б) відображаються.

25. Компенсація, отримана в погашення зобов'язань, взятих учасником для здійснення спільної діяльності доходами:

- а) визнається;
- б) не визнається.

26. Витрати, понесені учасником для провадження власної та спільної діяльності, можуть розподілятися між спільною і власною діяльністю пропорційно такій обраній базі:

- а) годинам праці;
- б) заробітній платі;
- в) прямим витратам;
- г) всі відповіді вірні.

27. Чи відображають у балансі фінансові інвестиції?

- а) так;
- б) ні.

28. Яка інформація з наведеного наводиться у примітках до фінансової звітності стосовно фінансових інвестицій:

- а) фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору;
- б) фінансові інвестиції, відображені в балансі за собівартістю;
- в) фінансові інвестиції, відображені в балансі за амортизованою собівартістю;
- г) втрати від зменшення корисності та доходи від відновлення корисності фінансових інвестицій, визнані протягом звітного періоду.
- д) усі відповіді вірні.

29. Яку інформацію наводять у примітках до фінансової звітності учасники спільної діяльності без створення юридичної особи:

- а) перелік суб'єктів державного сектору (суб'єктів господарювання), з якими укладено договір про спільну діяльність, та строк дії такого договору;
- б) загальну суму активів, переданих до спільної діяльності;
- в) загальну суму доходів і витрат спільної діяльності без створення юридичної особи та суму доходів або витрат спільної діяльності без створення юридичної особи, яка була включена до інших доходів або інших витрат за обмінними операціями;
- г) всі відповіді вірні.

30. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за:

- а) кожною фінансовою інвестицією;
- б) за кожним підприємством державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору;
- в) за кожною фінансовою інвестицією, а фінансові інвестиції у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, відображаються за кожним підприємством.

Тема 9.

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

9.1. Загальні засади обліку виробничих витрат у бюджетних установах

Низка бюджетних установ можуть здійснювати господарську та/або виробничу діяльність, яка приносить доходи. Зокрема до такої діяльності належать: діяльність допоміжних, навчально-допоміжних підприємств, господарств, майстерень, тощо.

У разі, коли таку діяльність здійснюють юридично невідокремлені підрозділи установи, доходи від такої діяльності включаються до її власних надходжень і облік витрат ведеться за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України 31.12.13 № 1203.

У разі створення для провадження господарської діяльності госпрозрахункових підрозділів, які мають статус юридичної особи, їх доходи та видатки не є власними надходженнями бюджетної установи і не включаються до спеціального фонду бюджету (крім навчальних і науково-дослідних господарств аграрних вищих навчальних закладів, що належать до сфери управління Мінагрополітики). Такі структурні підрозділи ведуть бухгалтерський облік, і в тому числі витрат, або за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, або за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Вирішує питання Порядку ведення бухгалтерського обліку за конкретним Планом рахунків вищестояща організація установи.

Залежно від того, належать чи не належать результати господарської та/або виробничої діяльності до доходів із власних джерел надходжень, а також від юридичного статусу підрозділу бюджетної установи, при відображенні в обліку та звітності господарської діяльності таких установ на неї може розповсюджуватись або не розповсюджуватись дія П(с)БО, затверджених для господарюючих суб'єктів.

У цій темі розглядаються питання ведення обліку лише тих виробничих витрат бюджетних установ, які формують джерела їх власних надходжень і не розглядаються питання обліку виробничих витрат в юридично відокремлених підрозділах бюджетних установ, тому що вони ведуть облік і складають звітність за загальними правилами для господарюючих суб'єктів.

Схема застосування бюджетними установами Планів рахунків та НП(с)БО наведена на рис. 9.1.



Рис. 9.1. Схема застосування бюджетними установами Планів рахунків та стандартів бухгалтерського обліку

З нормативної та методичної бази, яка регламентує облік виробничих витрат бюджетних установ слід насамперед враховувати вимоги:

— Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.05.12 № 568;

— Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

— Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219;

— “Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання”, затвердженої наказом Держказначейства України від 27.07.00 № 68;

— Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11;

— Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 № 830.

Згідно з НП(с)БОДС 135 **витрати** — зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Класифікація витрат суб'єктів державного сектору в бухгалтерському обліку наведена на рис. 9.2.

Витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, у разі 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 визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами:

— платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

— попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

— витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

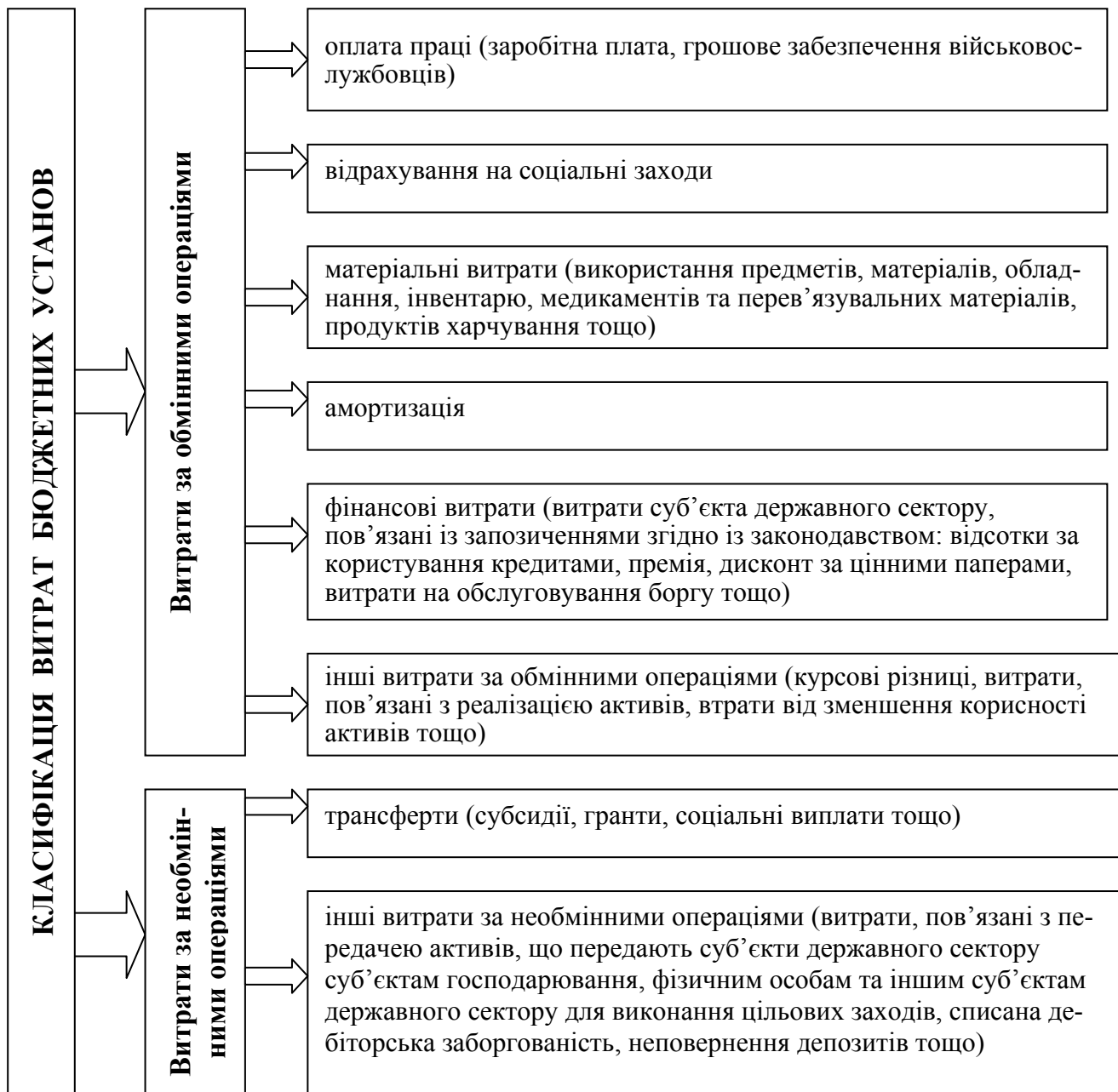


Рис. 9.2. Класифікація витрат бюджетних установ

Витрати за обмінними операціями визнаються у такому порядку:

1. Витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг (робіт) на виконання передбачених законом про Державний бюджет України (рішенням місцевої ради) заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

2. Витрати, пов'язані з наданням послуг (виконанням робіт) з метою отримання власних надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю та додатковою (господарською) ді-

яльністю, визнаються одночасно з отриманням доходу або виходячи із умов договору та ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

3. Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями).

4. Визнання інших витрат за обмінними операціями здійснюється у порядку, визначеному відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Витрати за необмінними операціями визнаються у такому порядку:

1. Витрати за необмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

2. Витратами звітного періоду визнається сума дебіторської заборгованості бюджету, списана відповідно до законодавства у цьому звітному періоді.

9.2. Собівартість продукції, робіт, послуг

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується суб'єктом державного сектору.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються суб'єктами державного сектору за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат, у тому числі купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються за справедливою вартістю (призначені для реалізації) або за вартістю можливого використання (призначені для внутрішнього використання).

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

— витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень працівників суб'єктів державного сектору тощо);

— амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

— витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

— витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

— витрати на оплату теплопостачання, електроенергії (освітлення), водопостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень;

— витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

— витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

— інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Продані (розподілені, передані) запаси оцінюються за НП(с)БОДС 123 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202.

9.3. Облік витрат на виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт

До науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (НДДКР) належать науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні роботи та послуги, створення дослідних зразків або партій виробів, необхідних для проведення НДДКР згідно з вимогами, погодженими із замовниками, що виконуються чи надаються науково-дослідними, конструкторськими, проектно-конструкторськими і технологічними організаціями, а також науково-дослідними і конструкторськими підрозділами підприємств, установ і організацій.

При організації обліку витрат на виконання науково-дослідних робіт слід ураховувати вимоги Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 № 830.

Зміст назви цієї постанови свідчить, що **обліку витрат на НДДКР має передувати планування їх собівартості**, яке здійснюється під час розроблення перспективних, та поточних планів.

У собівартість НДДКР включаються витрати, пов'язані з їх виконанням головною організацією, а також витрати на виконання робіт сторонніми підприємствами, установами і організаціями.

До витрат, що включаються у собівартість НДДКР, належать:

— витрати на теоретичні (пошукові) дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;

— витрати, пов'язані з добором та вивченням науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів вітчизняних і зарубіжних видань, проведенням досліджень на патентну чистоту, складанням аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, вибором напряму досліджень, складанням методики виконання робіт, розробленням техніко-економічного обґрунтування, технічного завдання і планової документації;

— витрати на проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів, засобів для їх випробування, монтаж та налагодження, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;

— витрати на дослідні роботи і випробування, узагальнення і аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів виконаної роботи або обґрунтування доцільності чи недоцільності подальшого проведення робіт;

— витрати на винахідництво і раціоналізацію;

— витрати на розроблення дослідно-технологічного регламенту, дослідно-промислового регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;

— витрати на передачу підприємствам, установам і організаціям своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання ними передового досвіду.

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються за:

— видами витрат (елементи, статті);

— темами і завданнями НДДКР, затвердженими у встановленому порядку, укладеними договорами на розроблення та виконання цих робіт;

— календарними періодами, протягом яких витрати включаються у собівартість НДДКР (місяць, квартал, рік);

— місцем виконання НДДКР (відділ, сектор, лабораторія та інші підрозділи організації);

— джерелами фінансування НДДКР (за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, коштів замовника, власних коштів організації, за рахунок кредитів).

Витрати, що включаються у собівартість НДДКР, групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами:

— матеріальні витрати (з вирахуванням вартості зворотних відходів);

— витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів та нематеріальних активів;
- інші витрати.

Витрати, пов'язані з розробленням НДДКР, створенням дослідного зразка і проведенням виробничих випробувань під час планування, обліку і калькулювання собівартості, групуються також за статтями:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- матеріали;
- паливо та енергія для науково-виробничих цілей;
- витрати на службові відрядження ;
- спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт;
- витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації;
- інші витрати;
- накладні витрати.

Об'єктом планування, обліку й калькулювання НДВКР є окремі теми, замовлення та їх етапи виконання. Планування здійснюють планово-економічні чи планово-виробничі служби науково-дослідної установи за участі керівників тем, замовлень. Форма калькуляції кошторисної вартості окремих тем, замовлень наведена в табл. 9.1.

Після того, як будуть складені кошторисні калькуляції за кожною темою, замовленням, складається зведена калькуляція кошторисної вартості НДДКР (табл. 9.2).

Для контролю за дотриманням витрат за кошторисом за номенклатурою витрат, визначеною кошторисом ведуть картки обліку фактичних витрат на проведення НДДКР та зведені відомості обліку фактичних витрат за всіма темами та замовленнями.

Досить часто виконавцями однієї теми чи замовлення є кілька підрозділів (відділів, лабораторій, секторів, виробничих підрозділів тощо) науково-дослідної установи, а тому кошторисні завдання доводяться також і до них у розрізі тем і замовлень і у цьому ж розрізі ведеться облік фактичних витрат.

Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт за договорами з підприємствами і установами обліковуються за елементами витрат на рахунку 811 "Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)", який за кредитом кореспондує з відповідним субрахунком рахунка 161 "Виробництво розпорядників бюджетних коштів".

На субрахунку 1611 "Науково-дослідні роботи" накопичують всі затрати, пов'язані з виконанням теми (роботи), у тому числі й витрати на придбання спецобладнання, необхідного для проведення робіт. Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт, обліковується в складі витрат незавершеного виробництва.

Таблиця 9.1. Форма калькуляції кошторисної вартості НДДКР

(назва організації - виконавця НДДКР)

КАЛЬКУЛЯЦІЯ кошторисної вартості

НДДКР _____
(назва)

(код і номер державної реєстрації)

Підстава для проведення роботи _____

Джерело фінансування _____

Замовник _____

Термін виконання роботи початок _____ закінчення _____

№ з. п.	Статті витрат	Усього на весь період (тис. грн)	Усього на поточний рік (тис. грн)	У тому числі за кварта-лами			
				I	II	III	IV
1.	Витрати на оплату праці						
2.	Відрахування на соціальні заходи						
3.	Матеріали						
4.	Паливо та енергія для науково-виробничих цілей						
5.	Витрати на службові відрядження						
6.	Спецустаткування для наукових (експериментальних) робіт						
7.	Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації						
8.	Інші витрати						
9.	Накладні витрати						
	Усього						
	Прибуток*						
	Кошторисна вартість						

Керівник організації

Керівник планово-виробничого відділу

М.П

Головний бухгалтер

Керівник НДДКР

* Планується для НДДКР, що проводяться за рахунок госпрозрахункових коштів.

Таблиця 9.2. Форма зведеної калькуляції кошторисної вартості НДДКР

ЗВЕДЕНА КАЛЬКУЛЯЦІЯ
кошторисної вартості НДДКР

_____ (назва організації)
на 20__ рік

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Кошторис на вартість
№ з/п	НДДКР (код)	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Матеріали	Паливо та енергія для науково виробничих цілей	Витрати на службові відрядження	Специальне устаткування для наукових (експериментальних) робіт	Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації	Інші витрати	Накладні витрати	Усього витрат	
	Усього											

Керівник організації
Керівник планово-виробничого відділу
Головний бухгалтер М.П.

*Планується для НДДКР, що проводиться за рахунок госпрозрахункових коштів.

Субрахунок 1611 може деталізуватись, тобто на ньому виділяються субрахунки наступних порядків для обліку витрат за підрозділами, за темами чи замовленнями. Така деталізація дає змогу безпосередньо з рахунків бухгалтерського обліку отримувати інформацію для управління затратами. Ступінь деталізації визначається потребами в отриманні інформації для управління затратами і фіксується у робочому плані рахунків, який затверджується або окремо, або є додатком до наказу “Про політику бухгалтерського обліку” суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Слід зазначити, що договором на виконання науково-дослідних робіт може бути передбачене повернення придбаного на їх виконання спеціального обладнання, або воно може залишатись у виконавця після передачі замовнику всього обсягу робіт. При передачі замовнику спеціального обладнання кредитують субрахунок 1611 і зменшують на цю суму обсяг фінансування. Спеціальне обладнання, що залишається у виконавця після завершення чи припинення НДДКР, дослідні зразки, макети та інші вироби, придбані чи виготовлені в процесі роботи, інвентаризується і оприбутковується на балансі виконавця як безоплатно отримане майно. Знос такого обладнання за період проведення НДДКР визначається комісією на підставі чинних норм зносу або експертним шляхом і відображається на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Затрати на НДДКР, проведення яких припинено з різних причин, залишаються на балансі науково-дослідної установи за фактичною вартістю до вирішення у встановленому порядку питання про списання цих витрат.

Затрати за завершеними та прийнятими НДДКР списуються з субрахунку 1611 на субрахунок 8211 “Собівартість проданих активів” з одночасним збільшенням доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) (субрахунок 7111).

У науково-дослідних установах завжди є витрати загальновиробничого та адміністративного характеру. Такі витрати в момент їх виникнення не можуть бути віднесені безпосередньо на певний вид робіт (об’єкт) або на собівартість певного виду виробів чи продукції, якщо виробляється декілька їх видів, як і на підприємствах.

В нормативних документах України з бухгалтерського обліку в державному секторі не визначено порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку загальновиробничих та адміністративних витрат. На наш погляд для обліку змінних та постійних загальновиробничих затрат слід виділяти окремі субрахунки на рахунку 1611 “Науково-дослідні роботи”. Адміністративні витрати накопичують на субрахунках рахунка 811 “Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)”, які списуються в періоді їх виникнення на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду.

Адміністративні витрати — це накладні витрати. Номенклатура статей накладних витрат включає:

1. витрати, пов'язані з управлінням організацією утримання працівників апарату управління та її структурних підрозділів, матеріально-технічне забезпечення організації і транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням науковою діяльністю;
2. витрати на винахідництво і раціоналізацію;
3. витрати на підготовку (навчання) і перепідготовку кадрів;
4. витрати пов'язані з набором робочої сили;
5. витрати на перевезення працівників до місця роботи і у зворотному напрямку;
6. поточні витрати на утримання і експлуатацію фондів природоохоронного призначення;
7. витрати на оплату послуг банків;
8. витрати на обслуговування працівників організації підприємствами громадського харчування;
9. витрати, пов'язані підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
10. витрати на відтворення основних фондів;
11. витрати на науково-технічну інформацію та рекламу;
12. витрати на утримання протипожежної і сторожової охорони;
13. витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки;
14. податки, збори та інші обов'язкові платежі й витрати;
15. витрати на реалізацію продукції;
16. інші витрати.

Слід зазначити, що Міністерствами України освіти і науки, фінансів та економіки та з питань європейської інтеграції наказом від 06.04.04 № 278/250/128 затверджено максимальну граничну норму накладних витрат при визначенні кошторисної вартості наукових, науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, які виконуються за рахунок бюджетних коштів для установ, організацій, підприємств сфери науково-технічної діяльності усіх форм власності, в розмірі до 50 % від обсягу витрат на оплату праці основних виконавців проекту та граничну норму обсягів робіт сторонніх організацій до 40 % від кошторисної вартості наукового проекту.

Бухгалтерські проводки з відображення витрат на НДДКР наведені в табл. 9.3.

Таблиця 9.3. Бухгалтерські проводки з відображення витрат на НДДКР

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Надійшли аванси від замовників НДДКР	2313	6911	50 000
Нарахування заробітну плату виконавцям НДДКР	8111	6511	10 000
	1611	8111	10 000
Нарахування на заробітну плату виконавців НДДКР єдиного внеску	8112	6313	2 200
	1611	8112	2 200

Продовження табл. 9.3

1	2	3	4
Передано зі складу матеріали на виконання НДВКР	8113	151х	3 000
	1611	8113	3 000
Передано зі складу малоцінні та швидкозношувані предмети для виконання НДДКР	8113	1812	1 700
	1611	8113	1 700
Придбано спеціальне обладнання для виконання НДВКР за попередньою оплатою:			
— перераховано кошти постачальнику	2113	2313	1 200
— отримане обладнання	1116	2113	1 200
Передано спеціальне обладнання зі складу в науковий підрозділ для виконання НДДКР за договорами	1611	1116	1 200
Оприбуткування на позабалансовому рахунку спец обладнання, придбаного за рахунок замовника	02		1 200
Списано на вартість НДВКР послуги з водо-, тепло-, енергопостачання	8113	6415	1 900
Прийнято виконані роботи від співвиконавців	1611	6415	15 000
Перераховано співвиконавцям кошти з реєстраційного рахунку	6415	2313	15 000
Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському персоналу	8111	6511	3 000
	5511	8111	3 000
Нарахування на заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу єдиного внеску	8113	6313	660
	5511	8113	660
Розподілені загальноувиробничі витрати за темами та/або замовленнями	1611	1618, 1619*	5 300
Здача замовникам виконаних науково-дослідних робіт за вартістю, що передбачена в договорі	2111	7111	57 000
Списання доходу на результати виконання кошторису	7111	5511	57 000
Повернуто на склад невикористані матеріали (метод сторно)	[1611]	[151х]	[100]
	[8113]	[8113]	[100]
Списані витрати з НДДКР після підписання акту виконаних робіт	8211	1611	38 300
	5511	8211	38 300
Оприбутковане спец обладнання, яке залишилось в установі після виконання НДДКР у вартості за вирахуванням зносу (1200 грн – знос умовно 200 грн)	1116	7511	1000
	1116	1412	200
Закриття рахунка доходів від надходження спецобладнання	7511	5511	1000
Одночасно збільшується сума внесеного капіталу	5511	5111	1000
Списання з позабалансового рахунку спец обладнання, придбаного за рахунок замовника		02	1 200
Взаємозалік заборгованості між замовником і виконавцем НДДКР	6911	2111	50 000
Доплата замовником за виконані НДДКР	2313	2111	7 000

* Робочим планом рахунків визначено: субрахунок 1618 “Змінні загальноувиробничі витрати”; субрахунок 1619 “Постійні загальноувиробничі витрати”.

При авансових платежах за НДДКР у разі передачі НДДКР за етапами, доцільно застосовувати субрахунок 6911, інакше — 6214 “Розрахунки за одержаними авансами”.

9.4. Облік витрат і продукції виробничих майстерень

Низка бюджетних установ можуть мати у своєму складі виробничі (навчальні) майстерні, які утворюються з метою виконання відповідних функцій цієї установи. Зокрема в навчальних закладах виробничі майстерні створюються для трудової підготовки контингенту учнів та студентів, у науково-дослідних установах — для створення експериментальних зразків та їх дрібнотоварного виробництва з метою розробки технологій тощо, у пенітенціарних закладах — для працевлаштування засуджених. Профіль роботи виробничих майстерень узгоджується з вищестоящими установами з урахуванням функцій установи та місцевих можливостей, а також педагогічної й іншої доцільності конкретного виду праці.

Фінансування діяльності навчально-виробничих майстерень може здійснюватися як за рахунок загального фонду кошторису, так і спеціального, який формується за рахунок надходжень від реалізації продукції зазначеного структурного підрозділу установи.

У процесі виготовлення продукції, виробничі майстерні здійснюють затрати, облік яких ведеться згідно з НП(с)БОДС 135 “Витрати”. Для обліку витрат виробничих (навчальних) майстерень у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено субрахунок 1613 “Інше виробництво”.

За дебетом субрахунку 1613 накопичують вартість витрачених матеріалів, нараховану зарплату, обов’язкові нарахування на суму зарплати та інші затрати пов’язані з діяльністю майстерні. За кредитом субрахунку 1613 списують одержану продукцію та витрати пов’язані з виконанням і прийняттям замовниками робіт та послуг. Продукцію майстерень оприбутковують на дебетом субрахунку 1811 “Готова продукція” за виробничою собівартістю. На субрахунку 1613 на кінець звітного періоду може бути дебетове сальдо за наявності незавершеного виробництва або незакінчених і не переданих замовникам робіт.

Для обліку реалізації продукції, робіт і послуг виробничих (навчальних) майстерень використовують субрахунок 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)”. За кредитом субрахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), за дебетом — зменшення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об’єкта основних засобів, закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду.

Затрати на виробництво підрозділяються на прямі й накладні (непрямі) видатки.

До прямих затрат належать: матеріали, заробітна плата виробничих робітників, наукових співробітників і т.п., нарахування на заробітну плату, електроенергія, витрати минулих років, які включаються до вартості продукції звітного року, та інші прямі витрати.

До накладних (непрямих) затрат належать: заробітна плата апарату управління й обслуговуючого персоналу, оренда приміщень, опалення, поточний ремонт та інші непрямі видатки. У тих установах, де виробляється один вид продукції, всі видатки є прямими.

Прямі виробничі витрати включаються до собівартості продукції виробничих майстерень безпосередньо. Загальновиробничі затрати попередньо враховуються на субрахунках витрат до розподілу. Так, у робочому плані рахунків можна виділити субрахунки 1618 “Змінні загальновиробничі витрати” та 1619 “Постійні загальновиробничі витрати” та інші.

Змінні загальновиробничі витрати, залежно від конкретних умов, розподіляються за окремими виробами пропорційно заробітній платі виробничих робітників, наукових співробітників, витраченим матеріалам, сукупності прямих витрат. Можливе застосування й інших баз розподілу. Конкретна база розподілу визначається обліковою політикою установи. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Витрати із розширення діяльності виробничих майстерень, здійснені за рахунок сум перевищення доходів над видатками (придбання устаткування й виробничого інвентарю та інструментів, капітальні вкладення в будівництво й витрати на капітальний ремонт основних засобів), до собівартості випущеної продукції не включаються.

Розглянемо облік витрат виробничих майстерень на конкретних прикладах.

Приклад 9.1. Для виробництва столів виробнича майстерня отримала зі складу наступні матеріальні цінності: пиломатеріал $0,5\text{м}^3$ на суму 450 грн, цвяхи 5 кг на суму 45 грн, фарби 6 кг на суму 60 грн, оліфи 3 кг на суму 30 грн. Оплачені комунальному підприємству затрати на вивезення відходів від виробництва — 60 грн з ПДВ. Нарахована амортизація основних засобів — 350 грн. Нарахована заробітна плата виробничому персоналу — 1000 грн. Оприбутковано 10 столів, з них продано 5 столів за ціною 600 грн іншому підприємству, решту передано для використання у навчальному процесі. Розподілено загальновиробничих витрат — 600 грн.

Бухгалтерські проводки до прикладу 9.1 наведено в табл. 9.4.

Таблиця 9.4. Основні господарські операції і обліку витрат виробничих (навчальних) майстерень

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Бюджетна установа — не платник ПДВ			
Списані пиломатеріали, цвяхи, фарба, оліфа, видані зі складу на виробництво продукції	8113	151х	585,00
	1613	8113	585,00
Витрати на вивіз сміття віднесені на прямі витрати	8113	6415	60,00
	1613	8113	60,00
Оплачено за вивіз сміття	6415	2313	60,00
Нарахована зарплата за виготовлення продукції у майстерні	8111	6511	1000,00
	1613	8111	1000,00
Здійснено нарахування на заробітну плату єдиного внеску	8112	6313	220,00
	1613	8112	220,00
Нарахована амортизація основних засобів	8114	1411	350,00
	1613	8114	350,00
Списані постійні та змінні загальновиробничі витрати	1613	1618, 1619*	600,00
Оприбутковані готові вироби і передані з майстерні на склад	1811	1613	2815,00
Відображені капітальні інвестиції за столами, які будуть використовуватись у власній діяльності (2815 : 10 · 5)	1312	1811	1407,50
Оприбутковані столи у складі малоцінних необоротних матеріальних активів	1113.1	1312	1407,50
Одночасно збільшено суму внесеного капіталу за рахунок накопиченого фінансового результату виконання кошторису	5512	5111	1407,50
Вироби майстерні передані для використання у діяльності установи	1113.2	1113.1	1407,50
Одночасно на передані в експлуатацію столи нарахована амортизація (50 % вартості)	8113	1412	703,75
Відпущені готові вироби майстерень покупцеві	2111	7111	3000,00
	7111	5511	3000,00
Списана собівартість реалізованих столів	8211	1811	1407,50
	5511	8211	1407,50
Бюджетна установа — платник ПДВ			
Списані пиломатеріали, цвяхи, фарба, оліфа, видані зі складу на виробництво продукції	8113	151х	585,00
	1613	8113	585,00
Витрати на вивіз сміття віднесені на прямі витрати	8113	6415	50,00
	1613	8113	50,00
Відображено податковий кредит за заборгованістю з вивезення сміття	6311	6415	10,00
Оплачено за вивіз сміття	6415	2313	60,00
Нарахована зарплата працівникам майстерні	8111	6511	1000,00
	1613	8111	1000,00

Продовження табл. 9.4

1	2	3	4
Здійснено нарахування на заробітну плату єдиного внеску	8112	6313	220,00
	1613	8112	220,00
Нарахована амортизація основних засобів	8114	1411	350,00
	1613	8114	350,00
Списані постійні та змінні загальновиробничі витрати	1613	1618, 1619*	600,00
Оприбутковані готові вироби і передані з майстерні на склад	1811	1613	2805,00
Відображені капітальні інвестиції за столами, які будуть використовуватись у власній діяльності (2815 : 10 · 5)	1312	1811	1402,50
Оприбутковані столи у складі малоцінних необоротних матеріальних активів	1113.1	1312	1402,50
Одночасно збільшено суму внесеного капіталу за рахунок накопиченого фінансового результату виконання кошторису	5512	5111	1402,50
Вироби майстерні передані для використання у діяльності установи	1113.2	1113.1	1402,50
Одночасно на передані в експлуатацію столи нарахована амортизація (50 % вартості)	8113	1412	701,25
Відпущені готові вироби майстерень покупцеві	2111	7111	3000,00
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	7111	6311	500,00
Дохід від реалізації столів списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7111	5511	2500,00
Списана собівартість реалізованих столів	8211	1811	1402,50
Собівартість реалізованих столів списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	1402,50

* У цьому випадку на субрахунках 1618 та 1619 накопичувались відповідно змінні та постійні загальновиробничі витрати.

Приклад 9.2. Виробнича майстерня бюджетної установи, яка не є платником ПДВ виготовила 10 вікон. Для їх виготовлення було отримано зі складу наступні матеріальні цінності: пиломатеріал — 1200 грн, цвяхи — 15 грн, фарба — 60 грн, оліфа — 30 грн, витрати на вивіз відходів виробництва 60 грн з ПДВ оплачені комунальному підприємству. Нарахована амортизація основних засобів — 350 грн. Нарахована заробітна плата виробничому персоналу — 1500 грн. З виготовлених вікон у власній установі замінено 3 вікна, три вікна продано іншому підприємству за ціною 600 грн за вікно плюс фактичні витрати на встановлення. Інші вікна залишились на складі установи. Витрати на встановлення вікон у власній установі склали: заробітна плата 150 грн, монтажна піна 6 балонів на суму 240 грн, витрати на встановлення вікон у покупця: заробітна плата — 150 грн, монтажна піна — 240 грн, сплачено транспортному підприємству послуги з доставки — 120 грн з ПДВ. Розподілено накладних витрат — 600 грн на виготовлення вікон та 77,00 грн на встановлення в іншій установі.

Бухгалтерські проводки до прикладу 9.2 наведені в табл. 9.5.

Таблиця 9.5. Основні господарські операції і обліку витрат виробничих (навчальних) майстерень

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Виготовлення вікон			
Списані пиломатеріали, цвяхи, фарба, оліфа, видані зі складу на виробництво продукції (1200 + 15 + 60 + 30)	8113	151х	1 305,00
	1613	8113	1 305,00
Витрати на вивіз сміття віднесені на прямі витрати	8113	6415	60,00
	1613	8113	60,00
Оплачено за вивіз сміття	6415	2313	60,00
Нарахована зарплата за виготовлення продукції у майстерні	8111	6511	1 500,00
	1613	8111	1 500,00
Здійснено нарахування на заробітну плату єдиного внеску	8112	6313	330,00
	1613	8112	330,00
Нарахована амортизація основних засобів	8114	1411	350,00
	1613	8114	350,00
Списані постійні та змінні загальновиробничі витрати	1613	1618, 1619*	600,00
Оприбутковані готові вироби і передані з майстерні на склад	1811	1613	4 145,00
Встановлення вікон у власній установі			
Списані 3 вікна на ремонт установи (4145 : 10 · 3)	8113	1811	1 243,50
Собівартість вікон списана на фінансові результати виконання кошторису	5511	8113	1 243,50
Списано піну монтажну на встановлення вікон у власній установі	8113	1513	240,00
	5511	8113	240,00
Нарахована заробітна плата за встановлення вікон у власній установі	8111	6511	150,00
	5511	8111	150,00
Здійснено нарахування на заробітну плату єдиного внеску	8112	6313	33,00
	5511	8112	33,00
Реалізація вікон			
Отримано попередню оплату від покупця	2313	6214	1 800,00
Відпущено вікна та відображено дохід	6214	7111	1 800,00
	7111	5511	1 800,00
Списано собівартість реалізованих вікон	8211	1811	1 243,50
	5511	8211	1 243,50
Встановлення вікон у покупця			
Нарахована заробітна плата монтажника	8111	6511	150,00
	1613	8111	150,00
Здійснено нарахування на заробітну плату єдиного внеску	8112	6313	33,00
	1613	8112	33,00
Списана монтажна піна	8113	1513	240,00
	1613	8113	240,00

1	2	3	4
Списані на виробництво послуги транспортної організації	8113	6212	120,00
	1613	8113	120,00
Сплачено заборгованість транспортному підприємству	6212	2313	120,00
Списано на затрати з надання послуг загальнопромислові витрати	1613	1618, 1619*	77,00
Відображено дохід від реалізації послуг у сумі понесених витрат (150+33+240+120+77)	2111	7111	620,00
	7111	5511	620,00
Списано собівартість наданих послуг	8211	1613	620,00
	5511	8211	620,00
Отримано оплату за надані послуги	2313	2111	620,00

9.5. Облік витрат та продукції підсобних сільських господарств

Одним з видів виробничої діяльності бюджетних установ може бути виробництво сільськогосподарської продукції у підсобних (навчальних) сільських господарствах. Вироблена продукція може використовуватися як для внутрішніх потреб установи (харчування контингенту тощо), так і для реалізації на сторону. Кошти від діяльності підсобних сільських господарств використовуються насамперед на покриття витрат цих господарств, а отриманий прибуток може направлятися на покриття дефіциту доходів загального фонду відповідно до кошторисних призначень.

Сільськогосподарське виробництво відрізняється від інших виробництв включенням у процес виробництва біологічних об'єктів та сил природи. Якщо у промисловості використовуються засоби і предмети праці, які створює людина, то в сільському господарстві крім цих засобів, використовуються рослини і тварини, земля, яка водночас є і засобом, і предметом праці. На процеси виробництва впливають також погодні фактори.

У сільському господарстві на відміну від промисловості результат праці здебільшого віддалений від моменту її прикладання, що пов'язано з включенням у процес виробництва біологічних та природних систем. Так, озимі зернові в господарствах висіваються у вересні, а врожай збирається в липні наступного року (період вирощування — 10—11 місяців), період вирощування молодняка великої рогатої худоби складає 24—28 місяців, свиней — 14—16.

При організації обліку витрат і продукції підсобних сільських господарств крім НП(с)БОДС 135 “Витрати” та НП(с)БОДС 123 “Запаси” слід керуватись: П(с)БО 30 “Біологічні активи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.11.05 № 790; Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.01 № 132 з урахуванням особливостей діяльності бюджетних установ.

Терміни, що використовуються П(с)БО 30 “Біологічні активи”, мають таке значення:

Біологічний актив — тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні перетворення — процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Витрати на місці продажу — витрати, пов’язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

Група біологічних активів — сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

Додаткові біологічні активи — біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Поточні біологічні активи — біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Довгострокові біологічні активи — усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Сільськогосподарська продукція — актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Сільськогосподарська діяльність — процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції наведено в табл. 9.6.

Таблиця 9.6. Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється Положення (стандарт) 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється Положення (стандарт) 30	Продукти переробки, на які не поширюється Положення (стандарт) 30
1	2	3	4
ТВАРИННИЦТВО			
Довгострокові біологічні активи			
основне стадо овець*	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, бринза, м’ясопродукти
основне стадо великої рогатої худоби*	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м’ясопродукти
основне стадо свиней*	гній	приплід	м’ясопродукти

1	2	3	4
Поточні біологічні активи			
тварини на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, гній		м'ясопродукти
риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби	Рибні продукти
Доросла птиця	яйця, пташиний послід		м'ясопродукти
Сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої	
РОСЛИНИЦТВО			
Довгострокові біологічні активи			
виноградники	виноград	чубуки	виноматеріали, сікоматеріали
Сади	плоди	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові, пиломатеріали
дерева в лісі (лісовий масив)	деревина ділова, дрова		
Поточні біологічні активи			
зернові культури	зерно, зернові відходи, солома		борошно, крупа, комбікорми
овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
технічні культури	тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
кормові культури	зелена маса, коренеплоди		силос, сінаж
розсадники		саджанці	

* До основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

Облік витрат підсобних сільських господарств ведеться за об'єктами обліку, елементами та статтями витрат. Примірний перелік статей витрат підсобних (навчальних) сільських господарствах наведено в табл. 9.7.

До статті "Витрати на оплату праці" включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів).

До статті "Насіння та посадковий матеріал" включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

Таблиця 9.7. Примірний перелік статей витрат

Статті витрат	У рослинництві	У тваринництві	У допоміжних виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+		
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+
Добрива	+		
Засоби захисту рослин та тварин	+	+	
Корми		+	+
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+
Роботи та послуги	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+
Інші витрати	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+
Накладні витрати	+	+	+

За статтею “Паливо і мастильні матеріали” відображають комплексну ціну палива, в яку входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.

До статті “Добрива” включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.

Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включаються.

До статті “Засоби захисту рослин та тварин” включаються вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур’янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин, а також біопрепаратів та дезінфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві.

Витрати, пов’язані з обробітком посівів сільськогосподарських культур та багаторічних насаджень зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносяться на відповідні культури (групи культур) або на багаторічні насадження за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо).

У статті “Корми” відображаються вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносяться також витрати на приготування кормів в кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списуються безпосередньо

на відповідні види і групи тварин прямо або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частина витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

Витрати з транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносяться на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

До статті “Сировина та матеріали” включається вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції:

а) у цехах з виробництва комбікормів — вартість зерна, зерноsumішей, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясокісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів;

б) у млині, крупорушці — вартість зерна;

в) у пункті первинної обробки льону та продукції інших луб'яних культур — вартість соломки, трести;

г) у цехах з переробки овочів, фруктів та картоплі — вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів;

д) у виноробних цехах — вартість винограду, плодів та ягід, виноматеріалів, сокоматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, вакуум-сусла, кон'ячного спирту, лимонної кислоти тощо;

е) у цехах забою худоби — вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят;

є) у підрозділах з переробки молока — вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів.

У допоміжних виробництвах до цієї статті включаються вартість матеріалів, палива, запасних частин, використаних для виробничих потреб.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості (хімічні чи фізичні властивості, в тому числі повномірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням.

Відходи, які не використовуються — не оцінюються.

У статті “Роботи та послуги” відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями (крім робіт та послуг, витрати на які включаються до інших статей).

До складу цієї статті включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів і складів виробничих підрозділів підприємств).

тва та інших місць постійного зберігання на поля, ферми, польові стани, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля в місця зберігання та використання). Витрати відносяться на окремі об'єкти планування та обліку виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (в тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних із сторони та вироблених у власному підприємстві.

Сума плати за воду для зрошення визначається виходячи з тарифів, затверджених у встановленому порядку, та обсягів водопостачання для поливу певних сільськогосподарських культур та угідь, а також для інших виробничих потреб.

У вартість послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що надані сторонніми підприємствами і організаціями послуги не включається вартість отрутохімкатів та добрив.

До цієї статті включаються також витрати холодильних установок і камер на замороження, охолодження та зберігання продукції. Витрати, пов'язані із зберіганням в них м'яса, овочів, плодів та інших продуктів, призначених для переробки, відносяться на вартість відповідних видів сировини, використаних у виробництві.

До складу статті "Витрати на ремонт необоротних активів" включають:

а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту;

б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання;

в) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість плівки, яка використовується для ремонту теплиць і парників, а також гуми включаються у витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації (використання)).

До статті "Інші витрати на утримання необоротних активів" включаються суми, використані їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До складу цих витрат відносяться:

а) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих в технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо;

б) вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів та самохідних машин з однієї ділянки на іншу;

в) амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури або види тварин).

У статті “Інші витрати” відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з вищенаведених статей, а саме:

а) вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видається ветеринарним працівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;

б) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);

в) витрати на штучне осіменіння тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплата праці техника штучного осіменіння тощо);

г) витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковуються у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносяться рівними частками протягом терміну використання зазначених споруд, який встановлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;

д) платежі за страхування майна, тварин, урожаю сільськогосподарських культур, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

е) інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносяться на відповідні сільськогосподарські культури (групи культур), види тварин і продукцію підсобних промислових та інших виробництв.

До складу статті “Непродуктивні витрати” (в обліку) включають втрати від падежу молодняка та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

До накладних (непрямих) витрат належать: заробітна плата апарату управління й обслуговуючого персоналу, оренда приміщень, опалення, поточний ремонт та інші непрямі видатки.

Облік витрат та продукції підсобних сільських господарств виступає окремим напрямком обліку суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі. Для відображення операцій з виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції використовуються ті ж субрахунки, що й для інших виробництв.

Проте мають застосування рахунки специфічні для сільськогосподарського виробництва:

— на субрахунку 1415 ”Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” ведеться облік накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів, облік яких ведеться на субрахунках 1711 “Довгострокові біологічні активи рослинництва” та 1712 “Довгострокові біологічні активи тваринництва”;

— на субрахунку 1711 “Довгострокові біологічні активи рослинництва” ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він більше дванадцяти місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік.

— на субрахунку 1712 ”Довгострокові біологічні активи тваринництва” ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він перевищує дванадцять місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі. Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва (тваринництва).

— на субрахунку 1713 “Поточні біологічні активи рослинництва” ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, зокрема зернових, технічних, овочевих та інших культур. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо).

— на субрахунку 1714 “Поточні біологічні активи тваринництва” ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім’ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

Слід зазначити, що тварини та багаторічні насадження, які не приймають участі в сільськогосподарському виробництві обліковують на субрахунку 1017 “Тварини та багаторічні насадження”.

Однією з особливостей обліку сільськогосподарського виробництва є те, що оприбуткування сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів протягом року здійснюється за плановою собівартістю. Основою для визначення планової собівартості продукції окремих сільськогосподарських культур і видів тварин є технологічні карти де за статтями витрат, на підставі переліку передбачених в технології робіт, з урахуванням ґрунтово-кліматичних умов, встановлених норм виробітку, нормативів витрат праці, матеріальних та інших ресурсів і з урахуванням раціонального використання землі, основних

засобів, застосування прогресивних агрозоотехнічних і організаційних заходів визначається загальна сума витрат виробництва.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції чи поточних біологічних активів визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) чи вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг) в сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік.

Витрати підсобних сільських господарств накопичуються в низці меморіальних ордерів:

— Меморіальний ордер № 4 “Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами” форми № 408 (бюджет). У цьому ордері відображається одержання послуг, оплачених бюджетною установою раніше;

— Меморіальний ордер № 5 “Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій” форми № 405 (бюджет). В установах, де виписується декілька розрахунково-платіжних відомостей, за підсумками цих відомостей складається зведення, яке і є меморіальним ордером із заробітної плати та стипендій;

— Меморіальний ордер № 6 “Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами” форми № 409 (бюджет). Відображаються витрати з отриманих без попередньої оплати послуг;

— Меморіальний ордер № 8 “Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами” форми № 386 (бюджет);

— Меморіальний ордер № 13 “Накопичувальна відомість витрачання матеріалів” форма № 396 (бюджет). Відображаються витрати на виробництво матеріальних цінностей та сільськогосподарської продукції.

— Меморіальний ордер № __ форма № 274 (бюджет) застосовується для відображення операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, та для операцій, за якими не потрібно складати накопичувальні відомості та зведення.

Приклад 9.3. Підсобний сільськогосподарський підрозділ займається рослинництвом. Планова собівартість 1 ц пшениці — 120 грн/ц. Вартість незавершеного виробництва на початок року — 13,0 тис. грн. Для вирощування зерна пшениці на площі 50 га придбано і використано: насіння пшениці — на суму 29,0 тис. грн; засобів захисту рослин — на суму 1200 грн; мінеральних добрив — на суму 22,5 тис. грн; пально-мастильних матеріалів — на суму 25,8 тис. грн; запчастин на суму 2,3 тис. грн; малоцінних та швидкозношуваних предметів на суму 430 грн. Амортизація сільськогосподарських машин і обладнання — 33,0 тис. грн. Заробітна плата працівникам, зайняти вирощуванням пшениці — 27,0 тис. грн. Послуги сторонньої організації зі збирання врожаю склали 16,0 тис. грн з ПДВ. Оприбутковано 1550 ц пшениці. Отримана при збиранні солома подрібнена і приорана. Вартість незавершеного виробництва на кінець року — 15,0 тис. грн.

Бухгалтерські проводки до прикладу 9.3 наведено в табл. 9.8.

Таблиця 9.8. Бухгалтерські проводки до прикладу 9.3*

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Бюджетна установа — платник ПДВ			
Сальдо незавершеного виробництва на початок року	х	х	13000,00
Списано витрачене на посів насіння пшениці	8113	1517	29 000,00
	1613	8113	29 000,00
Списано на посіви пшениці засоби захисту рослин	8113	1517	1 200,00
	1613	8113	1 200,00
Списано використані мінеральні добрива	8113	1517	22 500,00
	1613	8113	22 500,00
Списано використані пально-мастильні матеріали	8113	1514	25 800,00
	1613	8113	25 800,00
Списано використані для ремонту техніки запчастин	8113	1514	2 300,00
	1613	8113	2 300,00
Передано в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети	8113	1812	430,00
	1613	8113	430,00
Нарахована амортизація сільськогосподарських машин і обладнання	8114	1411	33 000,00
	1613	8114	33 000,00
Нарахована заробітна плата	8111	6511	27 000,00
	1613	8111	27 000,00
Здійснено нарахування на заробітну плату єдиного внеску (22 %)	8112	6313	6 076,40
	1613	8112	6 076,40
Списані на затрати послуги сторонньої організації зі збирання врожаю склали	8113	6211	16 000,00
	1613	8113	16 000,00
Оприбутковано зерно пшениці 1550 ц за плановою собівартістю 120 грн/ц	1811	1613	186 000,00
У кінці року визначено затрати на незавершене виробництво	х	х	15 000,00
Визначено фактичні витрати на вирощування пшениці (13000+29000+1200+22500+25800+2300+430+33000+27000+6076,40+16000–15000)	х	х	176306,40
Приведена собівартість пшениці до фактичної методом сторно (176306,40 – 186000 = (–9693,60))	[1811]	[1613]	[9693,60]
Визначено фактичну собівартість 1 ц пшениці (176306,40 : 1550)	х	х	113,75

*При вирішенні прикладу 9.3 прийнято, що всі витрати на вирощування є прямими. Проте, в установі можуть бути й загальновиробничі та інші виробничі непрямі витрати, які накопичують на окремих субрахунках і розподіляють пропорційно прийнятій базі розподілу.

Приклад 9.4. Підсобне господарство придбало 80 голів телят живою масою 24060 кг на суму 481200,00 грн з ПДВ. Для їх утримання протягом місяця здійснено наступні витрати: корми на суму 15500 грн, ветеринарні препарати на суму 1300 грн, пально-мастильні матеріали 600 грн, заробітна плата 7500 грн, послуги ветеринарної лікарні в сумі 1240 грн з ПДВ оплачено за авансовим зві-

том. Амортизація основних засобів — 2500 грн, послуги обслуговуючого підрозділу — 15000 грн. У кінці місяця оприбутковано приріст живої маси телят 2450 кг за плановою собівартістю 17,00 грн/кг та 48,0 т гною, який реалізується населенню по 50 грн/т. У кінці року планова собівартість доведена до фактичної.

Бухгалтерські проводки до прикладу 9.4 наведено в табл. 9.9.

Таблиця 9.9. Бухгалтерські проводки, пов'язані виробничою діяльністю підсобного тваринницького підрозділу

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Бюджетна установа — не платник ПДВ			
Оприбутковані телята	1714	6211	481 200,00
Списано використані для відгодівлі тварин корми	8113	1517	15 500,00
	1613	8113	15 500,00
Списано ветеринарні препарати, використані для лікування худоби	8113	1517	1 300,00
	1613	8113	1 300,00
Списано використані пально-мастильні матеріали	8113	1514	600,00
	1613	8113	600,00
Нарахована заробітна плата працівникам, які обслуговують телят на відгодівлі	8111	6511	7 500,00
	1613	8111	7 500,00
Здійснено нарахування на заробітну плату єдиного внеску	8112	6313	1 650,00
	1613	8111	1 650,00
Сплачено підзвітною особою послуги ветеринарної лікарні	8113	2116	1 240,00
	1613	8113	1 240,00
Нараховано амортизацію основних засобів	8114	1411	2 500,00
	1613	8114	2 500,00
Списано послуги обслуговуючого підрозділу (визначимо, що витрати обслуговуючого підрозділу обліковуватимемо на субрахунку 1617)	1613	1617	15 000,00
Оприбутковано приріст живої маси за плановою собівартістю	1714	1613	41 650,00
Оприбутковано гній за справедливою вартістю	1714	1613	2 400,00
Визначені фактичні витрати на молодняк (15500+1300+600+7500+1650+1240 +2500+15000)	x	x	45 290,00
Виключаємо з загальних витрат вартість оприбуткованого гною	x	x	2 400,00
Загальна сума витрат на приріст живої маси тварин	x	x	42 890,00
Доводимо планові витрати на приріст живої маси до фактичних (42890 – 41650 = 1240)	1714	1613	1 240,00
Визначаємо поточну собівартість 1 ц приросту живої маси (42890 : 2450)	x	x	1 750,61
Визначаємо середньозважену вартість 1 ц живої маси молодняка (481200 + 42890) : (240,60 + 24,50)	x	x	1 976,95

9.6. Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте основну нормативну базу обліку витрат в бюджетних установах.
2. Наведіть порядок обліку витрат в регістрах бухгалтерського обліку установи.
3. Наведіть характеристику рахунків бухгалтерського обліку на яких групуються витрати з виконання НДДКР, виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських господарств бюджетних установ.
4. Розкрийте порядок калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг бюджетних установ.
5. Розкрийте сутність незавершеного виробництва в бюджетних установах та порядок його обліку.
6. Розкрийте порядок планування витрат на виконання НДДКР.
7. Розкрийте порядок оприбуткування продукції виробничих підрозділів установи та відображення її руху на рахунках бухгалтерського обліку.

9.7. Теми рефератів

1. Аналіз нормативної та методичної бази з обліку виробничих витрат бюджетних установ.
2. Відображення виробничих витрат бюджетних установ в обліку та звітності.
3. Аналіз МСБО для державного сектору в частині обліку витрат бюджетних установ та порівняння з національною нормативною базою.
4. Визнання та облік витрат для надання послуг.
5. Калькулювання вартості послуг бюджетних установ.
6. Контроль за використанням фонду оплати праці бюджетної установи.
7. Використання прогресивних форм обліку витрат в бюджетній установі.
8. Облікова політика щодо витрат в бюджетній установі.
9. Управлінський облік затрат в бюджетних установах.

9.8. Задачі для розв'язання

Задача 9.1. Для потреб майстерні закуплено матеріали на суму 240 грн з ПДВ. Використано для виробничих потреб матеріалів на 100 грн без ПДВ.

Зробити бухгалтерські проводки. Вказати меморіальні ордери, в яких буде відображена операція.

Задача 9.2. Виробнича майстерня на виготовлення 10 кухонних столів здійснила такі витрати: витрачено матеріали — 3000 грн; нарахована заробітна плата — 2600 грн.

Зробити бухгалтерські проводки, визначити собівартість оприбуткованої продукції.

Задача 9.3. Виробнича майстерня надавала послуги іншому підприємству з ремонту технологічного обладнання. Витрати на ремонт склали: заробітна плата — 1000 грн; деталі — 200 грн; матеріали — 100 грн.

За виконану роботу в касу підприємства надійшло 2000 грн.

Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 9.4. Для виробництва дерев'яних дверей було витрачено 20 м³ пило-матеріалу вартістю 16,0 тис. грн, інші матеріалів — 1000 грн, малоцінних та швидкозношуваних предметів — 130 грн, заробітної плати — 1800 грн. Оприбутовано на склад 50 дверей, які планується встановити в установі.

Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 9.5. Для виробництва картоплі в підсобному сільському господарстві придбано і використано: насіння — 1000 кг на суму 6000 грн з ПДВ; пально-мастильних матеріалів — 300 л на суму 6300 грн з ПДВ; добрив — 1000 кг на суму 5800 грн з ПДВ; засобів захисту рослин — 100 кг на суму 3000 грн з ПДВ. Амортизація машин і обладнання — 1000 грн. Нараховано заробітної плати — 2800 грн. Отримано від врожаю 90 ц картоплі.

Зробити бухгалтерські проводки. Визначити собівартість 1 ц вирощеної картоплі.

Задача 9.6. В підсобному сільськогосподарському підрозділі школи-інтернату за місяць отримано від забою великої рогатої худоби 1020 кг м'яса, субпродуктів — 110 кг, шкіри — 60 кг. Планова собівартість м'яса 30 грн/кг, субпродуктів — 20 грн/кг, шкіри — 12 грн/кг. М'ясо та субпродукти використано для харчування школярів у власній їдальні. Шкіра продана заготівельному підприємству за ціною 9 грн/кг.

Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 9.7. В підсобному сільськогосподарському підрозділі лікарні за місяць від власних корів отримано 15600 л молока жирністю 3,7 %. З нього 5500 л було витрачено для випоювання телят, 2000 л для харчування хворих, а решта здана молокопереробному підприємству за ціною 5,00 грн за л молока базисної жирності 3,4 %. Планова собівартість 1 л молока жирністю 3,4 % — 4,250 грн/кг. Щільність молока — 1,0285 г/мл.

Зробити необхідні розрахунки та бухгалтерські проводки.

Задача 9.8. У власній виробничій майстерні було виготовлено 40 рамок для картин. Для цього було закуплено та витрачено: пиломатеріалу — 0,85 м³ за ціною 1000 грн за 1 м³ з ПДВ; клею — 3 кг за ціною 130 грн за 1 кг з ПДВ; лаку — 5 кг за ціною 152 грн за 1 кг з ПДВ. Нараховано заробітної плати працівникам майстерні — 1200 грн.

37 рамок використано для власних потреб установи, а 3 продано за ціною 100 грн/шт.

Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 9.9. В підсобному (навчальному) сільськогосподарському підрозділі оприбутковано органічних добрив 450 т за плановою собівартістю 50 грн/т з яких 400 т використано для підживлення сільськогосподарських культур на власних землях та 50 т продано населенню за готівку за ціною 60 грн/т.

Зробити бухгалтерські проводки.

Задача 9.10. В підсобному (навчальному) сільськогосподарському підрозділі займаються вирощуванням зернових культур. Площі під культурами: озима пшениця 20 га; озиме жито 20 га; яра пшениця 15 га; ярий ячмінь 15 га. Планова врожайність озима пшениця — 50 ц/га, озиме жито — 45 ц/га, яра пшениця — 40 ц/га, ярий ячмінь — 35 ц/га.

Для вирощування цих культур планується використати насіння за ціною 3800 грн/т. Кількість висіяного насіння розрахувати самостійно за нормою висіву озимої та ярої пшениці 200 кг/га, жито 180 кг/га, ячмінь 220 кг/га.

Норма використання добрив 350 кг/га для всіх культур. Вартість добрив — 5500 грн/т

Норма використання засобів захисту рослин для пшениці та ячменю 35 кг/га, для жита — 5 кг/га. Вартість засобів захисту рослин — 300 грн/кг.

Згідно технологічних карт за весь період вирощування культур норма витрат пально-мастильних матеріалів на 1 га для пшениці 130 л, для ячменю — 110 л, жита — 90 л. Планова ціна пально-мастильних матеріалів — 19,50 грн/л.

Планова заробітна плата згідно технологічних карт вирощування культур складає: пшениця озима — 290 грн/га; пшениця яра — 250 грн/га; жито озиме — 170 грн/га.

Визначити планову собівартість культур та зробити бухгалтерські проводки за плановими показниками.

9.9. Тести

1. Готова продукція при надходженні від підсобної сільськогосподарської ділянки оприбутковується:

- а) за плановою собівартістю;
- б) за фактичною собівартістю;
- в) за справедливою вартістю;
- г) не оприбутковується.

2. При списанні матеріальних цінностей на виробництво визнаються:

- а) витрати;
- б) доходи;
- в) не відображається в бухгалтерському обліку.

3. В бухгалтерському обліку бюджетної установи залишки незавершеного виробництва:

- а) не відображаються;
- б) відображаються на рахунку готової продукції;
- в) відображаються на рахунку матеріалів;
- г) відображаються на рахунку виробництва.

4. Залишок за рахунком 161 буває:

- а) завжди;
- б) при незавершеному циклі виробництва;
- в) при допущених помилках;
- г) не буває.

5. При відпуску зі складу матеріалів для виробничого підрозділу складається проводка:

- а) Д-т 8113— К-т 1517;
- б) Д-т 8013 —К-т 1517;
- в) Д-т 1613— К-т 1517;
- г) бухгалтерських проводок не роблять, а в аналітичному обліку змінюють матеріально-відповідальних осіб.

6. Чи виділяються в обліку розпорядників бюджетних коштів загально-виробничі та адміністративні витрати.

- а) виділяються;
- б) не виділяються;
- в) виділяються за наявності виробництва;
- г) вірна відповідь відсутня.

7. У кінці року збиток від реалізації сільськогосподарської продукції зараховується:

- а) у зменшення внесеного капіталу;
- б) у зменшення накопичених фінансових результатів виконання кошторису;
- в) залишається як збиток на рахунку фінансових результатів виконання кошторису звітного періоду;
- г) покривається за рахунок цільового фінансування.

8. Нарахована заробітна плата працівникам сільськогосподарського підрозділу бюджетної установи:

- а) Д-т 1613 —К-т 6511;
- б) Д-т 6511—К-т 8111;
- в) Д-т 8111—К-т 6511;
- г) Д-т 6511—К-т 1613.

9. Списання загиблого молодняку здійснюється проводкою:

- а) Д-т 1613—К-т 1713;
- б) Д-т 5511—К-т 1714;
- в) Д-т 8113—К-т 1714;
- г) Д-т 1613—К-т 1714;
- д) вірна відповідь відсутня.

10. Собівартість реалізованих послуг виробничого підрозділу суб'єкта державного сектору відображається проводкою:

- а) Д-т 8211—К-т 1811;
- б) Д-т 8411—К-т 1714;
- в) Д-т 8511—К-т 1613;
- г) Д-т 8211—К-т 1613.

11. Оприбуткування приплоду молодняку за плановою собівартістю здійснюється проводкою:

- а) Д-т 1714—К-т 1613;
- б) Д-т 1713—К-т 7411;
- в) Д-т 1711—К-т 7511;
- г) Д-т 1714—К-т 8113.

12. Періодичність визначення фактично отриманого прибутку від реалізації молока є такою:

- а) щомісячною;
- б) щоквартальною;
- в) раз на рік.

13. Оприбуткування м'ясних продуктів при забої молодняку за плановими цінами відображають проводкою.

- а) Д-т 1714 —К-т 1613;
- б) Д-т 1518—К-т 1613
- в) Д-т 1511—К-т 1613;
- г) Д-т 1811—К-т 1613.

14. Витрати виробничих (навчальних) майстерень накопичуть на рахунку:

- а) 1611;
- б) 1612;
- в) 8211;
- г) 8411;
- д) 1613.

15. Доходи від реалізації послуг виробничими навчальними майстернями на сторону відображають бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 2111—К-т 7111;
- б) Д-т 2313—К-т 7411;
- в) Д-т 7111—К-т 1613;
- г) Д-т 2111—К-т 7011.

16. Бюджетні установи рахунок 161 “Виробництво розпорядників бюджетних коштів”:

- а) використовують завжди;
- б) не використовують;
- в) використовують у разі виробництва продукції для реалізації та при наданні послуг за кошти замовників (крім бюджетів).

17. За кредитом 161 рахунка відображають:

- а) витрати, пов’язані зі створенням готового продукту;
- б) собівартість одержаної продукції з виробництва;
- г) виручку від реалізації продукції;
- д) інші показники.

18. Пояснити зміст бухгалтерського запису Д-т 8112—К-т 6313.

- а) нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності працівникам виробничої майстерні;
- б) проведено нарахування єдиного внеску на суму заробітної плати працівників виробничого підрозділу установи;
- в) виплачено допомогу з тимчасової втрати працездатності працівникам виробничих підрозділів;
- г) перерахована органам соціального страхування заборгованість за платежами.

19. Списання собівартості реалізованих готових виробів виробничих майстерень відображають бухгалтерською проводкою:

- а) Д-т 8113—К-т 1811;
- б) Д-т 8211—К-т 1811;
- в) Д-т 1811—К-т 1613;
- г) Д-т 8013—К-т 1518.

20. Відображено списання добрив, використаних для підживлення зернових культур у сільськогосподарському підрозділі.

- а) Д-т 1613—К-т 1811;
- б) Д-т 8011—К-т 1811;
- в) Д-т 1811—К-т 1613;
- г) Д-т 8113—К-т 1811.

21. Як класифікувати яблуні, які плодоносять, згідно з П(С)БО 30?

- а) сільськогосподарська продукція;

- б) поточні біологічні активи;
- в) довгострокові біологічні активи.

22. У якому разі слід визнавати біологічні активи у фінансових звітах?

- а) якщо даний актив знаходиться під контролем підприємства внаслідок минулих подій;
- б) якщо існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних пов'язаних з цим активом;
- в) якщо можна достовірно оцінити собівартість або справедливую вартість цього активу;
- г) у разі, якщо актив задовольняє всім вимогам, наведеним у попередніх пунктах.

23. Дійних корів у підсобному господарстві бюджетної установи обліковують на субрахунку:

- а) 1712 “Довгострокові біологічні активи тваринництва”;
- б) 1017 “Тварини та багаторічні насадження”;
- в) 1714 “Поточні біологічні активи тваринництва”.

24. Накладні витрати на виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт розподіляються між темами пропорційно до:

- а) прямих витрат;
- б) матеріальних витрат;
- в) відпрацьованих людино-годин;
- г) заробітній платі основних працівників;
- д) база розподілу визначається самостійно.

25. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу:

- а) собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення;
- б) собівартості виробленої продукції (робіт, послуг);
- в) прямо списуються на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду.

Тема 10.

ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

10.1. Нормативна база з обліку та складові власного капіталу бюджетної установи

Облік власного капіталу бюджетної установи регламентується такими нормативними документами:

— НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.12.09 № 1541;

— НП(с)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

— НП(с)БОДС 121 “Основні засоби”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202;

— НП(с)БОДС 122 “Нематеріальні активи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202;

— НП(с)БОДС 123 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 12.10.10 № 1202;

— НП(с)БОДС 124 “Доходи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

— НП(с)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

— НП(с)БОДС 126 “Оренда”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

— НП(с)БОДС 127 “Зменшення корисності активів”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

— НП(с)БОДС 128 “Забезпечення, непередбачені зобов’язання та непередбачені активи”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

— НП(с)БОДС 129 “Інвестиційна нерухомість”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 № 1629;

— НП(с)БОДС 130 “Вплив зміни валютних курсів”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 11.08.11 № 1022;

— НП(с)БОДС 131 “Будівельні контракти”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.11 № 1798;

- НП(с)БОДС 132 “Виплати працівникам”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.11 № 1798;
- НП(с)БОДС 133 “Фінансові інвестиції”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 8.05.2012 № 568;
- НП(с)БОДС 134 “Фінансові інструменти”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.05.12 № 568;
- НП(с)БОДС 135 “Витрати”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.05.12 № 568;
- Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203.
- іншими нормативними документами.

Поняття та склад власного капіталу розкриті в НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”. Згідно з цим стандартом під власним капіталом розуміється частина в активах суб’єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов’язань. До власного капіталу належать: внесений капітал; капітал у підприємствах; капітал у дооцінках; фінансовий результат та резерви створені за рахунок накопичених фінансових результатів виконання кошторису.

Метою бухгалтерського обліку власного капіталу в бюджетних установах є надання повної, правдивої та неупередженої інформації зацікавленим користувачам, щодо складу, розміру та причин руху власного капіталу.

Завданнями обліку власного капіталу є:

- облік і контроль за формуванням внесеного капіталу, за джерелами його утворення;
- облік і контроль за причинами та напрямками зміни вартості внесеного капіталу;
- визначення фінансового результату звітного року;
- накопичення даних про фінансовий результат за попередні звітні періоди;
- визначення результатів переоцінок матеріальних та нематеріальних активів і відображення їх впливу на розмір власного капіталу;
- контроль за зміною облікової політики бюджетної установи та відображення її впливу на розмір власного капіталу;
- коригування розміру власного капіталу в результаті виявлених помилок;
- облік і контроль за нарахуванням, використанням та списанням створених бюджетною установою резервів;
- забезпечення управлінського персоналу інформацією про наявність та рух власного капіталу;
- забезпечення зовнішніх користувачів інформацією щодо наявності та руху власного капіталу, шляхом складання балансу та звіту про власний капітал.

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, облік власного капіталу здійснюється із застосуванням 5 класу рахунків “Капітал та фінансовий результат”, які мають наступні субрахунки:

- 5111 “Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів”;
- 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”;
- 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”;
- 5213 “Капітал у частках (паях)”;
- 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів”;
- 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів”;
- 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”;
- 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”;

Власний капітал відображається у першому розділі пасиву балансу бюджетної установи. Власний капітал бюджетної установи з часом змінюється. Результат зміни власного капіталу може проявлятися через його збільшення, зменшення або зміну структури при незмінності розміру.

Збільшення власного капіталу бюджетної установи може відбуватись в результаті:

- 1) додаткових внесків засновників до внесеного капіталу;
- 2) безоплатного отримання активів;
- 3) дооцінки активів;
- 4) оприбуткування надлишків активів, виявлених під час інвентаризації;
- 5) збільшення фінансового результату виконання кошторису звітного періоду.

Зменшення власного капіталу бюджетної установи можливо в наступних випадках:

- 1) зменшення внесеного капіталу;
- 2) перевищення суми уцінок над сумою дооцінок активів;
- 3) безоплатної передачі активів;
- 4) списання нестач активів виявлених під час інвентаризації;
- 5) при отриманні в кінці року від’ємного фінансового результату виконання кошторису (перевищення дебетового обороту за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду ” над кредитовим за цим же субрахунком).

До зміни величини власного капіталу призводить також зміна облікової політики, виправлення помилок минулих періодів тощо. Для визначення розміру власного капіталу на кінець звітного можна скористатись алгоритмом, що наведений на рис. 10.1.

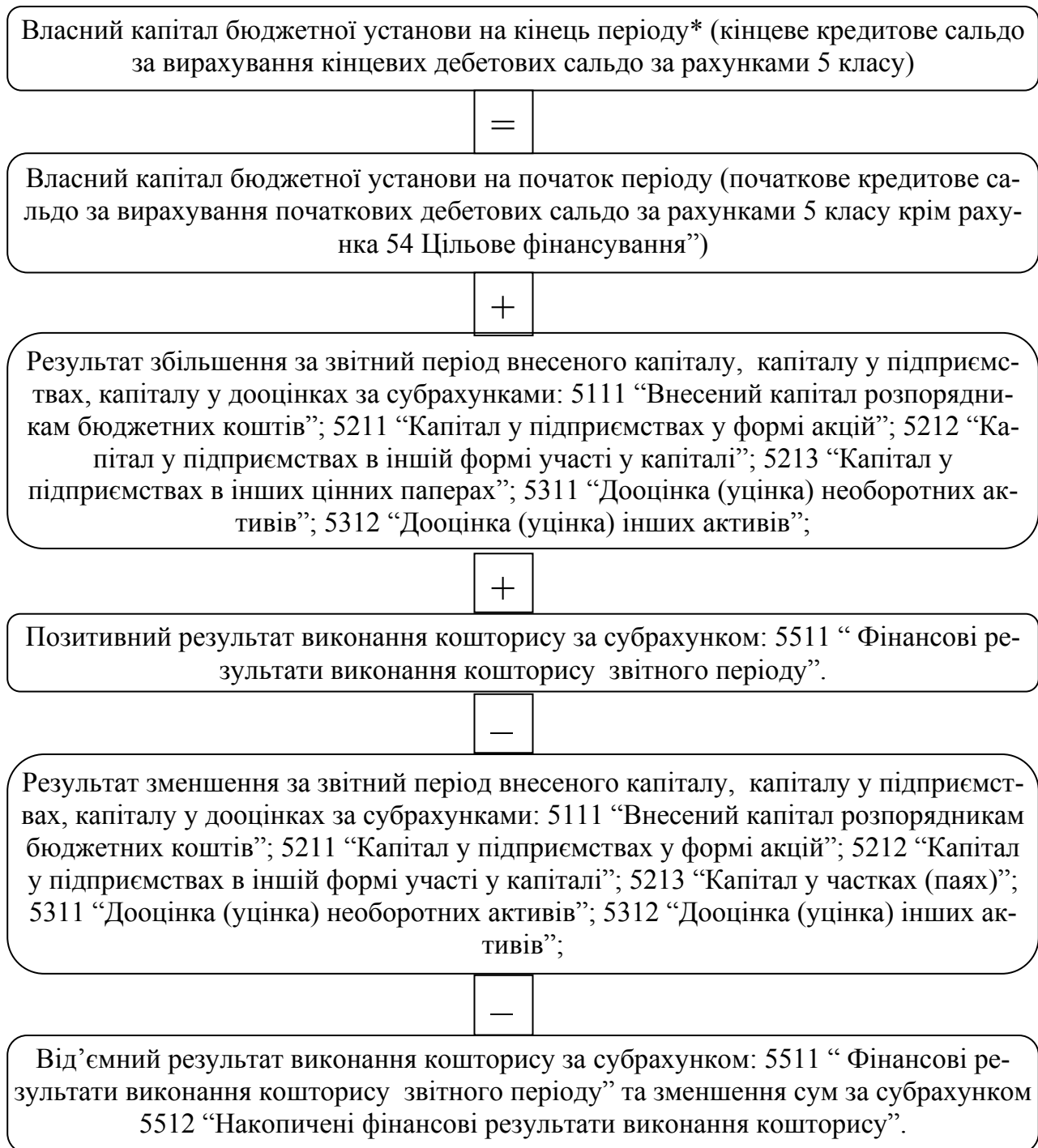


Рис. 10.1. Алгоритм розрахунку розміру власного капіталу бюджетної установи на кінець звітного року

Завершальним етапом обліку власного капіталу є його відображення у звітності бюджетних установ. Зокрема власний капітал знаходить своє відображення у таких формах звітності:

- “Баланс” (форма № 1-дс);
- “Звіт про власний капітал” (форма № 4-дс).

У звіті про власний капітал наводиться інформація про причини змін у власному капіталі, у тому числі за рахунок: зміни облікової політики; виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

10.2. Облік внесеного капіталу

Складовим елементом власного капіталу бюджетної установи є внесений капітал для якого Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначений пасивний рахунок 5111 “Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів”. Внесений капітал є сумою активів (грошових коштів та інших активів) засновників суб’єкта державного сектору, яка внесена при його створенні.

Збільшення внесеного капіталу може відбуватися за рахунок здійснених капітальних інвестиції за рахунок коштів бюджетів, а також безоплатного отримання активів за наявності розпорядчого документа розпорядника бюджетних коштів про одночасне збільшення внесеного капіталу. Зменшення внесеного капіталу відображають у разі безоплатного передання активів іншим суб’єктам державного сектору, при нарахуванні амортизації у разі, коли її сума не включається до собівартості наданих послуг, а також при списанні нестач необоротних матеріальних та нематеріальних активів, придбаних за бюджетні кошти.

Основні бухгалтерські проводки, пов’язані з рухом внесеного капіталу наведено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1. Основні бухгалтерські проводки з обліку внесеного капіталу

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Бюджетною установою за бюджетні кошти придбано транспортний засіб за 120,0 тис. грн. з ПДВ			
Надійшли бюджетні асигнування на придбання (створення) необоротних матеріальних та нематеріальних активів та відображено цільове фінансування	2313	5411	120 000
Відображені капітальні інвестиції в придбання основних засобів	1311	6211	120 000
Оприбутковано транспортний засіб	1015	1311	120 000
Оплачено за транспортний засіб	6211	2313	120 000
Збільшено суму внесеного капіталу	5411	5111	120 000
Безоплатне отримання необоротних активів від суб’єктів державного сектору з розпорядженням розпорядника вищого рівня про збільшення внесеного капіталу			
Оприбутковано необоротний актив у сумі залишкової вартості	1010—1216, 1711, 1712	5111	60 000

1	2	3	4
Оприбутковано знос (накопичену амортизацію)	1010—1216, 1711, 1712	1411—1415	40 000
Безоплатна передача необоротних активів іншим суб'єктам державного сектору			
На суму залишкової вартості	5111	1010—1216, 1711, 1712	60 000
На суму зносу (накопиченої амортизації)	1411—1415	1010—1216, 1711, 1712	40 000
Нарахуванні амортизації у разі, коли її сума не включається до собівартості наданих послуг			
Нарахована амортизація необоротних активів	5111	1411—1415	800
Списання необоротного активу первісною вартістю 5000 грн та зносом 4000 грн унаслідок нестачі, встановленої під час інвентаризації. Винного не встановлено			
На суму залишкової вартості	5111	1010—1216, 1711, 1712	60 000
На суму зносу (накопиченої амортизації)	1411—1415	1010—1216, 1711, 1712	40 000
Якщо винні особи не встановлені, здійснюється запис про відображення сум нестач необоротних активів на позабалансовому рахунку 07	073	—	60 000

10.3. Облік капіталу у підприємствах

Для обліку капіталу у підприємствах бюджетних установ Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначено субрахунок 521 “Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів”, який має такі субрахунки наступного порядку: 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій”; 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі”; 5213 “Капітал у частках (паях)”.

На субрахунку 5211 “Капітал у підприємствах у формі акцій” ведеться облік формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі акцій. Збільшення капіталу у підприємствах у формі акцій відображається при отриманні до сфери управління суб'єкта державного сектору акцій або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій.

На субрахунку 5212 “Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі” ведеться облік формування капіталу у капіталі підприємств державного, ко-

мунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору. Збільшення капіталу у підприємствах в іншій формі участі у капіталі відображається при передачі до сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки активів або збільшенні їх власного капіталу на звітну дату, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше внесених активів.

На субрахунку 5213 "Капітал в частках (паях)" ведеться облік формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі цінних паперів, інших ніж акції, зокрема частки (паї) в господарських товариствах. Збільшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах відображається при отриманні до сфери управління суб'єкта державного сектору інших цінних паперів або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення отриманих інших цінних паперів.

Фінансові інвестиції можуть бути придбані за рахунок фінансових результатів виконання кошторису.

Основні бухгалтерські проводки з руху капіталу у підприємствах наведено в табл. 10.2 та 10.3.

Таблиця 10.2. Основні бухгалтерські проводки з обліку капіталу у фінансових інвестиціях

Придбання фінансових інвестицій (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення)			
Оплачено за фінансові інвестиції	2117	2311, 2313	50 000
Оприбутковано фінансові інвестиції	2511—2513	2117	50 000
Одночасно збільшується капітал у фінансових інвестиціях за рахунок накопичених фінансових результатів виконання кошторису	5411 (5512)	5211—5213	50 000
а) зменшення корисності фінансових інвестицій			
Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій на дату балансу	8411	2511—2513	10 000
	5211-5213	8411	10 000
б) відновлення корисності фінансових інвестицій			
Відображення доходів від відновлення корисності фінансових інвестицій на дату балансу в межах раніше відображених втрат від її зменшення	2511-2513	7411	1500
	7411	5211-5213	1500
Інші операції з фінансовими інвестиціями			
Переведення довгострокових фінансових інвестицій у поточні в разі прийняття рішення про продаж	2611—2613	2511—2513	41 500
Безоплатна передача фінансової інвестиції іншому суб'єкту державного сектору	8511	2511—2513	41 500
	5211-5213	8511	41 500

Таблиця 10.3. Основні бухгалтерські проводки з продажу фінансових інвестицій у капітал у підприємствах

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Переведення довгострокових фінансових інвестицій у поточні в разі прийняття рішення про продаж	2611— 2613	2511— 2513	41 500
Надійшли кошти за фінансову інвестицію на реєстраційний рахунок	2313	6214	50 000
Передано покупцеві фінансову інвестицію та відображено дохід	6214	7211	50 000
Дохід списано на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7211	5511	50 000
Списано балансову вартість проданої фінансової інвестиції	8211	2611— 2613	41 500
Собівартість проданого активу списана на результати виконання кошторису звітного періоду	5511	8211	41 500
Відображено зменшення капіталу у підприємствах у зв'язку з продажем інвестиції	5211— 5213	5512	41 500

Капітал у підприємствах ідентифікується як фінансові інвестиції і більш детально розглядається у темі 8 “Облік фінансових інвестицій”.

10.4. Облік фінансових результатів виконання кошторису

Кінцевим результатом діяльності будь-якого суб'єкта бухгалтерського обліку є його фінансовий результат.

Визначення фінансових результатів звітного періоду бюджетної установи є однією із заключних стадій обліку, яка здійснюється з урахуванням принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Фінансовий результат звітного періоду може бути позитивним, негативним чи нульовим. Він є ключовим показником, що характеризує ефективність роботи бюджетної установи, здатність її працювати в умовах обмеженості бюджетного фінансування, раціонально використовувати наявні ресурси тощо.

Для розуміння сутності фінансових результатів необхідно розуміти сутність понять “доходи” та “витрати”.

Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника).

Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збі-

льшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником);

Згідно із НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності”, фінансовий результат необхідно визначати принаймні один раз на квартал та за звітний рік. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати звітного періоду Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі виділено рахунок 55 “Фінансовий результат”, що має субрахунки:

- 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”;
- 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”.

Облік фінансових результатів виконання кошторисів здійснюється шляхом виконання бухгалтерських проведення зі списання доходів і видатків установи на субрахунок 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”. При цьому видатки бюджетної установи списують у дебет, а доходи — у кредит цього субрахунка. Не списуються на результати виконання кошторисів витрати виробничих (навчальних) майстерень, підсобних (навчальних) сільських господарств, на науково-дослідні роботи, на виготовлення експериментальних пристроїв, на заготівлю і переробку матеріалів за незакінченими або закінченими, але не зданими роботами, відповідно за якими, на субрахунках обліку видатків на кінець звітного року відображається дебетове сальдо.

Не закривають на результати виконання кошторису доходи та видатки майбутніх періодів. До доходів майбутніх періодів відносять суми коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги, що надійшли у звітному році і не використані, але які будуть витрачені в наступному році на видатки, передбачені договорами. Суми таких доходів відображають на кінець року кредитовим сальдо за субрахунком 6911 “Доходи майбутніх періодів”. У наступному залишок за цим субрахунком списується на рахунок відповідних доходів у тому звітному періоді, в якому були використані такі кошти. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса, оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо. Такі витрати обліковують на субрахунку 2911 “Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів” і списують на відповідні витрати у періоді, до якого вони належать.

Основні бухгалтерські проводки з обліку результатів виконання кошторисів наведені в табл. 10.4.

Таблиця 10.4. Основні бухгалтерські проводки з обліку з обліку фінансових результатів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списання на фінансовий результат доходу за бюджетними асигнуваннями	7011	5511	1 500 000
Списання на фінансові результати доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)	7111	5511	150 000
Списання на фінансові результати доходів від реалізації активів	7211	5511	30 000
Списання на фінансові результати фінансових доходів розпорядників бюджетних коштів	7311	5511	15 000
Списання на фінансові результати інших доходів за обмінними операціями	7411	5511	40 000
Списання на фінансові результати доходів за необмінними операціями	7511	5511	25 000
Списання на фінансові результати витрат розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	5511	801	1 500 000
Списання на фінансові результати собівартості реалізованої продукції (наданих послуг, виконаних робіт) та інших активів	5511	8211	140 000
Списання на фінансові результати фінансових витрат	5511	8311	15 000
Списано на фінансові результати інші витрати за обмінними операціями	5511	8411	40 000
Списання на фінансові результати витрат за необмінними операціями	5511	8511	25 000

Позитивний фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за загальним фондом неможливий, адже прибуток у таке фінансування не закладається. Від’ємний фінансовий результат за загальним фондом може свідчити про недофінансування установи відповідно до кошторису та або про взяття бюджетних зобов’язань на суму, що перевищує бюджетні асигнування, встановлені кошторисом бюджетної установи.

Фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом, як правило, є позитивним, адже це результат діяльності, що здійснюється бюджетною установою самостійно (надання послуг, виконання робіт, реалізація продукції, виробів тощо), яку доцільно здійснювати лише за умови, що такий результат буде позитивний. Тому від’ємний результат виконання кошторису за спеціальним фондом буває дуже рідко і в більшості випадків пов’язаний з непередбачуваними обставинами (стихійне лихо, фінансова криза тощо).

У будь-якому разі, незалежно від того яким є результат виконання кошторисів, його слід ретельно проаналізувати, що дасть змогу не лише приймати в майбутньому обґрунтовані управлінські рішення, а й буде додатковим засобом контролю за недопущенням порушень у використанні бюджетних коштів.

Слід зазначити, що згідно з Бюджетним кодексом України усі залишки на рахунках розпорядників бюджетних коштів у кінці року підлягають закриттю, при цьому залишок за коштами загального фонду повертається до бюджету відповідного рівня (державного або місцевих бюджетів) та вказує на неповне використання бюджетних асигнувань, що у майбутньому (новому поточному році) може призвести до того, що сума асигнувань за загальним фондом з державного або місцевих бюджетів буде зменшена на суму таких невикористаних асигнувань у попередньому періоді. Кошти ж спеціального фонду, які були закриті на рахунках у кінці звітного періоду, відкриваються в наступному бюджетному періоді із записом про всі невитрачені в попередньому бюджетному періоді кошти.

Залишок за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” на кінець року визначається розрахунковим способом і може бути як кредитовим, так і дебетовим. У кінці року залишок за субрахунком 5511 переводиться на субрахунок 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису” та відображається в пасиві балансу у вигляді додатного чи від’ємного сальдо відповідно.

Фінансовий результат минулих звітних періодів (5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”) на початок звітного періоду може бути відкоригований на результат зміни облікової політики та у разі виправлення помилок минулих звітних періодів.

Останнім кроком в обліку результатів виконання кошторисів є відображення таких результатів у фінансовій та спеціальній звітності бюджетних установ.

10.5. Облік капіталу в дооцінках

Згідно з вимогами НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” у звіті про власний капітал окремо наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Це передбачає, що результати дооцінок, а в окремих випадках і уцінок, слід відображати на окремому рахунку, сальдо якого буде безпосередньо відображатись у звіті про власний капітал (тільки у квартальній звітності).

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі результат переоцінок відображається за субрахунками 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів” та 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів”.

На субрахунку 5311 “Дооцінка (уцінка) необоротних активів” ведеться облік сум дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об’єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату.

На субрахунку 5312 “Дооцінка (уцінка) інших активів” ведеться облік сум дооцінки (уцінки) фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством, а також іншого капіталу у дооцінках.

При відображенні на рахунках бухгалтерського обліку дооцінок (уцінок) активів враховують вимоги багатьох НП(с)БОДС, зокрема: 101 “Подання фінансової звітності”; 121 “Основні засоби”; 122 “Нематеріальні активи”; 123 “Запаси”; 127 “Зменшення корисності активів”; 129 “Інвестиційна нерухомість”; 130 “Вплив змін валютних курсів”.

Окремі бухгалтерські проведення з обліку капіталу в дооцінках наведені в табл. 10.5.

Таблиця 10.5. Бухгалтерські проведення з обліку капіталу в дооцінках

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Дооцінка основних засобів*, нематеріальних активів, які раніше не уцінювались на 20 %, первісна вартість об'єктів 10000 грн, знос — 5000 грн			
Дооцінена первісна вартість активу	1011-1216	5311	2000,00
Дооцінена сума зносу	5311	1411-1414	1000,00
Дооцінка основних засобів, нематеріальних активів, які раніше були уцінені на 1000 грн, на 30 %, переоцінена вартість 10000 грн, переоцінений знос — 5000 грн			
Дооцінка первісної вартості активу на суму, що не перевищує попередньої його уцінки	1011-1216	7411	1000,00
Дооцінка первісної вартості активу на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок	1011-1216	5311	2000,00
Дооцінено суму зносу	5311	1411-1414	1500,00
Уцінка основних засобів*, нематеріальних активів на 20 %, які раніше були дооцінені на 1000 грн, переоцінена вартість — 10000 грн, переоцінений знос — 5000 грн.			
Уцінка залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311	1011-1216	1000,00
На суму уцінки, що перевищує суму попередньої дооцінки	8411	1011-1216	1000,00
На суму уцінки зносу	1411-1414	8411	1000,00

*Переоцінка незавершеного будівництва здійснюється за аналогічним порядком, проте переоцінці підлягає лише первісна вартість такого активу.

Залишок фонду дооцінки активів на дату річного балансу списується на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду бухгалтерським проведенням Д-т **5311 (5312)**—К-т **5511**. Сальдо за субрахунком відображається у Звіті про фінансові результати форми № 2-дс. У балансі форми № 1-дс відображають накопичені фінансові результати виконання кошторису, а тому цей субрахунок закривається на субрахунок 5512.

10.6. Питання для самоконтролю

1. Розкрийте складові власного капіталу бюджетної установи.
2. Мета та завдання обліку власного капіталу в бюджетних установах.

3. Чи існують вимоги до мінімального розміру власного капіталу бюджетних установ?
4. Охарактеризуйте рахунки обліку власного капіталу бюджетних установах.
5. Розкрийте причини зміни власного капіталу бюджетної установи.
6. Наведіть приклади господарських операцій за яких розмір власного капіталу збільшується.
7. Наведіть приклади господарських операцій, які призводять до зменшення розміру власного капіталу.
8. Охарактеризуйте нормативно-правову базу з обліку власного капіталу бюджетних установ.
9. У якій формі звітності знаходить своє відображення власний капітал бюджетної установи?
10. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку власного капіталу бюджетної установи.
11. Розкрийте порядок переоцінки активів у бюджетних установах та її вплив на розмір власного капіталу.
12. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку результатів виконання кошторису за загальним фондом.
13. Розкрийте порядок обліку результатів виконання кошторису за спеціальним фондом.
14. Охарактеризуйте рахунки обліку результатів виконання кошторису.
15. Розкрийте нормативну базу з обліку результатів виконання кошторису.
16. У яких формах звітності відображаються результати виконання кошторису бюджетної установи?
17. Як впливає на результат виконання кошторису списана в кінці року кредиторська заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності?

10.7. Теми рефератів

1. Порівняння та аналіз власного капіталу бюджетної установи та суб'єкта підприємницької діяльності.
2. Поняття, склад та бухгалтерський облік власного капіталу бюджетної установи.
3. Мета та завдання обліку власного капіталу бюджетної установи.
4. Організація обліку власного капіталу бюджетної установи.
5. Мета та завдання бухгалтерського обліку внесеного капіталу.
6. Облік фінансових результатів виконання кошторису бюджетної установи.
7. Бухгалтерський облік наслідків зміни облікової політики.
8. Бухгалтерський облік наслідків виправлення помилок минулих і звітних періодів.
9. Облік результатів переоцінки у бюджетних організаціях.
10. Порівняння вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі щодо обліку власного капіталу.

10.8. Задачі для розв'язання

Задача 10.1. Протягом звітного періоду: безоплатно одержано інвентар первісною вартістю 4,0 тис. грн та зносом 2,5 тис. грн; списано малоцінних та швидкозношуваних предметів з балансу на суму 10,0 тис. грн; нарахована амортизація на основні засоби у розмірі 10,0 тис. грн, на інші необоротні матеріальні активи — 5,0 тис. грн, нематеріальні активи — 2,0 тис. грн.

Також відомо, що оборот за звітний період (без врахування вище вказаних операцій) за дебетом рахунка “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” склав 100,0 тис. грн, а за кредитом — 120,0 тис. грн.

Розрахуйте розмір власного капіталу на кінець року та зробіть усі можливі проводки,

Задача 10.2. За звітний рік бюджетною установою, яка не є платником ПДВ і утримується за рахунок коштів державного бюджету, були проведені наступні господарські операції:

№ опер.	Господарська операція	Сума
1	Оприбутковано інструменти та інвентар, придбані за рахунок коштів загального фонду	20 000
2	Оприбутковано транспортний засіб, придбаний за рахунок коштів спеціального фонду	25 000
3	Отримано безкоштовно новий комп'ютер за операціями з централізованого постачання	7000
4	Списано виявлені нестачі машин та обладнання, винна особа не встановлена: первісна вартість знос	5000 4500
5	Реалізовано інший основний засіб, що не використовується: первісна вартість знос	10 000 8000
6	Списано з балансу інвентар та прилади	4000
7	Нарахований знос на необоротні активи	2000
8	Прийнято в експлуатацію об'єкт (будівля) капітального будівництва на підставі акта.	120 000

Зробити можливі бухгалтерські проводки з поясненням та посиланням на нормативно-правові акти.

Задача 10.3. Бюджетна організація за звітний рік здійснила дооцінку основного засобу на 15 %, які раніше не переоцінювались. Первісна вартість основного засобу (будинку) – 1 млн. грн, знос – 600 тис. грн.

Зробити бухгалтерські проводки на дату переоцінки та завершальні у кінці року. Як результат такої дооцінки вплине на розмір власного капіталу.

Задача 10.4. Бюджетна організація на 1 лютого 200х року на валютному рахунку мала 1000 доларів по 8,0 грн/долар, які були отримані за загальним фондом з місцевого бюджету. Курс долара станом на 28 лютого склав 7,0 грн/долар, а станом на 31 березня — 7,9 грн/долар.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки та навести їх обґрунтування.

Задача 10.5. Бюджетна організація має зобов'язання перед нерезидентом у сумі \$3000. Курс долара на дату нарахування зобов'язання 1 березня 201х року 21,0 грн/долар, на 31 березня — 22,5 грн, на 30 квітня — 23,5 грн, на дату погашення 15 травня — 14,8 грн. Зобов'язання виникли за операціями, що фінансуються за рахунок коштів загального фонду.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки та навести їх обґрунтування.

Задача 10.6. За звітний рік бюджетною установою, яка утримується за рахунок коштів місцевого бюджету були проведені такі господарські операції:

№ опер.	Господарська операція	Сума
1	Оприбутковано МШП, придбані за рахунок коштів загального фонду, сума без ПДВ	500
2	Оприбутковано МШП, отримані як гуманітарна допомога	150
3	Списано виявлені під час інвентаризації нестачі МШП, винною особою визнано комірника	20
4	Реалізовано МШП, які не використовуються на суму	200
	Облікова вартість реалізованих МШП	125
5	Списано МШП, які стали непридатними	50
6	Видано в експлуатацію МШП вартістю менш як 10 грн за одиницю (комплект)	40

Зробити необхідні бухгалтерські проводки та навести їх обґрунтування.

Задача 10.7. Відновіть зміст господарських операцій за наступними бухгалтерськими проводками:

Господарська операція	Дебет	Кредит
	7011	5511
	7111	5511
	7211	5511
	7311	5511
	7411	5511
	7511	5511

Задача 10.8. За звітний рік бюджетною установою, яка не є платником ПДВ і утримується за рахунок коштів державного бюджету, були проведені наступні господарські операції:

№ опер.	Господарська операція	Сума
1	Оприбутковано інструменти та інвентар, придбані за рахунок коштів загального фонду	20 000
2	Оприбутковано транспортний засіб, придбаний за рахунок коштів спеціального фонду	25 000
3	Отримано безкоштовно новий комп'ютер за операціями з централізованого постачання	7000
4	Списано виявлені нестачі машин та обладнання, винна особа не встановлена: первісна вартість знос	5000 4500
5	Реалізовано інший основний засіб, що не використовується: первісна вартість знос	10 000 8000
6	Списано з балансу інвентар та прилади	4000
7	Нарахований знос на необоротні активи	2000
8	Прийнято в експлуатацію об'єкт (будівля) капітального будівництва на підставі акта.	120 000

Зробити необхідні бухгалтерські проводки та навести їх обґрунтування.

Задача 10.9. Зробіть усі необхідні проводки за такими господарськими операціями:

№ опер.	Господарська операція	Сума
1	Прийнято в експлуатацію об'єкт (будівля) капітального будівництва на підставі акта.	100000
2	Придбано комп'ютер вартістю 8000 грн з ПДВ, за рахунок коштів загального фонду	8000
3	Безкоштовно отримано принтер: первісна вартість знос	1000 300
4	Безкоштовно передано автомобіль: первісна вартість знос	50000 25000
5	Дооцінено необоротні активи	2000
6	Списання нестач необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	2000
7	Нарахований знос на: основні засоби інші необоротні матеріальні активи нематеріальні активи	15000 25000 2250

Зробити необхідні бухгалтерські проводки та навести їх обґрунтування.

Задача 10.10. Бюджетна установа 1 січня поточного року придбала облигації номінальною вартістю 21 000 грн за 26 282 грн. Фіксована ставка відсотка за

облігацією 8 % річних. Дата погашення облігації відбудеться через 8 кварталів. Виплата відсотка здійснюється наприкінці кожного кварталу.

Необхідно визначити ефективну ставку відсотка, розрахувати амортизовану собівартість фінансових інвестицій та зробити можливі бухгалтерські проведення.

Задача 10.11. Визначити результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами за звітний рік вищого навчального закладу та зробити усі необхідні бухгалтерські проводки за такими даними:

Господарська операція	Сума
Списані остаточними оборотами (в останній робочий день грудня) отримані за поточний рік асигнування загального фонду бюджету	2 800 000
Списані остаточними оборотами (в останній робочий день грудня) доходи за коштами, отриманими від надання освітніх платних послуг	1 200 000
Списані остаточними оборотами (в останній робочий день грудня) доходи за коштами, отриманими від надання в оренду приміщень	15 000
Списані остаточними оборотами (в останній робочий день грудня) доходи за коштами, отриманими від надання студентам для проживання кімнат гуртожитку	55 000
Списані остаточними оборотами (в останній робочий день грудня) доходи за коштами, отриманими як благодійні та спонсорські внески	25 000
Списані видатки поточного року, проведені за рахунок коштів загального фонду бюджету	2 800 000
Списані видатки поточного року, проведені за коштами, отриманими від надання освітніх платних послуг	1 000 000
Списані видатки поточного року, проведені за коштами, отриманими від надання в оренду приміщень	150 000
Списані видатки поточного року, проведені за коштами, отриманими як благодійні та спонсорські внески	5 000
Списано витрати на науково-дослідні роботи за договорами	5 000
Списано нараховані курсові різниці (додатний результат)	100

Примітка. Сальдо на початок року за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” становило 15 000 грн, а за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” — 40 000 грн.

Задача 10.12. За звітний рік бюджетною установою було здійснено витрати за договорами з науково-дослідних робіт на суму 15 000 грн, які на звітну дату залишаються незакінченими. Обсяг витрат на ці роботи за кошторисом 90,0 тис. грн, вартість робіт 100, 0 тис. грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки та навести їх обґрунтування.

Задача 10.13. Бюджетна організація у кінці звітного року у зв’язку із закінченням терміну позовної давності списала: заборгованість АТ “Лада” на суму 10 000 грн, що виникла за загальним фондом кошторису; заборгованість прива-

тного підприємства “Канцелярські товари” на суму 5000 грн, по відшкодуванню збитків заподіяних таким підприємством бюджетній установі, що виникли у зв’язку з операціями по виконанню спеціального фонду бюджету.

Зробити бухгалтерські проводки та пояснити вплив таких операцій на результат виконання кошторисів та власного капіталу. Зробити висновки стосовно можливих причин виникнення заборгованості термін позовної давності якої минув.

Задача 10.14. Бюджетна організація за звітний рік здійснила дооцінку виробничих запасів на загальну суму 5000 грн, 55 % з яких було придбано за рахунок коштів загального фонду кошторису та уцінено продуктів харчування на 1000 грн, які повністю були придбані за рахунок коштів спеціального фонду.

Зробити бухгалтерські проводки на дату переоцінки запасів та завершальні у кінці року. Як результат таких переоцінок впливає на розмір власного капіталу.

Задача 10.15. Вищий навчальний заклад України отримав від студента платної форми навчання у грудні звітного року плату за навчання наперед за весь наступний навчальний рік у сумі 10 000 грн.

Зробити бухгалтерські проводки на дату отримання плати за навчання, та необхідні проводки у наступному звітному році.

Задача 10.16. Бюджетна організація у кінці звітного року, в зв’язку із закінченням терміну позовної давності списала: заборгованість бюджетної установи перед ТОВ “Алекс” за придбані за післяплатою за рахунок коштів спеціального фонду матеріальні цінності на суму 2000 грн; депонентську заборгованість на суму 2000 грн, 30 % якої виникло за спеціальним фондом.

Зробити бухгалтерські проводки та пояснити вплив таких операцій на результат виконання кошторисів та величину власного капіталу. Зробити висновки стосовно можливих причин виникнення заборгованості термін позовної давності якої минув.

Задача 10.17. Визначити результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами та зробити усі необхідні бухгалтерські проводки за такими даними:

Господарська операція	Сума
1	2
Сума отриманих у поточному році асигнувань з державного бюджету на утримання установи в кінці року списується на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за загальним фондом	3 250 000,00
Сума доходу, отриманого від реалізації друкованої продукції, в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за спеціальним фондом	54 000,00
Сума доходу, отриманого у результаті реалізації продукції підсобних сільських господарств, в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за спеціальним фондом	31 000,00

1	2
Сума доходу, отриманого у результаті реалізації (закінчених і зданих по актах замовникам) науково-дослідних і конструкторських розробок, в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за спеціальним фондом	72 000,00
Сума витрат установи, здійснених за рахунок коштів державного бюджету, по закінченні року, списується на рахунок визначення результатів виконання установою кошторису по загальному фонду	3 250 000,00
Сума витрат, здійснених за рахунок коштів спеціального фонду (сформованого за рахунок коштів, отриманих від реалізації друкованої продукції), в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за спеціальним фондом	38 000,00
Сума витрат, здійснених за рахунок коштів спеціального фонду (сформованого за рахунок коштів, отриманих від реалізації продукції підсобних сільських учбово-дослідницьких господарств), в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за спеціальним фондом	20 000,00
Сума витрат, здійснених за рахунок коштів спеціального фонду (сформованого за рахунок коштів, отриманих від реалізації науково-дослідних і конструкторських розробок), в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за спеціальним фондом	60 000,00

Сальдо на початок року за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду” становило 1000 грн, за субрахунком 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду” — 100 000 грн.

Задача 10.18. Визначити результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами бюджетної установи за звітний рік та зробити усі необхідні бухгалтерські проводки на підставі таких даних:

Господарська операція	Сума
1	2
Сума отриманих у поточному році асигнувань з державного бюджету на утримання установи в кінці року списується на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за загальним фондом	2 240 000,00
Сума отриманих у поточному році асигнувань з місцевого бюджету на утримання установи в кінці року списується на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за загальним фондом	50 000,00
Сума доходу, отриманого в результаті надання консультаційних послуг стороннім підприємствам, установам і організаціям в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за спеціальним фондом	27 000,00
Сума доходу, отриманого від батьків, як плата за навчання їхніх дітей у студії образотворчого мистецтва, в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітнього періоду за спеціальним фондом	1200,00

1	2
Сума витрат установи, здійснених за рахунок коштів державного бюджету, в кінці року списується на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за загальним фондом	2 244 000,00
Сума витрат установи, здійснених за рахунок коштів місцевого бюджету, в кінці року списується на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за загальним фондом	50 000,00
Сума витрат, здійснених за рахунок коштів спеціального фонду в зв'язку з наданням консультаційних послуг стороннім підприємствам, установам і організаціям, в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за спеціальним фондом	18 000,00
Сума витрат, здійснених за рахунок коштів спеціального фонду (сформованого за рахунок отриманої від батьків плати за навчання дітей у студії образотворчого мистецтва), в кінці року списана на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду за спеціальним фондом	870,00

Сальдо на початок року за субрахунком 55121 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за загальним фондом” становило 5000 грн, за субрахунком 55122 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису звітного періоду за спеціальним фондом” — 250 000 грн.

10.10. Тести

1. До складових власного капіталу бюджетної установи належать:

- статутний капітал;
- резервний фонд;
- внесений капітал;
- капітал у підприємствах;
- вірно в та г.

2. Власний капітал бюджетних установ відображають за класом рахунків:

- 1;
- 2;
- 3;
- 5;

д) облік власного капіталу бюджетних установ здійснюється за допомогою позабалансових рахунків.

3. Облік власного капіталу бюджетної установи здійснюється на рахунках:

- 51;
- 52;

- в) 58;
- г) вірно а та б;
- д) вірно а, б та в.

4. Власний капітал бюджетної установи з часом може:

- а) лише збільшуватись;
- б) лише зменшуватись;
- в) розмір власного капіталу незмінний, змінюється лише його структура;
- г) може збільшуватись, зменшуватись та (або) змінювати структуру;
- д) вірної відповіді немає.

5. Не змінюється розмір власного капіталу бюджетної установи, а змінюється лише його структура:

- а) безоплатно одержано та введено в експлуатацію основний засіб;
- б) реалізовано малоцінний та швидкозношуваний предмет;
- в) введено в експлуатацію раніше придбаний автомобіль;
- г) нарахування резервів за рахунок накопиченого фінансового результату виконання кошторису;
- д) вірно в та г.

6. Збільшує розмір власного капіталу бюджетної установи така господарська операція:

- а) придбано будівлю;
- б) придбано малоцінний та швидкозношуваний предмет;
- в) безоплатно одержано комп'ютер;
- г) списано остаточними оборотами отримані за поточний рік асигнування;
- д) всі відповіді вірні.

7. Зменшує розмір власного капіталу бюджетної установи така господарська операція:

- а) придбано будівлю;
- б) придбано малоцінний та швидкозношуваний предмет;
- в) безоплатно одержано комп'ютер;
- г) списано витрати на виконання бюджетних програм;
- д) всі відповіді вірні.

8. Вимоги до мінімального розміру власного капіталу бюджетних установ:

- а) існують;
- б) не існують.

9. У бюджетних установах існують такі види фондів:

- а) фонд у незавершеному виробництві;
- б) статутний фонд;

- в) резервний фонд;
- г) фонд у дооцінках;
- д) всі відповіді вірні.

10. Облік фонду у сировині та матеріалах ведуть на субрахунку:

- а) 401;
- б) 402;
- в) 403;
- г) 411;
- д) такого фонду в бюджетних установах немає.

11. Облік капіталу у підприємствах здійснюють на рахунку:

- а) 42;
- б) 43;
- в) 49;
- г) 52;
- д) вірно а, б та в.

12. За кредитом рахунку 52 “Капітал у підприємствах” відображається:

- а) збільшення фінансових інвестицій;
- б) зменшення фінансових інвестицій.

13. Чи може розмір власного капіталу бути від’ємним:

- а) так;
- б) ні.

14. Нарахована амортизація розмір власного капіталу:

- а) збільшує;
- б) зменшує;
- в) не змінює;

15. Власний капітал відображають у розділі балансу:

- а) першому розділі пасиву;
- б) другому розділі пасиву;
- в) першому розділі активу;
- г) другому розділі активу;
- д) власний капітал не відображається у балансі бюджетної установи.

16. Результат переоцінок на кінець звітного року у балансі:

- а) відображається і дорівнює сумі усіх переоцінок за звітний рік;
- б) відображається та завжди дорівнює нулю;
- в) не відображається, оскільки у балансі непередбачений рядок “Результат переоцінок”.

17. Результати виконання кошторисів визначають за:

- а) фондом у необоротних активах;
- б) фондом у малоцінних і швидкозношуваних предметах;
- в) загальним та спеціальним фондом;
- г) вірно а та б;
- д) вірно а, б та в.

18. Облік результату виконання кошторису ведуть на субрахунку:

- а) 4411;
- б) 4421;
- в) 5511;
- г) 4321;
- д) 4511;

19. Списана кредиторська заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності:

- а) впливає на результат виконання кошторису;
- б) не впливає на результат виконання кошторису.

20. Позитивний результат виконання кошторису буває якщо:

- а) доходи звітного року – витрати звітного року > 0 ;
- б) доходи звітного року + витрати звітного року > 0 ;
- в) вірна відповідь відсутня.

21. Бухгалтерська проводка Д-т 7011—К-т 5511 має зміст:

- а) списано на фінансові результати виконання кошторису доходи за бюджетними асигнуваннями;
- б) списано на фінансові результати виконання кошторису доходи від реалізації продукції;
- в) вірна відповідь відсутня.

22. Субрахунок 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду” є:

- а) активним;
- б) пасивним;
- в) активно-пасивним.

23. Сальдо за рахунком 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”:

- а) лише дебетове;
- б) лише кредитове;
- в) як дебетове, так і кредитове.

24. Облік капіталу у дооцінках ведуть на рахунку:

- а) 41;

- б) 42;
- в) 53;
- г) 50;
- д) 54.

25. Результат виконання кошторисів у балансі:

- а) відображається;
- б) не відображається.

26. Списана в кінці року дебіторська заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності:

- а) зменшує розмір власного капіталу;
- б) збільшує розмір власного капіталу;
- в) не змінює розмір власного капіталу.

27. Списання в кінці року результатів переоцінки на результат виконання кошторисів:

- а) зменшує розмір власного капіталу;
- б) збільшує розмір власного капіталу;
- в) не змінює розмір власного капіталу.

28. Сальдо на кінець року за субрахунком 53 “Капітал у дооцінках” може бути:

- а) лише дебетове;
- б) лише кредитове;
- в) як дебетове, так і кредитове;
- г) лише нульове;
- д) вірна відповідь відсутня.

29. Сума доходу, отриманого від реалізації друкованої продукції списується на рахунок:

- а) фінансових результатів виконання кошторису звітного періоду;
- б) не відноситься на результат виконання кошторисів.

30. Результати виконання кошторисів відображають у розділі пасиву балансу:

- а) першому;
- б) другому;
- в) третьому;
- г) четвертому;
- д) вірна відповідь відсутня.

Тема 11.

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

11.1. Нормативно-правова база з інвентаризації в бюджетних установах

Проведення інвентаризації в бюджетних установах регламентується наступними нормативними актами:

1. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV;

2. Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 № 879;

3. Положенням про інвентаризацію військового майна у Збройних Силах, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 03.05.00 № 748;

4. Порядком проведення інвентаризації обладнання в державних та комунальних закладах охорони здоров’я, що надають вторинну (спеціалізовану) і третинну (високоспеціалізовану) медичну допомогу, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 14.08.13 № 711;

5. Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.04 № 637;

6. Наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації” від 17.06.2015 № 572;

7. Інструкцією про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 06.04.98 № 84;

8. Положенням про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання), затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.93 № 158;

9. Методикою проведення інвентаризації об’єктів державної власності, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.05 № 1121;

10. Іншими нормативно-правовими актами.

В результаті інвентаризації можуть бути виявлені нестачі та втрати, розмір збитків від яких регламентується Законом України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” від 06.06.95 № 217/95 та Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116.

11.2. Організація інвентаризації в бюджетних установах

11.2.1. Загальні засади інвентаризації в бюджетних установах

Для прийняття будь-якого управлінського рішення необхідна повна та достовірна інформація, яка є основою для його обґрунтування. Згідно зі ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності установи зобов’язані проводити інвентаризацію активів і зобов’язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Інвентаризація — це зіставлення облікових даних про майно установи, незалежно від його місцезнаходження, а також про всі види фінансових зобов’язань з фактичною їх наявністю.

Згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов’язань інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов’язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов’язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- виявлення активів і зобов’язань, які не відповідають критеріям визнання.

Об’єктами інвентаризації у бюджетних установах є:

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції;

- запаси;
- біологічні активи;
- готівка, грошові кошти та їх еквіваленти, бланки документів суворої звітності;
- дебіторська та кредиторська заборгованість;
- витрати і доходи майбутніх періодів, забезпечення та резерви;

Суцільною інвентаризацією охоплюються всі види зобов'язань та всі активи бюджетної установи незалежно від їх місцезнаходження, у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану.

Згідно з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань інвентаризація обов'язкова:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі передачі майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства, передачі державного підприємства (його структурних підрозділів) або бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління, в інших випадках, визначених законодавством;
- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира), вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів або на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності (на день приймання-передачі справ) в обсязі активів, які перебувають на відповідальному зберіганні;
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- у разі припинення діяльності підприємства;
- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (на дату такого переходу);
- в інших випадках, передбачених законодавством.

Інвентаризація активів та зобов'язань перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період (табл. 11.1).

Таблиця 11.1. Строки проведення інвентаризації

№ з.п .	Назва інвентаризаційного об'єкта	Термін
1	2	3
1	Необоротні активів (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, тощо)	три місяці
2	Запаси (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством)	три місяці
3	Поточні біологічні активи	три місяці
4	Дебіторська та кредиторська заборгованості, витрати і доходи майбутніх періодів, зобов'язання (крім невикористаних забезпечень, розрахунків з бюджетом та з відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування)	три місяці
5	Незавершені капітальні інвестиції, незавершене виробництво, напівфабрикати, фінансові інвестиції, грошові кошти, кошти цільового фінансування, зобов'язання у частині невикористаних забезпечень, розрахунки з бюджетом та відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	два місяці
6	Об'єкти основних засобів, зокрема автомобілі, морські та річкові судна, які відбудуть у тривалі рейси, інших матеріальні цінності, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством	до тимчасового вибуття з установи
7	Земельні ділянки, будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти	один раз на три роки
8	Інструменти, прилади та інвентар (меблі)	За рішенням керівника щороку в обсязі не менше 30 % усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років

1	2	3
9	Музейні цінності	відповідно до строків, встановлених центральним органом виконавчої влади, який здійснює формування та забезпечення реалізації державної політики у сферах культури та мистецтв, охорони культурної спадщини, вивезення, ввезення і повернення культурних цінностей
10	Бібліотечні фонди	за рішенням керівника установи за встановленим графіком протягом року. Книжкові пам'ятки – протягом року Якщо бібліотечний фонд складає 100-500 тис. од. – протягом п'яти років із охопленням щорічно не менше 20 %. Якщо бібліотечний фонд понад 500 тис. од. – протягом десяти років із охопленням щорічно не менше 10 %.

До початку перевірки фактичної наявності активів:

- перевіряється справність усіх ваговимірювальних приладів;
- завершується обробка всіх документів щодо руху активів та формуються останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звіти про рух активів;
- визначаються залишки на дату інвентаризації;
- активи групуються, розсортовуються та розкладаються за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку (у разі проведення раптових інвентаризацій це робиться у присутності інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії));
- Голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів), із зазначенням “До інвентаризації на (дата)”;
- матеріально відповідальні особи дають розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.

Для проведення інвентаризації розпорядчим документом керівника установи створюється інвентаризаційна комісія, яка складається з представників апарату управління установи, бухгалтерської служби (представників аудиторської фірми, централізованої бухгалтерії, суб'єкта підприємницької діяльності — фізич-

ної особи, яка здійснює ведення бухгалтерського обліку на підприємстві на договірних засадах) та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товаровознавці, економісти, бухгалтери). Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи чи його заступник. У розпорядчому документі має бути зазначено терміни початку, закінчення робіт з проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку. Якщо проведення інвентаризації однією комісією неможливе унаслідок великого обсягу робіт, то утворюються робочі інвентаризаційні комісії для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва. Голова і склад робочих інвентаризаційних комісій затверджуються розпорядчим документом керівника установи. До складу робочої інвентаризаційної комісії можуть включати представників апарату управління, бухгалтерської служби та досвідчені працівники установи, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товаровознавці, економісти, бухгалтери).

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі одного й того самого працівника два роки підряд. До робочої інвентаризаційної комісії не включаються матеріально відповідальні особи для перевірки активів, що перебувають у них на відповідальному зберіганні.

Робочі інвентаризаційні комісії здійснюють інвентаризацію активів у місцях зберігання та виробництва; разом з бухгалтерською службою беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і лишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природних втрат; оформлюють протоколи.

У разі створення робочих інвентаризаційних комісій інвентаризаційна комісія:

- організовує проведення інвентаризацій і здійснює інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

- здійснює контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації активів і зобов'язань за рішенням керівника підприємства;

- перевіряє правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання;

- при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводить за рішенням керівника підприємства повторну інвентаризацію;

- розглядає причини виявлених нестач та втрат від псування активів, формує пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природних втрат, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображає відповідну інформацію у протоколі;

- ініціює проведення контрольних перевірок після закінчення інвентаризації, яка проводилась робочою інвентаризаційною комісією. Така перевірка про-

ходить до відкриття складу в присутності членів робочих інвентаризаційних комісій та матеріально відповідальних осіб.

Наявність активів при інвентаризації визначається шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру, який проводяться у порядку розміщення активів у приміщенні, де вони зберігаються. Визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів може проводитися на основі обмірів і технічних розрахунків.

Якщо інвентаризація активів у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчена протягом одного дня, вона має бути закінчена протягом наступних днів. Після того, як інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) залишила це приміщення, голова інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) опечатує його пломбатором. У разі зберігання активів у різних ізольованих приміщеннях в однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання.

Відомості про результати проведеної інвентаризації оформлюються за формами документів, які наведені у Наказі Міністерства фінансів України “Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації” від 17.06.15 № 572 (табл. 11.2).

Таблиця 11.2. Документальне оформлення інвентаризації

№ до- датка	Назва додатка	У яких випадках застосовується
1.	Інвентаризаційний опис необоротних активів	Для фіксації наявності, стану, та оцінки необоротних активів (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції). Для оформлення інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується типова форма № НА-4 “Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів”
2.	Інвентаризаційний опис запасів	Для фіксації наявності, стану, та оцінки запасів
3.	Інвентаризаційний опис матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання	Для фіксації наявності, стану, та оцінки матеріальних цінностей, які прийняті на відповідальне зберігання
4.	Звіряльну відомість результатів інвентаризації необоротних активів	Для відображення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю необоротних активів (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції)
5.	Звіряльну відомість результатів інвентаризації запасів	Для відображення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю запасів

1	2	3
6.	Акт про результати інвентаризації грошових коштів	Для фіксування повноти відображення грошових коштів на рахунках банку або Казначейства. Для інвентаризації наявності готівки застосовується Акт про результати інвентаризації наявних коштів, форма якого наведена у додатку 7 до Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні
7.	Акт інвентаризації наявності грошових документів, бланків документів суворої звітності	Для зіставлення фактичних даних із даними бухгалтерського обліку щодо наявності грошових коштів, бланків та документів суворої звітності
8.	Акт інвентаризації наявності фінансових інвестицій	Для зіставлення фактичних даних із даними бухгалтерського обліку щодо наявності фінансових інвестицій
9.	Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами	Для зіставлення сум дебіторської та кредиторської заборгованостей за даними бухгалтерського обліку із сумами, які фактично підтвердили дебітора та кредитори
10.	Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання	При інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання. Водночас складається Довідка до акта інвентаризації розрахунків про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув із зазначенням дебітора (кредитора), дати та причини виникнення дебіторської (кредиторської) заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання
11.	Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків	При інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків. В Акті зазначається найменування боржника, причини, дата виникнення заборгованості та її сума
12.	Протокол інвентаризаційної комісії	Для відображення комісією своїх висновків та пропозицій щодо проведеної інвентаризації після її закінчення та перевірки правильності визначення бухгалтерією результатів

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках та згідно з вимогами, установленими Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації. В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) помарок і підчисток не допускається.

Виправлення помилок повинно робитися в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над ними правильних. Виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами.

Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає, — про передачу активів.

Дані інвентаризації з кожного виду цінностей, що інвентаризуються, записуються в інвентаризаційні описи окремо, за місцезнаходженням цінностей і особами, відповідальними за їх зберігання.

На кожній сторінці опису прописом вказуються число порядкових номерів матеріальних цінностей і загальний підсумок кількості всіх цінностей у натуральних показниках, записаних на даній сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, кілограмах, метрах і таке інше) ці цінності показані. У тих випадках, коли матеріально-відповідальні особи виявлять після інвентаризації помилки в описах, вони повинні негайно (до відкриття складу, комори, секції і таке інше) заявити про це інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії). Інвентаризаційна комісія виконує перевірку вказаних фактів і, у випадку їх підтвердження, проводить виправлення виявлених помилок у встановленому порядку. В описах не можна залишати незаповнені рядки. На останніх сторінках описів незаповнені рядки прокреслюються.

Найменування інвентаризованих цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в описах за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру, прийнятих у обліку.

На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складаються окремі описи з розподілом: на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку і таке інше.

На прибуткових документах на активи, що надійшли до місць зберігання активів до передачі їх в експлуатацію або використання (далі — склад) під час інвентаризації, матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації». На видаткових документах про активи, які відпущені зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника установи в присутності членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) робиться відмітка «після інвентаризації» з посиланням на дату інвентаризаційного опису, де записані ці активи, або вони заносяться до окремого інвентаризаційного опису, якщо ще не були внесені до інвентаризаційного опису.

Під час перерв (на обідню перерву, в нічний час, з інших причин) у роботі інвентаризаційних комісій описи мають зберігатися у ящиках, шафах, сейфах, у закритому приміщенні, де проводиться інвентаризація.

Після закінчення інвентаризації оформлені описи (акти) здаються в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Результати інвентаризації цінностей, які належать іншим організаціям з додатком копії опису повідомляють їхнім власникам. На останній сторінці опису також слід зробити відмітку про перевірку цін, таксування та підрахунок результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

У протоколі інвентаризаційної комісії, який складається після закінчення інвентаризації наводять: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природних втрат, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам. Установи можуть додавати до протоколів іншу інформацію, що є суттєвою для прийняття рішень щодо визнання і оцінки активів і зобов'язань та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності.

Протокол інвентаризаційної комісії затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Згідно з Переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій та підприємств, з вказуванням строків зберігання, затвердженим наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 31.03.97 № 11-а **інвентаризаційні документи (інвентарні описи, акти, протоколи засідань інвентаризаційних комісій) зберігаються в установах п'ять років** за умови завершення ревізій, а у випадках виникнення спорів, суперечностей, порушення кримінальних справ — зберігаються до винесення відповідного рішення.

11.2.2. Урегулювання інвентаризаційних розбіжностей

У результаті інвентаризації можуть виникнути розбіжності між фактичною наявністю активів та зобов'язань з даними бухгалтерського обліку.

Згідно з п. 4 розділу 4 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань такі розбіжності регулюються наступним чином:

— основні засоби, нематеріальні активи, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів спеціального фонду;

— цінні папери, грошові кошти, їх еквіваленти та інші оборотні матеріальні цінності, які виявлені в лишках, підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду за спеціальним фондом;

— нестача запасів у межах установлених норм природних втрат, виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природних втрат можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природних втрат втрата розглядається як нестача понад норму;

— нестача цінностей понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відшкодовуються з винних осіб у розмірі, визначеному згідно з законодавством. У разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, недостачею або втратою, визначення сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”. Порядок поширюється на всі матеріальні цінності, окрім дорогоцінних матеріалів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей.

Згідно зі ст. 2 Порядку розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб’єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до Методики оцінки майна, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.03 № 1891.

Згідно з Методикою оцінки майна установа може самостійно провести оцінку завданих збитків якщо:

— відсутня інформація про пошкоджене майно до та після його розкрадання (нестачі, знищення, псування), крім даних бухгалтерського обліку;

— неможливість особистого огляду пошкодженого майна виконавцем оцінки, що не дає йому змоги отримати відомості про стан майна до та після розкрадання (нестачі, знищення, псування);

— завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами.

У випадку проведення стандартизованої оцінки завданих збитків (за винятком завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами) сума відшкодування буде розраховуватися за наступною формулою:

$$P_z = ЗБ_в \cdot (I_a^H \cdot \dots \cdot I_b^H)$$

де P_z — розмір збитків, грн ;

$ЗБ_в$ — балансова залишкова вартість пошкодженого майна на останню звітну дату балансу до розкрадання, грн;

I_a^H — індекс цін виробників промислової продукції за галузями промисловості або індексів цін на будівельно-монтажні роботи за типами будівель і споруд, які визначаються Державною службою статистики на останню звітну дату визначення балансової залишкової вартості майна, %;

I_b^H — індекс цін виробників промислової продукції за галузями промисловості або індексів цін на будівельно-монтажні роботи за типами будівель і споруд, які визначаються Державною службою статистики на дату оцінки завданих збитків, %.

У випадку відсутності інформації про залишкову балансову вартість майна або якщо така вартість дорівнює нулю на дату оцінки пошкодженого майна до розкрадання (нестачі, знищення, псування), збільшенню підлягає первісна (переоцінена) балансова вартість такого майна, зменшена на 50 відсотків.

Приклад. 30.03.2017 року в установі виявлено нестачу комп'ютера. Первісна вартість, яка визначена на 31.12.2016 складає 5500,00 грн, нарахований знос – 1500,00 грн. Індекс цін виробників комп'ютерної техніки за даними Державної служби статистики складає: у січні 2017 р. – 125,2%, у лютому 2017 р. – 136,1%, у березні 2017 р. – 139,7%. Визначаємо розмір збитків, які завдані установі внаслідок крадіжки:

$$P_z = (5500,00 - 1500,00) \cdot (1,252 \cdot 1,361 \cdot 1,397) = 9521,79 \text{ (грн)}.$$

При заподіянні майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами розмір збитків з винної особи розраховується за формулою:

$$P_z = ГК + ГК \cdot (ОС_a \cdot \dots \cdot ОС_b),$$

де P_z — розмір збитків, грн ;

$ГК$ — сума грошових коштів, які були викрадені або знищені, грн;

$ОС_a$ — облікова ставка Національного банку України на дату завдання майнової шкоди, %;

$ОС_b$ — облікова ставку Національного банку України на дату оцінки майнової шкоди, %.

Приклад 11.1. 01.10.2017 року в результаті проведеної інвентаризації виявлено нестачу грошових коштів в касі на суму 300 грн. Винна особа — касир, який відшкодує завданий збиток 30.10.2017 року. За даними Національного банку України облікова ставка з 01.10.2017 року становила 22 % річних і була не-

змінною до 30.10.2017. Кількість днів від встановлення факту нестачі до оцінки майнової шкоди складає 30 днів.

$$P_{\Sigma} = 300 + \left(300 \cdot \frac{22 + 365 \cdot 30}{100\%} \right) = 305,42 \text{ (грн.)}$$

Результати оцінки майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами відображаються в Акті оцінки збитків, складеному за формою, наведеною в Методиці оцінки майна.

Із сум, стягнутих відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі і організації з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

В разі розкрадання або нестачі дорогоцінних матеріалів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей слід керуватися Законом України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” від 06.06.95 № 217/95-ВР. Згідно з цим Законом збитки, завдані установі працівниками, які виконують операції, пов’язані із закупівлею, продажем, обміном, перевезенням, доставкою, пересиланням, зберіганням, сортуванням, пакуванням, обробкою або використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, ювелірних, побутових і промислових виробів та матеріалів, виготовлених з використанням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, відходів та брухту, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, а також валютні операції, і які є винними у розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі або наднормативних їх втратах (крім втрат, що сталися у зв’язку з непередбаченими порушеннями технологічного процесу), якщо вони допущені внаслідок недбалості у роботі, порушення спеціальних правил, інструкцій, визначаються у розмірах, що наведені в табл. 11.3.

Таблиця 11.3. Визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей

№ з.п.	Назва інвентаризаційного об’єкта	База розрахунку	Розмір збитку
1	2	3	4
1	Дорогоцінні метали — золото, срібло, платина і метали платинової групи (паладій, іридій, родій, осмій, рутеній) у будь-якому вигляді та стані (сировина, сплави, напівфабрикати, промислові продукти, хімічні сполуки, вироби, відходи, брухт тощо	ринкова вартість металів у чистому вигляді, що існує на день виявлення завданих збитків	подвійний розмір

Продовження табл. 11.3

1	2	3	4
2	Дорогоцінне каміння органогенного утворення — перли і бурштин у сировині, необробленому та обробленому вигляді	ринкова вартість, що існує на день виявлення завданих збитків	подвійний розмір
3	Ограноване дорогоцінне каміння, ювелірних та побутових виробів, виготовлених з використанням дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння	ринкова вартість, що існує на день виявлення завданих збитків	потрійний розмір
4	Алмазні інструменти та алмазні порошки з природних алмазів	ринкова вартість, що існує на день виявлення завданих збитків	подвійний розмір
5	Дорогоцінне каміння (крім огранованого): природні та штучні (синтетичні) мінерали в сировині, необробленому та обробленому вигляді (виробах): першого порядку — алмаз, рубін, сапфір синій, смарагд, олександрит; другого порядку — демантоїд, евклаз, жадеїт (імперіал), сапфір рожевий та жовтий, опал благородний чорний, шпінель благородна; третього порядку — аквамарин, берил, кордієрит, опал благородний білий та вогняний, танзаніт, топаз рожевий, турмалін, хризоберил, хризоліт, цаворіт, циркон, шпінель; четвертого порядку — адуляр, аксиніт, альмандин, аметист, гесоніт, grosуляр, данбурит, діоптаз, кварц димчастий, кварц рожевий, кліногуміт, кришталь гірський, кунцит, моріон, піроп, родоліт, скаполіт, спесартин, сподумен, топаз блакитний, винний та безколірний, фенакіт, фεροортоклаз, хризопраз, хромдіопсид, цитрин	ринкова вартість, що існує на день виявлення завданих збитків	подвійний розмір
6	Музейні експонати, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння	за оцінкою, проведеною експертами з урахуванням історико-художньої цінності експонату і розміру відшкодування збитків, визначених для дорогоцінних металів	подвійний розмір вартості цих металів у чистому вигляді за ринковими цінами, що діють на день виявлення завданих збитків

Продовження табл. 11.3

1	2	3	4
7	Іноземна валюта, а також платіжні документи та інші цінні папери в іноземній валюті	сума (вартість) валютних цінностей, яка перерахована у валюту України за обмінним курсом НБУ на день виявлення завданих збитків.	потрійний розмір
8	Заборгованість працівників установи у разі неповернення у встановлений термін авансу, виданого в іноземній валюті на службове відрядження або господарські потреби, та в інших випадках нездачі іноземної валюти, одержаної у підзвіт	сума (вартість) валютних цінностей перерахована у валюту України за обмінним курсом НБУ на день погашення заборгованості	потрійний розмір

11.3. Інвентаризація об'єктів обліку

11.3.1. Інвентаризація основних засобів та інших матеріальних необоротних активів

Згідно з НП(с)БОДС 121 **основні засоби** — матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Інвентаризаційними одиницями основних засобів є:

- інвестиційна нерухомість;
- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби
- інструменти, прилади та інвентар;
- тварини та багаторічні насадження;
- інші основні засоби;

До інвентаризаційних одиниць інших необоротних матеріальних активів належать:

- музейні фонди;
- бібліотечні фонди;

- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- білизна, постільні речі, одяг та взуття;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- необоротні матеріальні активи спеціального призначення;
- інші необоротні матеріальні активи.

Інвентаризаційна комісія під час проведення інвентаризації перевіряє:

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

Для оформлення даних інвентаризації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів застосовується Інвентаризаційний опис необоротних активів.

Інвентаризаційний опис складається за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання, однакової вартості об'єкти основних засобів, що надійшли одночасно на підприємство та щодо яких ведеться груповий облік, в інвентаризаційному описі наводяться за найменуванням із зазначенням кількості цих об'єктів. При інвентаризації інших необоротних активів інвентаризаційний опис складається в аналогічному порядку.

Основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису за найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта із зазначенням інвентарного номера, виготовлювача, заводського номера (у разі його наявності), року випуску, первісної (переоціненої) вартості, суми зносу, строку корисного використання та інших відомостей. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

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

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

У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або

зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни.

Багаторічні насадження записуються за культурами, ботанічними сортами із вказівкою року закладення, площею, кількістю дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються до опису за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

При виявленні об'єктів (предметів), що не перебувають на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів), наприклад: про будівлі — вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо. Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із вказівкою часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списанню з балансу бюджетних установ підлягають матеріальні цінності, які:

- непридатні для подальшого використання;
- виявлені в результаті інвентаризації як недостача;
- морально застарілі;
- фізично зношені;
- пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані);
- підлягають знесенню (будівлі та споруди) у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання.

Порядок списання об'єктів державної власності регламентується постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.07 № 1314. Дозвіл на списання з балансу матеріальних цінностей надається керівником установи, установою вищого рівня або головним розпорядником бюджетних коштів залежно від вартості матеріальних цінностей та причин списання. Списання повністю амортизованих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів суб'єкта господарювання, первісна (переоцінена) вартість яких становить менш як 10 тис. грн, здійснюється за рішенням керівника такого суб'єкта. Проте знос, нарахований у розмірі 100 % вартості на необоротні активи, не може бути єдиною підставою для їх списання.

Для відображення результатів інвентаризації інших необоротних матеріальних активів допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних необоротних матеріальних активів, виданих в індивідуальне користування працівників, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в інвентаризаційному описі

Білизна, постільні речі, одяг та взуття одного найменування, близькі за розмірами, якість матеріалу і ціною, заносяться до опису сумарно, із вказівкою кількості цих предметів та їх інвентарних номерів. Предмети спецодягу і столової білизни, відправлені у прання та ремонт, слід записувати в інвентаризаційний опис на підставі відомостей-накладних або квитанцій установ, що здійснюють ці послуги.

Інвентаризація бібліотечних фондів оформлюється груповими інвентаризаційними описами. Під час її проведення виявляються помилки, що допущені при шифруванні документів, розстановці фонду, оформленні видачі документів користувачам, а також визначається заборгованість користувачів перед бібліотекою, виявляються дублетні документи, документи, що не відповідають профілю комплектування фонду підрозділу чи бібліотеки в цілому, та документи, що потребують ремонту, оправи тощо.

У разі встановлення факту відсутності документа проводиться його розшук у строк, визначений правилами користування бібліотекою щодо користування документом читачем, але не більше одного року.

Основні бухгалтерські проводки щодо ліквідації інвентаризаційних різниць наведено в табл. 11.4.

Таблиця 11.4. Основні бухгалтерські проводки щодо ліквідації інвентаризаційних різниць за нестачами і втратами по основним засобам та іншим необоротним матеріальним активам

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Під час проведення інвентаризації інвентаризаційною комісією було виявлено нестачу інвентарю. Первісна вартість інвентарю 2000,00 грн, нарахований знос 500,00 грн. Винна особа не встановлена.			
Списано інвентар у сумі залишкової вартості	8411	1016	1500,00
Списано інвентар у сумі нарахованого зносу	1411	1016	500,00
Суму недостачі поставлено на позабалансовий рахунок	073		1500,00
Під час проведення інвентаризації було виявлено нестачу телефону первісною вартістю 2500,00 грн, нарахований знос 1500,00 грн. Винною особою було визнано комірника. Нарахована сума відшкодування збитків з винного становить 2000,00 грн.			
Списано телефон у сумі залишкової вартості	8411	1016	1000,00
Списано телефон у сумі нарахованого зносу	1411	1016	1500,00
Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності:			2000,00
— у частині відшкодування збитків установі (залишкова вартість)	2115	7111	1000,00

Продовження табл. 11.4

1	2	3	4
— у частині платежу до бюджету (у сумі, що перевищує залишкову вартість основних засобів)	2115	6312	1000,00
Рахунок доходів закрито на результат виконання кошторису за спеціальним фондом	7111	5511	1000,00
Перераховано до Державного бюджету України суму обов'язкового платежу	6312	2313	1000,00
Надходження в касу або на спеціальний реєстраційний рахунок суми відшкодування від завданих збитків винною особою.	2211, 2313	2115	2000,00
Інвентаризаційною комісією виявлено нестачу 5 комплектів спецодягу первісною вартістю 1500,00 грн, знос — 750,00 грн. Винна особа не встановлена.			
Списано комплекти спецодягу в сумі залишкової вартості	8411	1114	750,00
	5511	8411	750,00
Списано знос спецодягу	1412	1114	750,00
Суму вартості спецодягу віднесено на позабалансовий рахунок	073		700,00

У таблиці 11.4 наведено бухгалтерські проведення для установи, яка не є платником ПДВ. Якщо при придбанні матеріальних цінностей відображався податковий кредит з ПДВ, то в разі віднесення нестач і втрат за рахунок установи, на їх залишкову вартість необхідно сторнувати податковий кредит проводкою сторно Д-т 6311 та кредит рахунка матеріальних цінностей (тобто, збільшити вартість втрат матеріальних цінностей). В разі відшкодування нестач і втрат винним, сума раніше відображеного податкового кредиту включається до суми доходу за відшкодуванням завданих збитків з одночасним відображенням податкового зобов'язання на цю суму.

При списанні нестач і втрат необоротних активів за рахунок установи необхідно також зменшувати величину внесеного капіталу (проводка Д-т 5511—К-т 5512).

11.3.2. Інвентаризація нематеріальних активів

Згідно з НП(с)БОДС 122 “Нематеріальні активи” **нематеріальний актив** — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи включають:

— авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

— права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);

— права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);

— права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

— права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

— інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

При інвентаризації нематеріальних активів їх наявність установлюється або за документами, що були підставою для оприбуткування (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо), або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

Для відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів застосовується Інвентаризаційний опис необоротних активів. Для оформлення інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів застосовується типова форма № НА-4 "Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів".

Інвентаризаційний опис складається на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів чи групу однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів нематеріальних активів, окремо за кожною особою, відповідальною за використання об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів.

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

У разі виявлення надлишків об'єктів нематеріальних активів, інвентаризаційна комісія записує їх в інвентаризаційний опис із внесенням потрібних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Основні бухгалтерські проводки щодо ліквідації інвентаризаційних різниць за нематеріальними активами наведено в табл. 11.5.

Таблиця 11.5. Основні бухгалтерські проводки щодо ліквідації інвентаризаційних різниць за нематеріальними активами

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Під час проведення інвентаризації було виявлено не оприбутковане право на використання об'єкта інтелектуальної власності вартістю 5000,00 грн			
Оприбутковано комп'ютерну програму	1211	7411	5000,00
Рахунок доходів на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7411	5511	5000,00

Продовження табл. 11.5

1	2	3	4
Під час проведення інвентаризації було виявлено нестачу комп'ютерної програми. Первісна вартість 4000,00 грн, сума нарахованого зносу 3000,00 грн. Винною особою було визнано бухгалтера. Нарахована сума відшкодування збитків з винного становить 2000,00 грн. Суму збитку утримано із заробітної плати.			
Списано нематеріальний актив у сумі залишкової вартості	8411	1211	1000,00
	5511	8411	1000,00
Списано нематеріальний актив у сумі нарахованого зносу	1411	1211	3000,00
Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності:			2000,00
— у частині відшкодування збитків установі (залишкова вартість)	2115	7411	1000,00
— у частині платежу до бюджету (у сумі, що перевищує залишкову вартість нематеріального активу)	2115	6312	1000,00
Рахунок доходів закрито на фінансовий результат виконання кошторису за спеціальним фондом	7411	5511	1000,00
Перераховано до Державного бюджету України суму обов'язкового платежу	6312	2313	1000,00
Суму відшкодування збитку утримано із заробітної плати бухгалтера	6511	2115	2000,00

11.3.3. Інвентаризація запасів

Згідно з НП(с)БОДС 123 “Запаси” **запаси** — це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

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 бухгалтерського обліку в державному секторі;

— готову продукцію або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, 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 бухгалтерського обліку в державному секторі 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 згідно з НП(с)БОДС 123 “Запаси”, а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання.

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

Інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально-відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із вказівкою номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми і кількості (рахунком, вагою або мірою).

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому нестача предметів оформлюється актом.

Спецодяг та предмети індивідуального користування, відправлені у прання та ремонт, перевіряються на підставі документів, які надає суб'єкт підприємницької діяльності, який надає відповідні послуги.

Починають проводити інвентаризацію із перевірки фактичної наявності запасів шляхом їх перерахунку, переважування чи перемірювання. Така перевірка проводиться у присутності матеріально відповідальних осіб.

Не допускається вносити до інвентаризаційних описів дані про залишки активів зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності. Кількість запасів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів з обов'язковою перевіркою наявності в натурі частини вказаних цінностей.

На запаси, що перебувають в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантаженою продукцію (товари) та на запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складається окремий інвентаризаційний опис та перевіряється обґрунтованість сум, що ві-

дображені на рахунках бухгалтерського обліку. Такі суми можуть бути визнані, якщо вони підтверджені належно оформленими документами, зокрема рахунками постачальників, копіями платіжних вимог (рахунків-фактур), що пред'явлені покупцям, охоронними розписками, які переоформлені на дату проведення інвентаризації або близьку до неї.

На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються описи, в яких вказуються причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, пропозиції щодо їх знецінення, списання або можливості використання цих запасів у господарських цілях.

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

При інвентаризації незавершеного виробництва в інвентаризаційних описах вказуються найменування заділу, стадія та ступінь їх готовності, кількість або обсяг виконаних робіт.

Сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в окремих інвентаризаційних описах. Кількість сировини і матеріалів, що входять до складу неоднорідної маси або суміші в незавершеному виробництві, визначається технічними розрахунками у порядку, встановленому установою, якщо інше не передбачено законодавством.

Інвентаризація незавершених науково-дослідних робіт проводиться за темами (договорами), при цьому встановлюються:

- наявність договору із замовником;
- правильність відображення фактичних витрат за темою та наявність невикористаних матеріальних цінностей;
- причини значного або необґрунтованого відхилення фактичних витрат від кошторисної вартості;
- врахування витрат за закінченими і сплаченими замовником роботами.

Бухгалтерські проводки щодо ліквідації інвентаризаційних різниць за запасами наведено в табл. 11.6.

Таблиця 11.6. Основні бухгалтерські проводки щодо ліквідації інвентаризаційних різниць

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1	2	3	4
Під час проведення інвентаризації інвентаризаційною комісією було виявлено надлишок продуктів харчування на суму 500,00 грн			
Оприбутковані надлишки продуктів харчування	1511	7211	500,00

Продовження табл. 11.6

1	2	3	4
Рахунок доходів закрито на результат виконання кошторису	7211	5511	500,00
Під час інвентаризації було виявлено недостачу продуктів харчування на суму 300 грн. При цьому встановлено, що 50 грн — недостача за рахунок природних втрат. Винною особою визнано завскладом. Нарахована сума відшкодування збитків з винного становить 400,00 грн.			
Списано продукти харчування у межах норм природних втрат у випадку:			
— у разі коли запаси придбані у поточному році за рахунок загального фонду	8013	1511	50,00
— у разі коли запаси придбані у поточному році за рахунок спеціального фонду	8113	1511	50,00
— у разі коли запаси придбані у минулих роках	5511	1511	50,00
Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності у розмірі 400 грн:			400,00
— на суму відшкодування завданих збитків	2115	7111	250,00
	7111	5511	250,00
— на суму коштів, що підлягає сплаті до Державного бюджету України (сума перевищення над балансовою вартістю запасів)	2115	6312	150,00
— суму відшкодування винним внесено в касу установи	2211	2115	400,00
Операції з малоцінними швидкозношуваними предметами (МШП)			
Оприбуткування надлишків МШП	1812	7211	400,00
	7211	5511	400,00
Списання МШП при недостачі та втраті	8013, 8113	1812	120,00
Сума відшкодування віднесена на рахунок винних осіб:			
— на суму відшкодування завданих збитків	2115	7111	120,00
	7111	5511	120,00
— на суму коштів, що підлягає сплаті до Державного бюджету України	2115	6312	120,00
Сума недостачі МШП віднесена на позабалансовий рахунок у випадку не виявлення винної особи	073	—	120,00

11.3.4. Інвентаризація грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності

При інвентаризації каси установи слід керуватися Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.04 № 637.

Перед початком інвентаризації інвентаризаційною комісією записуються останні номери прибуткового та видаткового касового ордерів, чекової книжки

тощо. Шляхом повного перерахунку перевіряється наявність у касі усіх грошових коштів, цінних паперів, лімітованих чекових книжок, поштових марок тощо.

Під час проведення інвентаризації, інвентаризаційна комісія перераховує усі готівкові кошти й інші цінності, що зберігаються в касі установи. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі. У разі застосування підприємством у розрахунках реєстраторів розрахункових операцій (РРО) звіряється сума наявної готівки на місці проведення касиром розрахунку із сумою, зазначеною в звіті РРО (в розрахункових книжках та книгах обліку розрахункових операцій).

У разі автоматизованого ведення касової книги інвентаризаційна комісія проводить перевірку правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів.

Для відображення результатів інвентаризації фактичної наявності готівки, що знаходяться у касі установи, застосовується Акт інвентаризації наявності грошових коштів. Акт складається в двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальною особою.

Один примірник акта передається до бухгалтерії установи, другий — залишається у матеріально відповідальній особі.

У разі зміни матеріально відповідальних осіб акт складається в трьох примірниках (для матеріально відповідальної особи, яка здала цінності, матеріально відповідальної особи, яка прийняла цінності, а також бухгалтерії).

У разі виявлення під час інвентаризації недостачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума недостачі або надлишку і з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума недостачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід за спеціальним фондом.

Відомості про готівку в іноземній валюті вносяться до акта інвентаризації із зазначенням назви і суми іноземної валюти, курсу Національного банку України на початок робочого дня інвентаризації, суми іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України.

Інвентаризація коштів на розрахункових, поточних, валютних, реєстраційних та інших рахунках, на акредитивах проводиться шляхом звірки залишків сум за даними бухгалтерського обліку підприємства з даними виписок банку. За результатами проведеної інвентаризації складається Акт про результати інвентаризації грошових коштів.

При інвентаризації бланків суворої звітності застосовують Акт інвентаризації наявності грошових документів, бланків документів суворої звітності. В акті наводять перелік грошових документів та бланків документів суворої звітності за даними бухгалтерського обліку та фактичну їх наявність за номером і серією, номінальною вартістю та кількістю.

Приклад 11.2. Інвентаризаційною комісією виявлено недостачу п'яти грошових документів. Номінальна вартість одного грошового документа складає 10,00 грн. Винну особу встановлено. Нарахована сума відшкодування збитків з винного становить 150,00 грн.

Таблиця 11.7. Бухгалтерські проводки до прикладу 11.2

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списано грошові документи	8411	2213	50,00
Рахунок витрат закрито на результат виконання кошторису	5511	8411	50,00
Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності:			
— списано недостачу на суму завданих збитків установі	2115	7111	50,00
— відображено суму відшкодування до сплати в Державний бюджет України	2115	6312	100,00
— рахунок доходів закрито на результат виконання кошторису	7111	5511	50,00

До еквівалентів грошових коштів належать короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості. Звичайно до еквівалентів грошових коштів відносять короткострокові фінансові інвестиції зі строком погашення до 3-х місяців, про що зазначається в обліковій політиці установи. Зокрема до еквівалентів грошових коштів належать облігації, акції, короткострокові векселі одержані, депозити у банках зі строком погашення чи продажу до 3-х місяців.

Облігації, акції, короткострокові векселі одержані є цінними паперами. Інвентаризація бланків цінних паперів проводиться за окремими емітентами із зазначенням в акті інвентаризації назви, серії, номера, номінальної і балансової вартості, строків їх погашення. Інвентаризація цінних паперів у бездокументарній формі, переданих підприємством на зберігання депозитарним установам, полягає у звірці залишків, відображених на відповідних рахунках бухгалтерського обліку підприємства, з даними виписок з рахунків в цінних паперах підприємства, виданих депозитарними установами.

11.3.5. Інвентаризація розрахунків

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках.

Усім дебіторам установи — кредитори повинні передати дані про їхню заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальної заборгованості. Згідно з п. 1 ст. 20 Закону України "Про доступ до пуб-

лічної інформації” дебітори мають дати відповідь у строк не пізніше п’яти робочих днів з дня отримання запиту.

На рахунках розрахунків з дебіторами і кредиторами повинні залишатися тільки узгоджені суми. Якщо до кінця звітнього періоду не вдалось усунути виниклі розбіжності або невстановлені розбіжності, то розрахунки з дебіторами і кредиторами показуються кожною зі сторін у своєму балансі в сумах, які виходять з їх бухгалтерських записів і визнані нею вірними.

Дебіторська і кредиторська заборгованість 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.

Інвентаризаційна комісія шляхом документальної перевірки перевіряє:

— правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими установами, а також зі структурними підрозділами установи, виділеними на окремі баланси;

— заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості з недостач і крадіжок. 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 заборгованості, включаючи суми кредиторської і депонентської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув. Суми кредиторської і депонентської заборгованості, строк позовної давності яких минув, підлягають списанню з бухгалтерського обліку за Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов’язань бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.04.14 № 372.

— 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

За наслідками інвентаризації розрахунків за дебіторською та кредиторською заборгованістю, що знаходиться на обліку установи на момент звітнього періоду (інвентаризації) оформлюється Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами. В акті вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованості, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованості, щодо якої термін позовної давності минув.

До акта інвентаризації розрахунків додається Довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми,

причини, дати і підстави виникнення заборгованості (для бюджетних установ — листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості).

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув і яка є безнадійною, списується за рішенням керівника установи на зміни результатів виконання кошторису.

Безнадійна дебіторська заборгованість обліковується на відповідному позабалансовому рахунку протягом трьох років з моменту списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі зміни майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

Окремо складається Акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання, який затверджується керівником бюджетної установи. Кредиторська заборгованість установи, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень) списується щокварталу на основі розпорядчого документа керівника.

Розпорядники коштів нижчого рівня передають за відомчою підпорядкованістю затверджений акт установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання. Для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається установою вищого рівня, яка затверджує кошторис.

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за власними надходженнями бюджетних установ списується щокварталу за рішенням керівника установи самостійно і доводиться до відома установи вищого рівня.

В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату інвентаризації.

Бухгалтерські проводки зі списання дебіторської та кредиторської заборгованості наведено в табл. 11.8.

Таблиця 11.8. Бухгалтерські проводки зі списання дебіторської та кредиторської заборгованості

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення терміну позовної давності	5511	2115	100,00
Після списання дебіторської заборгованості, сума заборгованості протягом трьох років обліковується на позабалансовому рахунку з метою нагляду за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів	073		100,00
Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	2117	5511	150,00

11.4. Питання для самоконтролю

1. Опишіть нормативну базу, яка регулює проведення інвентаризації.
2. Розкрийте значення, задачі, об'єкти та терміни проведення інвентаризації.
3. Яким повинен бути склад інвентаризаційної комісії та її відповідальність?
4. Опишіть загальні вимоги до складання інвентаризаційних описів.
5. Як урегульовують інвентаризаційні різниці?
6. Розкрийте порядок проведення інвентаризації основних засобів та нематеріальних активів.
7. Охарактеризуйте порядок проведення інвентаризації запасів у бюджетних установах.
8. Розкрийте порядок проведення інвентаризації грошових коштів та розрахунків.

11.5. Теми рефератів

1. Аналіз нормативно-правової бази щодо регулювання інвентаризації у бюджетній установі.
2. Організація інвентаризації в бюджетній установі.
3. Порядок проведення та відображення в обліку наслідків інвентаризації основних засобів у бюджетній установі.
4. Порядок проведення та відображення в обліку наслідків інвентаризації нематеріальних активів у бюджетній установі.
5. Порядок проведення та відображення в обліку наслідків інвентаризації готівки, грошових коштів та їх еквівалентів, бланків документів суворої звітності.
6. Порядок проведення та відображення в обліку наслідків інвентаризації запасів у бюджетній установі.
7. Порядок проведення та відображення в обліку наслідків інвентаризації розрахунків.
8. Облік результатів інвентаризації.
9. Документальне оформлення інвентаризації.

11.6. Задачі до розв'язання

Задача 11.1. Під час проведення інвентаризації інвентаризаційною комісією було виявлено нестачу приладу. Первісна вартість 2600,00 грн, нарахований знос 780,00 грн. Винна особа не встановлена.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями.

Задача 11.2. Під час проведення інвентаризації було виявлено нестачу комп'ютера первісною вартістю 8 000,00 грн, нарахований знос 1 250,00 грн. Винною особою було визнано працівника відділу. Нарахована сума відшкоду-

вання збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності становить 7000,00 грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями.

Задача 11.3. Інвентаризаційною комісією виявлено нестачу комп'ютерної програми. Вартість програми складає 10 000,00 грн, нарахований знос 2 500,00 грн.

Відобразити в обліку наслідки інвентаризації у випадку:

а) винна особа не встановлена;

б) винна особа встановлена. Сума відшкодування збитків, яка встановлена суб'єктом оціночної діяльності становить 9 000, 00 грн.

Задача 11.4. На балансі установи обліковуються бланки суворої звітності на суму 500,00 грн. Фактично виявлено на суму 400,00 грн. Винною особою встановлено касира. Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності становить 300,00 грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями.

Задача 11.5. Під час інвентаризації встановлено, що на балансі установи обліковуються матеріали загальною вартістю 400,00 грн. Фактично виявлено матеріалів на суму 600,00 грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями.

Задача 11.6. Під час інвентаризації встановлено, що на балансі установи обліковуються продукти харчування загальною вартістю 400,00 грн. Фактично виявлено на суму 200,00 грн. Встановлено, що продукти харчування були придбані в поточному періоді, а винною особою визнано комірника. Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності становить 700,00 грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки.

Задача 11.7. Інвентаризаційна комісія виявила обладнання, що не знаходиться на обліку. Оформити відповідний інвентаризаційний опис (вартість обладнання визначити самостійно).

Задача 11.8. Скласти Акт про результати інвентаризації наявних коштів та відобразити в обліку господарські операції за наступними даними. Інвентаризація каси проводилася на основі Наказу від 10.11.17 № 55. Дата складання акту 30.11.17 р. Матеріально-відповідальна особа – Гавриленко О.С. На балансі установи обліковується готівка на суму 300,00 грн, поштові марки на суму 15,00 грн. Фактично виявлено готівки 400,00 грн, поштових марок – 15,00 грн.

Задача 11.9. Інвентаризаційною комісією виявлено нестачу десяти бланків документів суворої звітності. Вартість придбання становила 100,00 грн. Вин-

ною особою визнано касира. Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності становить 1500,00 грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки з обґрунтуваннями.

Задача 11.10. Відобразити в обліку наступні господарські операції:

— списано прострочену дебіторську заборгованість за загальним фондом після закінчення терміну позовної давності на суму 300,00 грн;

— списано прострочено кредиторську заборгованість за спеціальним фондом після закінчення терміну позовної давності на суму 470,00 грн;

— списано депонентську заборгованість за загальним фондом строк позовної давності якої минув на суму 780,00 грн.

Задача 11.11. В установі виявлено надлишок віників із сорго на суму 300,00 грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки.

Задача 11.12. В установі виявлено нестачу МШП на суму 150,00 грн. Винною особою встановлено комірника. Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності у розмірі 200,00 грн.

Зробити необхідні бухгалтерські проводки.

Задача 11.13. Відновити зміст господарських операцій та вказати первинні документи.

Господарська операція	Первинний документ	Дебет	Кредит	Сума
		8411	1216	4000,00
		1413	1216	1000,00
		2115	7111	4000,00
		2115	6312	5600,00
		7111	5511	4000,00
		6312	2313	5600,00
		1016	7211	9600,00

Задача 11.14. Зробіть необхідні бухгалтерські проводки за наступними господарськими операціями:

— виявлено нестачу обладнання на суму 13000,00 грн, нарахований знос 500,00 грн. Винна особа встановлена. Нарахована сума відшкодування збитків з винного, що визначена суб'єктом оціночної діяльності становить 14000,00 грн;

— виявлено нестачу постільної білизни вартістю 790 грн. Винну особу не встановлено;

— виявлено нестачу бланків суворої звітності на суму 90,00 грн;

— списано дебіторську заборгованість за рахунок спеціального фонду на суму 425,00 грн. Строк позовної давності дебіторської заборгованості минув;
— списано кредиторську заборгованість за рахунок загального фонду на суму 590,00 грн. Строк позовної давності кредиторської заборгованості минув.

11.7. Тести

1. Інвентаризація це:

- а) зіставлення фактичних даних про матеріальні цінності з обліковими;
- б) перевірка майнового стану підприємства;
- в) всі відповіді вірні.

2. Чинним законодавством передбачена обов'язкова інвентаризація:

- а) на початку кожного місяця;
- б) перед складанням річної фінансової звітності;
- в) при зміні керівника установи.

3. Бюджетна установа може проводити інвентаризацію будівель до дати балансу в період:

- а) не менше одного разу в три роки;
- б) кожен рік;
- в) до трьох місяців до дати балансу.

4. Бюджетна установа може проводити інвентаризацію розрахунків до дати балансу в період:

- а) не менше одного разу в три роки;
- б) до трьох місяців до дати балансу;
- в) не менше двох разів на рік.

5. Перед початком інвентаризації інвентаризаційній комісії необхідно:

- а) отримати розписки від матеріально-відповідальних осіб;
- б) в бухгалтерії закінчити обробку всіх документів, пов'язаних з інвентаризацією;
- в) усі відповіді вірні.

6. Проведення інвентаризації оформляється:

- а) внутрішнім розпорядчим документом підприємства (установи, організації);
- б) службовою запискою;
- в) протоколом;
- г) наказом.

7. Інвентаризаційну комісію не може очолювати:

- а) заступник головного бухгалтера;

- б) керівник;
- в) заступник керівника;
- г) керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства.

8. Метою створення робочих інвентаризаційних комісій є:

- а) великий обсяг інвентаризаційних робіт;
- б) проведення повторної перевірки у місцях зберігання матеріальних цінностей;
- в) усі відповіді вірні.

9. Дані інвентаризації оформлюються у вигляді:

- а) інвентаризаційних звітів;
- б) інвентаризаційних описів;
- в) інвентаризаційних протоколів.

10. Після закінчення інвентаризації інвентаризаційні описи зберігаються:

- а) п'ять років;
- б) три роки;
- в) вічно.

11. При перевищення облікових даних про матеріальні цінності над фактичними виникає:

- а) надлишок;
- б) недостача.

12. При перевищення фактичних даних про матеріальні цінності над обліковими виникає:

- а) надлишок;
- б) недостача.

13. При виявленні надлишку основних засобів в обліку робиться наступний запис:

- а) Д-т 101—К-т 7211;
- б) Д-т 101—К-т 5511;
- в) Д-т 141—К-т 7511.

14. Недостача матеріалів, які були придбані в поточному періоді в межах норм природних втрат відображається в обліку записом:

- а) Д-т 8013—К-т 1517;
- б) Д-т 5511—К-т 1517;
- в) Д-т 7511—К-т 1517.

15. Виправлення в інвентаризаційних описах:

- а) допускається;
- б) допускається з дотриманням Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку;
- в) не допускається;
- г) допускається, якщо виправити коректором.

16. У випадку невиявлення винної особи сума недостачі:

- а) списується на витрати;
- б) списується на доходи спеціального фонду;
- в) списується з балансового рахунка на витрати і зараховується на позабалансовий рахунок 07.

17. Сума до відшкодування з винної особи розраховується:

- а) $P_3 = [(B_e - A) \cdot I_{инф.} + A_{зб}] \cdot 2 + ПДВ$;
- б) незалежним оцінювачем за Методикою оцінки майна;
- в) $P_3 = [(B_e - A) \cdot A_{зб} + ПДВ] \cdot 2 \cdot I_{инф.}$;
- г) $P_3 = [(B_e - A) \cdot I_{инф.} + ПДВ + A_{зб}] \cdot 2 + B_n + B_p$.

18. Порядок списання об'єктів державної власності встановлено:

- а) постановою Кабінету Міністрів України;
- б) наказом Держказначейства України;
- в) наказом Фонду державного майна України.

19. З балансу бюджетної установи можуть бути списані необоротні активи з таких причин:

- а) непридатні для подальшого використання;
- б) повністю нарахований знос;
- в) усі відповіді вірні.

20. Нарахування обов'язкового платежу до держбюджету при виявленні винної особи відображається в обліку записом:

- а) Д-т 6312—К-т 7511;
- б) Д-т 2115—К-т 8511;
- в) Д-т 2115—К-т 6312.

21. Наявність нематеріальних активів підтверджується:

- а) бухгалтерською довідкою;
- б) інвентаризаційними актами минулих періодів;
- в) патентом, сертифікатом, ліцензією, тощо.

22. Інвентаризаційна комісія може починати інвентаризацію:

- а) при присутності більшості членів інвентаризаційної комісії;
- б) при присутності усіх членів інвентаризаційної комісії;

- в) при присутності не менше 2/3 членів інвентаризаційної комісії;
- в) при присутності усіх членів інвентаризаційної комісії та представника аудиторської фірми.

23. Інвентаризаційні описи при зміні матеріально-відповідальної особи оформляються не менше ніж:

- а) в одному екземплярі;
- б) двох екземплярах;
- в) трьох екземплярах.

24. Інвентаризаційні описи обов'язково складаються:

- а) вручну;
- б) за допомогою обчислювальної техніки;
- в) усі відповіді вірні.

25. Висновки та пропозиції за результатами інвентаризації інвентаризаційна комісія відображає:

- а) у висновку інвентаризаційної комісії;
- б) у протоколі інвентаризаційної комісії;
- в) у акті інвентаризаційної комісії.

26. Списання простроченої кредиторської заборгованості за рахунок загального фонду в обліку буде відображено записом:

- а) Д-т 2117—К-т 8511;
- б) Д-т 2117—К-т 5511;
- в) Д-т 2117—К-т 7511.

27. Списання безнадійної дебіторської заборгованості відображається в обліку записом:

- а) Д-т 5511—К-т 2111;
- б) Д-т 7511—К-т 2115;
- в) Д-т 8511—К-т 2115.

28. Норми природних втрат застосовуються:

- а) до всіх запасів;
- б) до запасів, що прибули на початок року;
- в) до фактичних недостач.

29. Сума недостачі понад норми природних втрат обліковується на рахунку 073:

- а) до моменту встановлення винних осіб;
- б) до надання відповідної інформації від органів дізнання чи досудового слідства;

в) до моменту відшкодування втрат винними або закінчення строку позовної давності;

г) усі відповіді вірні.

30. Інвентаризація проводиться з метою:

а) виявлення нестач, втрат та надлишків матеріальних цінностей;

б) виявлення непотрібних матеріальних цінностей;

в) забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства (установи, організації);

г) достовірності оцінки наявних ресурсів.

31. При виявленні недостачі основних засобів в обліку робляться такі записи:

а) Д-т 5111—К-т 101; Д-т 5511—К-т 1411;

б) Д-т 5111—К-т 1411; Д-т 101—К-т 5111;

в) Д-т 8411— К-т 101; Д-т 1411— К-т 101.

Тема 12.

ОПОДАТКУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Бюджетні установи у процесі виконання кошторисів виступають платниками різних податків і зборів (обов'язкових платежів). Відносини у сфері справляння податків і зборів регулюються Податковим кодексом України від 02.12.10 № 2755-VI. Однак, у зв'язку з неприбутковим характером їх діяльності та соціальним значенням для держави, вони мають певні пільгові умови оподаткування, насамперед в оподаткуванні податком на прибуток та податком на додану вартість.

Крім того, бюджетні установи, що повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів не сплачують адміністративно-господарські санкції за недотримання нормативу робочих місць (Закон України “Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні” від 21.03.91 № 875-XII).

12.1. Оподаткування податком на прибуток

Бюджетні установи, які утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів не підлягають оподаткуванню податком на прибуток (п. 133.4.6 ст.133 Податкового Кодексу України). Проте вони повинні відповідати таким вимогам (пп. 133.4.1 Податкового кодексу України):

— утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

— установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

— установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). (Положення цього абзацу не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків);

— внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами. У разі недотримання неприбутковою організацією умов використання доходів (прибутку) така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Така неприбуткова організація включається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

З першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення, до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов'язана щоквартально подавати до контролюючого органу квартальну фінансову і податкову звітність (з наростаючим підсумком) з податку на прибуток та сплачувати податок у термін, визначений для квартального періоду.

З наступного податкового (звітного) року така неприбуткова організація подає фінансову і податкову звітність та сплачує податок на прибуток у порядку, встановленому для неприбуткових організацій — платників податку на прибуток.

За економічною класифікацією видатків сплата податку на прибуток відображається за кодом 2800 “Інші поточні видатки”.

У бухгалтерському обліку нарахування і сплата податку на прибуток відображається проводками, наведеними в табл. 12.1.

Таблиця 12.1. Бухгалтерські проводки з нарахування та сплати податків в бюджетній установі

Господарська операція	Дебет	Кредит
Нарахований податок	8013 (8113)	6311
Сплачено податок	6311	2311 (2313)

12.2. Оподаткування податком на додану вартість

Податковим Кодексом України всі операції, що здійснюють підприємства (в тому числі бюджетні установи) поділяють на:

— операції, що оподатковуються за загальною ставкою 20 %, ставкою — 7 % і ставкою 0 % (п. 193.1 Податкового кодексу України);

— операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 Податкового кодексу України);

— операції, що звільнені від оподаткування (ст. 197 Податкового кодексу України).

Більшість операцій, що здійснюються бюджетними установами звільнені від оподаткування податком на додану вартість, зокрема:

1. постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України;

2. постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, в тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв. До таких послуг належать послуги з:

— виховання та навчання дітей, які постачаються дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, будинками культури (гра на музичних інструментах, хореографія, образотворче мистецтво, гуртки (факультативи) іноземних мов, комп'ютерного навчання);

— утримання, виховання та навчання дітей у дошкільних навчальних закладах як в межах обсягу, установленого навчальними планами і програмами, так і понад зазначений обсяг;

— усіх видів освітньої діяльності, які постачаються загальноосвітніми навчальними закладами I-III ступеня;

— усіх видів освітньої діяльності, які постачаються професійно-технічними навчальними закладами;

— усіх видів освітньої діяльності, які постачаються вищими навчальними закладами I-IV рівня акредитації, у тому числі для здобуття іншої вищої та післядипломної освіти.

— навчання слухачів підготовчих відділень вищих навчальних закладів;

— повторного вивчення відрахованими студентами (курсантами) окремих дисциплін і курсів з подальшим складенням іспитів;

— навчання аспірантів і докторантів;

— приймання кандидатських іспитів;

— надання наукових консультацій для осіб, що підвищують кваліфікацію самостійно;

— довузівської підготовки;

— проведення лекцій з питань науки і техніки, культури та мистецтва, фізичної культури і спорту, правових знань, туризму і краєзнавства;

— надання консультацій для учнів, вихованців, студентів, курсантів понад обсяги, встановлені навчальними планами і програмами, для аспірантів, докторантів;

— організації літніх мовних курсів, шкіл, семінарів; групових та індивідуальних занять фізичною культурою та спортом на стадіонах, у спортивних залах, і плавальних басейнах, на тенісних кортах для дітей, учнів і студентів.

Однак, у ряді випадків бюджетні установи здійснюють оподатковувані податком на додану вартість операції, а тому можуть бути платниками ПДВ. Бюджетна установа підлягає обов'язковій реєстрації як платник цього податку в разі, коли загальна сума від здійснення оподатковуваних ПДВ операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, протягом останніх дванадцяти календарних місяців сукупно перевищує 1000,0 тис. грн (без урахування податку на додану вартість).

Для визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті, бюджетна установа повинна розрахувати суму податкового зобов'язання і податкового кредиту за звітний період.

Податкове зобов'язання — сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та у строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк).

Податковий кредит — сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V Податкового кодексу України.

Згідно із пп. 187.1. Податкового кодексу України датою виникнення **податкових зобов'язань** з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок або в касу платника податку; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку. В разі придбання товару (робіт, послуг) у бюджетної установи виникає право на **податковий кредит**. Згідно зі ст. 198 Податкового Кодексу України до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з:

— придбання або виготовлення товарів (у тому числі у разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

— придбання (будівництва, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів в якості внеску до статутного капіталу та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

— отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та у разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

— ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Отже, **податковий кредит виникає у бюджетної установи в разі придбання товарів або послуг, які будуть використані в оподатковуваних операціях.**

Датою виникнення права на податковий кредит є дата першої події, а саме: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг або дата отримання платником податку товарів/послуг (п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу України).

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від фактів використання товарів (послуг) та основних фондів в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності бюджетної установи протягом звітного податкового періоду та здійснення бюджетною установою оподатковуваних операцій протягом такого звітного податкового періоду.

У зв'язку з тим, що бюджетна може здійснювати операції, що оподатковуються та звільнені від оподаткування ПДВ, у разі придбання товарів (робіт, послуг), які частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково — ні, до суми податкового кредиту необхідно включати лише частку сплаченого (нарахованого) податку, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду (ст. 199 Податкового кодексу України). Для цього розраховують коефіцієнт розподілу як відношення між обсягом оподатковуваних операцій (без ПДВ) і загальною сумою операцій звітного періоду (без ПДВ). Помноживши коефіцієнт розподілу на суму податкового кредиту отримуємо суму ПДВ, яка буде включена до податкового кредиту звітного періоду. Такий механізм визначення суми податкового кредиту здійснюється, в разі неможливості розмежування суми ПДВ між операціями, що оподатковуються податком на додану вартість і звільнені від оподаткування. Такий розподіл здійснюють в кінці звітного періоду, коли буде відомо загальні суми придбання товарів або послуг бюджетної установи.

Якщо бюджетна установа придбаває товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, які не є об'єктом оподаткування ПДВ, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), не включаються до складу податкового кредиту такого платника.

Якщо товари (послуги) та основні фонди, які були придбані для використання в оподатковуваних ПДВ, починають використовуватися в неоподатковуваних операціях (які не є об'єктом оподаткування згідно зі статтею 196 Податкового кодексу України або звільняються від оподаткування згідно зі статтею 197 Податкового кодексу України) чи основні фонди переводяться до складу невиробничих, то з метою оподаткування такі товари (послуги), основні фонди вважаються проданими за їх звичайною ціною у податковому періоді, на який припадає початок такого використання або переведення, але не нижче звичайної ціни.

Підставою для відображення в обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту є податкова накладна. При продажу товарів (послуг) бюджетна установа, яка зареєстрована як платник ПДВ, повинна виписати електронну податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Для відображення податкового кредиту з ПДВ бюджетна установа надсилає запит до Єдиного реєстру податкових накладних і у відповідь отримує електронний екземпляр накладної.

Видані та отримані податкові накладні заносяться до Реєстру отриманих і виданих податкових накладних, який може вестись в паперовій та/або електронній формі.

Приклад 12.1. Медична установа за рахунок коштів загального фонду для здійснення платних послуг, які не є об'єктом оподаткування ПДВ, придбала продукти харчування на загальну суму 3000 грн, у т.ч. ПДВ — 500 грн. У наступному звітному періоді продукти харчування на суму 500 грн були продані.

У зв'язку з тим, що товари придбані за кошти загального фонду, суму ПДВ в розмірі 500 грн, яка відображена в податковій накладній необхідно включити до собівартості придбаних продуктів харчування. Проте продаж цих продуктів є об'єктом оподаткування ПДВ. Отже, при продажу цих продуктів харчування необхідно відобразити податкове зобов'язання у сумі $500 \cdot 20 : 120 = 83,33$ грн та відновити податковий кредит.

Бухгалтерські проводки до прикладу 12.1 наведено в табл. 12.2.

Таблиця 12.2. Бухгалтерські проводки до прикладу 12.1

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Отримано продукти харчування за рахунок загального фонду (сума з ПДВ)	1511	6211	3 000,00
Сплачено за продукти харчування	6211	2313	3 000,00
Відпущено продукти харчування покупцеві	2111	7211	500,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	7211	6311	83,33
Дохід закрито на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду	7211	5511	416,67
Відновлено податковий кредит з проданими продуктами харчування	6311	1511	83,33
Надішли кошти від покупця	2313	2111	500,00
Списано собівартість реалізованих продуктів харчування	8212	1511	416,67
	5511	8212	416,67

Затрати зі сплати податків (у т.ч. ПДВ) відображаються за КЕКВ 2800 “Інші поточні видатки”.

12.3. Оподаткування земельним податком

Земельний податок — обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів. Він є складовою місцевого податку на майно і обов'язково встановлюється місцевими радами.

Згідно зі ст. 269 Податкового Кодексу України платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) і землекористувачі.

Статтею 282 Податкового Кодексу України визначено бюджетні установи і організації, які звільняються від сплати земельного податку, а саме:

— бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України.

— дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів.

Не сплачується земельний податок за земельні ділянки державних сортопробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур (п. 283.1 Податкового кодексу України).

Якщо бюджетна установа, що користуються пільгами щодо земельного податку, має у підпорядкуванні госпрозрахункові підприємства або здає у тимчасове користування (оренду) земельні ділянки, окремі будівлі або їх частини, податок за земельні ділянки, зайняті цими госпрозрахунковими підприємствами або будівлями (їх частинами), переданими в тимчасове користування, сплачується у встановлених розмірах на загальних підставах. При цьому земельний податок необхідно починати сплачувати з місяця, наступного за місяцем, в якому втрачено пільгу.

В разі здачі в оренду частини приміщення бюджетної установи земельний податок розраховується пропорційно площі будівлі, що знаходиться у користуванні орендаря. Для цього визначають коефіцієнт розподілу (питому вагу площі, що орендується у загальній площі земельної ділянки бюджетної установи). Площа земельної ділянки, на якій знаходиться орендоване приміщення розраховується за формулою

$$S_{op.z} = S_z \cdot (\sum S_{op} : S_{np}),$$

де $S_{op.z}$ — площа орендованої ділянки землі;

S_z — загальна площа земельної ділянки, що належить бюджетній установі;

$\sum S_{op}$ — площа приміщень, що орендується;

S_{np} — загальна площа будівлі, в якій оренднуються приміщення.

Приклад 12.2. Бюджетна установа здає частину власних приміщень (два приміщення площею 200 і 250 м²) іншим підприємствам. Загальна площа 4-х поверхової будівлі становить 1120 м². Загальна площа земельної ділянки, що надана бюджетній установі у постійне користування становить 2800 м².

Розрахуємо площу земельної ділянки, за яку необхідно сплачувати податок за землю на загальних підставах.

$$2800 \text{ м}^2 \cdot ((200 \text{ м}^2 + 250 \text{ м}^2 : 1120) = 1125 \text{ м}^2.$$

Для відшкодування земельного податку бюджетна установа в договорі оренди може зазначити обов'язок орендаря щодо сплати земельного податку для компенсації орендарем витрат орендодавця.

Для розрахунку земельного податку необхідно мати дані про грошову оцінку землі (дані земельного кадастру). Грошова оцінка землі здійснюється згідно з Порядком нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів), затвердженим Наказом Державного комітету України по земельних ресурсах від 27.01.06 № 19/16/22/11/17/12.

Приклад 12.3. Згідно з даними земельного кадастру, грошова оцінка земельної ділянки під будівлею площею 1120 м² на 1 січня звітного року становить 550 000 грн. Встановлена місцевою радою ставка земельного податку для населеного пункту становить 3 % від грошової оцінки землі. Інші дані, як у прикладі 12.2.

Розмір земельного податку для орендаря приміщення площею 200 м² становить:

$$550\ 000\ \text{грн} : 1120\ \text{м}^2 \cdot 200\ \text{м}^2 \cdot 3\ \% = 2946,43\ \text{грн}$$

Розмір земельного податку для орендаря приміщення площею 250 м² становить:

$$550\ 000\ \text{грн} : 1120\ \text{м}^2 \cdot 250\ \text{м}^2 \cdot 3\ \% = 3683,04\ \text{грн.}$$

Якщо бюджетна установа здає в оренду приміщення або земельні ділянки, то такі операції підпадають під дію V розділу Податкового Кодексу України, тому бюджетна установа, зареєстрована в установленому порядку як платник ПДВ, на суму орендної плати повинна нараховувати податкове зобов'язання.

У бухгалтерському обліку нарахування і сплата податку за землю відображається проводками, наведеними в табл. 12.3:

Таблиця 12.3. Бухгалтерські проводки до прикладу 12.9

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
1. Нарахований податок за землю (річна сума)	8013 (8113)	6311	6 629,47
2. Сплачено місячну суму податку за землю (1/12 частина)	6311	2313 (2311)	552,46

Витрати зі сплати земельного податку відображаються за КЕКВ 2800 "Інші поточні видатки".

Грошова оцінка земельних ділянок проводиться суб'єктами оціночної діяльності, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою за відповідними формулами, що встановлені Порядком нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів затвердженого наказом Держкомзему України від 27.01.06 № 18/15/21/11.

Інформаційною базою для грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення є матеріали державного земельного кадастру (кількісна і якісна характеристика земель, бонітування ґрунтів, економічна оцінка земель), матеріали внутрігосподарського землевпорядкування, а земель населених пунктів — їх генеральні плани та проекти планування і забудови населених пунктів, матеріали економічної оцінки території, матеріали інвентаризації земель населених пунктів проекти забудови та розподілу території населених пунктів, місцеві правила забудови.

До земель, грошову оцінку яких проведено, необхідно застосовувати індексацію відповідно до Порядку проведення індексації грошової оцінки земель, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.00 № 783.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення індексується станом на 1 січня поточного року на коефіцієнт, що визначається за формулою

$$K_i = [I - 10] : 100,$$

де I — середньорічний індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Слід зазначити, що в підрозділі розкриті лише окремі моменти, пов'язані з земельним податком, а тому при практичному його нарахуванні слід звертатись до розділу XII Податкового Кодексу України, тим більше, що в нього систематично вносяться певні зміни.

12.4. Облік екологічного податку

Згідно зі ст. 240 Податкового Кодексу України бюджетні установи є платниками цього податку. Порядок обчислення і сплати екологічного податку регулюється розділом VIII Податкового Кодексу України.

Екологічний податок справляється за:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Сума податку, який справляється за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення (P_{ec}), обчислюється платниками самостійно щокварталу нарастаючим підсумком з початку

року, виходячи з фактичних обсягів викидів, ставок податку і визначається за формулою:

$$P_{ec} = \sum (M_i \cdot H_{ni}),$$

де P_{ec} — сума податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення;

M_i — фактичний обсяг викиду забруднюючої речовини в тоннах (т);

H_{ni} — ставки податку в поточному році за тонну i -тої забруднюючої речовини (грн);

Фактичні обсяги за викиди зазначаються на підставі первинної документації (журнали обліку ПОД-1, ПОД-2, ПОД-3), згідно з якими заповнюються форми розрахунку збору.

Сума екологічного податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (P_c), обчислюється платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів скидів, ставок податку та коригувальних коефіцієнтів за формулою:

$$P_c = \sum (M_{li} \cdot H_{ni} \cdot K_{oc})$$

де M_{li} — обсяг скиду i -тої забруднюючої речовини в тоннах (т);

H_{ni} — ставки податку в поточному році за тонну i -тої забруднюючої речовини (грн/т);

K_{oc} — коефіцієнт, що дорівнює 1,5 і застосовується у разі скидання забруднюючих речовин у ставки і озера (у іншому випадку коефіцієнт дорівнює 1).

Ставки екологічного податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах встановлені:

- для окремих видів надзвичайно небезпечних відходів;
- залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності.

Для окремих видів надзвичайно небезпечних відходів ставки встановлені:

- обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, — 548,47 грн за одиницю;
- люмінесцентні лампи — 9,54 грн за одиницю.

Ставки податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів встановлені у гривнях за 1 тонну. За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку збільшуються у 3 рази. Крім того, залежно від місця розміщення відходів, застосовується коефіцієнт до ставок податку (табл. 12.4).

Таблиця 12.4. Коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі

Місце (зона) розміщення відходів	Коефіцієнт
В межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж	3
На відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту	1

Сума екологічного податку, який справляється за розміщення відходів (P_{pe}), обчислюється платниками самостійно щокварталу виходячи з фактичних обсягів розміщення відходів, ставок податку та коригувальних коефіцієнтів за формулою:

$$P_{pe} = \sum (H_{ni} \cdot M_{li} \cdot K_m \cdot K_o),$$

де H_{ni} — ставки податку в поточному році за тону i -того виду відходів (грн)

M_{li} — обсяг відходів i -того виду, у тоннах (т);

K_m — коригувальний коефіцієнт, який враховує розташування місця розміщення відходів;

K_o — коригувальний коефіцієнт, який враховує характер обладнання місця розміщення відходів;

K_o — коригувальний коефіцієнт, що дорівнює 3 і застосовується у разі розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

Ставка екологічного податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) виробниками електричної енергії — експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій), включаючи вже накопичені, становить 0,008 грн у розрахунку на 1 кВт-год виробленої електричної енергії. До ставок застосовується коригувальний коефіцієнт залежно від категорії відходів: для високоактивних — 50; для середньоактивних та низькоактивних — 2.

Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк наведені в табл. 12.5.

Таблиця 12.5. Ставки податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк

Категорія відходів	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів (крім відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання), грн за 1 м ³	Ставка податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів, представлених як джерела іонізуючого випромінювання, грн за 1 см ³
Високоактивні	381767,57	12725,59
Середньоактивні та низькоактивні	7126,32	2545,11

Нарахування екологічного податку відображають за дебетом субрахунку 8013 (8113) та кредитом субрахунку 6311.

12.5. Питання для самоконтролю

1. Які особливості оподаткування бюджетних установ податком на прибуток?
2. З якою метою ведеться Реєстр неприбуткових організацій та установ?
3. Як розрахувати суму екологічного податку, який справляється за викиди стаціонарними джерелами забруднення?
4. Розкрийте порядок нарахування екологічного податку за скиди у водні об'єкти.
5. Опишіть порядок розрахунку екологічного податку за розміщення відходів.
6. Як розраховують екологічний податок за утворення та зберігання радіоактивних відходів?
7. Розкрийте порядок розрахунку бюджетними установами земельного податку та відображення його нарахування у системі рахунків бухгалтерського обліку.

12.6. Теми рефератів

1. Первинні документи для відображення в обліку нарахування та сплати податків бюджетними установами.
2. Особливості оподаткування податком на прибуток навчальних закладів різних форм власності.
3. Особливості оподаткування податком на додану вартість навчальних закладів різних форм власності.
4. Штрафні санкції, які застосовуються до бюджетних установ і організацій в разі порушення податкового законодавства.
5. Платники, об'єкт та ставки екологічного податку.
6. Особливості сплати земельного податку бюджетними установами і організаціями.
7. Основні види екологічного податку та розрахунок податку бюджетними установами і організаціями.
8. Особливості розрахунку і сплати екологічного податку бюджетними установами і організаціями.
9. Оподаткування бюджетних установ в зарубіжних країнах.

12.7. Задачі для розв'язання

Задача 12.1. Науково-дослідний інститут у минулому році отримав доходи від виконання госпрозрахункових науково-дослідних робіт на суму 18 000 тис. грн, витрати на виконання яких склали 12 000 тис. грн.

Зробити бухгалтерські проводки та обґрунтувати їх нормативними документами.

Задача 12.2. Дитяча лікарня у минулому році отримала доходи від надання платних послуг на суму 430 тис. грн, з яких на забезпечення основної діяльності було використано 280 тис. грн.

Зробити бухгалтерські проводки та обґрунтувати їх нормативними документами.

Задача 12.3. Навчальний заклад державної форми власності у минулому році отримав доходів від навчання іноземних і вітчизняних студентів понад державне замовлення в межах ліцензійного обсягу прийому в сумі 15 000 тис. грн, здобуття другої вищої освіти — 2 000 тис. грн, підготовки аспірантів і докторантів понад державне замовлення — 1 000 тис. грн, реалізації теплової енергії іншим підприємствам — 6 000 тис. грн, оренди приміщення їдальні — 450 тис. грн.

Витрати, понесені навчальним закладом у минулому році становлять: з надання освітніх послуг — 12 000 тис. грн; з виробництва реалізованої теплової енергії — 4 800 тис. грн, обслуговування приміщення їдальні — 235 тис. грн. За I квартал поточного року витрати на здійснення основної діяльності склали 1 000 тис. грн.

Зробити можливі бухгалтерські проводки та обґрунтувати їх нормативними документами.

Приклад 12.4. Бюджетна установа за рахунок коштів загального фонду на загальну суму 12 000 грн (в т.ч. ПДВ). Запаси на суму 10 500 грн використані в операціях, пов'язаних з виконанням державних функцій станова, а решта — в операціях з надання платних послуг, які є об'єктом обкладання ПДВ.

Зробити можливі бухгалтерські проводки та обґрунтувати їх нормативними документами.

Задача 12.5. Бюджетна установа у м. Чернігові має на балансі земельну ділянку розміром 1,4 га у межах населеного пункту (грошова оцінка землі не проведена). Частина земельної ділянки у розмірі 0,3 га було здано в оренду на 5 років.

Розрахувати суму земельного податку для бюджетної установи. Зробити бухгалтерські проводки з нарахування та перерахування податку.

Задача 12.6. Бюджетна установа у м. Києві має на балансі 2 земельні ділянки. У м. Києві розташовано управління бюджетної установи на земельній ділянці розміром 0,45 га. Також у підпорядкуванні бюджетна установа є туристична база на Південному узбережжі Автономної Республіки Крим на земельній ділянці розміром 1,6 га. Грошова оцінка земельних ділянок не проведена.

Розрахувати суму земельного податку для бюджетної установи.

Приклад 12.7. Бюджетна установа здає частину власних приміщень (три приміщення площею 100, 150 і 200 м²) іншому підприємству. Загальна площа 3-х поверхової будівлі становить 850 м². Загальна площа земельної ділянки, що надана бюджетній установі у постійне користування становить 1500 м². Згідно з даними земельного кадастру грошова оцінка земельної ділянки під 3-х поверховою будівлею на 1 січня звітного року становить 660 000 грн.

Розрахувати суму земельного податку для бюджетної установи і окремо для кожного орендаря. Відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Задача 12.8. Дитяча лікарня у районному центрі має власну котельню для опалення приміщення лікарні і підігріву холодної води. В процесі діяльності котельної за поточний рік було здійснено викидів забруднюючих речовин в навколишнє середовище азоту оксиди — 2,5 т, вуглецю окис — 3,25 т, пил неорганічний (тверді речовини) — 0,025 т.

Розрахувати суму екологічного податку стаціонарними джерелами забруднення та зробити бухгалтерські проводки.

Задача 12.9. Бюджетна установа за поточний рік здійснила викидів сміття у кількості 32 т. Затверджений ліміт викидів — 30 т. Відходи розміщуються в адміністративних межах населеного пункту на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів.

Розрахувати суму екологічного податку за розміщення відходів за поточний рік та зробити бухгалтерські проводки з його нарахування та перерахування до бюджету.

12.8. Тести

1. В разі перевищення доходів загального фонду над витратами звітного року бюджетної установи невикористана сума коштів:

- а) оподатковується на загальних умовах в кінці звітного року;
- б) враховується у складі кошторису наступного року;
- в) перераховується до державного бюджету;
- г) перераховується до відповідного бюджету.

2. Присвоєння коду ознаки неприбутковості здійснюють:

- а) місцеві органи Державної фіскальної служби;
- б) місцеві органи самоврядування;
- в) місцеві органи влади;
- г) Державна фіскальна служба України.

3. Доходи від надання платних послуг неприбутковими установами і організаціями зараховуються:

- а) на спеціальний рахунок;

- б) на загальний рахунок;
- в) на депозитний рахунок;
- г) на всі рахунки у відповідному співвідношенні.

4. В разі отримання установою фінансування з бюджету та інших доходів, які спрямовуються на виконання її функцій, оподаткування податком на прибуток здійснюється:

- а) на пільгових умовах оподаткування;
- б) на загальних умовах оподаткування;
- в) від різних доходів за різними умовами оподаткування;
- г) у цьому разі доходи звільняються від оподаткування.

5. В разі перевищення доходів спеціального фонду над витратами звіт-ного року бюджетної установи невикористана сума коштів:

- а) оподатковується на загальних умовах в кінці звітного року;
- б) враховується у складі кошторису наступного року;
- в) перераховується до державного бюджету;
- г) перераховується до місцевого бюджету.

6. Бюджетні установи і організації як платники ПДВ:

а) зобов'язані зареєструватися, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 грн (без урахування податку на додану вартість);

б) самостійно визначають зареєструватися чи ні в разі перевищення операцій з поставки товарів/послуг протягом останніх 12 місяців на суму 1,0 млн. грн. (без ПДВ);

в) не повинні реєструватися як платники ПДВ.

7. Надання послуг з виховання та освіти дітей:

а) звільняються від оподаткування ПДВ навчальні заклади всіх форм власності;

б) звільняються від оподаткування ПДВ тільки державні навчальні заклади;

в) звільняються від оподаткування ПДВ навчальні заклади всіх форм власності, які мають ліцензію на поставку таких послуг;

г) звільняються від оподаткування ПДВ тільки державні навчальні заклади, які мають ліцензію на поставку таких послуг.

8. Надання послуг масажу з метою зміцнення здоров'я державними закладами охорони здоров'я:

а) не оподатковуються ПДВ;

б) оподатковуються ПДВ;

в) не оподатковуються ПДВ в разі отримання спеціального дозволу на надання таких послуг;

г) оподатковуються ПДВ, якщо установа зареєстрована у добровільному чи обов'язковому порядку платником ПДВ.

9. Послуги укладання шлюбу в органах ЗАГСу:

- а) не є об'єктом оподаткування ПДВ;
- б) є об'єктом оподаткування ПДВ;
- в) не є об'єктом оподаткування ПДВ в разі отримання спеціального дозволу на надання таких послуг.

10. Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів (робіт, послуг), які оплачуються за рахунок бюджетних коштів є:

- а) дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку;
- б) дата надходження бюджетних коштів на поточний рахунок платника податку;
- в) дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше (або зарахування коштів або відвантаження товарів чи виконання робіт);
- г) усі відповіді вірні.

11. В якому разі у бюджетної установи виникає право на податковий кредит:

- а) в разі придбання товарів або послуг, які будуть використані в оподатковуваних операціях;
- б) в разі придбання товарів або послуг, які будуть використані в будь-яких операціях;
- в) усі відповіді вірні.

12. Органи державної влади та місцевого самоврядування:

- а) звільняються від сплати земельного податку;
- б) не звільняються від сплати земельного податку;
- в) сплата земельного податку здійснюється за рахунок коштів місцевого бюджету.

13. Дитячий санаторно-курортний заклад, який повністю утримується за рахунок бюджету:

- а) звільняється від сплати земельного податку за наявності дозволу органів місцевого самоврядування;
- б) звільняється від сплати земельного податку;
- в) не звільняється від сплати земельного податку.

14. Ботанічний сад, який знаходиться на території населеного пункту:

- а) звільняється від сплати земельного податку;
- б) оподатковується за ставками населених пунктів;

- в) оподатковується за ставками земель сільськогосподарського призначення;
- г) оподатковується за ставками земель історико-культурного призначення;
- д) ставка податку встановлюється місцевими радами.

15. Навчальний заклад, який має базу відпочинку на березі річки:

- а) не подає розрахунок земельного податку і не сплачує його;
- б) подає розрахунок земельного податку і сплачує тільки за земельну ділянку, яка знаходиться під базою відпочинку;
- в) подає розрахунок земельного податку, але не сплачує його;
- г) подає розрахунок земельного податку і сплачує за земельні ділянки, які знаходяться під навчальним закладом і базою відпочинку.

16. Екологічний податок бюджетних установ і організацій:

- а) відноситься на видатки і передбачається у кошторисі на звітний рік;
- б) сплачується із суми нерозподіленого прибутку, що залишився на кінець звітного року;
- в) не сплачується бюджетними установами і організаціями;
- г) сплачується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів.

17. Екологічний податок не включає плату за:

- а) викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення;
- б) викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення;
- в) скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти;
- г) розміщення відходів;
- д) всі відповіді вірні.

18. Для розрахунку екологічного податку за викиди стаціонарними джерелами забруднення враховують:

- а) обсяги викидів забруднюючих речовин у м³;
- б) обсяги викидів забруднюючих речовин у тоннах;
- в) всі відповіді вірні.

19. Базовий податковий період для розрахунку екологічного податку:

- а) звітний місяць;
- б) звітний квартал;
- в) звітний рік.

20. Бюджетна установа не зареєструвалась у Реєстрі неприбуткових установ та організацій. У цьому разі вона податок на прибуток:

- а) сплачує;
- б) не сплачує.

Тема 13.

ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

13.1. Загальна характеристика та класифікація звітності бюджетних установ

При організації складання та подання зовнішньої звітності бюджетних установ необхідно керуватися законодавчими та нормативними документами, які регламентують методологічні засади формування інформації в даних звітах. До основних з них належить Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-IV, ст. 11 якого визначено, що форми фінансової звітності бюджетних установ та фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (Міністерством фінансів України).

Бюджетні установи та організації складають та подають значно більшу кількість форм звітності, ніж звичайні підприємства. Це пояснюється необхідністю контролю держави за витрачанням бюджетних коштів їх розпорядниками та контролю за збереженням державного майна. Класифікують звітність за різними ознаками: за періодом часу; за ступенем узагальнення інформації; за змістом; за джерелом формування тощо (рис. 13.1).

За періодом часу звітність поділяють на місячну, квартальну та річну. Строки подання форм звітності встановлюються відповідними нормативними документами та інструкціями з їх заповнення.

За ступенем узагальнення звітність поділяють на індивідуальну (первинна) та зведену. Індивідуальна (первинна) звітність складається окремою бюджетною установою чи організацією. Зведена звітність утворюється шляхом об’єднання даних індивідуальних звітів.

Згідно зі ст. 12 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” крім власних фінансових звітів зведену фінансову звітність складають та подають міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності щодо всіх підприємств, які належать до сфери їх управління. Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності.



Рис. 13.1. Класифікація звітності бюджетних установ

За змістом і джерелом формування звітність бюджетних установ можна поділити на фінансову, бюджетну, податкову, до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування, статистичну, управлінську та адміністративну.

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності, надходження та використання грошових коштів бюджетної установи чи організації за звітний період. Її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип покладений у структуру звітних форм, у внутрішній ув’язці та ув’язці показників між формами. Склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”.

Форми бюджетної звітності бюджетних установ встановлюються Міністерством фінансів України за участю Держказначейства України. Основне призначення цієї звітності — отримання інформації для контролю за станом виконання кошторису бюджетних установ.

Загальні засади формування податкової звітності визначені Податковим кодексом України, а її конкретні форми та порядок їх заповнення регулюються Міністерством фінансів України разом з Державною фіскальною службою. Податкова звітність подається звичайно до органів Державної фіскальної служби за місцем реєстрації установи. Кількість форм звітності залежить від кількості податків і зборів, які визначені Податковим кодексом України. Проте, якщо бюджетна установа не є платником певного податку чи збору, то звітність з них не складає.

Звітність до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування регламентується рядом Законів України. Принципи та загальні правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування громадян в Україні визначено Основами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 14.01.98 № 16/98-ВР. Згідно з Основами законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в Україні прийняті Закони України: “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.03 № 1058-IV; “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 23.09.99 № 1105-14 у редакції від 28.12.2014 № 77–VIII; “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.00 № 1533-III.

Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.07.10 № 2464-VI визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати, повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку. Згідно з цим законом адміністрування єдиного внеску здійснює Державна фіскальна служба України.

Відповідно до прийнятих законів створені Пенсійний фонд, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, до яких перераховується частина єдиного внеску для забезпечення виконання їх функцій та виплат за їх рахунок.

Статистична звітність містить інформацію, яка є необхідною для статистичного вивчення діяльності бюджетних установ чи організацій та побудови макроекономічних показників.

Управлінська звітність (внутрішня) — звітність, що подається внутрішнім користувачам, призначена для внутрішнього управління бюджетною установою. Її форми, кількість та періодичність подання встановлюються установою самостійно і закріплюються у внутрішньому нормативному документі.

Адміністративна (оперативна) звітність подається бюджетними установами на вимогу органів державної влади для виконання ними своїх адміністративних функцій.

13.2. Фінансова звітність бюджетних установ

Загальні засади формування фінансової звітності та їх форми в державному секторі визначені такими НП(с)БОДС:

- НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” від 28.12.09 № 1541;
- НП(с)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність” від 24.12.10 № 1629;
- НП(с)БОДС 103 “Фінансова звітність за сегментами” від 24.12.10 № 1629.

Порядок визнання та оцінки статей звітності визначені окремими НП(С)БОДС.

Перелік форм фінансової звітності бюджетних установ наведено в табл. 13.1.

Таблиця 13.1. Форми фінансової звітності в державному секторі економіки

№ з.п.	Форми фінансової звітності	Нормативний документ	Склад звітності		
			Річна	квартальна	місячна*
1	Баланс (Форма № 1-дс)	НП(с)БОДС 101	+	+	+
2	Звіт про фінансові результати (Форма № 2-дс)	НП(с)БОДС 101	+	+	+
3	Звіт про рух грошових коштів (Форма № 3-дс)	НП(с)БОДС 101	+	+	+
4	Звіт про власний капітал (Форма № 4-дс)	НП(с)БОДС 101	+	+	+
5	Консолідований баланс (Форма № 1-кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
6	Консолідований звіт про фінансові результати (Форма № 2-кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
7	Консолідований звіт про рух грошових коштів (Форма № 3-кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
8	Консолідований звіт про власний капітал (Форма № 4-кдс)	НП(с)БОДС 102	+		
9	Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (Форма № 5-дс)	НП(с)БОДС 103	+		

* Згідно з НП(с)БОДС 1 проміжна звітність включає квартальну та місячну фінансову звітність.

Елементи фінансової звітності додатково розкриваються у таких формах, затверджених наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів” від 24.01.12 № 44:

- “Звіт про рух необоротних активів” (форма № 5);
- “Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування” (форма № 6);
- “Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей” (форма № 15);
- Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м “Звіт про заборгованість за бюджетними коштами”;
- Довідка про матеріальні цінності, які передані на відповідальне зберігання.

Баланс (форма № 1-дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року). Пояснювальна записка повинна містити інформацію про назву установи та її місцезнаходження; короткий опис основної діяльності установи; назву органу управління, у віданні якого перебуває установа; середню чисельність працівників.

Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору та бюджету протягом звітного періоду. Звіт про фінансові результати складається з трьох розділів: I. Фінансовий результат діяльності; II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету; III. Виконання бюджету (кошторису).

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс) відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) містить інформацію про суми власного капіталу відповідно на початок і кінець звітного періоду, а також наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. У звіті про власний капітал розкривається також інформація про зміни у складі і сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника.

Додаток до приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (Форма № 5-дс) складають суб’єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, які складають консолідовану фінансову звітність та/або мають територіально відокремлені підрозділи. Інформацію у формі 5-дс наводять за звітними та допоміжними сегментами. **Звітний сегмент** — сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов’язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб’єкта державного сектору. Звітні сегменти поділяють на географічні та сегменти діяльності. **Географічний сегмент** — це відокремлювана частина діяльності суб’єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших: економічними і геополітичними умовами географічного регіону; особливістю діяльності в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах. **Сегмент діяльності** — це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб’єкта державного сектору, який відрізняється від інших: видом послуг (робіт); способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт); характером діяльності; цілями діяльності; категорією споживачів послуг (робіт).

За звітними сегментами наводиться інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов’язання, капітальні інвестиції, сума амортизаційних відрахувань. За допоміжними сегментами наводять інформацію лише про бюджетні асигнування, доходи від надання послуг, балансову вартість активів звітних сегментів, капітальні інвестиції.

Консолідована фінансова звітність — фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб’єкта та контрольованих ним суб’єктів як єдиної економічної групи. Контроль — повноваження суб’єкта державного сектору управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб’єкта державного сектору з метою одержання вигід від його діяльності. Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб’єктів державного сектору до аналогічних показників фінансової звітності контролюючого суб’єкта державного сектору. При складанні консолідованої фінансової звітності підлягають виключенню сальдо та операції між суб’єктами державного сектору в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи та нереалізовані втрати в результаті операцій в межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати. Більш детально питання складання даної звітності висвітлюються в НП(с)БОДС 102 “Консолідована фінансова звітність”.

Терміни подання фінансової звітності за призначенням встановлені Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.00 № 419. **Квартальна фінансова звітність подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше ніж 15 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна — не пізніше ніж 22**

січня наступного за звітним року. Розпорядники коштів державного і місцевих бюджетів подають квартальну та річну фінансову звітність за встановленими графіками органам Казначейства за місцем обслуговування.

Бюджетні установи — платники податку на прибуток у визначених законом випадках подають фінансову звітність також органів Державної фіскальної служби у порядку, передбаченому Податковим кодексом України для подання податкової декларації.

13.3. Бюджетна звітність суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі

Бюджетна звітність суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі призначена для контролю за виконанням кошторису установ. Її кількість та форми затверджені наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів” від 24.01.12 № 44.

Ці форми звітності розпорядники бюджетних коштів подають до органу Держказначейства України та установі вищого рівня. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади зведену квартальну та річну бюджетну звітність подають Держказначейству України та Рахунковій палаті. Перелік форм бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів наведено в табл. 13.2.

Таблиця 13.2. Склад бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів (станом на 01.01.16 року)

№ з.п.	Форми фінансової звітності	Терміновість		
		річна	квартальна	місячна
1	2	3	4	5
1	“Звіт про надходження та використання коштів загального фонду” (форма № 2д, № 2м)	+	+	
2	“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги” (форма № 4-1д, № 4-1м)	+	+	+
3	“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” (форма № 4-2д, № 4-2м)	+	+	+
4	“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (форма № 4-3д, № 4-3м)	+	+	+
5	“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (форма № 4-4д)	+	+	

1	2	3	4	5
6	“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (форма № 4-Зд.1, № 4-Зм.1)	+	+	+
7	“Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (форма № 7д, № 7м)	+	+	+
8	“Звіт про заборгованість за окремими програмами” (форма № 7д.1, № 7м.1)	+	+	+
9	Довідка про виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій			+

Елементи бюджетної звітності додатково розкриваються у формах:

— Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках;

— Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України;

— Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків;

— Реєстр залишків коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) та поточних рахунках розпорядників бюджетних коштів, що належать до сфери управління розпорядників бюджетних коштів вищого рівня;

— Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;

— Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків;

— Довідка про депозитні операції;

— Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами;

— Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;

— Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;

— Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

- Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які належать до сфери управління інших головних розпорядників бюджетних коштів;
- Довідка про використання іноземних грантів;
- Довідка про дебіторську заборгованість за видатками;
- Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними;
- Довідка про розподіл видатків на централізовані заходи і програми з охорони здоров'я на 20__ рік між адміністративно-територіальними одиницями.

Бюджетна звітність розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів подається розпорядникам вищого рівня з відміткою органів Держказначейства про її відповідність даним обліку про виконання бюджетів.

Органам Держказначейства за місцем обслуговування звітність подається за встановленими ним графіками. **Одночасно з річною бюджетною фінансовою звітністю подається аудиторський звіт з висновком щодо її достовірності**, складений органом державної аудиторської служби.

Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття крім вище перелічених форм фінансової звітності, до форм річного звіту додають “Звіт про виконання кошторису Фонду”.

Головні розпорядники коштів державного або місцевих бюджетів можуть установлювати для підвідомчих установ додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію, не передбачену Порядком складання звітності.

Звітним періодом для складання річної бюджетної звітності є бюджетний період, який становить один календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня одного року, якщо не буде визначено інший період. Звітним періодом для установ, які створені протягом звітного року, є період від створення установи до кінця року. Звітним періодом установ, що ліквідуються, є період з початку року до часу ліквідації установи.

Форми бюджетної звітності заповнюються за всіма передбаченими позиціями, графами, рядками. За відсутності даних незаповнені статті прокреслюються або заповнюються нулями. Додаткові статті та показники у форми фінансової звітності вводити забороняється. Не допускається також проставлення додаткових кодів економічної класифікації видатків, які не включені до відповідних форм бюджетної звітності.

Форми бюджетної звітності підписуються керівниками установ та організацій і головними бухгалтерами (керівниками фінансових служб). Без таких підписів звіти вважаються недійсними.

Зведена бюджетна звітність обласних державних адміністрацій до подання Держказначейству України має бути перевірена і завізована відповідним Головним управлінням Держказначейства України (з проставленням підпису, печатки або штампа на кожній сторінці всіх форм фінансового звіту). Зведені фінан-

сові звіти бюджетних установ, що мають підвідомчі установи, до подання головному розпоряднику бюджетних коштів повинні бути перевірені і завізовані відповідними Головними управліннями Держказначейства України (за винятком установ, які мають структурні підрозділи в різних областях).

Зведена бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів повинна дорівнювати аналогічним зведеним звітним даним органів Держказначейства України.

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

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

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень” (форма № 4-2д, № 4-2м) складається установами, що отримують гранти та дарунки, благодійні внески, а також кошти на виконання окремих доручень. У цьому звіті відображають також інвестиції, що згідно із законодавством України отримують бюджетні установи, у тому числі на будівництво житла. Ці кошти не мають постійного характеру та плануються лише у випадках, що попередньо визначені рішеннями Кабінету Міністрів України або за вже укладеними договорами. За надходженнями у вигляді грантів, дарунків, благодійних внесків та інвестицій зміни до кошторисів уносяться у міру їх надходження відповідно до законодавства України.

“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду” (форма № 4-3д, № 4-3м) складається установами, які за розподілами головних розпорядників бюджетних коштів отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету за кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету, тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

“Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів” (форма

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

“Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)” (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1) складається установами, які отримують кошти міжнародних фінансових організацій для підготовки та реалізації проектів економічного і соціального розвитку України. У форму включаються операції, що здійснюються поза казначейським обслуговуванням.

“Звіт про заборгованість за бюджетними коштами” (форма № 7д, № 7м) складається установами, що отримують кошти державного або місцевих бюджетів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла в установі при виконанні кошторису за поточний та минулі роки. Звіт складається в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і кодів економічної класифікації видатків бюджету та містить інформацію про заборгованість бюджетних установ як за видатками, так і за нарахованими доходами.

“Звіт про заборгованість за окремими програмами” (форма № 7д.1, № 7м.1) складається за сумами заборгованості установи за звітний період, що виникла при виконанні кошторису за поточний та минулі роки за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або окремими кодами тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (за придбані та відпущені матеріальні цінності, надані пільгові довготермінові кредити тощо). Ця заборгованість не пов'язана з видатками установи на її утримання.

Довідка про виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій, складається головними розпорядниками коштів державного бюджету, що виконують програми спеціального фонду державного бюджету за рахунок позик міжнародних фінансових організацій.

13.4. Податкова звітність бюджетних установ

Бюджетні установи, як і господарюючі суб'єкти, сплачують податки, збори, внески визначені Податковим кодексом України та відповідними законами. Проте, у зв'язку з тим, що бюджетні установи належать до неприбуткових організацій, існують певні особливості їх оподаткування.

Щоб мати статус неприбуткової установи (організації), необхідно дотримання нею одночасно таких вимог:

— утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

— установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

— установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);

— внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Згідно з пп. 133.4.6 Податкового кодексу України до неприбуткових організацій, що відповідають вищезазначеним вимогам можуть бути віднесені бюджетні установи. Проте, щоб не позбутись ознаки неприбутковості, доходи (прибутки) неприбуткової організації повинні використовуватись винятково для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Оскільки **бюджетні установи** не є платниками податку на прибуток, то декларації з цього податку до органів доходів і зборів вони не подають, а **подають Податковий звіт про використання коштів неприбуткових установ та організацій**¹. Звіт як податковий розрахунок, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, за своїм статусом прирівнюється до податкової декларації (п. 46.1 Податкового кодексу України).

Ключовим моментом при заповненні звіту є визначення ознаки неприбутковості бюджетної установи. Податковий кодекс України використовує саме поняття “неприбуткова організація”, що є ширшим ніж поняття бюджетна “установа”. Бюджетний кодекс України визначає бюджетну установу як орган, установу чи організацію, визначену Конституцією України, а також установу чи організацію, створену у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Податковий звіт про використання коштів неприбутковими установами й організаціями подається навіть за відсутності операцій, що підлягають оподаткуванню. У звіті зазначаються усі передбачені в ньому показники наростаючим підсумком з початку календарного року. У разі незаповнення того чи іншого рядка через відсутність операції (суми) цей рядок прокреслюється. Дані, наведені у звіті, повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку та відпові-

¹ Форма звіту на подається, тому що затверджена наказом Міністерство доходів і зборів України від 27.01.14 № 85 форма не узгоджується з ПКУ і очікується затвердження нової форми.

дати правилам обліку податків. Достовірність даних підтверджується підписами керівника установи і головного бухгалтера, а за відсутності бухгалтерської служби — спеціаліста, який веде облік, та засвідчується печаткою. Оригінал звіту подається до податкового органу за місцезнаходженням установи.

Згідно з п. 120.1 Податкового кодексу України за неподання або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати та сплачувати податки, збори податкових декларацій (розрахунків), — тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 грн, за кожне таке неподання або несвоєчасне подання. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, — тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Якщо неприбутковою установою самостійно виявлено помилки, що містяться у раніше поданому звіті, то відповідно до ст. 50.1 Податкового кодексу України така неприбуткова установа має право подати уточнюючий звіт або зазначити уточнені показники у додатках до звіту (складених за формою уточнюючого звіту) за будь-який наступний податковий період, протягом якого були виявлені такі помилки. Якщо такий платник податку подає новий звіт з виправленими показниками до закінчення граничного терміну подання податкової звітності за такий звітний період, то сума податку до сплати за такий звітний період підлягає перерахуванню відповідно до виправлених показників, а штрафні санкції не застосовуються.

Бюджетні установи, за отриманими коштами з бюджетів всіх рівнів, податок на додану вартість не сплачують. Згідно із пп. 197.1.18 Податкового кодексу України звільнені від оподаткування оплата вартості державних платних послуг, які надаються фізичним або юридичним особам органами виконавчої влади і місцевого самоврядування та обов'язковість отримання (поставки) яких встановлюється законодавством, включаючи плату за реєстрацію, отримання ліцензії (дозволу), сертифікатів у вигляді зборів, державного мита тощо. Згідно з пп. 196.1.8 звільнено від оподаткування поставку позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти.

Звільняються від оподаткування також операції з: постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках (пп. 197.1.2); постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства (пп. 197.1.5).

Водночас, бюджетні установи в ряді випадків здійснюють і діяльність, яка є об'єктом оподаткування ПДВ, наприклад, надання офісів в оренду, продаж надлишкових основних засобів, продаж продукції навчально-виробничих майстерень, продукції підсобних сільськогосподарських виробництв тощо. Якщо обсяг таких операцій за останні 12 місяців не перевищує 1000 тис. грн без урахування ПДВ, то бюджетна установа не зобов'язана реєструватись платником цього податку, проте, вона може зареєструватись за власною ініціативою з вибором поквартального або помісячного розрахунку за цим податком. У разі перевищення зазначеного обсягу операцій бюджетна установа зобов'язана зареєструватись платником цього податку подавши заяву до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто обсягу оподатковуваних операцій 1000 тис. грн (п. 183.2 Податкового кодексу України).

Враховуючи те, що бюджетна установа, яка зареєстрована з причин, визначених законом, як платник ПДВ здійснює оподатковувані та неоподатковувані ПДВ операції, облік таких операцій слід організовувати окремо.

Згідно з п. 199.1 Податкового кодексу України, у разі коли товари (роботи, послуги), виготовлені та/або придбані, частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково — ні, до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.

Частка використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях визначається у відсотках як відношення обсягів з постачання оподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за попередній календарний рік до сукупних обсягів постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій (без урахування сум податку) за цей же попередній календарний рік. Визначена у процентах величина застосовується протягом поточного календарного року (п. 199.2 Податкового кодексу України).

Платники податку, у яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а такі неоподатковувані операції почали здійснюватися у звітному періоді, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів з постачання оподатковуваних та неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції (п. 199.3 Податкового кодексу України).

Розрахунок частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях подається до контролюючого органу одночасно з податковою декларацією звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі оподатковувані та неоподатковувані операції.

Платник податку за підсумками календарного року здійснює перерахунок частки використання товарів/послуг та необоротних активів в оподатковуваних

операціях виходячи з фактичних обсягів проведених протягом року оподатковуваних та неоподатковуваних операцій(п. 199.4 Податкового кодексу України).

Форма податкової декларації з податку на додану вартість затверджена наказом Міністерство фінансів України від 28.01.16 № 21. Цим же наказом затверджені: уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самотійно виявлених помилок; розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України; Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість.

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Сплата податку здійснюється не пізніше 10 днів після закінчення граничного строку подання декларації.

Щодо **плати за землю**, то згідно з пп. 282.1.4 Податкового кодексу України дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів **звільняються від сплати цього податку.**

Проте, вони зобов'язані подавати до органу Державної фіскальної служби розрахунок із визначення розміру земельного податку. Форма податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності) затверджена наказом Міністерства фінансів України від 16.06.2015 № 560.

Декларація містить Розрахунок суми земельного податку, Розрахунок суми орендної плати та Розрахунок податкового зобов'язання.

Якщо бюджетна установа здає у тимчасове користування (оренду) земельні ділянки, окремі будівлі або їх частини іншим суб'єктам господарювання, то плата за землю нараховується у встановлених розмірах на загальних підставах пропорційно частці таких будівель чи їх частин у загальній площі земельної ділянки орендодавця (п. 284.3 Податкового кодексу України). Ця норма не поширюється на бюджетні установи у разі надання ними будівель, споруд (їх частин) в тимчасове користування (оренду) іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

Якщо бюджетні установи є орендарями приміщень (тобто не є окремими власниками земельних ділянок або землекористувачами), то вони не будуть платниками земельного податку до бюджету. За таких умов платниками є орендодавці приміщень, яким орендарі відшкодовують суму цього податку, оскільки

ки відповідно до ст. 797 Цивільного кодексу України плата, яка справляється з наймача будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), складається з плати за користування нею і плати за користування земельною ділянкою.

Згідно з Законом України “Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні” від 21.03.91 № 875-ХІІ **бюджетні установи повинні дотримуватись нормативу робочих місць для інвалідів**, і подають до відповідних відділень Фонду соціального захисту інвалідів Звіти про зайнятість та працевлаштування інвалідів. **Адміністративно-господарські санкції за недотримання нормативу працевлаштування інвалідів установи і організації, що повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів не сплачують** (ст. 20). Проте, згідно зі ст. 188-1 Кодексу України про адміністративні правопорушення **невиконання посадовою особою, яка користується правом приймати на роботу і звільняти з роботи, фізичною особою, яка використовує найману працю, нормативу робочих місць для працевлаштування інвалідів, неподання Фонду соціального захисту інвалідів звіту про зайнятість та працевлаштування інвалідів — тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.**

13.5. Звітність бюджетних установ за розрахунками з фондами загальнообов’язкового державного соціального страхування

Окрім податкової звітності бюджетні установи складають та подають звітність до фондів соціального страхування. В державі наразі діють такі фонди соціального страхування:

- Пенсійний фонд;
- Фонд соціального страхування;
- Фонд загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття.

За діючими видами загальнообов’язкового державного соціального страхування бюджетні установи сплачують єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, який є консолідованим страховим внеском, збір якого здійснюється до системи загальнообов’язкового державного соціального страхування в обов’язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг). Адміністрування єдиного внеску здійснює Державна фіскальна служба України.

Перелік звітності з соціального страхування наведено в табл. 13.3.

Таблиця 13.3. Звітність з соціального страхування

Форма звітності	Терміни подання	Звітні періоди
Єдиний соціальний внесок		
Звіт щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (наказ Міністерства фінансів України від 14.04.15 № 435)	протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця	щомісячно
Звітність з тимчасової втрати працездатності		
Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням (форма № Ф4-ФСС з ТВП) (Постанова Правління фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 18.01.11 № 4)	не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця (20.04; 20.07; 20.10; 20.01)	щоквартально за наростаючим підсумком
Звіт страхувальника про путівки на санаторно-курортне лікування та путівки до дитячих закладів оздоровлення (форма Ф14-ФСС з ТВП) (Постанова Правління фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 18.01.11 № 4)	не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця (20.04; 20.07; 20.10; 20.01)	не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця (20.04; 20.07; 20.10; 20.01)
Звітність з соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України		
Звіт щодо сплати заборгованості зі сплати страхових коштів до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України за __ квартал 201_ року (постанова правління Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України від 30.11.10 № 31)	до 20 квітня; 20 липня; 20 жовтня; 25 січня.	щоквартально за наростаючим підсумком
Звітність з загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття		
Інформація про попит на робочу силу (вакансії) (форма № 3-ПН) (наказ Міністерства соціальної політики України від 31.05.13 № 316)	не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця (20.04; 20.07; 20.10; 20.01)	щоквартально
Звітність до Фонду соціального захисту інвалідів		
Звіт про зайнятість і працевлаштування інвалідів форми №10-ПІ (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 10.02.07 № 42)	До 1 березня після закінчення звітного року	щорічно

Форма Звіту про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до фіскальних органів затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14.04.15 № 435. Цим же наказом затверджено Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Звіт містить 9 таблиць:

- Таблиця 1. Нарахування єдиного внеску;
- Таблиця 2. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за деякі категорії застрахованих осіб;
- Таблиця 3. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за осіб, які проходять строкову військову службу;
- Таблиця 4. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на суми грошового забезпечення;
- Таблиця 5. Відомості про трудові відносини застрахованих осіб;
- Таблиця 6. Відомості про нарахування заробітної плати (доходу) застрахованим особам;
- Таблиця 7. Наявність підстав для обліку стажу окремим категоріям осіб відповідно до законодавства;
- Таблиця 8. Відомості про осіб, які доглядають за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відповідно до закону отримують допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та/або при народженні дитини, та осіб із числа непрацюючих працездатних батьків, усиновителів, опікунів, піклувальників, які фактично здійснюють догляд за дитиною-інвалідом, а також непрацюючих працездатних осіб, які здійснюють догляд за інвалідом I групи або за престарілим, який за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду або досяг 80-річного віку, якщо такі непрацюючі працездатні особи отримують допомогу або компенсацію відповідно до законодавства, та нарахування сум єдиного внеску за батьків-вихователів дитячих будинків сімейного типу, прийомних батьків, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства;
- Таблиця 9. Відомості про осіб, які проходять строкову військову службу.

Ключовими у заповненні даного звіту є Таблиця 1 “Нарахування єдиного внеску” та таблиця 6 “Відомості про нарахування заробітної плати (доходу) застрахованим особам”. Вони взаємопов'язані. Фактично інформацію стосовно нарахування й утримання єдиного внеску, яку в таблиці 6 відображено розгорнуто — у розрізі кожної фізичної особи-отримувача, після заповнення таблиці систематизують у таблиці 1. Суми доходів та єдиного внеску, що з них стягують потрібно фіксувати у Звіті за той місяць, у якому відбулося нарахування таких доходів та внеску.

Якщо в установі (організації) стався нещасний випадок, то додатково подається **Звіт про настання нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання** у якому крім загальних відомостей про страховий випадок наводяться відомості про застраховану особу, з якою стався нещасний випадок на виробництві чи професійне захворювання.

Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням страхувальники зобов'язані формувати та подавати до органів Фонду не пізніше 20 числа наступного за звітним кварталом. Звіти подаються за формою Ф4-ФСС з ТВП.

Звіт за формою Ф4-ФСС з ТВП не подається у разі:

— відсутності у страхувальника зобов'язання перед Фондом за субрахунками, на яких ведеться облік розрахунків з Фондом на початок кожного звітнього кварталу та оборотів за субрахунками у звітному кварталі;

— наявності зобов'язання Фонду перед страхувальником на початок року та відсутності оборотів за субрахунками, на яких ведеться облік розрахунків з Фондом у звітному кварталі.

У разі якщо страхувальник у звітному періоді змінює місцезнаходження або місце проживання (для фізичних осіб) (за межами територіального обслуговування органу Фонду, в якому він перебував на обліку), звіти за цей звітний період подаються до органу Фонду за новим місцем взяття на облік.

У разі неподання за даний звітний період страхувальником звіту за формою Ф4-ФСС з ТВП до зведеного звіту включається звіт цього страхувальника за попередній звітний період (при звіті за I квартал — залишки коштів цього страхувальника на початок звітнього року).

За несвоєчасне подання або неподання встановленої звітності по коштах Фонду, подання недостовірної звітності щодо використання страхових коштів на посадових осіб підприємств, установ, організацій, фізичних осіб, які використовують найману працю, накладається штраф в розмірі та порядку, передбаченими чинним законодавством.

Звіт страхувальника про путівки на санаторно-курортне лікування та путівки до дитячих закладів оздоровлення подається за формою Ф14-ФСС. Звіт за формою Ф14-ФСС не подається, якщо у звітному кварталі страхувальник не отримував від Фонду та не видавав найманим працівникам путівок на санаторно-курортне лікування, придбаних за рахунок коштів Фонду.

Звіт щодо сплати заборгованості зі сплати страхових коштів до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України за __ квартал 201__ року подається страхувальниками у разі наявності непогашної заборгованості перед Фондом, яка виникла до 1 січня 2011 року.

Форма звіту **Інформація про попит на робочу силу (вакансії)**, форма № 3-ПН, подається за наявності у роботодавця попиту на робочу силу (вакансії) не

пізніше 10-ти робочих днів з дати відкриття вакансії(й). Датою відкриття вакансії є наступний день після створення робочого місця чи припинення трудових відносин з працівником, робоче місце якого стає вакантним, або дата, починаючи з якої може бути укладений трудовий договір з найманим працівником. У розділі I форми відображаються основні дані про вакансії. У графі А вказується порядковий номер запису.

Форма **Звіту про зайнятість та працевлаштування інвалідів** затверджена наказом Мінпраці України від 10.02.07 № 42. Вказаний Звіт підприємства, установи і організації, у тому числі підприємства громадських організацій інвалідів, фізичні особи, які використовують найману працю подають відділенню Фонду соціального захисту інвалідів за місцем їх реєстрації не пізніше 1 березня після звітного періоду. Роботодавці, які мають відокремлені підрозділи, Звіт про зайнятість і працевлаштування інвалідів подають з урахуванням даних цих підрозділів, а в разі зміни їх кількості разом зі звітом про зайнятість і працевлаштування інвалідів подають і відомості про такі підрозділи. Підприємства, установи, організації, що утримуються за рахунок бюджету, на додачу до Звіту повинні надати Фонду копію довідки (рішення) органу ДПС про включення їх до реєстру неприбуткових установ. Оригінал пред'являють під час подання Звіту про зайнятість і працевлаштування інвалідів.

Згідно зі ст. 20 Закону України “Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні” роботодавці, в яких середньооблікова чисельність працюючих інвалідів менша ніж установлено нормативом (4 % середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за рік, а якщо працює від 8 до 25 осіб — 1 робоче місце), щороку сплачують до Фонду соціального захисту інвалідів адміністративно-господарські санкції в розмірі середньої річної заробітної плати у відповідного роботодавця за кожне робоче місце, призначене для працевлаштування інваліда і не зайняте ним. А роботодавці, у яких працює 8—14 осіб, — 50 % середньої річної заробітної плати.

Вказаний **Звіт підприємства, установи і організації, у тому числі підприємства громадських організацій інвалідів, фізичні особи, які використовують найману працю** подають відділенню Фонду соціального захисту інвалідів за місцем їх реєстрації не пізніше 1 березня після звітного періоду. Роботодавці, які мають відокремлені підрозділи, Звіт про зайнятість і працевлаштування інвалідів подають з урахуванням даних цих підрозділів, а в разі зміни їх кількості разом зі звітом про зайнятість і працевлаштування інвалідів подають і відомості про такі підрозділи.

13.6. Статистична звітність бюджетних установ

Правові відносини в галузі державної статистики, права і функції органів державної статистики, організаційні засади здійснення державної статистичної діяльності з метою отримання всебічної та об'єктивної статистичної інформації щодо економічної, соціальної, демографічної та екологічної ситуації в Україні

та її регіонах і забезпечення нею держави та суспільства врегульовані Законом України “Про державну статистику” від 12.07.00 № 1922-III.

Щорічно, Державна служба статистики України своїми наказами затверджує Загальний табель (перелік) форм державних статистичних спостережень на відповідний рік. Державна служба статистики також розроблює і затверджує форми статистичних спостережень та інструкції щодо їх заповнення.

Бюджетні установи подають до органів державної статистики статистичну звітність у загальноприйнятому порядку. Кількість форм статистичної звітності, яка подається, залежить від напрямків діяльності бюджетної установи та від включення установи до переліку установ, які зобов’язані подавати конкретні форми звітності.

Перелік окремих форм статистичної звітності, яку подають бюджетні установи наведено в табл. 13.4.

*Таблиця 13.4. Склад окремих форм статистичної звітності бюджетних установ**

№ з.п.	Найменування форми	Індекс форми	Періодичність	Хто подає	Строк подання
1	2	3	4	5	6
1.	Звіт вищого навчального закладу на початок 20__ / __ навчального року (30.11.12 № 500)	2-3 нк	один раз на рік	Вищі навчальні заклади всіх рівнів акредитації	не пізніше 5 жовтня
2.	Звіт про кількість дітей шкільного віку (06.08.10 № 317)	77-РВК	один раз на рік	Відділи освіти райдержадміністрацій та міськвиконкомів	не пізніше 30 вересня
3.	Звіт про діяльність дошкільного навчального закладу за 20__ рік (17.12.15 № 359)	85-к	річна	Юридичні особи, які здійснюють діяльність у сфері дошкільної освіти	не пізніше 28 лютого
4.	Звіт про роботу аспірантури та докторантури (01.07.14 № 204)	1-НК	річна	Вищі навчальні заклади, наукові установи, які мають аспірантуру або докторантуру	не пізніше 20 січня
Охорона здоров’я					
1.	Звіт про травматизм на виробництві у 20__ році (18.08.14 № 242)	7-тнв	річна	Юридичні особи	не пізніше 28 лютого
Правосуддя та злочинність					
1.	Звіт про розгляд справ про адміністративні правопорушення та осіб, які притягнуті до адміністративної відповідальності (10.11.2015 № 322)	1-АП	річна	Органи, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення	не пізніше 20 січня

1	2	3	4	5	6
Культура					
1.	Звіт про діяльність музею за 20__ рік (23.10.13 № 317)	8-нк	річна	Музеї (юридичні особи)	до 9 лютого
2.	Звіт про діяльність театру за 20__ рік (23.10.13 № 318)	9-нк	річна	Театри (юридичні особи)	до 9 лютого
3.	Звіт про діяльність концертної організації, професійного творчого колективу за 20__ рік (23.10.13 № 319)	12-нк	річна	Концертні організації, професійні творчі колективи (юридичні особи)	до 9 лютого
Наука					
1.	Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт (20.11.14 № 352)	1-наука	піврічна	Юрособи, відокремлені підрозділи юридичних осіб, які виконували наукові та науково-технічні роботи	не пізніше 25 липня
2.	Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт (20.11.12 № 471)	3-наука	Річна	Юрособи, їхні відокремлені підрозділи, які виконували наукові та науково-технічні роботи	до 28 лютого
3.	Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт військового призначення (11.07.14 № 211)	1-НО (наука/оборона)	квартальна	Юридичні особи, які виконують наукові та науково-технічні роботи військового призначення	не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним періодом
4.	Звіт про виконання державного оборонного замовлення на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи (11.07.14 № 211)	5-НО (наука/оборона)	квартальна	Юрособи, які виконують державне оборонне замовлення на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи	не пізніше 5 числа місяця, наступного за звітним періодом
5.	Звіт про виконання державного оборонного замовлення на науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи (01.08.13 № 236)	5-НО-наука/оборона (зведена)	квартальна	Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади — державні замовники, яким постановою КМУ затверджені завдання державного оборонного замовлення	не пізніше 15 числа після звітного періоду

За порушення правил обліку і статистики на службових осіб та осіб, що займаються підприємницькою діяльністю можуть накладатись штрафи згідно з Кодексом України “Про адміністративні правопорушення”. Так, згідно зі статтею 186³ (Порушення порядку подання або використання даних державних статистичних спостережень) Кодексу неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, чи із запізненням; незабезпечення належного стану первинного обліку; порушення порядку ведення Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України тягне за собою накладення штрафу на громадян — **від трьох до п’яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**, на посадових осіб та громадян — суб’єктів підприємницької діяльності — **від десяти до п’ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**. Ці самі дії, вчинені **повторно** протягом року після накладення адміністративного стягнення, тягнуть за собою накладення штрафу на громадян — **від п’яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**, на посадових осіб та громадян — суб’єктів підприємницької діяльності — **від п’ятнадцяти до двадцяти п’яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**.

Згідно з Кодексом України “Про адміністративні правопорушення” внесення неправдивих даних до статистичної звітності відноситься до порушення законодавства з фінансових питань (стаття 164²) і тягне за собою накладення штрафу **від восьми до п’ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**. Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню, тягнуть за собою накладення штрафу **від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян**.

13.7. Адміністративна звітність бюджетних установ

Визначення та основні засади формування адміністративних даних наведені в Законах України “Про інформацію” від 02.10.92 № 2657-XII та “Про державну статистику” від 17.09.92 № 2614-XII.

Згідно із Законом України “Про інформацію” **адміністративна інформація (дані)** — це офіційні документовані дані, що дають кількісну характеристику явищ та процесів, що відбуваються в економічній, соціальній, культурній, інших сферах життя і збираються, використовуються, поширюються та зберігаються органами державної влади (за винятком органів державної статистики), органами місцевого самоврядування, юридичними особами відповідно до законодавства з метою виконання адміністративних обов’язків та завдань, що належать до їх компетенції.

Схоже визначення дає і Закон України “Про державну статистику”: **адміністративні дані** — дані, отримані на підставі спостережень, проведених органами державної влади (за винятком органів державної статистики), органами місцевого самоврядування та іншими юридичними особами відповідно до

законодавства та з метою виконання адміністративних обов'язків та завдань, віднесених до їх компетенції.

Згідно зі ст. 16 Закону України “Про державну статистику” відносини органів державної статистики з іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування, іншими юридичними особами, що займаються діяльністю, пов'язаною із збиранням та використанням адміністративних даних, передбачають обов'язкове погодження в органах державної статистики методології та звітної документації, що пов'язані із збиранням та використанням адміністративних даних, а також методології складання даних банківської і фінансової статистики, статистики платіжного балансу тощо. Також передбачається безкоштовне надання на вимогу органів державної статистики адміністративних даних, отриманих органами, що займаються діяльністю, пов'язаною з їх збиранням та використанням, а також даних банківської і фінансової статистики, статистики платіжного балансу тощо.

Зокрема Міністерством праці та соціальної політики України затверджені такі форми адміністративної звітності:

— “Звіт про будинки-інтернати” за формою № 1 БІП (річна) (наказ від 12.11.07 № 607);

— “Звіт про дитячі будинки-інтернати” (адміністративні дані) за формою № 3-ДБІ (річна) (наказ від 12.11.07 № 607);

— “Звіт про організацію соціального обслуговування (надання соціальних послуг) територіальними центрами соціального обслуговування (надання соціальних послуг)” № 12-соц (річна) (наказ від 24.01.11 № 20).

Також, як приклад, можна навести форми адміністративної звітності, затверджені Міністерством культури і туризму України:

— “Звіт про дорогоцінні метали і коштовне каміння, що містяться в музейних предметах” (адміністративні дані) за формою № 4-ф (річна) (наказ від 27.08.07 № 50);

— “Звіт початкового спеціалізованого мистецького навчального закладу (школи естетичного виховання), спеціалізованої школи (школи-інтернату) системи Міністерства культури і туризму України” за формою № 1-ДМШ (річна) (наказ від 29.08.07 № 51);

— “Звіт про діяльність зоопарку” (адміністративні дані) за формою № 14-НК (річна) (наказ від 10.09.07 № 53);

— “Звіт про діяльність клубних закладів” за формою № 7-НК, та “Зведений звіт про діяльність клубних закладів” за формою 7-НК (зведена) (наказ від 18.09.07 № 60);

— “Звіт про нерухомі пам'ятки та об'єкти культурної спадщини” за формою № 1-ПКС (річна) (наказ від 20.08.07 № 48);

— “Звіт про діяльність парку культури і відпочинку (міського саду)” за формою № 11-НК (річна) (наказ від 23.07.07 № 46);

— “Звіт про діяльність цирку” за формою № 13-НК (річна) (наказ від 23.07.07 № 46).

Вищестоящі органи можуть вимагати й інші форми звітності, що необхідні їм для виконання адміністративних функцій.

Органи державної влади, місцевого самоврядування, інші юридичні особи, що займаються діяльністю, пов’язаною із збиранням та використанням адміністративних даних одночасно з формами адміністративних звітів затверджують і Інструкції щодо їх заповнення.

13.8. Управлінська звітність бюджетних установ

Окрім адміністративної звітності, яка складається та подається вищестоящим організаціям для управління всіма підпорядкованими установами, установи складають також управлінську звітність, яка є внутрішньою та подається тільки внутрішнім користувачам бюджетної установи. Відмінності цих видів звітності наведені в табл. 13.6.

Таблиця 13.6. Порівняльна характеристика адміністративної та управлінської звітності

Предмет порівняння	Адміністративна звітність (дані)	Управлінська звітність
Споживач звітності	Вищестояща організація (міністерство, відомство)	Внутрішні керівники
Регламентованість складу звітності	Регламентується вищестоящою організацією	Регламентується керівництвом установи
Обов’язковість складання	Обов’язкове	Необов’язкове, визначається керівництвом

До управлінської звітності можуть належати звіти про виконання кошторисів, індивідуальних планів, про виконану працівником чи відділом роботу тощо.

13.9. Питання для самоконтролю

1. Назвіть основні нормативні документи, які є основою для складання фінансової звітності бюджетних установ.
2. Назвіть основні нормативні документи, які є основою для складання податкової звітності бюджетних установ.
3. Розкрийте сутність бюджетної звітності та її склад.
4. Перелічіть форми фінансової звітності, що складають та подають бюджетні установи.
5. Розкрийте зміст та призначення управлінської звітності бюджетних установ. У чому полягає її відмінність від адміністративної?

6. Яку статистичну звітність складають та подають бюджетні установи?
7. Перелічіть форми податкової звітності бюджетних установ та строки її подання.
8. У яких випадках бюджетні установи можуть бути платниками податку на додану вартість?
9. У яких випадках бюджетні установи подають Податковий розрахунок земельного податку?
10. Які форми звітності бюджетні установи подають до фондів соціального страхування?
11. Розкрийте зміст та призначення адміністративної (оперативної) звітності бюджетних організацій.

13.10. Теми рефератів

1. Особливості сплати податку на прибуток бюджетними установами. Складання та подання Звіту про використання коштів неприбутковими установами й організаціями.
2. Особливості складання балансу бюджетної установи.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: перспективи їх впровадження в Україні.
4. Порівняльний аналіз відмінностей існуючої системи бухгалтерського обліку для бюджетних установ в Україні та вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі.
5. Особливості складання та подання Звіту про надходження та використання коштів загального фонду.
6. Сучасний стан і напрямки удосконалення системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах.
7. Пільги в оподаткуванні бюджетних установ і звітність про них.
8. Адміністративна звітність бюджетної установи (на прикладі конкретної бюджетної установи).
9. Особливості складання та подання зведеної звітності бюджетних установ.
10. Управлінська (внутрішня) звітність бюджетної установи (на прикладі конкретної бюджетної організації).
11. Порівняння фінансової звітності за НП(с)БО 1 та НП(с)БОДС 101.

13.11. Задачі для розв'язання

Задача 13.1. Вищий державний навчальний заклад IV рівня акредитації за рік отримав 20 млн. грн коштів з загального фонду державного бюджету України та 15 млн. грн було одержано як плата за навчання. 30,0 грн було одержано як відсотки за депозитними рахунками. 100 тис. грн отримано як спонсорська благодійна допомога від місцевого підприємства.

Зробити бухгалтерські проведення з надходження коштів. Обґрунтувати, чи є установа платником податку на прибуток та ПДВ.

Задача 13.2. Бюджетна установа має у користуванні будівлю загальною площею із урахуванням поверховості 3000 м^2 ($1000 \text{ м}^2 \cdot 3$ поверхи) та надає в оренду приміщення у будівлі площею 500 м^2 . Площа прибудинкової території 900 м^2 .

Скласти Податковий розрахунок земельного податку та заповнити всі необхідні додатки. У разі необхідності додаткових даних визначити їх самостійно.

Задача 13.3. Бюджетна установа має у користуванні будівлю загальною площею із урахуванням поверховості 3000 м^2 ($1000 \text{ м}^2 \cdot 3$ поверхи).

Скласти Звіт “Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб — суб’єктів підприємницької діяльності”. У разі необхідності додаткових даних визначити їх самостійно. Скористатися довідником пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов’язкових платежів (його можна знайти в нормативних базах чи на веб-сторінках регіональних органів Державної фіскальної служби).

Задача 13.4. На кінець звітнього року бюджетна організація має такі залишки за бухгалтерськими рахунками: машини та обладнання — 120,0 тис. грн; знос основних засобів — 30,0 тис. грн; сировина і матеріали — 30,0 тис. грн; реєстраційний рахунок за коштами власних надходжень — 55,0 тис. грн; розрахунки за авансами виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги — 30,0 тис. грн; внесений капітал — 90,0 тис. грн; розрахунки з бюджетом за податками і зборами — 15,0 тис. грн; цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів — 39,0 тис. грн; заборгованість за розрахунками з постачальниками та підрядниками — 59,0 тис. грн; витрати майбутніх періодів — 38,0 тис. грн; доходи майбутніх періодів — 80,0 тис. грн; інше виробництво — 40,0 тис. грн.

Визначити необхідні рахунки та скласти баланс бюджетної установи.

Задача 13.5. На кінець звітнього року бюджетна організація має такі залишки по бухгалтерських рахунках: машини та обладнання — 150,0 тис. грн; знос основних засобів — 60,0 тис. грн; сировина і матеріали — 43,0 тис. грн; реєстраційний рахунок за власними надходженнями — 65,0 тис. грн; внесений капітал — 90,0 тис. грн; розрахунки з бюджетом за податками і зборами — 20,0 тис. грн; результати виконання кошторису за загальним фондом — 3,0 тис. грн; накопичені фінансові результати виконання кошторису — 39,0 тис. грн; витрати майбутніх періодів — 41,0 тис. грн; доходи майбутніх періодів — 80,0 тис. грн; інше виробництво — 40,0 тис. грн.

Визначити необхідні рахунки та скласти баланс бюджетної установи.

Задача 13.6. Початковий баланс бюджетної організації має такий вигляд (грн):

Актив		Пасив	
Основні засоби:		Внесений капітал	200 000
Знос	40 000	Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду	1000
Первісна вартість	240 000		
Залишкова вартість	200 000	Накопичені фінансові результати виконання кошторису	34 988
Матеріали і продукти харчування	2340	Кредиторська заборгованість постачальникам	396 485
Малоцінні та швидкозношувані предмети	3345		
Дебіторська заборгованість з постачальниками та підрядниками	340 300		
Рахунки загального фонду	47 580		
Рахунки спеціального фонду	38 408		
Каса	500		
Всього	632 473	Всього	632 473

Протягом звітного періоду відбулися такі господарські операції:

№ з.п.	Зміст операції	Сума, грн
1	Отримано асигнувань із загального фонду	400 000
2	Перераховано коштів магазину "Гігабайт" за придбану комп'ютерну техніку за рахунок бюджетних коштів, у т.ч. ПДВ	9000
3	Оприбутковано комп'ютерну техніку	?
4	Сплачено за електроенергію	19 020
	за тепlopостачання	7800
5	Перераховано ПАТ "Чернігівводоканал" за водопостачання та водовідведення	5100
6	Нарахована заробітна плата	75 000
7	Нарахований на заробітну плату єдиний внесок:	
8	Утримано із заробітної плати	
	податок на доходи фізичних осіб	?
	військовий збір	?
	профспілкові внески 1,0 %	?
9	Перераховані за призначенням нараховані податки, внески і збори	?
10	Отримано коштів до каси на виплату заробітної плати	?
11	Видано зі складу на кафедри МШП вартістю до 10 грн за одиницю (комплект)	2500
12	Нарахована амортизація основних засобів	20 000
13	Списано з рахунка залишок коштів виділених асигнувань, невитрачених у поточному році	?

Скласти бухгалтерські проводки, Баланс та Звіт про фінансові результати.

Задача 13.7. Вищий навчальний заклад отримав від студента платної форми навчання у серпні звітного року плату за навчання наперед за весь наступний навчальний рік у сумі 20,0 тис. грн.

Зробити бухгалтерські проводки на дату отримання плати за навчання, та необхідні проводки у наступному звітному році. Яким чином дана господарська ситуація буде відображена в фінансовій та податковій звітності бюджетної установи.

Задача 13.8. Бюджетна організація за звітний рік здійснила дооцінку виробничих запасів на загальну суму 8,0 тис. грн, 60 % з яких було придбано за рахунок коштів загального фонду кошторису та уцінено продуктів харчування на 1,5 тис. грн, які повністю були придбані за рахунок коштів спеціального фонду.

Зробити бухгалтерські проводки на дату переоцінки запасів та завершальні у кінці року. Як результати таких переоцінок будуть відображені в Балансі та Звіті про виконання загального фонду кошторису бюджетної установи.

Задача 13.9. Зробити бухгалтерські проводки за наступними господарськими операціями бюджетної установи:

№ опер.	Господарська операція	Сума
1	Прийнято в експлуатацію об'єкт (будівля) капітального будівництва на підставі акту введення в експлуатацію.	220 000
2	Придбано комп'ютер за рахунок коштів загального фонду, у т.ч. ПДВ	9 000
3	Безкоштовно отримано принтер: первісна вартість	2 000
	Знос	500
4	Безкоштовно передано автомобіль: первісна вартість	60 000
	Знос	35 000
5	Дооцінено необоротні активи	3 000
6	Списання нестач необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	5 000
7	Нарахований знос на: основні засоби	35 000
	інші необоротні матеріальні активи	15 000
	нематеріальні активи	3 250

Пояснити, як перелічені господарські операції будуть відображені у фінансовій та бюджетній звітності бюджетної установи:

Задача 13.10. Бюджетна організація 1 лютого 201х року отримала за загальним фондом з місцевого бюджету 1000 доларів за курсом НБУ 25,0 грн/долар. Станом на 31 березня валюта не була використана. Курс долара на 28 лютого склав 26,5 грн/долар, на 31 березня — 26,4 грн/долар.

Яким чином дана ситуація буде відображена на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності бюджетної установи? Зробити можливі бухгалтерські проводки.

13.12. Тести

1. Строки подання податкової звітності визначаються:

- а) Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету міністрів України від 28.02.00 № 419;
- б) Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.00 № 2181-III;
- в) Податковим кодексом України;
- г) Законом України “Про систему оподаткування”;
- д) Законом України “Про строки подання податкової звітності”.

2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору:

- а) є обов’язковими до застосування в Україні. Вони визначають методологічні засади здійснення обліку, зокрема в бюджетних установах;
- б) є рекомендаційними, їх використовувати не обов’язково;
- в) на їх основі розроблені та впроваджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- г) використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі визначається обліковою політикою установи.

3. Вказати вид звітності, яка не пов’язаний з поданням інформації вищестоящій організації або органам, відповідальним за адміністрування податків, зборів та внесків:

- а) фінансова;
- б) податкова;
- в) бюджетна;
- г) адміністративна;
- д) управлінська.

4. Річна фінансова звітність подається розпорядниками та одержувачами:

- а) до 20 лютого наступного за звітним роком;
- б) до 22 січня наступного за звітним роком;
- в) протягом 60 днів після закінчення звітного року;
- г) протягом 40 днів після закінчення звітного року.

5. З нижченаведених форм звітності не є статистичною:

- а) Картка обліку кандидата наук (23.06.2008 № 207);
- б) Звіт про основні показники діяльності підприємства;

- в) Звіт про дорогоцінні метали і коштовне каміння, що містяться в музейних предметах (адміністративні дані);
- г) Звіт з праці;

6. З нижченаведених тверджень є правильним:

- а) бюджетні установи є неприбутковими, тому вони не є платниками податку на прибуток;
- б) бюджетні установи є неприбутковими, але вони складають та подають декларацію з податку на прибуток;
- в) бюджетні установи є неприбутковими, але вони складають та подають Звіт про використання коштів неприбутковими установами й організаціями;
- г) бюджетні установи є платниками єдиного податку.

7. Податковий розрахунок земельного податку:

- а) обов'язково подається бюджетною установою;
- б) бюджетні установи звільнені від сплати даного податку, тому податковий розрахунок не подається;
- в) бюджетні установи подають даний податковий розрахунок тільки в тому разі, коли надають платні послуги з надання приміщень чи земельних ділянок в оренду;
- г) даний розрахунок можна не подавати, якщо бюджетна установа подає звіт про суму пільг.

8. Розрахунок суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із сум грошового забезпечення, що підлягають сплаті, подається в такий термін:

- а) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця;
- б) протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця;
- в) протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця;
- г) протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця.

9. Адміністративна (оперативна) звітність:

- а) є різновидом статистичної звітності;
- б) є самостійним видом звітності, що подається з метою виконання органами державної влади адміністративних обов'язків та завдань, віднесених до їх компетенції;
- в) є внутрішньою звітністю бюджетної установи;
- г) включає в себе податкову та статистичну звітності.

10. З яких статей складається перший розділ пасиву балансу бюджетної установи:

а) статутний капітал, додатковий капітал, нерозподілений капітал, вилучений капітал, неоплачений капітал;

б) внесений капітал, фонд дооцінки, фінансовий результат, капітал у підприємства, резерви;

в) статутний капітал, результати виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом;

г) результати виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом;

д) фонд у необоротних активах, фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах, результати виконання кошторису за загальним фондом, результат виконання кошторису за спеціальним фондом, результати переоцінок.

11. Методика заповнення форм фінансової звітності бюджетних установ визначається:

а) Міністерством фінансів України;

б) Держказначейством України;

в) Національним банком України;

г) Рахунковою палатою.

12. Пасив балансу бюджетної установи має розділів:

а) 5;

б) 3;

в) 2;

г) 4.

13. Скільки розділів має актив балансу бюджетної установи:

а) 5;

б) 3;

в) 2;

г) 4;

14. Третій розділ активу балансу бюджетної установи містить інформацію:

а) витрати майбутніх періодів;

б) доходи майбутніх періодів;

в) витрати;

г) доходи;

д) забезпечення.

15. Чи може бути залишок на кінець року за третіми розділами активу та пасиву балансу бюджетної установи?

а) так, може;

б) ні;

в) залежить від облікової політики;

г) залежить від розпоряджень вищестоящої організації.

16. Інформація про фінансовий результат за загальним фондом наводиться у:

- а) звіті про фінансові результати;
- б) балансі;
- в) звіті про заборгованість за бюджетними коштами;
- г) звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами.

17. Інформація про списання матеріальних цінностей за рахунок установи в межах природних втрат наводиться:

- а) у звіті про фінансові результати;
- б) у звіті про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах;
- в) у звіті про заборгованість за бюджетними коштами;
- г) у звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами;
- д) у звітності не наводиться.

18. Згідно з Порядком подання фінансової звітності квартална звітність подається розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше ніж:

- а) 5 числа наступного за звітним періодом;
- б) 15 числа наступного за звітним періодом;
- в) не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним періодом;
- г) не пізніше 25 числа наступного за звітним періодом.

19. Згідно з Порядком подання фінансової звітності місячна звітність подається розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше ніж:

- а) 5 числа наступного за звітним періодом;
- б) 15 числа наступного за звітним періодом;
- в) не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним періодом;
- г) не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом.

20. Згідно з Порядком подання фінансової звітності річна фінансова звітність подається розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів не пізніше ніж:

- а) 5 числа наступного за звітним періодом;
- б) 15 числа наступного за звітним періодом;
- в) не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним періодом;
- г) не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом;
- д) не пізніше ніж 28 лютого наступного за звітним періодом.

21. Довідка про суми виплачених доходів та утриманих з них податків фізичних осіб (№ 8-ДФ) подається:

- а) до 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом;
- б) до 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом;
- в) до 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом;
- г) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу;
- д) у день нарахування заробітної плати.

22. Управлінська звітність:

- а) є внутрішньою звітністю;
- б) є зовнішньою звітністю;
- в) є адміністративними даними;
- г) не складається бюджетними установами.

23. Звіт про рух необоротних активів (форма 5) для бюджетної установи є:

- а) спеціальною фінансовою звітністю;
- б) податковою звітністю;
- в) статистичною звітністю;
- г) адміністративною звітністю;
- д) фінансовою звітністю;
- е) бюджетною звітністю.

24. Звіт з праці є для бюджетної установи:

- а) фінансовою звітністю;
- б) податковою звітністю;
- в) статистичною звітністю;
- г) адміністративною звітністю.

25. Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами є:

- а) бюджетною звітністю;
- б) податковою звітністю;
- в) статистичною звітністю;
- г) адміністративною звітністю;
- д) фінансовою звітністю
- д) не належить до перелічених видів звітності.

26. Звіт про використання коштів неприбутковими установами й організаціями є:

- а) фінансовою звітністю;
- б) податковою звітністю;
- в) статистичною звітністю;
- г) адміністративною звітністю.

27. Порядок подання адміністративної звітності визначається:

- а) Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”;
- б) Законом України “Про інформацію”;
- в) Законом України “Про статистику”;
- г) Податковим кодексом України;
- д) Інструкціями та або формами щодо такої звітності, затвердженими відповідними органами управління.

28. Другий розділ активу балансу бюджетної установи заповнюється на основі даних про залишки про рахунках:

- а) 1 класу;
- б) 2-го і 3-го класів;
- в) 3-го і 4-го класів;
- г) 2-го класу;
- д) 2-го та 5-го класів.

29. Другий розділ пасиву балансу бюджетної організації заповнюється на основі даних про залишки про рахунках:

- а) 4 класу;
- б) 4-го і 5-го класів;
- в) 5-го і 6-го класів;
- г) 6-го за винятком субрахунку 6911;
- д) 6-го і 7-го класів.

30. Бюджетні установи не складають:

- а) Звіт про власний капітал;
- б) Баланс;
- в) Примітки до фінансової звітності;
- г) Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування;
- д) складають усі перелічені форми;
- е) не складають жодної з перелічених форм.

31. Який стандарт бухгалтерського обліку визначає перелік форм фінансової звітності та їх зміст для бюджетних установ:

- а) НПСБО 1;
- б) МСФЗ 1;
- в) МСБО 1;
- г) НПСБОДС 101;
- д) ПСБО 1.

Додаток 1 до теми 13. **Форма балансу бюджетної установи**

		Дата (рік, місяць, число)	КОДИ	
Установа	_____	за ЄДРПОУ		01
Територія	_____	за КОАТУУ		
Організаційно-правова форма господарювання	_____	за КОПФГ		
Орган державного управління	_____	за КОДУ		
Вид економічної діяльності	_____	за КВЕД		
Одиниця виміру: тис. грн				

БАЛАНС
на _____ 20__ року

Форма № 1-дс

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:			
залишкова вартість	010		
Знос	011		
первісна вартість	012		
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість	020		
накопичена амортизація	021		
первісна вартість	022		
Незавершені капітальні інвестиції	030		
Запаси	040		
Малоцінні та швидкозношувані предмети	050		
Готова продукція	060		
Інші нефінансові активи	070		
Усього за розділом I	100		
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	110		
Довгострокові фінансові інвестиції	120		
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками з бюджетом	130		
за розрахунками за товари, роботи, послуги	140		

Продовження додатка 1

1	2	3	4
за наданими кредитами	150		
за виданими авансами	160		
за розрахунками із соціального страхування	170		
за внутрішніми розрахунками	180		
інша поточна дебіторська заборгованість	190		
Поточні фінансові інвестиції	200		
Грошові кошти та їх еквіваленти бюджетних установ та державних цільових фондів в:			
національній валюті, у тому числі в:	210		
касі	211		
казначействі	212		
установах банків	213		
іноземній валюті	220		
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:			
єдиному казначейському рахунку	230		
рахунках в установах банків, у тому числі:	240		
у національній валюті	241		
в іноземній валюті	242		
Інші фінансові активи	250		
Усього за розділом II	280		
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	290		
БАЛАНС	300		

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	330		
Фонд дооцінки	340		
Фінансовий результат	350		
Капітал у підприємства	360		
Резерви	370		
Усього за розділом I	410		

1	2	3	4
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	420		
за кредитами	430		
інші довгострокові зобов'язання	440		
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	450		
Поточні зобов'язання:			
за платежами до бюджету	460		
за розрахунками за товари, роботи, послуги	470		
за кредитами	480		
за одержаними авансами	490		
за розрахунками з оплати праці	500		
за розрахунками із соціального страхування	510		
за внутрішніми розрахунками	520		
інші поточні зобов'язання	530		
Усього за розділом II	570		
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	580		
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	590		
БАЛАНС	600		

Керівник
Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 2 до теми 13. **Форма Звіту про фінансові результати**

Дата (рік, місяць, число) _____

Установа _____ за ЄДРПОУ _____

Територія _____ за КОАТУУ _____

Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ _____

Орган державного управління _____ за КОДУ _____

Вид економічної діяльності _____ за КВЕД _____

Одиниця виміру: тис.грн.

КОДИ		
		01

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

за _____ 20__ року

Форма № 2-дс

I. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
ДОХОДИ			
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	010		
Доходи від надання послуг	020		
Доходи від продажу	030		
Фінансові доходи	040		
Інші доходи від обмінних операцій	050		
Всього доходів від обмінних операцій	080		
Доходи від необмінних операцій			
Податкові надходження	090		
Неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі)	100		
Трансферти	110		
Надходження до державних цільових фондів	120		
Інші доходи від необмінних операцій	130		
Всього доходів від необмінних операцій	170		
Всього доходів	200		
ВИТРАТИ			
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на оплату праці	210		
Відрахування на соціальні заходи	220		
Матеріальні витрати	230		
Амортизація	240		
Фінансові витрати	250		
Інші витрати за обмінними операціями	260		

Продовження додатка 2

1	2	3	4
Всього витрат за обмінними операціями	290		
Витрати за необмінними операціями			
Трансферти	300		
Інші витрати за необмінними операціями	310		
Всього витрат за необмінними операціями	340		
Всього витрат	400		
Профіцит/дефіцит за звітний період	410		

**II. ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ) ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНОЮ
КЛАСИФІКАЦІЄЮ ВИДАТКІВ ТА КРЕДИТУВАННЯ БЮДЖЕТУ**

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Загальнодержавні функції	440		
Оборона	450		
Громадський порядок, безпека та судова влада	460		
Економічна діяльність	470		
Охорона навколишнього природного середовища	480		
Житлово-комунальне господарство	490		
Охорона здоров'я	500		
Духовний та фізичний розвиток	510		
Освіта	520		
Соціальний захист та соціальне забезпечення	530		

ІІІ. ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ)

Стаття	Код рядка	Загальний фонд			Спеціальний фонд				
		план на звітний період	план на звітний період з урахуванням змін	Фактич-на сума вико-нання	різниця (графа 5 мінус графа 4)	план на звітний період	план на звітний період з урахуванням змін	фактична сума вико-нання	різниця (графа 9 мінус графа 8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ДОХОДИ									
Податкові надходження	560								
Неподаткові надходження	570								
Доходи від власності та підприємницької діяльності	571								
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	572								
Інші неподаткові надходження	573								
Власні надходження бюджетних установ	574								
Бюджетні асигнування	575								
Доходи від операцій з капіталом	580								
Офіційні трансферти	590								
Надходження державних цільових фондів	600								
Надходження Фонду соціального захисту інвалідів	601								
Надходження Пенсійного фонду України	602								
Надходження Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	603								

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Надходження Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	604								
Надходження Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	605								
Інші надходження	606								
Всього доходів	700								
ВИТРАТИ									
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	720								
Використання товарів і послуг	730								
Обслуговування боргових зобов'язань	740								
Поточні трансферти	750								
Соціальне забезпечення	760								
Інші видатки	770								
Нерозподілені видатки	780								
Придбання основного капіталу	790								
Капітальні трансферти	800								
Надання кредитів	810								
Всього витрат	830								
Профіцит/дефіцит за звітний період	840								

Керівник
Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 3 до теми 13. Форма Звіту про рух грошових коштів

		Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
			01
Установа	_____	за ЄДРПОУ	
Територія	_____	за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання	_____	за КОПФГ	
Орган державного управління	_____	за КОДУ	
Вид економічної діяльності	_____	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис.грн.			

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

за 20__ рік

Форма № 3-дс

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від операційної діяльності, всього	010		
у тому числі за: обмінними операціями:	020		
бюджетні асигнування	021		
доходи від надання послуг	022		
інші надходження від обмінних операцій	023		
необмінними операціями:	030		
податкові надходження	031		
неподаткові надходження	032		
трансферти	033		
надходження до державних цільових фондів	034		
інші надходження від необмінних операцій	035		
Витрати на операційну діяльність, всього	040		
у тому числі: витрати за обмінними операціями:	050		
витрати на оплату праці	051		
відрахування на соціальні заходи	052		
оплата товарів, робіт, послуг	053		
інші витрати за обмінними операціями	054		
витрати за необмінними операціями:	060		
трансферти	061		
інші витрати за необмінними операціями	062		
Чистий рух коштів від операційної діяльності	070		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від інвестиційної діяльності за обмінними операціями, всього	080		
у тому числі від продажу:	090		

Продовження додатка 3

1	2	3	4
фінансових інвестицій	091		
основних засобів	092		
нематеріальних активів	093		
Інші надходження	100		
Витрати на інвестиційну діяльність за обмінними операціями, всього	110		
у тому числі в результаті придбання:	120		
фінансових інвестицій	121		
основних засобів	122		
нематеріальних активів	123		
Інші витрати	130		
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	140		
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від фінансової діяльності за обмінними операціями, всього	150		
у тому числі від:	160		
повернення кредитів	161		
отримання позик	162		
отримання відсотків (роялті)	163		
Інші надходження	170		
Витрати на фінансову діяльність за обмінними операціями, всього	180		
у тому числі:	190		
надання кредитів	191		
погашення позик	192		
сплата відсотків	193		
Інші витрати	200		
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	210		
Чистий рух коштів за звітний період	220		
Залишок коштів на початок року	230		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	240		
Залишок коштів на кінець року	250		

Керівник
Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 4 до теми 13. Форма Звіту про власний капітал

	Дата (рік, місяць, число)		КОДИ
Установа	_____	за ЄДРПОУ	01
Територія	_____	за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання	_____	за КОПФГ	
Орган державного управління	_____	за КОДУ	
Вид економічної діяльності	_____	за КВЕД	
Одиниця виміру: тис. грн			

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за 20__ рік

Форма № 4-дс

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Фонд дооцінки	Фінансовий результат	Капітал у підприємства	Резерви	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишок на початок року	010						
Коригування:							
Зміна облікової політики	020						
Виправлення помилок	030						
Інші зміни	040						
Скоригований залишок на початок року	050						
Переоцінка активів:							
Дооцінка основних засобів	060						
Уцінка основних засобів	070						
Дооцінка незавершеного будівництва	080						
Уцінка незавершеного будівництва	090						
Дооцінка нематеріальних активів	100						
Уцінка нематеріальних активів	110						
Профіцит /дефіцит за звітний період	120						
Збільшення капіталу в підприємства	130						
Зменшення капіталу в підприємства	140						
Інші зміни в капіталі	150						
Разом змін в капіталі	180						
Залишок на кінець звітного періоду	190						

Керівник
Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток 5 до теми 13. Форма Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації

Відмітка про одержання (штамп контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації)

ЗАТВЕРДЖЕНО
Наказ Міністерства фінансів України
_____ 2016 року № ____

1	ЗВІТ про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації	Звітний
		Звітний новий
		Уточнюючий

2	Звітний (податковий) період 20__ року	Місяць ¹	I квар-тал ²	Півріччя ²	Три квартали ²	Рік

3	Звітний (податковий) період, що уточнюється 20__ року ³	Місяць ¹	I квар-тал ²	Півріччя ²	Три квартали ²	Рік

4 Неприбуткова установа (організація): _____

(повне найменування згідно з реєстраційними документами)

5 Код за ЄДРПОУ⁴ _____ Код виду економічної діяльності (КВЕД) _____.

6	Податкова адреса ⁵ : _____	Поштовий індекс	_____
	_____	Телефон	_____
	_____	Моб.тел.	_____
	_____	Факс	_____
	_____	E-mail	_____

7 Рішення про внесення установи (організації) до Реєстру неприбуткових установ та організацій: дата _____ № _____

8 Ознака неприбуткової установи (організації) _____

9 _____

(найменування контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації)

Продовження додатка 5 до теми 13
(грн)

Показники	Код рядка	Сума
1	2	3
Частина I		
Доходи неприбуткової організації (сума рядків 1.1 – 1.15)	1	
фактично одержане фінансування бюджетної установи (організації) за загальним фондом	1.1	
залишки коштів бюджетної установи (організації) на спеціальних рахунках, що перейшли з попереднього року	1.2	
доходи, одержані бюджетною установою (організацією), що зараховані на рахунки спеціального фонду цієї установи (організації) згідно із затвердженим у встановленому порядку кошторисом	1.3	
кошти або майно, які надходять до бюджетних установ (організацій) як компенсація вартості отриманих державних послуг	1.4	
доходи бюджетних установ (організацій) від надання платних послуг, пов'язаних з їх основною статутною діяльністю	1.5	
інші надходження, що зараховуються до складу кошторисів (на спеціальні рахунки) бюджетної установи (організації)	1.6	
дотації або субсидії, отримані з державного або місцевого бюджетів, державних цільових фондів або у межах технічної допомоги	1.7	
разові або періодичні внески, відрахування засновників і членів	1.8	
вступні, членські та цільові внески	1.9	
доходи від продажу товарів, виконання робіт, надання послуг, які пропагують принципи та ідеї, для захисту яких було створено неприбуткову організацію	1.10	
вартість активів (коштів або майна), отриманих неприбутковою організацією у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення)	1.11	
доходи від надання культових послуг	1.12	
сума коштів, які надходять до пенсійних фондів у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби, передбачені законом	1.13	
пасивні доходи	1.14	
безоплатні надходження або надходження у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань, у тому числі:	1.15	
благодійна допомога	1.15.1	
гуманітарна допомога	1.15.2 ГД	
суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерст-	1.15.3	

Продовження додатка 5 до теми 13

1	2	3
ву внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції		
Видатки неприбуткових організацій (сума рядків 2.1 – 2.6)	2	
сума видатків бюджетних установ (організацій) за загальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів	2.1	
сума видатків бюджетних установ (організацій) за спеціальним фондом відповідно до затверджених в установленому порядку кошторисів	2.2	
сума витрат на утримання неприбуткової організації (крім бюджетних), у межах кошторису	2.3	
витрати, що здійснюються неприбутковими організаціями для провадження діяльності, визначеної для них як основна законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації	2.4	
вартість активів (коштів або майна), переданих неприбутковою організацією іншим неприбутковим організаціям або зарахованих до бюджету в результаті ліквідації (злиття, поділу, приєднання або перетворення)	2.5	
усього використаних безоплатних надходжень або надходжень у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних пожертвувань, у тому числі:	2.6	
благодійна допомога	2.6.1	
гуманітарна допомога	2.6.2 ГД	
суми коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронежилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції	2.6.3	
Частина II		
Дохід з джерел, інших, ніж передбачені установчими документами згідно з пунктом 133.4 статті 133 розділу III Податкового кодексу України	3	
Сума витрат, пов'язаних з отриманням доходів, зазначених у рядку 3	4	
Сума коштів, витрачених не за цільовим призначенням, у тому числі:	5	
гуманітарна допомога	5.1 ГД	

Продовження додатка 5 до теми 13

1	2	3
Доходи (прибутки) або їх частина, що були розподілені серед засновників (учасників), членів неприбуткової організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ним осіб	6	
Об'єкт оподаткування (позитивне значення ((рядок 3 – рядок 4) + рядок 5+ рядок 6))	7	
Податкове зобов'язання (рядок 7 x $\frac{6}{100}$)	8	
Виправлення помилок⁷		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 8 – рядок 8 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, який уточнюється) (або рядок 7 таблиці 2 додатка ВП до рядків 9-11 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації) (+, -)	9	
Сума штрафу (5%) при відображенні недоплати у складі Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, що подається за звітний (податковий) період, що настає за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 8 таблиці 2 додатка ВП до рядків 9–11 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації)	10	
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.2 пункту 129.1 статті 129 глави 2 розділу II Податкового кодексу України або рядок 9 таблиці 2 додатка ВП до рядків 9–11 Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації	11	
Сума штрафу (3 %) при відображенні в уточнюючому Звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (рядок 9 x 3 %)	12	

Наявність додатків	ГД ⁸	ВП ⁷

Доповнення до Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 глави 2 розділу II Податкового кодексу України)		Наявність доповнення
№ з/п	Зміст доповнення	

Відомості про одночасне подання до звіту форм фінансової звітності ⁹	Форма № 1 “Баланс”	Форма № 2 “Звіт про фінансові результати”	Форма № 3 “Звіт про рух грошових коштів”	Форма № 4 “Звіт про власний капітал”	Форма № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”	Форма № 6 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”	Форма № 7 “Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства”

Продовження додатка 5 до теми 13

Інформація, наведена у Звіті про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та додатках до нього, є достовірною.

Дата подання									
--------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Керівник (уповноважена особа)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹⁰

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹⁰

(підпис)

(ініціали та прізвище)

¹ Зазначається номер календарного місяця, в якому порушено вимоги пункту 133.4 статті 133 розділу III Податкового кодексу України.

² Подається суб'єктами господарювання починаючи зі звітнього (податкового) періоду, в якому порушено вимоги пункту 133.4 статті 133 розділу III Податкового кодексу України.

³ Для звітнього (звітнього нового) Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації звітний податковий період, що уточнюється, заповнюється за наявності додатка ВП. Для уточнюючого Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації звітний (податковий) період та звітний (податковий) період, що уточнюється, заповнюються однаковими значеннями, що відповідають звітному (податковому) періоду, що уточнюється.

⁴ Платники податку, які не мають коду за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України, зазначають реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючим органом.

⁵ Під податковою адресою розуміється місцезнаходження юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців.

⁶ Зазначається базова (основна) ставка податку на прибуток у відсотках, яка встановлена пунктом 136.1 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

⁷ Заповнюється у разі самостійного виправлення помилки(ок) шляхом уточнення показників Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації відповідно до статті 50 глави 2 розділу II Податкового кодексу України.

⁸ Заповнюється у разі здійснення операцій з гуманітарною допомогою.

⁹ У відповідних клітинках проставляється позначка «X».

¹⁰ Серія та номер паспорта зазначається для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Ця частина Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації заповнюється посадовими (службовими) особами контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації

	Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності “ ” 20 р.	
(посадова (службова) особа контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (підпис, ініціали, прізвище))		
За результатами камеральної перевірки Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (потрібно позначити)		
	порушень (помилко) не виявлено	складено акт від “ ” 20 року №
“ ” 20 року	(посадова (службова) особа контролюючого органу, до якого подається Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (підпис, ініціали, прізвище))	

Продовження додатка 5 до теми 13

Додаток ГД
до рядків 1.15.2 ГД, 2.6.2 ГД та 5.1 ГД
Звіту про використання доходів
(прибутків) неприбуткової організації

Звітний
Звітний новий
Уточнюючий

1	Звітний (податковий) період 20__ року		Місяць ¹	І квартал ²	Півріччя ²	Три квартали ²	Рік
---	---------------------------------------	--	---------------------	------------------------	-----------------------	---------------------------	-----

2	Звітний (податковий) період, що уточнюється 20__ року		Місяць ¹	І квартал ²	Півріччя ²	Три квартали ²	Рік
---	---	--	---------------------	------------------------	-----------------------	---------------------------	-----

Код за ЄДРПОУ			

РОЗШИФРОВКИ ОПЕРАЦІЙ З ГУМАНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ

1. Залишок нерозподіленої гуманітарної допомоги на початок звітного (податкового) року³

№ з/п	Найменування організації, яка надала гуманітарну допомогу, країна	Дата, номер наказу про визнання гуманітарної допомоги, за яким відбудеться її розподіл	Найменування гуманітарної допомоги (транспортні засоби, товари, кошти, виконані роботи, надані послуги)	Одиниця виміру (кг, шт. тощо)	Кількість (вага, об'єм, обсяг)	Вартість транспортних засобів, товарів (коштів), виконаних робіт, наданих послуг (грн)
1	2	3	4	5	6	7
1						
2						
Усього						

2. Отримано гуманітарну допомогу за звітний (податковий) рік

№ з/п	Найменування організації, яка надала гуманітарну допомогу, країна	Дата, номер наказу про визнання гуманітарної допомоги, за яким відбувся її розподіл	Найменування гуманітарної допомоги (транспортні засоби, товари, кошти, у тому числі в іноземній валюті, виконані роботи, надані послуги)	Одиниця виміру (кг, шт. тощо)	Кількість (вага, об'єм, обсяг)	Вартість транспортних засобів, товарів (коштів), виконаних робіт, наданих послуг			Дані митної декларації, за якою було здійснено ввезення товарів на митну територію України ⁴		
						код валют	сума у валюті	у грн за курсом НБУ на дату отримання ⁵	дата	номер	номер товару
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1											
2											
Усього											

3. Розподілено гуманітарну допомогу за цільовим призначенням за звітний (податковий) рік⁶

№ з/п	Набувач код за ЄДРПОУ	Дата, номер наказу про визнання гуманітарної допомоги, за яким відбувся її розподіл	Найменування гуманітарної допомоги (транспортні засоби, товари, кошти, виконані роботи, надані послуги)	Одиниця виміру (кг, шт. тощо)	Кількість (вага, об'єм, обсяг)	Вартість товарів (коштів), виконаних робіт, наданих послуг (грн) ⁷	Дата та номер акта передачі гуманітарної допомоги		
								1	2
1									
2									
Усього									

4. Гуманітарна допомога, використана не за цільовим призначенням за звітний (податковий) рік

№ з/п	Найменування організації, яка надала гуманітарну допомогу, країна	Дата, номер наказу про визнання гуманітарної допомоги, за яким відбувся її розподіл	Найменування гуманітарної допомоги (транспортні засоби, товари, кошти, виконані роботи, надані послуги)	Одиниця виміру (кг, шт. тощо)	Кількість (вага, об'єм, обсяг)	Вартість транспортних засобів, товарів (коштів), виконаних робіт, наданих послуг (грн) ⁸
1						
2						
Усього						

Продовження додатка 5 до теми 13 (додатка ГД)
5. Залишок нерозподіленої гуманітарної допомоги на кінець звітного (податкового) року⁹

№ з/п	Найменування організації, яка надала гуманітарну допомогу, країна	Дата, номер наказу про визнання гуманітарної допомоги, за яким відбувся її розподіл	Найменування гуманітарної допомоги (транспортні засоби, товари, кошти, виконані роботи, надані послуги)	Одиниця виміру (кг, шт. тощо)	Кількість (вага, об'єм, обсяг)	Вартість транспортних засобів, товарів (коштів), виконаних робіт, наданих послуг (грн)
1	2	3	4	5	6	7
1						
2						
Усього						

¹ Зазначається номер календарного місяця, в якому порушено вимоги пункту 133.4 статті 133 розділу II І Податкового кодексу України.

² Подається суб'єктами господарювання, починаючи зі звітного (податкового) періоду, в якому порушено вимоги пункту 133.4 статті 133 розділу III Податкового кодексу України.

³ Переноситься значення розділу 5 Додатка ГД до рядків 1.15.2 ГД, 2.6.2 ГД та 5.1 ГД Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за попередній звітний (податковий) рік.

⁴ Для товарів, що були ввезені на митну територію України.

⁵ Сумарне значення графи 9 розділу 2 переноситься до рядка 1.15.2 ГД Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації.

⁶ У разі якщо набувачами гуманітарної допомоги є фізичні особи, у графі 3 розділу 3 зазначається загальна кількість фізичних осіб – набувачів, які отримали гуманітарну допомогу в звітному (податковому) періоді; графа 2 розділу 3 не заповнюється.

⁷ Сумарне значення графи 8 розділу 3 переноситься до рядка 2.6.2 ГД Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації.

⁸ Сумарне значення графи 7 розділу 4 переноситься до рядка 5.1 ГД Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації.

⁹ Відомості граф розділу 5 дорівнюють позитивному значенню різниці відповідних граф (розділу 1+розділу 2) – (розділу 3 + розділу 4).

Керівник (уповноважена особа)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹⁰

(підпис)

(ініціали та прізвище)

М.П. (за наявності)

Головний бухгалтер (особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта¹⁰

(підпис)

(ініціали та прізвище)

Додаток А. Відповіді на тести

№ тесту	Тема 1	Тема 2	Тема 3	Тема 4	Тема 5	Тема 6	Тема 7	Тема 8	Тема 9	Тема 10	Тема 11	Тема 12	Тема 13
1	в	в	в	а	а	б	г	г	а	д	а	г	в
2	б	в	а	а	а	б	а	д	а	г	б	а	в
3	а	в	б	в	в	а	в	б	г	г	в	а	д
4	а	в	а	б	в	г	в	г	б	г	б	г	б
5	в	б	а	а	в	д	в	г	г	г	в	б	в
6	б	в	в	в	б	б	а	а	в	д	а	а	в
7	а	а	б	а	а	б	а	д	б	г	а	в	в
8	г	а	а	б	а	в	а	а	в	б	а	г	б
9	а	б	б	а	б	д	г	б	в	г	б	а	б
10	г	б	а	б	а	б	в	а	г	д	а	в	б
11	а	а	а	а	б	б	г	г	а	г	б	а	а
12	в	г	в	а	б	б	в	г	в	а	а	а	г
13	б	в	а	а	а	а	а	г	г	а	а	б	б
14	а	б	а	а	а	б	г	в	д	б	а	д	а
15	б	а	в	а	б	д	в	а	а	а	б	в	а
16	б	в	в	а	а		а	б	в	б	в	а	а
17	в	в	б	а	б		а	в	б	в	в	б	б
18	а	б	б	б	б		а	в	б	в	а	б	б
19	г	б	г	в	г		в	г	б	а	а	б	б
20	а	в	в	а	в		а	а	г	а	в	а	в
21	в	б	а	б	а		б	а	в	а	в		г
22	а	б	а	г	в		г	а	г	в	б		а
23	а	в	д	а	а		г	д	а	в	б		д
24	в	а	д	а	в		б	а	д	в	в		в
25	а	а	в	б	б		а	б	а	а	б		а
26	в	б	а	б	а		а	г		а	б		б
27	б		в	б	а		б	а		в	а		д
28	а		в	б	в		б	д		г	в		д
29	в		а	б	а		б	г		а	в		г
30	г		а	б	в		в	в		а	в		д
31			в		д		г				в		г
32			а		а								
33			а		б								
34г			в		г								
35			а		б								
36					в								
37					в								
38					г								
39					а								
40					а								

**Додаток Б. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (ви-
тяг для розпорядників бюджетних коштів)**

(Затверджено наказом Міністерства фінансів України 31.12.2013 № 1203)

Розділ 1. Балансові рахунки			
1	2	3	4
Клас 1. Нефінансові активи			
10	Основні засоби		
	101	Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів	
		1010	Інвестиційна нерухомість
		1011	Земельні ділянки
		1012	Капітальні витрати на поліпшення земель
		1013	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
		1014	Машини та обладнання
		1015	Транспортні засоби
		1016	Інструменти, прилади, інвентар
		1017	Тварини та багаторічні насадження
		1018	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи		
	111	Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1111	Музейні фонди
		1112	Бібліотечні фонди
		1113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		1114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
		1115	Інвентарна тара
		1116	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
		1117	Природні ресурси
		1118	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи		
	121	Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1211	Авторське та суміжні з ним права
		1212	Права користування природними ресурсами
		1213	Права на знаки для товарів і послуг
		1214	Права користування майном
		1215	Права на об'єкти промислової власності
		1216	Інші нематеріальні активи
13	Капітальні інвестиції		
	131	Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів	
		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
14	Знос (амортизація) необоротних активів		
	141	Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів	

1	2	3	4
		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
15	Виробничі запаси		
	151	Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів	
		1511	Продукти харчування
		1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		1513	Будівельні матеріали
		1514	Пально-мастильні матеріали
		1515	Запасні частини
		1516	Тара
		1517	Сировина і матеріали
		1518	Інші виробничі запаси
16	Виробництво		
	161	Виробництво розпорядників бюджетних коштів	
		1611	Науково-дослідні роботи
		1612	Виготовлення експериментальних приладів
		1613	Інше виробництво
17	Біологічні активи		
	171	Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1711	Довгострокові біологічні активи рослинництва
		1712	Довгострокові біологічні активи тваринництва
		1713	Поточні біологічні активи рослинництва
		1714	Поточні біологічні активи тваринництва
18	Інші нефінансові активи		
	181	Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
		1811	Готова продукція
		1812	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		1813	
		1814	Державні матеріальні резерви та запаси
		1815	Активи для розподілу, передачі, продажу
		1816	Інші нефінансові активи
Клас 2. Фінансові активи			
20	Довгострокова дебіторська заборгованість		
	201	Довгострокова дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів	
		2011	Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди
		2012	Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів
		2013	Інша довгострокова дебіторська заборгованість
21	Поточна дебіторська заборгованість		

1	2	3	4
		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
	211	Поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів	
		2110	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом
		2111	Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги
		2112	Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів
		2113	Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги
		2114	Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування
		2115	Розрахунки з відшкодування завданих збитків
		2116	Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами
		2117	Інша поточна дебіторська заборгованість
		2118	Розрахунки із спільної діяльності
22	Готівкові кошти та їх еквіваленти		
	221	Готівкові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів	
		2211	Готівка у національній валюті
		2212	Готівка в іноземній валюті
		2213	Грошові документи у національній валюті
		2214	Грошові документи в іноземній валюті
		2215	Грошові кошти в дорозі у національній валюті
		2216	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
23	Грошові кошти на рахунках		
	231	Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів	
		2311	Поточні рахунки в банку
		2312	Інші поточні рахунки в банку
		2313	Реєстраційні рахунки
		2314	Інші рахунки в Казначействі
		2315	Рахунки для обліку депозитних сум
25	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи		
	251	Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
		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

1	2	3	4
		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
26	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи		
	261	Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
		2611	Поточні фінансові інвестиції в цінні папери
		2612	Короткострокові векселі одержані
		2613	Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів
27	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками		
	271	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	
		2711	Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками
28	Розрахунки за надходженнями до бюджету		
	281	Розрахунки органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету	
		2811	Розрахунки за податковими надходженнями
		2812	Розрахунки за неподатковими надходженнями
		2813	Розрахунки за іншими надходженнями
		2814	Розрахунки за надходженнями єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
29	Витрати майбутніх періодів		
	291	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів	
		2911	Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів
Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів			
37	Рахунки органів Казначейства		
	375	Технічні та інші транзитні рахунки органів Казначейства	
		3751	Технічні рахунки Головних управлінь Казначейства
		3752	Рахунки Казначейства за операціями з придбання іноземної валюти
		3753	Внутрішній транзитний рахунок для сум, що не підтверджені отримувачами
		3754	Внутрішній транзитний рахунок Казначейства
		3755	Внутрішній транзитний рахунок для сум, що не підтверджені СЕП НБУ
		3756	Внутрішній транзитний рахунок Казначейства для ВПС
Клас 4. Розрахунки			
41	Розрахунки за фінансовими операціями		
	413	Розрахунки за фінансовими операціями державного бюджету	
		4131	Розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами державного бюджету
		4132	Розрахунки за зобов'язаннями за фінансовими операціями держа-

1	2	3	4
		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
			вного бюджету
	414	Розрахунки за фінансовими операціями місцевого бюджету	
		4141	Розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами місцевих бюджетів
		4142	Розрахунки за зобов'язаннями за фінансовими операціями місцевих бюджетів
Клас 5. Капітал та фінансовий результат			
51	Внесений капітал		
	511	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів	
		5111	Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів
	512	Внесений капітал державним цільовим фондам	
		5121	Внесений капітал державним цільовим фондам
52	Капітал у підприємствах		
	521	Капітал у підприємствах розпорядників бюджетних коштів	
		5211	Капітал у підприємствах у формі акцій
		5212	Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі
		5213	Капітал у частках, паях
53	Капітал у дооцінках		
	531	Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів	
		5311	Дооцінка (уцінка) необоротних активів
		5312	Дооцінка (уцінка) інших активів
54	Цільове фінансування		
	541	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів	
		5411	Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів
55	Фінансовий результат		
	551	Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів	
		5511	Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду
		5512	Накопичені фінансові результати виконання кошторису
Клас 6. Зобов'язання			
60	Довгострокові зобов'язання		
	601	Довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів	
		6011	Довгострокові кредити банків
		6012	Відстрочені довгострокові кредити банків
		6013	Інші довгострокові позики
		6014	Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами
		6015	Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди
		6016	Інші довгострокові фінансові зобов'язання
61	Поточна заборгованість за кредитами та позиками		
	611	Поточна заборгованість розпорядників бюджетних коштів за креди-	

1	2	3	4
		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
		тами та позиками	
		6111	Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами
		6112	Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами
		6113	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
		6114	Короткострокові кредити банків
		6115	Відстрочені короткострокові кредити банків
		6116	Короткострокові позики
		6117	Інші короткострокові фінансові зобов'язання
62	Розрахунки за товари, роботи, послуги		
	621	Розрахунки за товари, роботи, послуги розпорядників бюджетних коштів	
		6211	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
		6212	Розрахунки із замовниками за роботи і послуги
		6213	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи
		6214	Розрахунки за одержаними авансами
63	Розрахунки за податками і зборами		
	631	Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів	
		6311	Розрахунки з бюджетом за податками і зборами
		6312	Інші розрахунки з бюджетом
		6313	Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
64	Інші поточні зобов'язання		
	641	Інші поточні зобов'язання розпорядників бюджетних коштів	
		6411	Поточні зобов'язання за цінними паперами
		6412	Розрахунки з депонентами
		6413	Розрахунки за депозитними сумами
		6414	Розрахунки за спеціальними видами платежів
		6415	Розрахунки з іншими кредиторами
		6416	Розрахунки за страхуванням
		6417	Розрахунки за заборгованістю із спільної діяльності
65	Розрахунки з оплати праці		
	651	Розрахунки з оплати праці розпорядників бюджетних коштів	
		6511	Розрахунки із заробітної плати
		6512	Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню
		6513	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
		6514	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на

1	2	3	4
		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
			рахунки з вкладів у банках
		6515	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
		6516	Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
		6517	Розрахунки з працівниками за позиками банків
		6518	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
		6519	Інші розрахунки за виконані роботи
66	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками		
	661	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів	
		6611	Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів
67	Забезпечення майбутніх витрат і платежів		
	671	Забезпечення майбутніх витрат і платежів розпорядників бюджетних коштів	
		6711	Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів
		6712	Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів
68	Зобов'язання за надходженнями до бюджету		
	681	Зобов'язання за надходженнями до бюджету органів, що контролюють їх справляння	
		6811	Зобов'язання за податковими надходженнями
		6812	Зобов'язання за неподатковими надходженнями
		6813	Зобов'язання за іншими надходженнями
		6814	Зобов'язання за коштами, які підлягають розподілу за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування
69	Доходи майбутніх періодів		
	691	Доходи майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів	
		6911	Доходи майбутніх періодів
Клас 7. Доходи			
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями		
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів	
		7011	Бюджетні асигнування
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)		
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів	
		7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
72	Доходи від продажу активів		
	721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів	

1	2	3	4
		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
		7211	Дохід від реалізації активів
73	Фінансові доходи		
	731	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів	
		7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
74	Інші доходи за обмінними операціями		
	741	Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів	
		7411	Інші доходи за обмінними операціями
75	Доходи за необмінними операціями		
	751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів	
		7511	Доходи за необмінними операціями
Клас 8. Витрати			
80	Витрати на виконання бюджетних програм		
	801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм	
		8011	Витрати на оплату праці
		8012	Відрахування на соціальні заходи
		8013	Матеріальні витрати
		8014	Амортизація
81	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)		
	811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	
		8111	Витрати на оплату праці
		8112	Відрахування на соціальні заходи
		8113	Матеріальні витрати
		8114	Амортизація
		8115	Інші витрати
82	Витрати з продажу активів		
	821	Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів	
		8211	Собівартість проданих активів
		8212	Витрати, пов'язані з реалізацією майна
83	Фінансові витрати		
	831	Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів	
		8311	Фінансові витрати
84	Інші витрати за обмінними операціями		
	841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів	
		8411	Інші витрати за обмінними операціями
85	Витрати за необмінними операціями		

1	2	3	4
		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
	851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів	
		8511	Витрати за необмінними операціями
Розділ 2. Позабалансові рахунки			
Клас 0. Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів			
	1	Орендовані основні засоби та нематеріальні активи	
		11	Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів
		12	Орендовані основні засоби державних цільових фондів
		13	Орендовані нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів
		14	Орендовані нематеріальні активи державних цільових фондів
	2	Активи на відповідальному зберіганні	
		21	Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів
		22	Активи на відповідальному зберіганні державних цільових фондів
	3	Бюджетні зобов'язання	
		31	Укладені договори (угоди, контракти) розпорядників бюджетних коштів
		32	Укладені договори (угоди, контракти) державних цільових фондів
	4	Непередбачені активи	
		41	Непередбачені активи розпорядників бюджетних коштів
		42	Непередбачені активи державних цільових фондів
	5	Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані	
		51	Гарантії та забезпечення надані розпорядників бюджетних коштів
		52	Гарантії та забезпечення надані державних цільових фондів
		53	Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів
		54	Непередбачені зобов'язання державних цільових фондів
	6	Гарантії та забезпечення отримані	
		61	Гарантії та забезпечення отримані розпорядників бюджетних коштів
		62	Гарантії та забезпечення отримані державних цільових фондів
	7	Списані активи	
		71	Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів
		72	Списана дебіторська заборгованість державних цільових фондів
		73	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів
		74	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей держав-

1	2	3	4
		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
			них цільових фондів
	8	Бланки документів суворої звітності	
		81	Бланки документів суворої звітності розпорядників бюджетних коштів
		82	Бланки документів суворої звітності державних цільових фондів
	9	Передані (видані) активи відповідно до законодавства	
		91	Передані (видані) активи відповідно до законодавства розпорядників бюджетних коштів
		92	Передані (видані) активи відповідно до законодавства державних цільових фондів

Додаток В. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами
(Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.15 № 1219)

№ з.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Облік основних засобів			
1.1	Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення	2311 (2321) «Поточні рахунки в банках», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	54 «Цільове фінансування»
1.2	Придбання устаткування, що потребує монтажу	1513 (1523) «Будівельні матеріали»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.3	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.4	Передача устаткування у монтаж	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»	1513 (1523) «Будівельні матеріали»
1.5	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва об'єктів основних засобів	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

1	2	3	4
1.6	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.7	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.8	Відображення суми податку на додану вартість в рахунках підрядників і проектних організацій, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.9	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо, що включається до вартості основних засобів (придбаних та безоплатно отриманих) відповідно до НП(с)БОДС 121 «Основні засоби»	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.10	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

1	2	3	4
1.11	Відображення витрат на реконструкцію і модернізацію об'єкта оренди (будівлі)	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.12	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.13	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів)	54 «Цільове фінансування»
1.14	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів після введення в експлуатацію	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»
1.15	Зарахування до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»

1	2	3	4
1.16	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»,
1.17	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	51 «Внесений капітал»
1.18	Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби, що отримані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	8014 (8024), 8114, (8124) «Амортизація»	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1412 (1422) «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 (1424) Знос інвестиційної нерухомості»
1.19	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»
1.20	Нарахована амортизація основних засобів	8014 (8024), 8114, (8124) «Амортизація»	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1412 (1422) «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 (1424) Знос інвестиційної нерухомості»
1.21	Витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.22	Відображення суми пода-	6311 (6321) «Розрахунки	2113 (2123) «Розрахунки за

1	2	3	4
	тку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	з бюджетом за податками і зборами»	авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
1.23	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»
1.24	Відображення результатів дооцінки основних засобів на суму:		
	дооцінки первісної вартості	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
	коригування суми зносу	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»
1.25	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше не дооцінюваних, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
	різниці залишкової вартості	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
1.26	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування суми зносу	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
	уцінки залишкової вартості в межах суми поперед-	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних ак-	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріа-

1	2	3	4
	ніх дооцінок	тивів»	льні активи»
	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
1.27	Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених:		
	коригування суми зносу основних засобів	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
1.28	Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1412 (1422) «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»
1.29	Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1412 (1422) «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
1.30	Списання об'єктів інших необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення):		
	амортизація у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)	8014 (8024), 8114 (8124) «Амортизація»	1412 (1422) «Знос інших необоротних матеріальних активів»
	вартість об'єкта	1412 (1422) «Знос інших необоротних матеріальних активів»	11 «Інші необоротні матеріальні активи»

1	2	3	4
1.31	Вибуття об'єктів основних засобів у випадках, передбачених законодавством, та списання унаслідок нестачі, установленої при інвентаризації:		
	сума зносу об'єкта основних засобів	1411 (1421) «Знос основних засобів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»	10 «Основні засоби», 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
	залишкова вартість об'єкта основних засобів	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби», 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
	Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів при їх вибутті (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 основних засобів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів)	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
1.32	Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
1.33	Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться за-		

1	2	3	4
	писи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданних збитків»	7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданних збитків»	6312 (6322) «Інші розрахунки з бюджетом»
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 (074) проводиться запис про відображення сум нестач основних засобів		
2. Облік нематеріальних активів			
2.1	Отримання цільового фінансування для придбання нематеріальних активів та/або їх поліпшення	2311 (2321) «Поточні рахунки в банках», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	54 «Цільове фінансування»
2.2	Відображення сум придбання, виготовлення (створення) власними силами, удосконалення, підвищення можливостей об'єктів нематеріальних активів та продовження строку використання	1313 (1323) «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.3	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.4	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	1313 (1323) «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»

1	2	3	4
	об'єкта нематеріальних активів відповідно до НП(с)БОДС 122 «Нематеріальні активи»		
2.5	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
2.6	Вилучення з доходу звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта нематеріальних активів відповідно до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів)	54 «Цільове фінансування»
2.7	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	1313 (1323) «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»
2.8	Відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	12 «Нематеріальні активи»	7511 «Доходи за необмінними операціями», 7523 «Інші надходження»
2.9	Відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	12 «Нематеріальні активи»	51 «Внесений капітал»

1	2	3	4
	Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що отримані безоплатно від суб'єктів державного сектору	8014 (8024, 8114, 8124) «Амортизація»	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2.10	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі нематеріальних активів	12 «Нематеріальні активи»	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»
2.11	Нарахована амортизація нематеріальних активів	8014 (8024), 8114 (8124) «Амортизація»	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2.12	Відображення результатів дооцінки раніше не переоцінених нематеріальних активів на суму:		
	дооцінки первісної вартості	12 «Нематеріальні активи»	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
	коригування суми накопиченої амортизації	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2.13	Відображення результатів уцінки нематеріальних активів, раніше не дооцінених, на суму:		
	коригування суми накопиченої амортизації	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	різниці залишкової вартості	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	12 «Нематеріальні активи»
2.14	Відображення результатів уцінки нематеріальних активів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування суми накопиченої амортизації	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	12 «Нематеріальні активи»
2.15	Відображення результатів		

1	2	3	4
	дооцінки нематеріальних активів, раніше уцінених:		
	на суму дооцінки накопиченої амортизації	12 «Нематеріальні активи»	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	12 «Нематеріальні активи»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	12 «Нематеріальні активи»	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
2.16	Відображення втрат від зменшення корисності нематеріальних активів:		
а)	якщо втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
б)	якщо сума попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності перевищує суму попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності (в межах зазначеного перевищення з відображенням різниці кореспонденцією, наведеною у підпункті «а» цього пункту)	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»
2.17	Відображення вигод від відновлення корисності нематеріальних активів		
	якщо сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
	якщо сума визнаних попередніх втрат від зменшен-	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріа-	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»

1	2	3	4
	ня корисності відобража-лася за рахунок зменшен-ня капіталу у дооцінках	льних активів»	
2.18	Списання об'єктів немате-ріальних активів:		
	накопичена амортизація об'єктів нематеріальних активів	1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
	залишкова вартість об'єктів нематеріальних активів	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	12 «Нематеріальні активи»
	Відображення сум дооцінки об'єкта нематеріальних активів при їх вибутті (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 нематеріальних активів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів нематеріальних активів)	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
2.19	Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»
2.20	Якщо встановлено винних осіб, за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка		

1	2	3	4
	віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
	витрат на відновлення (придбання)	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	6312 (6322) «Інші розрахунки з бюджетом»
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 (074) проводяться запис про відображення сум нестач нематеріальних активів		
3. Облік запасів			
3.1	Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.2	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.3	Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) за операціями з внутрішньої передачі запасів	15 «Виробничі запаси», 1811 (1821) «Готова продукція», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів» (6621 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками за операціями з переміщення активів»)
3.4	Отримання малоцінних та швидкозношуваних пред-	1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані	7511 «Доходи за необмінними операціями»,

1	2	3	4
	метів за операціями з внутрішньої передачі запасів	предмети»	(7523 «Інші надходження»)
3.5	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми переданих виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів), (суб'єктом державного сектору, що передав)	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 1811 (1821) «Готова продукція», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»
3.6	Списання використаних виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) суб'єктом державного сектору, що отримав їх за операціями з внутрішньої передачі запасів	6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів», (6621 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 1811 (1821) «Готова продукція», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»
3.7	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 (8023) «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)
3.8	За операціями з внутрішньої передачі малоцінних та швидкозношуваних предметів відображено суми переданих малоцінних та швидкозношуваних предметів (суб'єктом державного сектору, що передав) та видача в експлуатацію і списання, не введених в експлуатацію, непридатних малоцінних та швидкозношуваних предметів (суб'єктом державного сектору, що отримав)	8013 (8023) «Матеріальні витрати»	1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

1	2	3	4
3.9	Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунком, безповоротна допомога	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	7511 «Доходи за необмінними операціями» (7523 «Інші надходження»)
3.10	Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3.11	Оприбуткування виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишки запасів, виявлених при інвентаризації	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»
3.12	Оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які залишені для ремонту та інших потреб установи	1513 (1523) «Будівельні матеріали», 1514 (1524) «Паливо-мастильні матеріали», 1515 (1525) «Запасні частини», 1516 (1526) «Тара», 1517 (1527) «Сировина і матеріали», 1518 (1528) «Інші виробничі запаси», 1812 (1822) Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»
3.13	Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
3.14	Збільшення чистої вартості реалізації запасів, що	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові ак-	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»

1	2	3	4
	раніше були уцінені, але не більше суми попереднього зменшення	тиви»	
3.15	Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрівідомчої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8511 «Витрати за необхідними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
3.16	Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
3.17	Списання запасів використаних для створення інших активів власними силами	8113 (8123) «Матеріальні витрати»	1511 (1521) Продукти харчування», 1513 (1523) «Будівельні матеріали», 1514(1524) «Пально-мастильні матеріали», 1515 (1525) «Запасні частини», 1516 (1526) «Тара», 1517(1527) «Інші виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»
3.18	Списання запасів внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат відпускання матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»

1	2	3	4
3.19	Якщо встановлено винних осіб, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині витрат на відновлення (придбання)	-	-
	перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
	Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 073 (074) проводиться запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	6312 (6322) «Інші розрахунки з бюджетом»
3.20	Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 «Запаси»	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 5512 (5522) «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» (2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»)	15 «Виробничі запаси», 1812 (1822) «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1814 (1824) «Державні матеріальні резерви та запаси», 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу» 1816 (1826) «Інші нефінансові активи»
4. Облік фінансових інвестицій			
4.1	Отримання цільового фінансування для придбання фінансових інвестицій	2311 (2321) «Поточні рахунки в банках», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	54 «Цільове фінансування»
4.2	Придбання фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу:		
а)	грошових коштів	2511 (2521) «Придбані акції», 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій», 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»

1	2	3	4
	Водночас проведення другого запису	54 «Цільове фінансування»	5211 (5221) «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 (5222) «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»; 5213 (5223) «Капітал в частках (паях)»
б)	необоротних активів	2511 (2521) «Придбані акції»; 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій», 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»	1013 (1023) «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» - 1018 (1028) «Інші основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»
	Списання сум нарахованого зносу (накопиченої амортизації)	1411 (1421) «Знос основних засобів» - 1413 (1423) «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	1013 (1023) «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» - 1018 (1028) «Інші основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи»
	Водночас відображення змін у капіталі	51 «Внесений капітал», 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», 5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»	5211 (5221) «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 (5222) «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»; 5213 (5223) «Капітал в частках (паях)»
4.3	Отримання до сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального сектору економіки та збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору	2511 (2521) «Придбані акції»; 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій»; 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»	5211 (5221) «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 (5222) «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»; 5213 (5223) «Капітал в частках (паях)»
4.4	Вилучення зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки та зменшення		

1	2	3	4
	розміру власного капіталу у підприємствах, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, у частині:		
	капіталу інвестованого в підприємства	5211 (5221) «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 (5222) «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»; 5213 (5223) «Капітал в частках (паях)»	2511 (2521) «Придбані акції»; 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій»; 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»
	суми різниць	5511 (5521) «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	2511 (2521) «Придбані акції»; 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій»; 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»
4.5	Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом державного сектору	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»)
4.6	Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	2511 (2521) «Придбані акції»; 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій»; 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»; 2514 (2524) «Довгострокові векселі одержані»; 2515 (2525) «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» 2611 (2621) «Поточні фінансові інвестиції в цінні папери», 2612 (2622) «Короткострокові векселі одержані»; 2613 «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних кош-

1	2	3	4
			тів» (2623 «Інші фінансові активи державних цільових фондів»)
4.7	Відображення суми вигід від відновлення корисності фінансових інвестицій	2511 (2521) «Придбані акції», 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій», 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств», 2514 (2524) «Довгострокові векселі одержані», 2515 (2525) «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів», 2611 (2621) «Поточні фінансові інвестиції в цінні папери», 2612 (2622) «Короткострокові векселі одержані», 2613 «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» (2623 «Інші фінансові активи державних цільових фондів»)	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
4.8	Нарахування суми надходжень від продажу фінансових інвестицій	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7211 (7221) «Доходи від реалізації активів»
4.9	Надходження коштів від продажу фінансових інвестицій	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»
4.10	Вибуття фінансових інвестицій	82 «Витрати з продажу активів»	2511 (2521) «Придбані акції», 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій», 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»
4.11	Нарахування зобов'язань перед бюджетом згідно із законодавством за реалізацію фінансових інвести-	5211 (5221) «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 (5222) «Капітал у підприємствах в	6312 (6322) «Інші розрахунки з бюджетом»

1	2	3	4
	цій	іншій формі участі у капіталі»; 5213 (5223) «Капітал в частках (паях)»	
4.12	Погашення зобов'язань перед бюджетом за реалізовані фінансові інвестиції	6312 (6322) «Інші розрахунки з бюджетом»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
4.13	Переведення довгострокових фінансових інвестицій до поточних	2611 (2621) «Поточні фінансові інвестиції в цінні папери»; 2612 (2622) «Короткострокові векселі одержані»; 2613 «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» (2623 «Інші фінансові активи державних цільових фондів»)	2511 (2521) «Придбані акції»; 2512 (2522) «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій»; 2513 (2523) «Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств»; 2514 (2524) «Довгострокові векселі одержані»; 2515 (2525) «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів»
4.14	Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	2118 (2129) «Розрахунки із спільної діяльності», 1411 (1421) «Знос основних засобів», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», 51 «Внесений капітал»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 23 «Грошові кошти на рахунках», 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
4.15	Отримання активів, отриманих як вклади, оператором спільної діяльності без створення юридичної особи	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 23 «Грошові кошти на рахунках»	6417 (6427) «Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності», 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
5. Облік операцій з грошовими коштами			
5.1	Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» 54 «Цільове фінансування»
5.2	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 54 «Цільове фінансуван-	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні

1	2	3	4
	у звітному році	ня»	рахунки»
5.3	Нарахування доходів від реалізації активів, відшкодування вартості завданих збитків тощо	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»
5.4	Надходження на рахунки суб'єктів державного сектору коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів від продажу	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6212 (6222) «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги», 6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
5.5	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті», 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями» 7523 «Інші надходження»
5.6	Витрачання спонсорських та благодійних внесків	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6415 (6425) Розрахунки з іншими кредиторами, 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті» 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
5.7	Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо		
	шляхом попередньої оплати	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку»

1	2	3	4
	ти у випадках, передбачених законодавством	чна дебіторська заборгованість»	ки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
	після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг	6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
5.8	Перерахування до Державного бюджету України податків і зборів відповідно до законодавства	63 «Розрахунки за податками і зборами»	23 «Грошові кошти на рахунках»
5.9	Оприбуткування грошових документів	2213 (2223) «Грошові документи у національній валюті»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	8013 (8023) «Матеріальні витрати», 8113 (8123) «Матеріальні витрати»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	Водночас проведення запису на позабалансовому рахунку 08	-	-
5.10	Видача підзвіт грошових документів	2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2213 (2223) Грошові документи у національній валюті
5.11	Списання грошових документів на підставі акта	8013 (8023) «Матеріальні витрати», 8113 (8123) «Матеріальні витрати»	2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
	Водночас проведення списання з позабалансового рахунку 08	-	-
5.12	Отримання в касу готівки з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстра-	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313

1	2	3	4
	ційних та інших рахунків	іноземній валюті»	(2323) «Реєстраційні рахунки», 2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі», 2315 (2325) «Рахунки для обліку депозитних сум»
5.13	Видача готівки з каси	2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6416 (6426) «Розрахунки за страхуванням», 6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6512 (6522) «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню», 6412 (6422) «Розрахунки з депонентами», 6413 (6423) «Розрахунки за депозитними сумами»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»
5.14	Видано підзвіт іноземну валюту	2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті»
	Повернення підзвітною особою залишку авансу в касу в іноземній валюті	2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті»	2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
5.15	Віднесення на рахунок винних осіб виявлених нестач грошових коштів у касі	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті»
5.16	Надходження сум у касу, на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки на погашення нестач, завданих збитків тощо	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті», 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»
5.17	Зарахування сум на поточні, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки та інші рахунки коштів, які надійшли в касу	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі», 2315 (2325)	2211 (2221) «Готівка у національній валюті», 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті»

1	2	3	4
		«Рахунки для обліку депозитних сум»	
5.18	Нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку (у касі):		
	при збільшенні курсу	2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті», 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку»	7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»
	при зменшенні курсу	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті», 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку»
5.19	Переоцінка зобов'язань, узятих в іноземній валюті:		
	при збільшенні курсу	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»
	при зменшенні курсу	6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»
6. Операції з власним капіталом			
6.1	Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування» (7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату»), 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»), 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)
6.2	Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошто-	8011 (8021, 8111, 8121) «Витрати на оплату праці», 8012

1	2	3	4
		рису звітнього періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітнього періоду»)	(8022, 8112, 8122) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8023, 8113, 8123) «Матеріальні витрати», 8014 (8024, 8114, 8124) «Амортизація», 8115 (8125) «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 (8321) «Фінансові витрати», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»
6.3	Віднесення до результатів виконання кошторису результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
6.4	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	8511 «Витрати за необмінними операціями»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»
6.5	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	7511 «Доходи за необмінними операціями», 7523 «Інші надходження»
6.6	Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412 (6422) «Розрахунки з депонентами»	7511 «Доходи за необмінними операціями», 7523 «Інші надходження»

1	2	3	4
6.7	Віднесення суми профіциту звітнього періоду до накопичених фінансових результатів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітнього періоду»)	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
6.8	Віднесення суми дефіциту звітнього періоду до накопичених фінансових результатів	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітнього періоду»)
7. Облік зобов'язань			
7.1	Отримання довгострокового кредиту в установі банку	2312 «Інші поточні рахунки в банку», (2321 «Поточні рахунки в банку»)	6011 (6021) «Довгострокові кредити банків»
7.2	Відстрочення строку погашення довгострокового кредиту в установі банку	6011 (6021) «Довгострокові кредити банків»	6012 (6022) «Відстрочені довгострокові кредити банків»
7.3	Перерахування коштів з поточного рахунку на погашення довгострокових кредитів	6011 (6021) «Довгострокові кредити банків», 6012 (6022) «Відстрочені довгострокові кредити банків»	2312 «Інші поточні рахунки в банку», (2321 «Поточні рахунки в банку»)
7.4	Отримання короткострокового кредиту в установі банку	2312 «Інші поточні рахунки в банку»	6114 (6124) «Короткострокові кредити банків»
7.5	Відстрочення строку погашення короткострокового кредиту в установі банку	6114 (6124) «Короткострокові кредити банків»	6115 (6125) «Відстрочені короткострокові кредити банків»
7.6	Відображення поточної заборгованості з довгострокового кредиту в установі банку	6011 (6021) «Довгострокові кредити банків»	6111 (6121) «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»
7.7	Погашення поточної заборгованості з довгострокового кредиту в установі банку	6111 (6121) «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»	2312 «Інші поточні рахунки в банку», (2321 «Поточні рахунки в банку»)
8. Операції із заробітною платою			
8.1	Нарахування заробітної плати працівникам	8011 (8021), 8111 (8121) «Витрати на оплату праці»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»

1	2	3	4
8.2	Нарахування стипендій	8011 «Витрати на оплату праці»	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»
8.3	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012 (8022), 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи»	6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
8.4	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що сплачуються за рахунок коштів суб'єкта державного сектору	8011 (8021), 8111 (8121) «Витрати на оплату праці»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
8.5	Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності тощо	2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
8.6	Нарахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	8511 «Витрати за необмінними операціями»	6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів» 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»
8.7	Надходження на рахунки суб'єкта державного сектору грошових коштів для виплати працівникам допомоги з тимчасової непрацездатності відповідно до законодавства	2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»	2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»
8.8	Здійснення утримань із заробітної плати та стипендій відповідно до законодавства	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», 6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування», 6416 (6426) «Розрахунки за

1	2	3	4
			страхуванням», 6513 (6523) «Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит», 6514 (6524) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках», 6515 (6525) «Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування», 6516 (6526) «Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків», 6517 (6527) «Розрахунки з працівниками за позиками банків», 6518 (6528) «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»
8.9	Перерахування з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних, інших рахунків за дорученням працівників: сум заробітної плати, стипендії, утримань із заробітної плати за товари, продані в кредит; в установи банків на вклади; за добровільним страхуванням; профспілковим організаціям членських профспілкових внесків тощо	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6518 (6528) «Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2312 «Інші поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки», 2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі», 2315 (2325) «Рахунки для обліку депозитних сум»
8.10	Виплата заробітної плати, стипендій і гонорарів з каси суб'єкта державного сектору	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати», 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню», 6519 (6529) «Інші розрахунки за виконані роботи»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»
8.11	Віднесення на рахунок депонентів не отриманих	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»,	6412 (6422) «Розрахунки з депонентами»

1	2	3	4
	у строк заробітної плати та стипендій	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	
8.12	Виплата з каси суб'єкта державного сектору сум, що належать депонентам	6412 (6422) «Розрахунки з депонентами»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»
8.13	Перерахування сум субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (в частині абонентної плати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам з бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян	6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2313 «Реєстраційні рахунки»
8.14	Нарахування допомоги і компенсацій, виплат, пов'язаних з підвищеною оплатою праці, наданням додаткової відпустки громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, відповідно до законодавства	6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
8.15	Надходження на рахунок коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»	6414 (6424) «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
8.16	Отримання в касу суб'єкта державного сектору коштів на виплату допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»	2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»
8.17	Виплата працівникам допомоги і компенсації громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, або заробітної плати відповідно до зако-	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»	2211 (2221) «Готівка у національній валюті»

1	2	3	4
	нодавства		
9. Виробництво продукції (робіт, послуг)			
9.1	Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8111 (8121) «Витрати на оплату праці»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
		16 «Виробництво»	8111 (8121) «Витрати на оплату праці»
9.2	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи»	6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
		16 «Виробництво»	8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи»
9.3	Передача матеріалів і продуктів харчування в переробку	8113 (8123) «Матеріальні витрати»	15 «Виробничі запаси»
		16 «Виробництво»	8113 (8123) «Матеріальні витрати»
9.4	Нарахування амортизації на необоротні активи, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (виконання робіт)	8114 (8124) «Амортизація»	1411 «Знос (амортизація) основних засобів»
		16 «Виробництво»	8114 (8124) «Амортизація»
9.5	Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад	1811 (1821) «Готова продукція»	16 «Виробництво»
9.6	Нарахування суми надходжень від реалізації виробів і продукції	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 6212 (6222) «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»	7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
9.7	Надходження коштів від реалізації виробів і продукції	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 6212 (6222) «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»
10. Облік операцій за надходженнями до бюджету			
10.1	Нарахування зобов'язань органами, що контролю-	Рахунок 28 «Розрахунки за надходженнями до	Рахунок 68 «Зобов'язання за надходженнями до бюдже-

1	2	3	4
	ють справляння надходжень бюджету за податковими, неподатковими та іншими надходженнями, які відповідно до законодавства зараховуються до бюджету	бюджету»	ту»
10.2	Погашення зобов'язань перед бюджетом за податковими, неподатковими та іншими надходженнями органами, що відповідно до законодавства контролюють їх справляння	Рахунок 68 «Зобов'язання за надходженнями до бюджету»	Рахунок 28 «Розрахунки за надходженнями до бюджету»

Суб'єкти державного сектору у разі потреби можуть застосовувати кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами із збереженням єдиних методологічних засад, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, яка визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Додаток Г. Глосарій термінів НП(с)БОДС

Аванси за будівельним контрактом — грошові кошти або інші активи, отримані у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом [131].

Активи — ресурси, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому, та/або матимуть потенціал корисності [121].

Активи, які забезпечують надходження грошових коштів, — активи, основною метою утримання яких є отримання доходу [127].

Активи, які не забезпечують надходження грошових коштів, — активи, основна мета утримання яких є інша, ніж отримання доходу [127].

Активний ринок — ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [121].

Амортизація — систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [121].

Амортизована собівартість фінансової інвестиції — собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії) [133].

Баланс — звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал [101].

Балансова вартість активу — вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу [123].

Балансова вартість активу — вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу [129].

Будівельний контракт — договір про будівництво [131].

Будівництво — спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних та пусконаладжувальних робіт [131].

Бюджетне асигнування — повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [124].

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом — сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами і визнаним профіцитом (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту [131].

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом — сума перевищення витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту [131].

Валюта звітності — грошова одиниця України [130].

Валютний курс — установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни [101].

Валютний ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу [134].

Вартість, яка амортизується, — первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [121].

Вигоди від відновлення корисності — величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість [127].

Виплати за невідпрацьований час — виплати за невідпрацьований час, право на які має працівник [132].

Виплати при звільненні — виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку [132].

Витрати — зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [101].

Витрати за будівельним контрактом — собівартість робіт за будівельним контрактом [131].

Відновлювальна вартість — сучасна собівартість придбання [123].

Відсотки — плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані суб'єкту державного сектору [124].

Відсотковий ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок [134].

Відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту [131].

Власний капітал — частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань [101].

Внутрішньогосподарські розрахунки — розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між сегментами суб'єкта державного сектору [103].

Внутрішньогрупове сальдо — сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій [102].

Внутрішньогрупові операції — операції між контролюючим та контрольованими суб'єктами державного сектору або між контрольованими суб'єктами державного сектору в межах однієї економічної групи [102].

Втрати від зменшення корисності активу — сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності [127].

Гарантована ліквідаційна вартість: для орендаря — та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною; для орендодавця — та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією [126].

Географічний сегмент — це відокремлювана частина діяльності суб'єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших: економічними і геополітичними умовами географічного регіону; особливістю діяльності в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах [103].

Грошові кошти — готівка, кошти на рахунках в органах Державного казначейства України, у банках та депозити до запитання [101].

Група активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, — мінімальна група активів, яку можна ідентифікувати, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (групи активів) [127].

Група нематеріальних активів — сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів [122].

Група основних засобів — сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів [121].

Дата балансу — дата, на яку складений баланс суб'єкта державного сектору. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду [130].

Дебіторська заборгованість — сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій [124].

Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, — дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу [134].

Дивіденди — частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства [124].

Дослідження — заплановані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань [122].

Доходи — збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [101].

Еквіваленти грошових коштів — короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості [101].

Економічна група — група суб'єктів державного сектору, до складу якої входять контролюючий суб'єкт державного сектору та один або кілька контрольованих суб'єктів державного сектору [101].

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат [135].

Ефективна ставка відсотка — ставка відсотка, що 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 [133].

Забезпечення — зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [128].

Закордонний суб'єкт державного сектору — контрольований суб'єкт державного сектору або відділення суб'єкта державного сектору, що звітує, діяльність якого базується або провадиться в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта державного сектору [101].

Залишкова вартість — різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу [121].

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додаткові суми, що сплачуються за виконання (перевиконання) умов контракту [131].

Запаси — це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання

у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі [123].

Запозичення — позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки [135].

Звичайна діяльність — будь-яка діяльність суб'єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її провадження [101].

Звіт про власний капітал — звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду [101].

Звіт про рух грошових коштів — звіт, який відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності суб'єкта державного сектору у звітному періоді [101].

Звіт про фінансові результати — звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору [101].

Звітний сегмент — сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору [103].

Зменшення корисності — втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування [121].

Знос основних засобів — сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [121].

Зобов'язання — заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності [101].

Інвестиційна діяльність — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [101].

Інвестиційна нерухомість — земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу [129].

Індекс інфляції — індекс інфляції, оприлюднений спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики [105].

Іноземна валюта — валюта інша, ніж валюта звітності [101].

Інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання — контракт, який підтверджує право на частину в активах суб'єкта господарювання, що залишається після вирачування сум за всіма його зобов'язаннями [134].

Інструмент хеджування — похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування [134].

Коефіцієнт ефективності хеджування — частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструмента хеджування [134].

Коефіцієнт коригування — відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності [105].

Консолідована фінансова звітність — фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи [102].

Контракт з фіксованою ціною — будівельний контракт, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо) [131].

Контракт за ціною "витрати плюс" — будівельний контракт, який передбачає ціну як суму фактичних витрат на його виконання та додаткового відсотка від суми цих витрат або фіксованої величини [131].

Контролюючий суб'єкт державного сектору — головний розпорядник бюджетних коштів та розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, державні цільові фонди, Державне казначейство України [101].

Контроль — повноваження суб'єкта державного сектору управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта державного сектору з метою одержання вигід від його діяльності [102].

Контрольований суб'єкт державного сектору — розпорядник бюджетних коштів, органи державних цільових фондів, територіальні органи Державного казначейства України [101].

Користувачі звітності — фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність суб'єктів державного сектору для прийняття рішень [101].

Кредитний ризик — імовірність втрат однієї зі сторін — укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною [134].

Кумулятивний приріст інфляції — добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний [105].

Курсова різниця — різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [101].

Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [121].

Метод ефективної ставки відсотка — метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток [133].

Мінімальні орендні платежі — платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: для орендаря — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості; для орендодавця — на суму його гарантованої ліквідаційної вартості. У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об'єкта оренди [126].

Монетарні статті — статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів [130].

Накопичена амортизація нематеріальних активів — сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання [122].

Невідмовна оренда — договір оренди, за яким орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, що дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірваний тільки: з дозволу орендодавця; якщо відбулася певна непередбачена подія; у разі укладання орендарем нового договору про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем; сплати орендарем додаткової суми, яка свідчить про прийнятність продовження строку оренди [126].

Негарантована ліквідаційна вартість — частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною [126].

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи — капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося [122].

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи — капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва [121].

Нематеріальний актив — немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [122].

Немонетарні активи — усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей [122].

Немонетарні статті — інші, ніж монетарні, статті балансу [130].

Необмінна операція — це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов [124].

Непередбачена орендна плата — частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо) [126].

Непередбачене зобов'язання — це: 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити [128].

Непередбачений актив — актив, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю [128].

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [135].

Об'єкт будівництва — окремі будівлі і споруди або сукупність будівель і споруд, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом [131].

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [135].

Об'єкт хеджування — актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією [134].

Облікова оцінка — попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [125].

Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності [101].

Обмінна операція — це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань [124].

Обтяжливий контракт — контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди або потенціал корисності від цього контракту [128].

Оператор спільної діяльності — учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік [133].

Операційна діяльність — основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [101].

Операційна нерухомість — закріплені за суб'єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу [129].

Операційна оренда — оренда інша, ніж фінансова [126].

Операційний цикл — проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошових коштів від продажу виробленої з них продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або їх споживанням чи безоплатним розподілом (передачею) для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору.

Операція в іноземній валюті — господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті [130].

Оренда — договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку [126].

Орендна ставка відсотка — ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди [126].

Основні засоби — матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року [121].

Первісна вартість — історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів [121].

Переоцінена вартість — вартість активів після їх переоцінки [121].

Підрядник — суб'єкт державного сектору, який укладає будівельний контракт та виконує передбачені цим контрактом роботи і передає їх замовникові [131].

Податкова подія — подія, що свідчить про настання податкових зобов'язань [124].

Подібні об'єкти — об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість [121].

Потенціал корисності активів — наявні та потенційні можливості, які отримує суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб [121].

Поточні виплати працівнику — виплати працівнику (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу [132].

Похідний фінансовий інструмент — фінансовий інструмент: розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому; вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; який не потребує початкових інвестицій [134].

Початок строку оренди — дата, яка настає раніше: дата підписання договору оренди чи дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень договору про оренду [126].

Претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагається відшкодувати понад ціну контракту [131].

Примітки до фінансової звітності — сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі [101].

Принцип бухгалтерського обліку — правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [101].

Проміжні рахунки — рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати [131].

Профіцит/дефіцит від впливу інфляції на монетарні статті — різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за цим Національним положенням (стандартом) залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів [105].

Профіцит/дефіцит у результаті звичайної діяльності — різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності [101].

Реструктуризація — програма, якою передбачається суттєва зміна виду та/або обсягу діяльності суб'єкта державного сектору або спосіб здійснення цієї діяльності [128].

Ризик грошового потоку — імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом [134].

Ризик ліквідності — імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю [134].

Ринковий ризик — імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факто-

рами, які притаманні конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку [134].

Розкриття — надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності [101].

Розробка — застосування суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу [122].

Роялті — платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктом права інтелектуальної власності [124].

Рух грошових коштів — надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів [101].

Сегмент діяльності — це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших: видом послуг (робіт); способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт); характером діяльності; цілями діяльності; категорією споживачів послуг (робіт) [103].

Спільна діяльність — діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними [133].

Спільний контроль — розподіл контролю за діяльністю відповідно до договору про ведення спільної діяльності [133].

Справедлива вартість — сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [121].

Ставка відсотка на можливі позики орендаря — ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди [126].

Стаття — елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БОДС 1 [101].

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі обсяг продукції (робіт, послуг) [121].

Строк оренди — період дії невідмовного договору оренди, а також період продовження цього договору, обумовлений на початку строку оренди [126].

Суб'єкти державного сектору — розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування [121].

Суборенда — договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі, що не може перевищувати строку дії договору оренди [126].

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу — найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість [121].

Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності — найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість потенціалу корисності активу, який не забезпечує надходження грошових коштів [127].

Сума погашення — недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання [128].

Суттєва інформація — інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі та керівництвом суб'єктів державного сектору [101].

Суттєва помилка — помилка, виявлена в поточному періоді, внаслідок якої фінансова звітність не може надалі вважатися достовірною [125].

Твердий контракт — контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту [134].

Теперішня вартість — дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання [126].

Трансферти — кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [124].

Фінансова гарантія — передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань [134].

Фінансова діяльність — діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань [101].

Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період [101].

Фінансова оренда — оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди; орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату; оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди; доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю [126].

Фінансове зобов'язання — контрактне зобов'язання: а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив; б) обмінятися фінансовими інструментами на потенційно невідповідних умовах [134].

Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу, — фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника [134].

Фінансовий актив — це: а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив; в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах; г) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання [134].

Фінансовий актив, призначений для перепродажу, — фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника [134].

Фінансові інвестиції — активи, які утримуються (контролюються) суб'єктом державного сектору з метою отримання економічних вигід від їх володіння [133].

Фінансовий інструмент — контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) [134].

Фінансові витрати — витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору [135].

Хеджування — застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку [134].

Хеджування вартості — хеджування змін вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит [134].

Хеджування грошових потоків — хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит [134].

Хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору — хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів [134].

Цільове призначення переданих активів — умови, які обмежують або визначають цілі використання переданих активів [124].

Ціновий ризик — імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків [134].

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [123].

Чиста вартість реалізації необоротного активу — справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію [121].

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ¹

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.01 № 2542-III.
2. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016-97, затверджений наказом Держкомітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 30.12.97 № 822.
3. ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 “Правила визначення вартості будівництва“, затверджені наказом Мінрегіону від 27.08.13 № 405.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV.
5. Закон України “Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей” від 06.06.95 № 217/95-ВР.
6. Закон України “Про гуманітарну допомогу” від 22.10.99 № 1192-XIV.
7. Закон України “Про Державний бюджет України” на відповідний рік.
8. Закон України “Про державну службу” від 16.12.93 № 3723-XII.
9. Закон України “Про здійснення державних закупівель” від 01.06.2010 № 2289-VI.
10. Закон України “Про обіг векселів в Україні” від 05.04.01 № 2374-III.
11. Інструкція з обліку документів, що знаходяться в бібліотечних фондах, затверджена наказом Мінкультури і туризму України від 03.04.07 № 22.
12. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління Національного банку України від 21.01.04 № 22.
13. Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою Правління Національного банку України від 12.11.03 № 492.
14. Інструкція про службові відрядження у межах України та за кордон, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59.
15. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядком їх складання, затверджена наказом Держказначейства України від 27.07.00 № 68.
16. Лень В.С. Господарський облік: дефініція та зміст / В.С. Лень // Вісник ЧДТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧДТУ, 2012.— № 56 (1), С. 284-289. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/128/>.
17. Лень В.С. Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії: назва та зміст // Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції: збірник -

¹ Низка нормативних документів у список використаної та рекомендованої літератури не включена у зв'язку з наявністю посилань на них у тексті тем.

Донецьк: ДонДУУ. – 2012. – Т. XIII. Вип. № 232 – с. 206 – 215. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/134/>.

18. Лень В.С. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура. / В.С. Лень, В.А. Нехай // Вісник ЧНТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧНТУ, 2014.— № 4. (76) – С. 289-301. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/212/>.

19. Методика визначення балансової вартості об'єктів житлового фонду, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 09.03.95 № 163.

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку бібліотечних фондів, затверджені наказом Міністерства культури і туризму України від 27.03.08 № 32І/0/16/-08.

21. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11.

22. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11.

23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11.

24. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 № 11.

25. Наказ Головного управління Держказначейства України, Держкомстату України “Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції щодо їх складання” від 02.12.97 № 125/70.

26. Наказ Державного комітету статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями по заробітній платі” від 22.05.96 № 144.

27. Наказ Держказначейства “Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання” від 18.12.00 № 130.

28. Наказ Держказначейства України “Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання” від 27.07.00 № 68.

29. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України” від 02.03.12 № 309.

30. Наказ Держказначейства України “Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядок їх складання” від 06.10.00 № 100.

31. Наказ Держкомстату “Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці” від 05.12.08 № 489.

32. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету” від 28.01.2002 № 57.

33. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами” від 24.12.12 № 1407.

34. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів” від 24.01.12 № 44.

35. Наказ Мінфіну України “Про затвердження типових форм первинного обліку об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів” від 22.11.04 № 732.

36. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За ред. В.С. Леня. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с.

37. Перелік типових документів, що створюються під час діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затверджений наказом Міністерства юстиції України від 12.04.12 № 578/5.

38. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203.

39. Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджене постановою Правління Національного банку України від 19.02.01 № 72.

40. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88.

41. Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.14 № 879.

42. Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю, затверджене наказом Фонду державного майна України від 22.09.00 № 1976.

43. Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій, затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 24.01.11 № 37.

44. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116.

45. Порядок державного фінансування капітального будівництва, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.01 № 1764.

46. Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи, затверджений наказом Міністерства фінансів України 21.02.11 № 214.

47. Порядок проведення інвентаризації високовартісного обладнання у закладах охорони здоров’я, що надають вторинну та третинну медичну допомогу, у Вінницькій, Дніпропетровській, Донецькій областях та м. Києві, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 24.09.12 № 946.

48. Порядок проведення індексації грошової оцінки земель, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.00 № 783.

49. Порядок проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.06 № 550.

50. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.06 № 361.

51. Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 01.12.11 № 1537.

52. Порядок установлення ліміту залишку готівки в касах клієнтів, що обслуговуються органами Держказначейства, затверджений наказом Держказначейства України від 12.05.03 № 103.

53. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 22.06.12 № 758.

54. Постанова Кабінету Міністрів України “Про державну реєстрацію авторського права і договорів, які стосуються права автора на твір” від 27.12.01 № 1756.

55. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати” від 08.02.95 № 100.

56. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження порядку подання фінансової звітності” від 28.02.00 № 419.

57. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” від 28.02.02 № 228.

58. Постанова Кабінету Міністрів України “Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти” від 23.04.14 № 117.

59. Постанова Кабінету Міністрів України “Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням” від 26.09.01 № 1266.

60. Постанова Кабінету Міністрів України “Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів” від 09.03.06 № 268.

61. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.11 № 1247.

62. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20.07.96 № 830.

63. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.11 № 59.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Навчальний посібник

Авторський колектив

Акименко О.Ю. (4); Гливенко В.В. (2, 9); Гоголь Т.А. (12); Зоценко Д.В. (5);
Клименко О.М. (2, 9); Леня В.С. (Передмова, 1—13, додатки); Маргасова В.Г.
(6, 13); Нехай В.А. (7); Ніпорко Н.І. (4); Онищенко В.П. (13); Перетятко Ю.М.
(11); Сидоренко О.О. (5.11, 8, 10); Сизоненко О.В. (6); Скосир Ю.М. (9).

За редакцією Леня В.С.

Редактор В.С. Леня

Технічний редактор О.М. Єрмоленко

Підписано до друку 15.02.2016.

Формат 60x84/16. Папір офсетний. Гарнітура Таймс.

Ум. друк. арк. 35,0. Ум. фарб.-відб. 35,0. Обл.-вид. арк. 32,55.

Зам. № 0035. Тираж 300 прим.

ТОВ “Видавництво “Десна “Поліграф”

Свідоцтво про внесення суб’єкта видавничої справи до
Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції: ДК № 4079 від 1 червня 2011 року

Тел. (0462) 972-664

E-mail: olegerm@rambler.ru

Віддруковано ТОВ “Видавництво “Десна Поліграф”
14027, м. Чернігів, вул. Станіславського, 40.