

**УКРАЇНСЬКА ДЕРЖАВНА
АКАДЕМІЯ ЗАЛІЗНИЧНОГО
ТРАНСПОРТУ**

ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТРАНСПОРТУ

Кафедра „Облік і аудит”

В.Ф. Мінка

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ
У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Конспект лекцій

Частина 2

Харків 2008

Мінка В.Ф. Бухгалтерський облік і звітність у бюджетних установах: Конспект лекцій. – Харків: УкрДАЗТ, 2008. – Ч.2. - 90 с.

Конспект лекцій з даної дисципліни наведено у двох частинах. Кожна з частин містить тематичний план і типову програму.

У конспекті лекцій відображені особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ, який є важливою частиною господарського обліку в Україні. Він виконує свої конкретні завдання, має специфічні об'єкти, ведеться за окремим планом рахунків на балансі, який відрізняється від балансу госпрозрахункових підприємств. Конспект лекцій дає можливість ознайомитися з нормативно-законодавчою базою, що регулює діяльність бюджетних установ, та вивчити особливості відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Іл. 10, табл. 10, бібліогр.: 11 назв.

Конспект лекцій розглянуто і рекомендовано до друку на засіданні кафедри „Облік і аудит” 21 лютого 2007 р., протокол № 8.

Рецензент

проф. Н.В. Чебанова

ЗМІСТ

Вступ.....	4
Типова програма.....	5
Тема 8 Фінансування бюджетних установ. Система розпорядників бюджетних коштів.....	6
Тема 9 Особливості бухгалтерського обліку засобів та джерел засобів бюджетних установ.....	11
Тема 10 Оподаткування бюджетних установ.....	74
Тема 11 Звітність бюджетних установ.....	80
Тема 12 Контроль за виконанням кошторису доходів і видатків бюджетних установ.....	85
Список літератури.....	89

ВСТУП

Облік у бюджетних установах ведеться майже в 100 тисячах установ та організацій різного профілю – освіти, науки, медицини, органів законодавчої та виконавчої влади, силових міністерствах і відомствах. Ці установи здійснюють свою діяльність за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів і тому мають назву бюджетні.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є важливою частиною господарського обліку в Україні. Він виконує свої конкретні завдання, має специфічні об'єкти, ведеться за окремим планом рахунків на балансі, який відрізняється від балансу госпрозрахункових підприємств.

Навчальна дисципліна “Бухгалтерський облік і звітність у бюджетних установах” є нормативною для підготовки фахівців з економіки. Метою дисципліни є вивчення особливостей організації бухгалтерського обліку, методології бухгалтерського обліку окремих об'єктів бюджетних установ.

ТИПОВА ПРОГРАМА

Тема 8 Фінансування бюджетних установ

Поняття фінансування бюджетних установ; принципи фінансування; бухгалтерський облік фінансування; діюча система розпорядників бюджетних коштів.

Тема 9 Особливості бухгалтерського обліку засобів та джерел засобів бюджетної установи

Особливості бухгалтерського обліку доходів та видатків бюджетної установи, поняття касових та фактичних видатків. Особливості обліку розрахункових операцій бюджетних установ. Особливості обліку необоротних активів, МШП, запасів бюджетних установ .

Тема 10 Оподаткування бюджетних установ

Особливості оподаткування бюджетних установ, як платників податку на прибуток, ПДВ, податку на землю, податку на транспортні засоби, податку на доходи громадян та ін.

Тема 11 Звітність бюджетних установ

Види звітності бюджетних установ. Структура, періодичність та терміни подання звітності про виконання кошторису. Форми звітності про виконання кошторису загального та спеціального фондів, особливості формування.

Тема 12 Контроль за виконанням кошторису доходів та видатків бюджетних установ

Контрольно-ревізійна робота з виконання кошторису доходів та видатків, її завдання та напрями. Порядок проведення ревізій бюджетних установ.

ТЕМА 8 Фінансування бюджетних установ. Система розпорядників бюджетних коштів

8.1 Суть фінансування. Принципи фінансування бюджетних установ.

8.2 Система розпорядників бюджетних коштів.

8.1 Суть фінансування. Принципи фінансування бюджетних установ

Згідно з дійсним законодавством, діяльність бюджетних організацій здійснюється за рахунок коштів, які надійшли з бюджету, й додаткових доходів, отримання яких дозволено законодавством України.

Бюджетні установи фінансуються безпосередньо з Державного або місцевого бюджетів. **Бюджетне фінансування** являє собою виділення з бюджету (Державного або місцевого) коштів в розпорядження керівникам установ і організацій на здійснення витрат, передбачених кошторисом.

Основні принципи побудови бюджетної системи України, її структура, правові основи функціонування визначені в Бюджетному кодексі України від 21.06.2001 р. № 2542-III (далі БКУ).

Згідно зі статтею 82 БКУ видатки на здійснення повноважень, що виконуються за рахунок коштів Державного бюджету та місцевих бюджетів, поділяються:

1) на видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені цим Кодексом видатки, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню;

2) видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані до виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;

3) видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер та визначені законами України.

Більш конкретне розподілення видатків між Державним та місцевим бюджетами наведено в статтях 87 – 91 БКУ.

Фінансування бюджетних установ здійснюється з додержанням основних принципів.

1 Фінансування здійснюється в межах асигнувань, передбачених кошторисом бюджетної установи

Цей принцип означає, що виділення коштів з бюджету на утримання бюджетних організацій здійснюється тільки при наявності узгодженого кошторису доходів та видатків (далі – кошторис) бюджетної установи або плану асигнувань.

Кошторис бюджетної установи являє собою плановий документ, що підтверджує повноваження відносно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг й напрямки засобів для виконання своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік згідно з бюджетними призначеннями. Витрачання бюджетних коштів без затвердженого в запровадженому порядку кошторису бюджетної установи не припускається. Основні вимоги відносно порядку складання, розглядання, затвердження й виконання кошторису установ і організацій, утримуваних за рахунок бюджетних коштів, упроваджені Постановою КМУ від 28.02.2002 р. №228.

Крім того, слід мати на увазі, що здійснення видатків, не передбачених кошторисом, не припускається, оскільки затверджений кошторис бюджетної установи являє собою граничний рівень видатків, які можуть здійснюватися установою за тією чи іншою статтею за рахунок бюджетних коштів. При цьому здійснення видатків без затвердження в запровадженому порядку кошторису й плану асигнувань зупиняється через 30 календарних днів після затвердження річного розпису призначень і помісячного розпису асигнувань відповідного бюджету. Після закінчення цього терміну органи Державного казначейства й фінансові органи здійснюють операції з виконання видатків тільки відповідно до затверджених кошторисів та планів асигнувань.

Разом з тим при дотриманні цього принципу фінансування необхідно мати на увазі, що бюджетне фінансування не можна віднести до заходу планового характеру. Фінансування бюджетних організацій здійснюється у залежності від виробничої

необхідності. Наприклад, навчальні заклади фінансуються виходячи з фактично існуючої й діючої системи навчальних закладів і наявності контингенту, який вчиться, заклади охорони здоров'я – в залежності від кількості лікарень, поліклінік, амбулаторій.

2 При фінансуванні слід обов'язково дотримуватись принципу цільового використання бюджетних коштів

Згідно з цим принципом бюджетні заклади мають право брати зобов'язання і використовувати бюджетні кошти в цілях і в межах, встановлених кошторисами й планами асигнування.

Це означає, що бюджетний заклад кошти, отримані, наприклад, для виплати заробітної плати, повинен використовувати тільки на ці цілі, а не витратити на придбання матеріалів або канцелярських приладь.

Слід мати на увазі, що посадові особи бюджетних організацій за порушення порядку використання бюджетних коштів несуть карну відповідальність згідно зі статтею 210 Кримінального кодексу України від 5.04.2001 р. № 2341-III. Так, за використання посадовою особою бюджетних коштів не за цільовим призначенням або в обсягах, що перевищують затверджені межі витрат, а також за недотримання вимог відносно пропорційного скорочення витрат бюджету або пропорційного фінансування витрат бюджетів усіх рівнів, як це встановлено діючим бюджетним законодавством, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах (17 000 грн), – караються штрафом від ста до трьохсот НМДГ (від 1700 до 5100 грн) або виправними роботами строком до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років з позбавленням прав займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

За ці ж самі провини, предметом яких були бюджетні кошти в особливо великих розмірах або здійснені двічі, або за попередньою змовою угрупованням осіб, - караються обмеженням волі на строк від двох до п'яти років, або позбавленням волі на строк від двох до восьми років, з позбавленням прав займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3 Бюджетне фінансування несе безоплатний характер

Згідно з цим принципом суми, що виділяються з бюджету на утримання закладів, носять безоплатний характер, тобто поверненню не підлягають.

Ці суми надходять у повне використання бюджетних організацій і використовуються на покриття витрат, передбачених кошторисом.

Дотримання вищевказаних принципів бюджетного фінансування сприяє укріпленню фінансово – бюджетної дисципліни бюджетними організаціями, а також збільшенню ефективності використання бюджетних коштів.

8.2 Система розпорядників бюджетних коштів

Для здійснення програм і заходів, фінансування яких проводиться за рахунок бюджетних коштів, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні організації в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, отримання бюджетних зобов'язань і здійснення видатків за рахунок коштів бюджету.

У статтях 21, 22 БКУ наведена класифікація розпорядників бюджетних коштів і визначені їх повноваження.

У залежності від обсягу наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головний розпорядник бюджетних коштів – це розпорядник, якому затверджуються бюджетні призначення у відповідному бюджеті і який має право:

- витратити кошти бюджету на утримання апарату закладу, який очолює;
- витратити кошти бюджету на централізовані заходи, які безпосередньо здійснює цей заклад;
- розподіляти надані йому кошти з бюджету між розпорядниками нижчого рівня;
- затверджувати кошториси й плани асигнувань розпорядників нижчого рівня.

До головних розпорядників бюджетних коштів відносяться:

- міністерства, відомства й інші центральні органи виконавчої влади, Конституційний Суд України, установи й організації, які визначені Конституцією України і входять до складу КМУ, в особі їх керівників – за Державним бюджетом;
- керівники місцевих державних адміністрацій, виконавчих рад і їх секретаріатів, керівники головних управлінь, управлінь, відділів та інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів – за місцевим бюджетом.

Розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня є розпорядники, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику й розпоряднику вищого рівня і (або) діяльність якого координується через нього.

До розпорядників коштів нижчого рівня відносяться керівники закладів і організацій, які мають підвідомчі заклади, що отримують кошти з бюджету на здійснення видатків свого закладу, а також на витрати підвідомчих закладів.

Розглянемо схему розподілу бюджетних коштів на такому прикладі (рисунок 8.1).

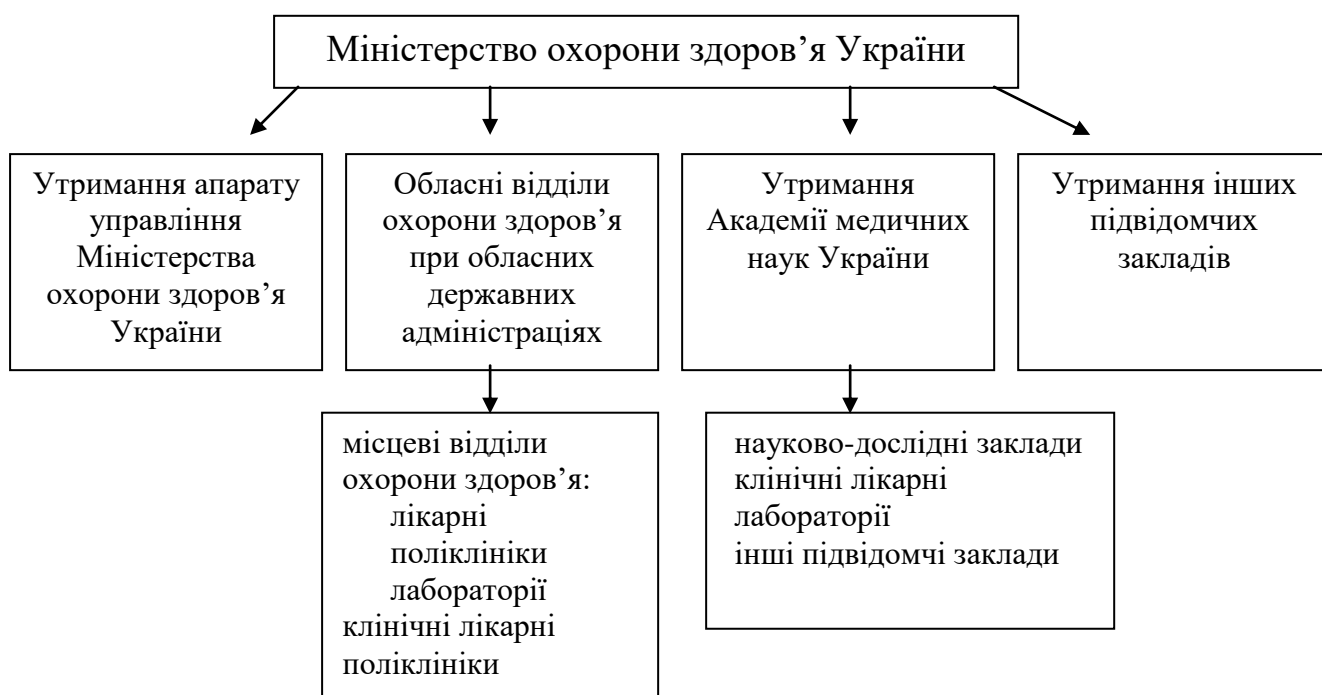


Рисунок 8.1 – Схема розподілу бюджетних коштів розпорядниками бюджетних коштів

Міністерство охорони здоров'я України є головним розпорядником бюджетних коштів, витрачає ці кошти на утримання апарату управління свого міністерства, на централізовані заклади, а також розподіляє кошти між підвідомчими йому закладами. Зокрема, перераховує кошти на утримання Академії медичних наук України, яка у свою чергу розподіляє бюджетні кошти між науково-дослідними закладами, клінічними лікарнями, лабораторіями й іншими підвідомчими їй закладами. Разом з тим Академія медичних наук України є нижчою з розпорядників бюджетних коштів по відношенню до Міністерства охорони здоров'я України, одночасно являє собою вищий розпорядник по відношенню до підвідомчих закладів.

При цьому слід відмітити, що незалежно від ступеня підпорядкованості й обсягу наданих прав і повноважень усі розпорядники бюджетних коштів повинні суворо дотримуватися принципів бюджетного фінансування.

ТЕМА 9 Особливості обліку засобів та джерел засобів бюджетних установ

9.1 Поняття фактичних та касових видатків. Особливості обліку видатків бюджетних установ.

9.2 Облік доходів бюджетних установ.

9.3 Особливості обліку розрахункових операцій бюджетних установ.

9.4 Особливості обліку необоротних активів бюджетних установ.

9.5 Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ.

9.6 Особливості обліку запасів бюджетних установ.

9.1 Поняття фактичних та касових видатків. Особливості обліку видатків бюджетних установ

У процесі своєї статутної діяльності бюджетні установи здійснюють різноманітні видатки: як оплачувані (тобто такі, що обмінюються на товар чи послугу), так і неоплачувані. Під видатками розуміють суму коштів, витрачених бюджетними

установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом. Тобто видатки — це державні платежі, що не підлягають поверненню (не створюють і не компенсують фінансових вимог).

Характерною особливістю обліку видатків бюджетних установ є їх поділ на касові та фактичні.

Касовими видатками вважають як кошти, отримані готівкою в касу установи, так і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків. Звідси зрозуміло, що касові видатки не можна ототожнювати (плутати) з касовими операціями. Касові видатки — це не видача грошей з каси установи, а касове виконання бюджету. Прикладом касових видатків може бути отримання готівки в касу на видачу зарплати, перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання тощо. Таким чином, касові видатки виникають у момент здійснення розрахункових операцій з постачальниками, замовниками та робітниками.

Облік касових видатків ведеться за кодами економічної класифікації, тому в первинних документах (платіжних дорученнях) на списання грошей з бюджетних (реєстраційних) рахунків обов'язково необхідно вказувати цільове призначення (код) видатків згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Фактичні видатки, на відміну від касових, — це дійсні видатки установи, що підтверджені відповідними первинними документами. Прикладом фактичних видатків можуть бути операції 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.

Такий розподіл видатків в обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних видатків,

як і касових, ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: для касових видатків - це касовий метод, при якому запис доходів і видатків здійснюється в момент отримання коштів, незалежно від періоду, до якого вони належать; для фактичних видатків — це метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюється в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів. Так, наприклад, фактичні видатки за кодами 1110 «Оплата праці працівників бюджетних установ», 1120 «Нарахування на заробітну плату» та деякі інші у часовому вимірі випереджають касові, тобто нарахування заробітної плати та внесків на соціальні заходи відбуваються раніше, ніж отримання грошей в касу на виплату зарплати або перерахування коштів у відповідні фонди. За іншими кодами, як правило, касові видатки випереджають фактичні. Наприклад, спочатку перерахування коштів за продукти харчування (касові видатки за кодом 1133), а потім списання витрачених продуктів після їх отримання та використання (фактичні видатки за тим же кодом 1133).

Основні види касових і фактичних видатків у розрізі окремих кодів економічної класифікації видатків бюджету наведені в таблиці 9.1.

Порядок обліку касових і фактичних видатків регулюється «Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» та «Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ», затвердженими ДКУ 10.12.1999 р. № 114.

Облік касових видатків ведеться на синтетичних рахунках 31 «Рахунки в банках» та 32 «Рахунки в казначействі» у розрізі відповідних субрахунків. Ці рахунки є активними, грошовими. За дебетом відображаються суми коштів, що були отримані у вигляді фінансування і плати за надані послуги, а за кредитом – використання вказаних коштів та повернення плати.

Таблиця 9.1 – Основні види касових і фактичних видатків бюджетних установ

Коди видатків	Касові видатки	Фактичні видатки
1110	Отримано кошти в касу установи для виплати заробітної плати 301/321 301/323	Нараховано заробітну плату робітникам бюджетної установи 801/661 811/661
1120	Перераховано у Пенсійний фонд, фонди соціального страхування нарахування на зарплату і відрахування із зарплати 65/321 65/323	Нараховано внески на соціальні заходи та відрахування із заробітної плати 801/65 811/65
1131	Перераховано кошти за канцелярське приладдя, інші господарські матеріали 675/321 675/323	Списано канцелярське приладдя та витрачені господарські матеріали 801/234 811/234
1132	Перераховано кошти постачальникам за медикаменти і перев'язувальні засоби 675/321 675/323	Списано витрачені медикаменти і перев'язувальні засоби 801/233 811/233
1133	Перераховано кошти постачальникам за продукти харчування 675/321 675/323	Списано витрачені продукти харчування 801/232 811/232
1140	Отримана готівка для видачі під звіт на відрядження та видана 301/321; 362/301 301/323; 362/301	Списано на видатки суму авансового звіту про відрядження 801/362 811/362
1163	Перераховано кошти за використану електроенергію і т. ін. 675/321 675/323	Списано на видатки вартість використаної електроенергії на підставі документів електропостачальницької організації 801/675 811/675

Облік операцій з руху коштів при меморіально-ордерній формі обліку в бюджетних установах ведеться в «Накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального (спеціального) фонду в органах Державного казначейства України (установах банків)» т. ф. № 381 (бюджет) і 382 (бюджет) – меморіальні ордери № 2 і 3, затверджених Наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68.

Так як касові видатки з'являються у момент здійснення розрахункових операцій, то їх можливо облікувати на основі інформації за меморіальними ордерами № 2 та 3.

Аналітичний облік касових видатків у бюджетних установах і централізованих бухгалтеріях ведеться у «Картці аналітичного обліку касових видатків» типової форми, затвердженої Наказом ДКУ від 06.10.2000р. № 100. Картка ведеться у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Картка відкривається на місяць і заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписок органу Державного казначейства (установи банку) з реєстраційних (поточних бюджетних) рахунків. Суми відшкодованих касових видатків записують на зворотному боці картки.

Схему обліку касових видатків зображено на рисунку 9.1.

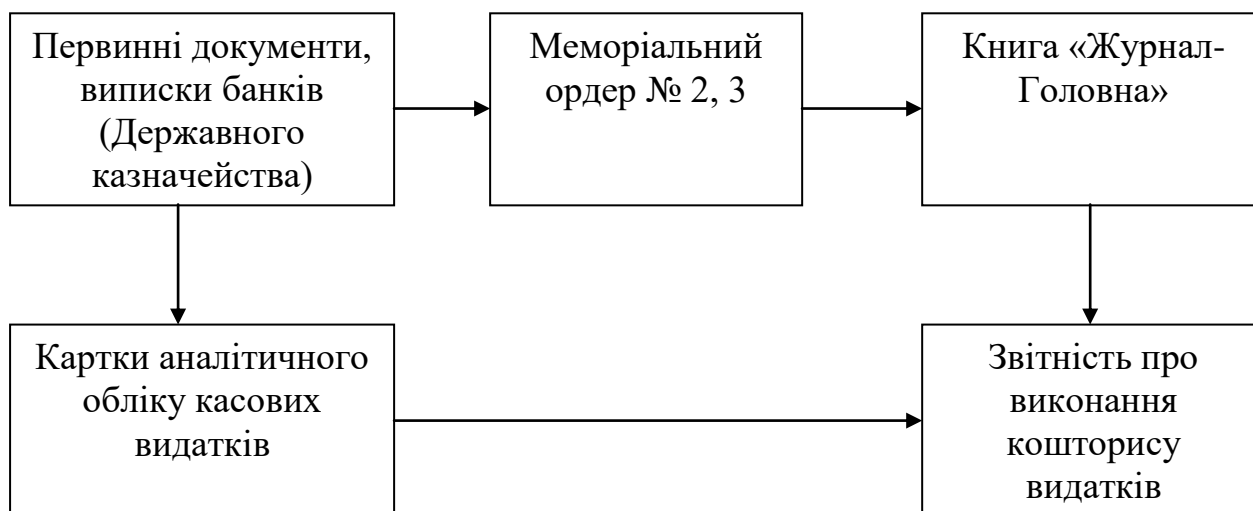


Рисунок 9.1 – Схема обліку касових видатків бюджетних установ

Облік фактичних видатків ведеться на активних рахунках 80 «Видатки із загального фонду» та 81 «Видатки спеціального фонду» у розрізі відповідних субрахунків. За дебетом цих рахунків відображають суми фактичних видатків, проведених упродовж року, за кредитом – наприкінці року списання сум фактичних видатків на результат виконання кошторису (рисунок 9.2).

При меморіально-ордерній формі облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у меморіальних ордерах № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій» т. ф. № 405 (бюджет), № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами» т. ф. №409 (бюджет), № 7 «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів» т. ф. №410 (бюджет), № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» т. ф. № 386 (бюджет), № 12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування» т. ф. №411 (бюджет), № 13 «Накопичувальна відомість витрачання матеріалів» т.ф. № 396 (бюджет).

Аналітичний облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у спеціальній «Картці аналітичного обліку фактичних видатків» типової форми, затвердженої ДКУ одночасно з формою картки обліку касових видатків (06.10.2000 р., Наказ № 100). Картка фактичних видатків ведеться щомісячно у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Записи в картки про суми фактичних видатків здійснюють на підставі даних меморіальних ордерів і доданих до них первинних документів. Суми відшкодованих фактичних видатків записують на зворотному боці картки. Облік видатків бюджетних установ ведеться наростаючим підсумком з початку року. **Рахунки видатків бухгалтерського обліку бюджетних установ закриваються один раз у кінці року для виявлення результату виконання кошторису.** Тому у балансі бюджетної установи на 31 березня, 30 червня, 30 вересня можна побачити залишки по рахунках видатків у третьому розділі активу балансу.

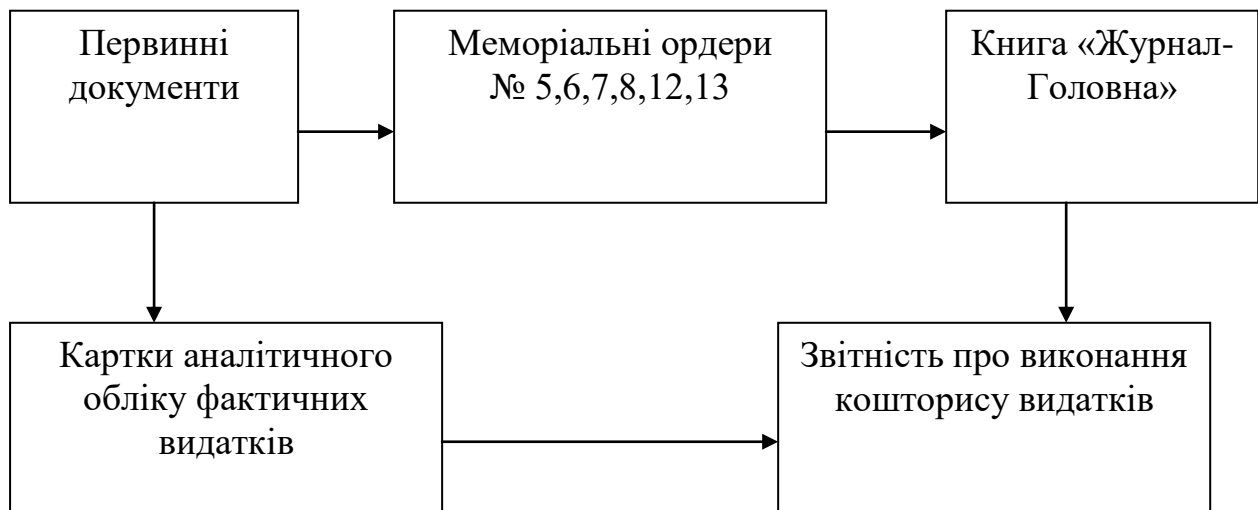


Рисунок 9.2 – Схема обліку фактичних видатків бюджетних установ

9.2 Облік доходів бюджетних установ

Єдиним джерелом доходів загального фонду бюджетних установ є асигнування з Державного бюджету та місцевих бюджетів, якими визначаються бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах та бюджети місцевого самоврядування.

Бюджетні асигнування надаються розпорядникам коштів, як правило, з деякого конкретного бюджету залежно від підпорядкованості установи, її територіального розміщення, народногосподарського значення та доцільності віднесення видатків на цей бюджет відповідно до економічних і соціальних завдань держави.

Для обліку надходження бюджетних коштів загального фонду, внутрішніх розрахунків і доходів цього фонду передбачено такі рахунки:

- рахунок № 31 «Рахунки в банках»;
- рахунок № 32 «Рахунки в казначействі»;
- рахунок № 68 «Внутрішні розрахунки»;
- рахунок № 70 «Доходи загального фонду».

Для обліку руху коштів на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, використовується активний рахунок

№ 32 «Рахунки в казначействі», до якого відкриваються два субрахунки — № 321 «Реєстраційні рахунки» і № 322 «Особові рахунки». На субрахунку №321 обліковується рух бюджетних коштів, виділених розпорядникові коштів на утримання установи та на централізовані заходи. На субрахунку № 322 обліковуються бюджетні кошти, виділені ГРК і РК II ступеня для подальшого їх розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

Рух бюджетних коштів на рахунках у банку та казначействі здійснюється у взаємозв'язку зі змінами джерел надходження коштів, якими є доходи загального фонду.

Для обліку доходів за загальним фондом і внутрішніх розрахунків, які виникають у процесі виконання кошторисів між вищими розпорядниками коштів і підвідомчими їм установами, призначено пасивний рахунок № 70 «Доходи загального фонду» і субрахунок № 681 «Внутрішні розрахунки за загальним фондом» рахунка № 68 «Внутрішні розрахунки». Рахунок № 70 має два субрахунки – № 701 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи», № 702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи». До кредиту субрахунків № 701,702 записуються:

- суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, згідно із затвердженим бюджетом;
- суми виявлених залишків матеріалів і грошей у касі, а також безоплатно одержані матеріали.

До дебету цих субрахунків записуються:

- суми відкликаних коштів;
- суми асигнувань, що списуються наприкінці року на підставі річних звітів;
- суми списаних недостач матеріалів.

Порядок списання доходів у кінці року на результати виконання кошторису за загальним фондом розглядається в розділі «Облік власного капіталу».

Субрахунок № 681 залежно від того, у розпорядника коштів якого ступеня він застосовується, може бути активним, пасивним

і активно-пасивним. У ГРК субрахунок № 68 завжди є активним і призначається для обліку розрахунків з підвідомчими установами за сумами проведеного перерахування їм із загального фонду.

Сальдо субрахунку №681 протягом року відображає суму асигнувань підвідомчих установ.

Оскільки вони повинні відзвітуватися перед ГРК у раціональному використанні отриманих асигнувань відповідно до затверджених кошторисів, то це сальдо варто розглядати як дебіторську заборгованість.

З характеру внутрішніх розрахунків, що виникають у процесі виконання кошторисів, впливає, що сума дебетового залишку рахунка № 681 у ГРК має дорівнювати сумі кредитових залишків на субрахунках № 681 усіх підвідомчих установ. Під час складання зведеного балансу ці залишки взаємно виключаються.

У нижчих розпорядників коштів, які не мають підвідомчих установ, субрахунок № 681 пасивний і використовується для обліку сум загального фонду, отриманих від вищого розпорядника коштів.

Сальдо з наростаючим підсумком протягом року показує отримані суми загального фонду.

У нижчих розпорядників коштів, які мають підвідомчі установи, субрахунок №681 активно-пасивний. Він призначений для обліку сум, одержаних від вищих розпорядників коштів (пасивний субрахунок), і для обліку сум проведеного перерахування із загального фонду підвідомчим установам (III ступеня). Структура цього рахунка і зміст його сальдо такі самі, як в активного субрахунку № 681 у ГРК і пасивного субрахунку № 681 в РК III ступеня, тобто записи за цим субрахунком здійснюються за принципом активного й пасивного рахунків.

Бухгалтерські проводки з обліку надходження бюджетних коштів, доходів загального фонду та внутрішніх розрахунків подано в таблиці 9.2.

Аналітичний облік отриманих асигнувань ведеться в картці аналітичного обліку отриманих асигнувань. Картка відкривається на рік і ведеться за кодами функціональної класифікації. Записи щодо отриманих асигнувань здійснюються на підставі виписок органів Державного казначейства (установи банків) з реєстраційних, особових (поточних) рахунків.

Для аналітичного обліку асигнувань, перерахованих розпорядникам коштів нижчого рівня, використовується книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам. Книга відкривається на рік за кожним кодом функціональної класифікації. Записи до книги здійснюються на підставі виписок органу Державного казначейства (установи банку) з реєстраційних, особових (поточних) рахунків.

Таблиця 9.2 – Основні бухгалтерські проводки з обліку доходів загального фонду

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1 Отримано асигнування із загального фонду: установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету	321	701
установами, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	321	702
установами, для яких застосовуються поточні рахунки для переказу підвідомчим установам (особові рахунки)	321	681
2 Відкликано кошти розпорядниками вищого рівня	681, 701, 702	312, 321, 322
3 Списано з рахунків залишки коштів виділених асигнувань	701, 702, 681	311, 312, 321, 322
4 Списано доходи в кінці року на результати виконання кошторису за загальним фондом	701, 702, 681	431

Для обліку операцій із доходами спеціального фонду Планом рахунків і змінами та доповненнями до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженими Наказом Державного казначейства України від 26.03.2002 р. № 54, передбачено наведені далі рахунки й субрахунки. Облік доходів спеціального фонду ведеться на пасивному рахунку 71 «Доходи спеціального фонду», який має такі субрахунки:

- № 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги»;
- №712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;
- № 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду»;
- № 714 «Кошти батьків за надані послуги»;
- № 715 «Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду»;
- № 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів».

На субрахунку №711 обліковуються надходження, отримані установами згідно з кошторисом як плата за послуги, що надаються бюджетними установами відповідно до їхніх повноважень; кошти, отримані бюджетними установами від господарської чи виробничої діяльності, плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, отримані бюджетними установами від реалізації майна.

На субрахунку № 712 обліковуються надходження установ для виконання окремих доручень, а також гранти, подарунки, благодійні внески, інвестиції.

Субрахунок № 713 призначений для обліку надходжень установи, які відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету для витрат згідно з кошторисом.

На субрахунку №714 обліковуються надходження установ (крім шкіл-інтернатів) за рахунок коштів батьків у дитячих закладах та за інші послуги.

На субрахунку № 715 обліковуються кошти спеціального фонду, спрямовані на покриття дефіциту бюджету. Субрахунок № 716 призначений для обліку сум коштів за договорами з фізичними або юридичними особами за надані послуги (навчання тощо), що надійшли у звітному році та не використані, але будуть витрачені в наступному році на видатки, передбачені договорами.

Для обліку операцій на поточних і реєстраційних рахунках за коштами спеціального фонду використовуються такі активні субрахунки, передбачені Планом рахунків з подальшими змінами та доповненнями:

- № 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги»;
- № 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»;
- № 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду».

Основні бухгалтерські проводки з обліку доходів спеціального фонду та операцій з ними наведено в таблиці 9.3.

Для синтетичного обліку руху коштів спеціального фонду призначено меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України» (установах банків) – форма №382 (бюджет) і форма № 382 (бюджет). Ордер використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок установи доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду.

Для обліку нарахування доходів спеціального фонду призначено меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» – форма № 409 (бюджет) і форма № 409 – (бюджет).

Облік доходів бюджетних установ ведеться наростаючим підсумком з початку року. **Рахунки доходів бухгалтерського обліку бюджетних установ закриваються один раз у кінці року для виявлення результату виконання кошторису.** Тому у балансі бюджетної установи на 31 березня, 30 червня, 30 вересня можна побачити залишки по рахунках доходів у третьому розділі пасиву балансу.

Таблиця 9.3 – Основні бухгалтерські проводки з обліку доходів спеціального фонду

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1 Нараховано плату за надані послуги з оренди приміщень, квартирної плати, за роботу транспорту та інші платні послуги	364	741
2 Надійшли кошти за оренду приміщень квартирну плату, за роботу транспорту та інші послуги	313,318,323	364
3 Нараховано плату за навчання у вищих навчальних закладах	364	711
4 Надійшла плата за навчання у вищих навчальних закладах	301,313,323	364
5 Нараховано плату за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	674	714
6 Надійшла плата за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	301,313,323	674
7 Нараховано плату за користування гуртожитком	364	711
8 Надійшла плата за користуванням гуртожитком	301,313,323	364
9 Отримано спонсорські, благодійні внески та іншу гуманітарну допомогу у грошовій формі	301,302, 314,318,324	712

Результат виконання кошторису загального та спеціального фондів бюджету визначається один раз наприкінці року. Для визначення результату кошторису бюджетних установ використовується рахунок 43 «Результат виконання кошторисів».

Субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом» та субрахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом». Результат виконання кошторису визначається шляхом закриття рахунків доходів та видатків загального та спеціального фондів на субрахунки 431 та 432 відповідно. Залишок на рахунку 43 «Результати виконання

кошторису» на кінець року обраховується розрахунковим способом, може бути як кредитовим, так і дебетовим та відображається в пасиві балансу. Залишок результату виконання кошторису за загальним фондом підлягає окремому розшифруванню.

9.3 Особливості обліку розрахункових операцій бюджетних установ

Для обліку розрахунків бюджетних установ та організацій за придбані матеріальні цінності, виконані роботи й надані послуги за поданими рахунками (крім розрахунків у порядку планових платежів), розрахунками за борговими зобов'язаннями і претензіями, переданими на вирішення арбітражного суду, витрачання спонсорських і благодійних внесків, гуманітарної допомоги, проведення видатків за коштами, що надійшли як субвенції іншого рівня, а також розрахунків зі студентами й учнями навчальних закладів за користування гуртожитком, плату за навчання, підготовку кадрів і підвищення кваліфікації в навчальних закладах професійно-технічної освіти та вищих навчальних закладах призначено активний субрахунок № 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» та пасивний субрахунок № 675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У бухгалтерському обліку попередня оплата рахунків за матеріальні цінності та послуги, що будуть поставлені або надані установі в майбутньому, або відвантаження установою матеріальних цінностей та надання послуг, оплата яких очікується в майбутньому, проводиться за дебетом субрахунку № 364. Одержання матеріальних цінностей, оплачених раніше, або надходження коштів за матеріальні цінності та послуги, відвантажені чи надані установою в минулому, відносяться до кредиту субрахунку № 364.

У разі отримання матеріальних цінностей та послуг, за які установа розраховується в майбутньому, або зарахування коштів за матеріальні цінності та послуги, що будуть відвантажені та надані установою в майбутньому, проводиться бухгалтерський запис до кредиту субрахунку № 675, у разі перерахування коштів проводяться записи за дебетом субрахунку № 675.

Отже, за дебетом субрахунку № 364 проводиться запис на збільшення дебіторської заборгованості, за кредитом – погашення. Відповідно за кредитом субрахунку № 675 проводиться збільшення кредиторської заборгованості, за дебетом – її зменшення.

Згідно зі статтею 51 Бюджетного кодексу України у бюджетних установах при здійсненні розрахунків спочатку повинні виникати зобов'язання за поставлені товари, виконані роботи та послуги, які потім погашаються шляхом перерахунку коштів. Це положення Бюджетного кодексу України жорстко контролюють органи Державного казначейства України, а саме до оплати приймаються первинні документи, що підтверджують виникнення зобов'язань (накладні, акти виконаних робіт).

Бюджетні установи здійснюють закупівлю товарів, робіт і послуг згідно із Законом України «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти». Цей Закон застосовується до всіх закупівель товарів, робіт і послуг, що повністю або частково здійснюються за рахунок державних коштів за умови, що вартість закупівлі товару (товарів), послуг дорівнює або перевищує 30 тис. грн, а робіт – 300 тис. грн. При наявності цих умов закупівлі здійснюються на **тендерній основі**.

Метою цього Закону є створення конкурентного середовища у сфері державних закупівель, а також запобігання проявам корупції у цій сфері, забезпечення прозорості процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та досягнення оптимального і раціонального їх використання.

Найтиповіші операції з обліку розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами наведено в таблиці 9.4.

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами суміщається в накопичувальних відомостях відповідно ф. № 408 – меморіальні ордери № 4 та 6 за допомогою позиційного способу записів. Відомості складаються окремо за кожним дебітором і кредитором, а також за кодами економічної класифікації видатків. Операції за розрахунками, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремих меморіальних ордерах. Залишок на кінець місяця за субрахунками складається як загальний, так і за кожним

дебітором і кредитором, а також за кодами економічної класифікації видатків.

Таблиця 9.4 – Основні бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Перераховано постачальникам згідно з поданими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги: попередньою оплатою після надходження матеріальних цінностей	364 675	321,323,324 321,323,324
Отримано матеріалів і продуктів харчування (без ПДВ): що сплачені попередньою оплатою рахунків що сплачені після отримання матеріалів і продуктів харчування Сума ПДВ з матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок коштів загального фонду	231-239 231-239 801,802	364 675 364,675
Нараховано плату за користування гуртожитком	364	711
Списано на видатки установи послуги зв'язку	801,811	364
Надійшло до каси як плата за навчання	301	364
Придбано талони на бензин	331	364,675
Надійшло на реєстраційний рахунок установи як попередня плата від орендарів за оренду приміщення	323	675

У балансі сальдо за субрахунками № 364 та 675 показується розгорнено: дебетове в активі, а кредитове – у пасиві.

З метою забезпечення контролю за станом кредиторської заборгованості бюджетних установ та вдосконалення механізму управління залишками бюджетних коштів з 1 січня 2001 р. Наказом Державного казначейства України № 103 впроваджено Порядок обліку зобов'язань розпорядників коштів бюджету, згідно з яким уся кредиторська заборгованість установи на звітну дату підлягає реєстрації в органах Державного казначейства.

9.4 Особливості обліку необоротних активів бюджетних установ

9.4.1 Склад, класифікація, оцінка й завдання обліку необоротних активів

Бюджетні установи, як і інші суб'єкти господарювання, здійснюють певну діяльність. Проте діяльність зазначених установ має характерну особливість: вона відбувається у сфері надання послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру. Однією з важливих передумов високоякісного, перманентного, своєчасного надання цих послуг є забезпеченість бюджетних установ засобами праці, які становлять самостійний об'єкт бухгалтерського обліку зазначених суб'єктів господарювання – так звані *необоротні активи*.

Необоротні активи являють собою сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечуючи її функціонування, і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік. До складу необоротних активів належать земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, частини будинків, які на правах власності належать установі, передавальні пристрої, робочі, силові машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, столовий, кухонний та господарський інвентар, обчислювальна техніка, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя риболовлі, спеціальні інструменти та спеціальні пристосування, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові

нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські та суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єктами промислової власності, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання.

Очевидно, що склад необоротних активів доволі різноманітний, а тому вони потребують класифікації. Згідно з наявною практикою необоротні активи можна класифікувати за такими ознаками (рисунки 9.3):

- галузевою належністю;
- функціональним призначенням;
- матеріально-речовою формою;
- ступенем використання;
- належністю.

Усі необоротні активи бюджетних установ можна згрупувати за відповідними галузями, які, у свою чергу, формуються під впливом видів діяльності. Зокрема, можна розглядати необоротні активи галузей освіти, науки, культури, охорони здоров'я тощо.

Відповідно до другої класифікаційної ознаки доцільно розрізняти основні та допоміжні необоротні активи. До основних необоротних активів варто відносити об'єкти, що ідентифікуються як необоротні активи й беруть безпосередню участь у виконанні основних профільних функцій відповідної установи (навчання, медична допомога, наукові дослідження тощо). Це навчальні, лікарняні, лабораторні корпуси й приміщення, книгосховища, навчальне, медичне, наукове обладнання і т. ін. Групу допоміжних необоротних активів формують однойменні об'єкти, що їх установа використовує з метою виконання своїх основних профільних функцій. До таких активів належать адміністративні корпуси й приміщення, транспортні засоби адміністративного призначення, канцелярське й господарське обладнання управлінських структурних підрозділів тощо.



Рисунок 9.3 - Класифікація необоротних активів

Основну класифікаційну групу необоротних активів становить та, яку утворено за матеріально-речовою ознакою. Ця група має складну структуру, що охоплює **матеріальні необоротні активи** (ті, що мають фізичну і/або матеріальну форму) та нематеріальні необоротні активи (ті, що не мають

фізичної і/або матеріальної форми). Група матеріальних необоротних активів поділяється у свою чергу на дві підгрупи — *основні засоби* та *інші необоротні матеріальні активи*.

Основні засоби являють собою необоротні активи, які мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 1000 грн за одиницю (комплект). До них належать:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки і споруди;
- машини й обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, приладдя та інвентар;
- робочі та продуктивні тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Інші необоротні матеріальні активи становлять другу однойменну підгрупу матеріальних необоротних активів. До їх складу належать:

- музейні цінності, експонати зоопарків, виставок;
- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи:
 - 1) знаряддя риболовлі (трали, неводи, сіті тощо);
 - 2) бензомоторні пилки, гілкорізи, троси для сплаву;
 - 3) спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного й масового виробництва певних виробів або для виконання індивідуальних замовлень);
 - 4) предмети виробничого значення вартістю до 500 грн за одиницю (комплект) — робочі столи, верстаки, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які можуть бути віднесені до робочих машин (світлокопіювальні рами тощо);
 - 5) предмети, призначені для видачі напрокат;
 - 6) господарський інвентар вартістю до 1000 грн за одиницю (комплект) — предмети конторського й господарського облаштування, конторське обладнання, переносні бартери, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи та ящики вогнетривкі, друкарські машинки, гектографи,

шапірографи та інші ручні розмножувальні й нумерувальні апарати, переносні юрти, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок зі спеціальним обладнанням), килими, порт'єри, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, а також предмети протипожежного значення – гідропульти, стендери, драбини ручні і т. ін.;

7) інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більш як один рік, а вартість за одиницю не перевищує 500 грн – телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники і т. ін.;

- **білизна й постільні речі:**

- **тимчасові нетитульні споруди:**

1) тимчасові нетитульні споруди, пристосування та пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт;

2) сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі в лісі (пересувні будиночки, котлопункти, пилкозаточувальні майстерні, бензозаправки тощо);

- **природні ресурси:** мінеральні копалини, нафтові свердловини, родовища корисних копалин внутрішніх вод, смуги будівельного лісу, що згідно з чинним законодавством належать бюджетній установі;

- **інвентарна тара:** інвентарна тара тривалого використання для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах чи для здійснення технологічних процесів, сховища для зберігання рідких і сипучих речовин (баки, скрині, чани, засіки тощо); шафи торговельні та стелажі; інша інвентарна тара;

- **матеріали довгострокового використання для наукових цілей:** матеріали, одержані зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-дослідних інститутів, вузів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріали, що є об'єктами наукових досліджень; в установах культури дорогі матеріали, одержані зі складу для реставрації та ремонту видань мистецтва, музейних цінностей і пам'яток архітектури;

- **необоротні матеріальні активи спеціального призначення.**

Нематеріальні активи являють собою активи, що не мають фізичної і/або матеріальної форми й використовуються в процесі господарської та адміністративної діяльності установи більш як один рік. До складу цих активів належать авторські та суміжні права:

- права на літературні твори;
- права на музичні твори;
- програми для електронно-обчислювальних машин;
- бази даних тощо;
- інші нематеріальні активи.

Інші нематеріальні активи охоплюють:

1) права користування природними ресурсами – право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо;

2) права користування майном – право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо;

3) права на знаки для товарів і послуг – товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо;

4) права на об'єкти промислової власності – право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо;

5) гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних активів;

б) інші нематеріальні активи – право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо.

Як уже зазначалося, розглянуте групування є основним у класифікаційній схемі необоротних активів. Саме на ньому базується поділ рахунків і субрахунків, що становлять **клас 1. Необоротні активи.**

Залежно від ступеня використання в діяльності активи поділяють на такі, що діють, такі, що перебувають у запасі, і такі, що не діють. До необоротних активів, що діють, належать об'єкти, які використовуються в господарській та адміністративній діяльності. Необоротні активи, які перебувають у запасі, призначені для заміни тих, що діють, на час ремонту,

модернізації чи вибуття. Необоротні активи, які не діють, це зайві об'єкти, не використовувані в установі, а також інші необоротні активи, які з тих чи інших причин не діють.

Щодо бухгалтерського обліку необоротних активів ідентифікують такі види вартості:

- балансову;
- первісну;
- відновлювальну.

Балансова вартість — це вартість, за якою необоротні активи включаються до балансу після віднімання суми нарахованого зносу. Під **первісною вартістю** розуміють вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на придбання, спорудження та виготовлення необоротних активів. **Відновлювальна вартість** являє собою первісну вартість, змінену внаслідок переоцінювання.

Первісну (відновлювальну) вартість необоротних активів змінюють у разі індексації їхньої первісної вартості, а також у разі добудівлі, дообладнання, реконструкції, часткової ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка спричинила додаткове укомплектування необоротних активів.

Згідно з чинною нормативною базою переоцінювання необоротних активів бюджетних установ здійснює спеціальна тимчасова комісія, яка призначається наказом керівника установи й до складу якої входять:

- заступник керівника установи (голова комісії);
- головний бухгалтер чи його заступник;
- керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують необоротні активи;
- особи, на яких покладено відповідальність за збереження необоротних активів;
- інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Комісія переоцінює кожну окрему одиницю необоротних активів і встановлює нові ціни. При цьому документи, що підтверджують нову ціну, не потрібні. Під час оцінювання однотипних об'єктів у межах однієї установи на них встановлюють однакові ціни.

Відповідно до чинного нормативного поля, зміна вартості необоротних активів після індексації не є підставою для переведення їх на інший субрахунок, а також не тягне за собою додатковий дохід установи. Якщо вартість окремих видів необоротних активів після індексації значно відрізняється від аналогічних нових зразків, такі необоротні активи обліковуються в установі за ринковими вільними цінами на ці види активів, що діють на дату проведення індексації. Результати роботи комісії відбиваються в акті про зміну вартості необоротних активів. Цей акт підписують члени комісії та затверджує керівник установи, який відповідає за організацію роботи комісії, а також разом із головою комісії – за об'єктивність результатів переоцінки.

Необоротні активи, залучаючись до господарського процесу бюджетних установ, проходять у цьому процесі всі етапи руху (рисунок 9.4):

- надходження необоротних активів;
- наявність необоротних активів і їх використання;
- вибуття необоротних активів.

Відповідно до зазначеної схеми визначається коло головних завдань бухгалтерського обліку необоротних активів:

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових реєстрах надходження необоротних активів, їх внутрішнього руху та вибуття;
- правильне обчислення та відображення в обліку суми зносу необоротних активів та видатків, пов'язаних з їх ремонтом;
- точне визначення результатів ліквідації зазначених об'єктів обліку;
- контроль за збереженням та ефективним використанням кожного з об'єктів необоротних активів.



Рисунок 9.4 – Схема участі об'єктів необоротних активів у господарському процесі бюджетних установ

9.4.2 Облік надходження і наявності необоротних активів

Первісне формування складу необоротних активів бюджетних установ і організацій здійснює держава за рахунок коштів Державного та місцевих бюджетів. Надалі для забезпечення оптимізації господарської діяльності та якісного

надання послуг постійно їхній склад поповнюється та оновлюється через придбання за системою тендерних торгів, капітальне будівництво, отримання гуманітарної допомоги та безкоштовне надходження. Усі зазначені процеси характеризуються як *надходження необоротних активів*.

Відповідно до **Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ**, затвердженої Наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 №64, зазначені об'єкти приймає в експлуатацію комісія, утворена з цією метою наказом керівника установи. До складу комісії, як правило, входять представники інженерно-технічних служб, відділів постачання, бухгалтерського підрозділу та представники структурних підрозділів. Комісія, приймаючи необоротні активи, складає Акт прийняття-передачі основних засобів ф.№03-1 (бюджет). Акт складається у двох примірниках: один – для установи, яка здає, другий – для установи, яка приймає. Підписують його члени комісії та матеріально відповідальна особа, а затверджує керівник установи. На кожний об'єкт необоротних активів складається окремий акт, проте в разі прийняття до обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання та інших однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, дозволяється складання загального акта.

В окремих випадках дозволяється прийняття необоротних активів безпосередньо на підставі первинної супроводжувальної документації постачальника: рахунків-фактур, накладних тощо. За таких умов форма № 03-1 не складається, а прийняття необоротних активів супроводжується підписом матеріально відповідальної особи на документах постачальника.

Необоротні активи, отримані установою як гуманітарна допомога, приймає комісія, утворена наказом керівника установи, до складу якої входять працівник бухгалтерії та представник вищої установи. Комісія здійснює огляд та оцінювання за ринково вільними цінами на аналогічні об'єкти та складає акт про прийняття, який оформлюється в зазначеному щойно порядку. Після оформлення акт разом із відповідною технічною документацією передається до бухгалтерії (централізованої бухгалтерії) для здійснення аналітичного й синтетичного обліку. Для включення отриманого об'єкта необоротних активів до

складу інвентарних об'єктів установи йому присвоюється інвентарний чи номенклатурний (для білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають специфічне призначення) номер.

Інвентарний номер має вісім знаків (цифр): перші три знаки означають номер субрахунку Плану рахунків бухгалтерського обліку, четвертий – підгрупу, останні чотири знаки – порядковий номер предмета в підгрупі. Для тих субрахунків, для яких не виокремлено підгрупи, четвертий знак позначається нулем. Якщо інвентарний об'єкт складний і містить ті чи інші окремі елементи, що становлять з ним єдине ціле, на кожному такому елементі має бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

Для білизни, постільних речей, одягу, взуття та малоцінних необоротних матеріальних активів установлюються номенклатурні номери. Номенклатурний номер містить сім знаків (цифр): перші три означають субрахунок, четвертий – підгрупу, три останні знаки – порядковий номер предмета в підгрупі. При цьому предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни присвоюється той самий номенклатурний номер .

Інвентарні та номенклатурні номери фіксуються на об'єкті так:

- за допомогою жетона (де є відбиток інвентарного номера), який кріпиться до інвентарного об'єкта;
- за допомогою фарби, яка наноситься на інвентарний об'єкт;
- за допомогою штампа (де зазначається найменування установи, рік і місяць видачі предмета до експлуатації), який фіксується на номенклатурних об'єктах незмивною фарбою.

Відповідальність за маркування необоротних активів несуть матеріально відповідальні особи. Інвентарні номери присвоюються необоротним активам на весь час їх перебування в установі та залишаються вільними ще впродовж трьох років після вибуття об'єктів чи їх ліквідації. Орендовані необоротні активи обліковують за інвентарними номерами, присвоєними їм орендодавцями.

На підставі отриманих документів інформація про інвентарні об'єкти фіксується в системі предметного обліку, ведення якого забезпечується відкриттям *інвентарних карток*. Зауважимо, що окремим інвентарним об'єктом вважається закінчений конструктивний пристрій з усіма пристосуваннями й пристроями, що його стосуються, конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій або певний комплекс конструктивно об'єднаних предметів, що становлять єдине ціле й разом виконують певну роботу (кожна окрема будівля з розміщеними всередині неї необхідними комунікаціями, земля, на якій розташовано будівлі, тощо).

Відкриває і веде картки бухгалтерія. Відповідно до **Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок коштів Державного або місцевих бюджетів**, затвердженої Наказом Головного управління Державного казначейства України та Державного комітету статистики України від 2.12.97 р. № 125/70, передбачено до застосування три картки інвентарного обліку відповідно до видів необоротних активів:

- для обліку будинків, споруд, передавальних пристроїв, робочих силових машин і обладнання, автоматизованих ліній, транспортних засобів, вимірювальних приладів і регулювальних пристроїв, лабораторного обладнання, виробничого й господарського інвентарю та інших об'єктів основних засобів – інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах ф. № 03-6 (бюджет);

- для індивідуального обліку робочої, продуктивної та племінної худоби, а також для обліку багаторічних насаджень і капітальних витрат на поліпшення земель (без споруд) – інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень) ф. № 03-8 (бюджет);

- для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які мають те саме призначення, однакову технічну характеристику й вартість – інвентарна картка групового обліку основних засобів у бюджетних установах ф. № 03-9 (бюджет).

Для обліку орендованих об'єктів використовуються копії інвентарних карток орендодавця, які додаються до акта.

У картках відображаються якісні та кількісні показники, що характеризують технічний стан об'єктів і розкривають інші індивідуальні експлуатаційні характеристики. Також у картках зазначається сума зносу й рік, в якому останній раз знос нараховувався. Під час переміщення необоротних активів усередині установи інформація фіксується у відповідній зоні картки. Усі якісні та кількісні зміни об'єкта фіксуються в картці, при цьому в разі неможливості внести в певну інвентарну картку весь обсяг інформації щодо змін у характеристиці об'єкта її доповнюють новою. У старій картці робиться позначка про відкриття нової картки, і перша зберігається як довідковий документ.

Інвентарні картки ведуться в одному примірнику, їхня сукупність утворює картотеку інвентарних карток, яка міститься в бухгалтерії установи. Картотека формується за відповідними ознаками, а саме: картки групуються за субрахунками і групами з розподілом за матеріально відповідальними особами, а в централізованих бухгалтеріях – за обслуговуваними установами.

Відкриття інвентарних карток супроводжується внесенням реєстраційного запису про виконану операцію до Опису інвентарних карток з обліку основних засобів ф. № 03-10 (бюджет), який складається в одному примірнику в бухгалтерії за класифікаційними групами необоротних активів.

Для контролю за правильністю і повнотою записів у інвентарних картках щоквартально складаються оборотні відомості ф. № 326. Включення об'єктів до складу необоротних активів установи відображається в системі Плану рахунків бюджетних установ. Для обліку необоротних активів призначено такі рахунки за субрахунками:

№ 10 «Основні засоби»

- № 101 «Земельні ділянки»;
- № 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- № 103 «Будинки і споруди»;
- № 104 «Машини і обладнання»;
- № 105 «Транспортні засоби»;
- №106 «Інструменти, приладдя»;

- № 107 «Робочі і продуктивні тварини»;
- № 108 «Багаторічні насадження»;
- № 109 «Інші основні засоби».

№ 11 «Інші необоротні матеріальні запаси»

- № 111 «Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок»;
- № 112 «Бібліотечні фонди»;
- № 113 «Малоцінні необоротні активи»;
- № 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»;
- № 115 «Тимчасові титульні споруди»;
- № 116 «Природні ресурси»;
- № 117 «Інвентарна тара»;
- № 118 «Матеріали довготривалого використання для наукових цілей»;
- №119 «Необоротні матеріальні активи спецпризначення».

№ 12 Нематеріальні активи»

- № 121 «Авторські та суміжні з ними права»;
- № 122 «Інші нематеріальні активи».

За зазначеними субрахунками фіксується первісна/відновлювальна вартість необоротних активів.

Надходження необоротних активів супроводжується специфічною кореспонденцією перелічених рахунків із пасивними рахунками: № 13 «Знос необоротних активів» для нарахування зносу на необоротні активи, що раніше були в експлуатації; № 40 «Фонд у необоротних активах» для відображення вартості показників джерел утворення господарських засобів, що належать до частини необоротних активів (таблиця 9.5).

Зауважимо, що облік необоротних активів, крім бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довготривалого використання для наукових цілей та необоротних активів, що мають обмежене використання, ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, що становлять частину сплаченої вартості необоротних активів, списується на видатки установи. На видатки установи за відповідними кодами списуються також транспортні видатки з перевезення необоротних активів. Списанню на фактичні видатки установи

підлягає, крім того, сума податку на додану вартість, що сплачується під час придбання необоротних активів.

Таблиця 9.5 – Основні бухгалтерські проводки з надходження необоротних активів

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1 Прийняття в експлуатацію заново побудованих будинків, споруд	103	401
2 Придбання за рахунок коштів загального фонду необоротних активів: на вартість необоротних активів без ПДВ водночас на зазначену суму проводиться інший запис на суму ПДВ	101-122 801-802 801-802	364,675 401 364,675
3 Придбання за рахунок коштів спеціального фонду необоротних активів: на вартість необоротних активів без ПДВ водночас на зазначену суму виконується інший запис (сума без ПДВ) на суму ПДВ:	101-122 811-813	364,675 401
якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	364,675
якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	811-813	364,675
4 Списання сум копійок із придбаних необоротних активів	801—802, 811—813	364, 675
5 Безкоштовне отримання оборотних активів (крім централізованого постачання матеріальних цінностей) водночас виконується інший запис	101—122 812	712 401, 131—133
6 Оприбуткування основних засобів, виготовлених господарським способом водночас виконується інший запис	106,109 811	625 401

У системі накопичувальних реєстрів надходження необоротних активів відображається в меморіальних ордерах № 8, 4, 6. Облік орендованих установою необоротних активів здійснюється на позабалансовому рахунку № 01 «Орендовані необоротні активи», де вони відображаються за вартістю, передбаченою договором оренди. Передача об'єктів необоротних активів установою іншим суб'єктам господарювання в користування на правах оренди супроводжується укладанням договору оренди й форми № 03-1 (бюджет).

Загальна схема руху інформації щодо надходження необоротних активів показана на рисунку 9.5.

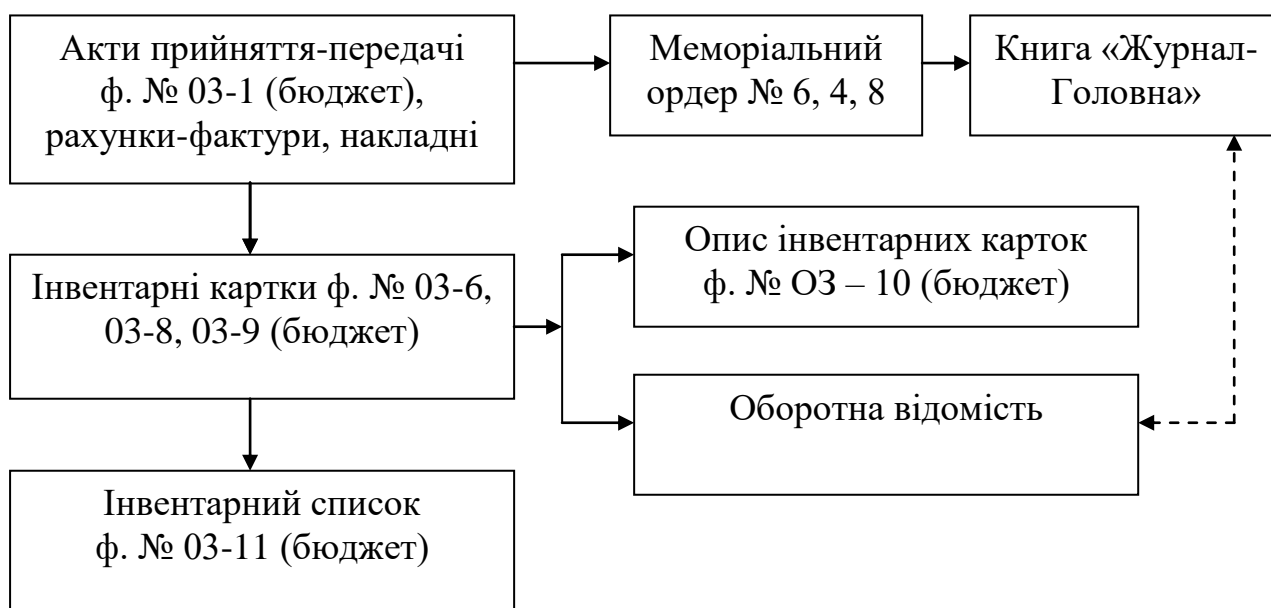


Рисунок 9.5 – Схема обліку надходження необоротних активів

Попредметний облік необоротних активів здійснюють також у місцях зберігання необоротних активів (на складі, у структурних підрозділах) матеріально відповідальні особи, що призначаються наказом керівника установи. Із зазначеними посадовими особами укладається письмова угода про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Для забезпечення контролю за складом необоротних активів у місцях їх зберігання матеріально відповідальні особи ведуть Інвентарний список основних засобів ф. № 03-11 (бюджет), де

фіксується інформація щодо кожного об'єкта. Бухгалтерія установи здійснює контроль за тотожністю даних пооб'єктного предметного обліку за місцезнаходженням необоротних активів та в бухгалтерії.

9.4.3 Облік зносу та ремонтів необоротних активів

Як уже зазначалося, мінімальним терміном експлуатації необоротних активів є один рік. Термін очікуваної експлуатації таких об'єктів визначається у відповідному порядку з огляду на показники практики та характеристики об'єктів. Однак установлений (запланований) термін експлуатації є порівняно умовним, оскільки він безпосередньо залежить від багатьох факторів, а саме: фактичної міцності об'єкта, інтенсивності його використання, якості сервісного обслуговування, ставлення до нього персоналу, рівня розвитку технічного прогресу тощо.

У процесі експлуатації необоротних активів відбувається їх поступове спрацювання (знос), що являє собою поступове зниження первісної вартості зазначених об'єктів обліку. Знос поділяється на фізичний – матеріальне спрацювання об'єктів – та моральний, який відбиває старіння необоротних активів на фоні розвитку виробництва нових, ефективніших аналогів. У бухгалтерському обліку зазначені процеси відображаються за допомогою нарахування зносу на об'єкт. Знос нараховується на всі необоротні активи, що перебувають на балансі установи. Виняток становлять такі групи об'єктів:

- земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки й споруди, які є унікальними пам'ятками архітектури та мистецтва;
- обладнання, експонати, зразки, діючі та недіючі моделі, макети та інші наочні посібники, що містяться в кабінетах та лабораторіях і використовуються з навчальною та науковою метою;
- продуктивна та племінна худоба, службові собаки, декоративні та піддослідні тварини;
- багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку;

- сценічно-постановні засоби;
- документація з типового проектування;
- фільмофонди;
- експонати тваринного світу (у зоопарках та інших аналогічних установах);
- бібліотечні фонди;
- музейні та художні цінності;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- білизна, постільні речі, одяг і взуття;
- природні ресурси;
- тимчасові нетитульні споруди;
- матеріали довготривалого використання для наукових потреб;
- необоротні матеріальні активи спеціального призначення.

Знос не визначається також за необоротними активами установ, які розташовано за кордоном.

Нарахування зносу здійснюється один раз на рік в останній день грудня. Розмір зносу виражається у відсотках до первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів і називається **нормою зносу**. Для нарахування зносу необоротні активи розподіляються на три групи, кожна з яких об'єднує відповідні об'єкти за субрахунками:

- групу 1 утворюють необоротні активи, що обліковуються на субрахунках № 103, 106. Це будинки, їхні структурні компоненти та передавальні пристрої, зокрема житлові будинки та їхні частини (квартири й місця загального користування);

- групу 2 складають основні засоби, що обліковуються на субрахунку № 104, автомобільний транспорт і запчастини до нього, що обліковуються на субрахунку № 105, інструменти та інвентар – на субрахунку № 106, необоротні активи – на субрахунку № 117. Це автомобільний транспорт та вузли (запасні частини, вартість яких за одиницю становить понад 1000 грн), меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до нього, інвентарна тара;

- до групи 3 відносяться необоротні активи, що обліковуються на субрахунках № 104, 105 (крім автомобільного транспорту й запчастин до нього) 107, 108 (стосовно багаторічних насаджень, які досягли експлуатаційного віку), 121, 122. Це будь-які інші необоротні активи, не включені до груп 1 і 2.

Норми зносу визначаються відповідно до ідентифікації об'єкта щодо наведених груп і становлять:

- для групи 1—5 %;
- для групи 2—25 %;
- для групи 3—15 %.

У бухгалтерії здійснюється облік фактичних видатків за кожним об'єктом за статтями витрат. У разі підрядного способу ведення ремонтних робіт витрати з проведення ремонту несе підрядчик, з яким укладається письмова угода на виконання відповідного комплексу робіт. Бюджетна установа здійснює розрахунки з підрядчиком у міру виконання встановлених етапів, із письмовим підтвердженням цього факту, віднесенням суми на фактичні видатки. Прийняття виконаного ремонту об'єкта оформлюється Актом прийняття-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ф. № 03-2 (бюджет). Основні бухгалтерські проводки з обліку зносу та ремонтів наведено в таблиці 9.6.

Таблиця 9.6 – Основні бухгалтерські проводки з обліку зносу та ремонтів необоротних активів

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Нараховано знос на необоротні активи установи відповідно до встановлених норм зносу в останній робочий день грудня	401	131-133

Продовження таблиці 9.6

1	2	3
2 Списано суми видатків з капітального ремонту, проведеного підрядним способом, та поточного ремонту основних засобів установи відповідно до прийнятих актів приймання виконаних робіт	801-802 811-813	364,675
3 Списано суми видатків з капітального ремонту основних засобів установи, проведеного господарським способом: а) видатки на заробітну плату працівників, що зайняті на роботах з ремонту основних засобів б) нарахування на заробітну плату зазначених працівників в) списано використані під час ремонту основних засобів матеріали на основі акта про витрачені матеріали на закінчений ремонт	801-802 811-813 801-802 811-813 801-802 811-813	661 651-654 204

9.4.4 Облік вибуття необоротних активів

Кінцевою стадією руху необоротних активів є їх вибуття. Вибуття, яке супроводжується списанням з балансу установи зазначених об'єктів обліку, здійснюється через фізичне й моральне зношення, нестачі, виявлені під час інвентаризації, а також пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха. Подальші дії щодо необоротних активів – продаж, безоплатна передача чи ліквідація – визначає створена наказом керівника установи комісія, що постійно діє протягом року. До її складу входять:

- керівник організації чи установи або його заступник (голова комісії);
- головний бухгалтер або його заступник (в установах і організаціях, в яких штатним розписом посаду головного

бухгалтера не передбачено, – особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);

- керівники груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інші працівники бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності;

- особа, на яку покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей;

- інші посадові особи (на розсуд керівника установи).

Відповідно до **Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ**, затвердженої Наказом Державного казначейства України та Міністерством економіки від 10.08.2001 р. № 142/181. Комісія визначає непридатність матеріальних цінностей, послідовно виконуючи такі операції:

- проводить огляд матеріальних цінностей;
- установлює можливість або неможливість відновлення та подальшого використання матеріальних цінностей у цій установі;

- з'ясовує конкретні причини списання об'єкта;
- установлює осіб, з вини яких трапився передчасний вихід матеріальних цінностей з ладу (якщо такі є);

- вносить пропозиції про їх продаж, передачу чи ліквідацію; класифікує необоротні активи відповідно до встановлених норм списання;

- установлює можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проводить їх оцінювання;

- визначає вартість списуваних об'єктів необоротних активів до продажу;

- здійснює контроль за вилученням зі списаних цінностей придатних вузлів, деталей та матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначає їх кількість, масу та контролює їх здавання на відповідний склад.

Проведення огляду передбачає ретельне вивчення технічної документації (технічних паспортів, поверхових планів, відомостей дефектів тощо), даних бухгалтерського обліку та реального стану об'єкта необоротних активів. Рішення про можливість або неможливість відновлення та подальшого використання об'єкта приймається на підставі проведеного огляду з урахуванням фінансово-планових показників діяльності

установи, ступеня потрібності об'єкта, економічної доцільності здійснення зазначених кроків. Установлюючи конкретні причини списання, члени комісії визначають, який із факторів спричинив вибуття об'єкта: моральний або фізичний знос, порушення норм експлуатації, аварія, реконструкція тощо. Важливим моментом у роботі комісії є встановлення осіб, винних у передчасному вибутті об'єктів необоротних активів, оскільки відповідно до чинного законодавства саме вони мають нести відповідальність, зокрема у вигляді грошового відшкодування, щодо об'єктів даного виду матеріальних цінностей установи. Механізм відшкодування сум збитків регулюється Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 **«Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей»**.

Якщо встановлено реальну відсутність винних осіб, комісія розробляє заходи для запобігання втратам майна в майбутньому.

Визначення подальшого механізму дій щодо необоротних активів полягає у внесенні пропозицій з їх продажу, передачі чи ліквідації. Продаж необоротних активів здійснюється виключно через аукціони та біржі згідно з **Положенням про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю**, затвердженим Наказом Фонду державного майна України від 22.09.2000 р. № 1996.

Безоплатна передача необоротних активів здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 21.09.98 р. № 1482 **«Про передачу об'єктів державної та комунальної власності»** в такому порядку:

1) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету, – у межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);

2) з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, — у межах одного місцевого бюджету;

3) з балансів та на баланси установ, що належать до сфери управління одного й того самого центрального органу виконавчої влади, – на підставі рішення головного розпорядника коштів;

4) з балансів та на баланси центральних органів виконавчої влади – з дозволу Кабінету Міністрів України.

Ліквідації підлягають виключно ті об'єкти необоротних активів, що підлягають списанню, які неможливо реалізувати чи передати іншій установі. Зазначимо, що обладнання, яке підлягає розбору та демонтажу через непридатність, факт якої встановлено комісією в оформленому відповідним чином акті, передається для проведення таких робіт під наглядом комісії. При цьому всі деталі, вузли й агрегати, придатні до використання, мають бути оприбутковані установою, а інші – передані установам, на які покладено функції зі збору кожного з видів сировини. Дорогоцінні метали й каміння, що належать до складу деталей і вузлів, після їх вилучення з об'єкта мають бути передані до спеціальних підприємств, які відповідно до **Положення про порядок збирання і здавання відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння**, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 23.06.94 р. №54, виконують їх прийняття і переробку.

За наявності відомчих або централізованих пунктів, що складають і демонтують техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, об'єкти здаються без демонтажу, цілим комплексом.

Забороняється знищувати, викидати, здавати в лом техніку, апаратуру, прилади та інші вироби, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, без попереднього вилучення й одночасного оприбуткування цінних деталей, а також передавати, списувати й продавати техніку, апаратуру та інші необоротні активи за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що містяться в них, за відкиданням витрат на їх вилучення.

Кошти, отримані установою від продажу необоротних активів (крім будівель і споруд), від здачі вузлів, деталей та інших частин, отриманих у результаті розбору й демонтажу об'єктів, залишаються в розпорядженні установи з правом їх використання для покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування зазначених матеріалів на приймальні пункти, на інші господарські потреби і на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням брухту та відходів, на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, а також на інші видатки за кошторисом.

Суми, отримані установами від продажу будівель і споруд, вносяться в дохід відповідного бюджету.

Оцінюючи необоротні активи для продажу, комісія керується зазначеним щойно нормативним документом зі списання матеріальних цінностей з балансу установи, відповідно до якого:

- продаж таких категорій необоротних активів, як будівлі (зокрема приміщення), споруди, транспортні засоби, а також повністю зношені за даними бухгалтерського обліку необоротні активи, проводиться за експертною оцінкою, яка встановлюється експертом (за угодою з установою);

- продаж інших необоротних активів здійснюється за **справедливою вартістю**, що являє собою вартість, за якою матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними й такими, що бажають здійснити цю операцію, сторонами. Справедливу вартість визначає комісія зі списання з урахуванням первісної вартості матеріальних цінностей та фізичного й морального зношення.

За результатами обстеження об'єктів комісія складає Акт про списання основних засобів ф. № 03-3 (бюджет), Акт про списання автотранспортних засобів ф. № 03-4 (бюджет), Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури ф. № 03-5 (бюджет). В актах подається якісна, кількісна, вартісна характеристика об'єкта, а також деталізується інформація щодо вибуття об'єкта, стану основних частин вузлів, деталей, конструктивних елементів і обґрунтовується недоцільність і неможливість їх відновлення.

Якщо непридатність основних засобів є наслідком аварії, до акта додається копія акта про аварію, де пояснюються причини аварії та зазначаються винні особи.

Акти на списання основних засобів підписує керівник установи. Необоротні активи бюджетних установ списуються за первісною (відновлюваною) вартістю.

Зауважимо, що оскільки необоротні активи бюджетних установ за належністю є державною власністю, їх списання відбувається виключно з дозволу керівників різних рівнів управління. При цьому норми вартості списання необоротних активів безпосередньо залежать від ступеня розпорядника коштів

та рівня державного фінансового забезпечення (місцевий бюджет, Державний бюджет). Так, для бюджетних установ, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету, встановлено такі вартісні норми списання щодо необоротних активів:

- вартість за одиницю до 5000 грн – з дозволу керівника установи;
- вартість за одиницю від 5000 до 10 000 грн – з дозволу вищої організації;
- вартість за одиницю понад 10 000 грн – з дозволу центрального органу влади чи іншого головного розпорядника коштів.

Для бюджетних установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів, норми вартості на списання необоротних активів дещо інші:

- вартість за одиницю 2500 грн – з дозволу керівника установи;
- вартістю від 2500 до 5000 грн – з дозволу вищої установи;
- вартістю понад 5000 грн – з дозволу місцевої державної адміністрації.

Необоротні активи з балансів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій списуються з дозволу відповідного керівника незалежно від вартості таких активів.

Зауважимо, що списання з балансу установи основних засобів та інших необоротних активів (за винятком пошкоджених внаслідок аварії чи стихійного лиха, морально застарілих, фізично зношених та виявлених у результаті інвентаризації як недостача) до закінчення періоду нарахування зносу на них не може бути здійснене.

Об'єкти, що призначені до ліквідації, підлягають огляду на предмет установлення можливості використання окремих вузлів деталей. Комісія, орієнтуючись на рекомендації з цього приводу членів комісії – фахівців за відповідним напрямом, оцінює такі об'єкти. Основні проводки з обліку вибуття необоротних активів наведено в таблиці 9.7.

Таблиця 9.7 – Основні бухгалтерські проводки з обліку вибуття необоротних капіталів

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1 Безоплатно передано установою необоротні активи	401 131-133	101-122
2 Продано установою будинки, споруди; одночасно робиться запис на суму коштів, що підлягають передачі до бюджету відповідного рівня	131,401 364,675	103 642
3 Реалізовано установою необоротні активи (крім будинків і споруд): придбані за рахунок коштів загального фонду; на суму коштів від реалізації	131-133 401 364,675	104-122 711
4 Реалізовано установою необоротні активи (крім будинків і споруд), придбані за рахунок спеціального фонду: на суму коштів від реалізації; на суму ПДВ	131-133 401 364,675 364,675	104-122 711 641
5 Уцінено необоротні активи під час реалізації	401 131-133	101-122
6 Списано на підставі акта непридатні необоротні активи	401 131-133	101-122
7 Оприбутковані матеріали, отримані в результаті розбору необоротних активів: якщо необоротні активи було придбано за рахунок коштів загального фонду; якщо необоротні активи було придбано за рахунок спеціального фонду	243,235 238,239 243,235 238,239	681,701 702 711-713

У процесі бухгалтерського обліку синтетичний облік вибуття необоротних активів здійснюється в накопичувальній відомості про вибуття та переміщення необоротних активів

ф. № 438 (бюджет) – меморіальний ордер № 9, записи в який здійснюються щодо кожного документа із зазначенням матеріально відповідальної особи.

Схему руху інформації щодо обліку вибуття необоротних активів ілюструє рисунок 9.6.



Рисунок 9.6 – Схема обліку вибуття необоротних активів

9.4.5 Інвентаризація необоротних активів

Щоб проконтролювати використання та уточнити дані про наявність необоротних активів у терміни, визначені керівництвом установи, здійснюється інвентаризація. Відповідно до **Інструкції з інвентаризації основних засобів, необоротних активів, товарно-матеріальних цінностей грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затвердженої** Наказом Міністерства фінансів України та

Головного управління Державного казначейства України від 30.10.98 р. № 90, бюджетні установи зобов'язані проводити інвентаризацію в терміни, установлені відповідно до груп необоротних активів (таблиця 9.8).

Таблиця 9.8 – Терміни проведення інвентаризації за групами необоротних активів

Група необоротних активів	Термін проведення інвентаризації
Будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти	Не менш як один раз на три роки
Бібліотечні фонди	Не менш як один раз на п'ять років
Музейні цінності	Не менш як один раз на рік
Інші необоротні активи	У міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, місцевих державних адміністраціях, виконавчих органах місцевої влади – не менш як один раз на два роки, у інших установах – не менш як один раз на рік
Дорогоцінне каміння і дорогоцінні метали, вироби з них, відходи і брухт, що містять зазначені складові	Не менш ніж два рази на рік (на 1 січня і на 1 липня)

Відповідно до чинної практики інвентаризація необоротних активів має проводитися на перше число місяця. Для проведення інвентаризації необоротних активів наказом керівника установи утворюється комісія, до складу якої входять керівник установи (заступник керівника), головний (старший) бухгалтер та працівник установи. Робота комісії розподіляється відповідно за місцем перебування необоротних активів та матеріально відповідальних осіб, при цьому перевірка кожного виду необоротних активів має свої особливості.

Так, інвентаризація основних засобів починається з перевірки відповідної технічної документації на зазначені об'єкти,

а нематеріальних активів — з установлення наявності за документами з оприбуткування чи майновими документами. Під час перевірки капітальних робіт або часткової ліквідації будівель і споруд комісія контролює відповідні документи на предмет вартості зазначених робіт.

Наявність необоротних активів установлюється оглядом і підрахунком. Під час огляду перевіряються інвентарні номери на предмет відповідності встановленій класифікації, достовірності та адресності. На підставі результатів інвентаризації за видами майнових цінностей, місцезнаходженням та матеріально відповідальними особами складаються Інвентаризаційні описи у двох або трьох (у разі зміни матеріально відповідальної особи) примірниках. До описів вносяться дані про фактичну наявність необоротних активів з відображенням повного найменування та інвентарних номерів об'єктів. Оформлені відповідним чином (підписані членами комісії та підтверджені розпискою матеріально відповідальної особи) описи передаються до бухгалтерії для звірення їх даних з даними бухгалтерського обліку. У разі виявлення розбіжностей визначаються відхилення. Інвентаризаційна комісія вивчає причини відхилень і виносить рішення щодо заходів за фактом відхилень і щодо запобігання виникненню таких фактів у майбутньому.

Зазначені дії оформляються протоколом засідання комісії, які не пізніше як за 10 днів від дня закінчення інвентаризації мають бути затверджені керівником установи. На підставі зазначеного документа виявлені відхилення відображуються в бухгалтерському обліку:

- надлишки необоротних активів підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- нестачі необоротних активів підлягають списанню з балансу установи з віднесенням сум збитків на винних осіб у разі виявлення останніх.

9.5 Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів бюджетних установ

До *малоцінних і швидкозношуваних* предметів (МШП) відносять предмети, термін експлуатації яких не перевищує року. Хоча МШП частково виконує функції, подібні до функцій необоротних активів, але відповідно до встановленого порядку вони включаються до складу запасів.

МШП, як і інші види запасів, підлягають попредметному обліку. Оприбуткування та вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів здійснюється в загальному щодо запасів порядку за раніше зазначеними первинними документами, такими як рахунки, накладні, товарно-транспортні накладні, накладні (вимоги), акти тощо. Поряд з визначеними формами до застосування рекомендуються виділені в Наказі Міністерства статистики від 22.05.96 р. № 145 типові форми первинного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. Зокрема, для поповнення МШП у місцях експлуатації може застосовуватись відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (ф. № МШ-1), яка складається у двох примірниках: для ведення обліку на складі установи та для матеріально відповідальної особи структурного підрозділу. На підставі відомості (ф. № МШ-1) вносяться відповідні інформаційні зміни до книги складського обліку запасів (ф. № 3-9), яку веде матеріально відповідальна особа (комірник складу) за найменуванням, кількістю. На зазначених предметах, коли вони видаються зі складу, ставиться маркувальний штамп із зазначенням найменування установи, відділення, року та місяця видачі їх в експлуатацію. Маркування також виконують фарбою (стійкою до стирання і хімічних дій) за допомогою прикріплюваного жетона та іншим способом.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, що їх передають у експлуатацію до структурних підрозділів, мають перебувати на зберіганні у осіб, відповідальних за правильну експлуатацію та збереження цих предметів. Матеріально відповідальні особи на місцях експлуатації здійснюють їх облік у книзі складського обліку запасів за найменуванням і кількістю.

Для списання битого посуду в харчоблоках відповідні посадові особи ведуть Журнал реєстрації битого посуду (ф. № 3-10) (таблиця 9.9). Постійно діюча комісія стежить за правильним веденням журналу і щоквартально (щомісячно) складає акт на списання битого посуду, який затверджує керівник.

Таблиця 9.9
Типова форма № 3-10

Журнал реєстрації битого посуду
початий 1 січня 2004 року

Дата	Предмети	Кількість (словами)	Підписи		
3.01.04	Чашка глиняна (гатунок 1)	Три			
8.01.04	Тарілка супова (гатунок 2)	П'ять			
21.01.04	Склянка (гатунок 2)	Три			
8.02.04	Тарілка (гатунок 2)	Дві			

У бухгалтерії установи МШП оприбутковуються на підставі переданих зі складу первинних документів. У разі передачі в експлуатацію предметів вартістю менш як 10 грн за одиницю (комплект) зазначені предмети списуються як використані на підставі роздавальних відомостей, актів на списання тощо. МШП вартістю понад 10 грн під час передання відображаються в обліку як МШП в експлуатації, а коли настає їх повне зношування, списуються на підставі актів, затверджених керівником установи.

У бухгалтерії аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за допомогою різних реєстрів, склад яких залежить від місцезнаходження об'єкта обліку. Так, непередметний облік МШП, які перебувають на складі, здійснюється в картках чи книзі кількісно-сумового обліку запасів за найменуванням, кількістю, вартістю й матеріально відповідальною особою. Аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів в експлуатації ведеться за найменуваннями предметів, їх кількістю, вартістю й матеріально відповідальними особами із застосуванням карток

ф. № 3-396 або вкладних аркушів ф. № 402 до інвентаризаційного опису й порівняльної відомості. Рух малоцінних і швидкозношуваних предметів протягом року відображається у відповідних стовпцях вкладних аркушів з виділенням залишків на кінець кожного кварталу. У разі застосування в аналітичному обліку вкладних аркушів оборотні відомості не складаються. Синтетичний облік операцій щодо руху малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться в накопичувальній відомості про вибуття та переміщення МШП ф. № 439 – меморіальний ордер №10.

Для обліку МШП використовують рахунки бухгалтерського обліку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а також рахунок 41 «Фонд у малоцінних швидкозношуваних предметах». При збільшенні вартості МШП збільшується і фонд в МШП, а при зменшенні вартості МШП зменшується і фонд в МШП.

9.6 Особливості обліку запасів бюджетних установ

9.6.1 Склад, класифікація, оцінювання та завдання обліку запасів

У процесі діяльності бюджетних установ у складі оборотних активів у кругообігу беруть участь запаси. Різноманітність складу запасів зумовлює потребу в класифікації, головною ознакою якої вважають функціональну належність. Так, запаси бюджетних установ поділяються на такі основні шість груп:

- 1) виробничі запаси;
- 2) тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- 3) малоцінні та швидкозношувані предмети;
- 4) матеріали та продукти харчування;
- 5) готова продукція;
- 6) продукція сільськогосподарського виробництва. Кожна з груп має відповідну кількість загальних підгруп.

Найвагомішою зі складових запасів є група **матеріалів і продуктів харчування**, яка у свою чергу поділяється на такі підгрупи:

- матеріали для навчальних, наукових та інших цілей, які охоплюють реактиви й хімікати, скло та хім посуд, метали,

електроматеріали й радіоматеріали, радіолампи, фотоприладдя, папір для видання навчальних програм, посібників, наукових та інших робіт, піддослідні тварини та інші матеріали для навчальної мети й науково-дослідних робіт, а також дорогоцінні та інші метали для протезування;

- продукти харчування установ, у кошторисах яких для надання державних послуг передбачено видатки за кодом економічної класифікації видатків 1133 «Продукти харчування»;

- медикаменти й перев'язувальні засоби — медикаменти, компоненти, бактерицидні препарати, дезінфекційні засоби, сироватки, вакцини, кров, плівка для рентгенівських знімків, матеріали для проведення аналізів та перев'язувальні засоби, дрібний медичний інвентар (термометри, ланцети, пінцети, голки тощо) установ;

- господарські матеріали й канцелярське приладдя;

- паливо, горючі та мастильні матеріали, які охоплюють усі види палива, пального й мастильних матеріалів, що належать установі;

- тара, до якої входить поворотна тара, обмінна тара (бочки, бідони, ящики, банки скляні, пляшки тощо) як порожня, так і наповнена матеріальними цінностями;

- матеріали в дорозі, що складаються з придбаних, але не отриманих установою матеріалів;

- запасні частини до машин і обладнання – окремі запасні частини, призначені для ремонту й заміни спрацьованих частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів;

- інші матеріали – сіно, овес, інші види кормів та фуражу для худоби та інших тварин, насіння, добрива, а також інші матеріали.

Важливим моментом щодо достовірності відображення інформації про запаси є їх оцінка. Щодо запасів у бухгалтерському обліку ідентифіковано такі види вартості:

- первісна вартість – вартість придбання, одержання, виготовлення запасів;

- справедлива вартість – первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно;

- відновлювальна вартість – це змінена первісна вартість запасів після їх переоцінювання.

Первісна вартість як базова оцінна категорія розшифровується за допомогою окремих самостійних економічних елементів. Так, молодняк тварин, одержаний від приплоду, а також продукція підсобних сільськогосподарських господарств оцінюється та оприбутковується за плановою собівартістю. Продукція виробничих майстерень відображається за фактичною собівартістю. Інформація за вартісними характеристиками матеріалів, продуктів харчування та малоцінними і швидкозношуваними предметами й іншими запасами відображається на основі договірних цін, визначених у процесі тендерних пропозицій. Сума податку на додану вартість щодо придбаних запасів, а також видатки з транспортування зазначених предметів, заготівлю, мито відносяться на фактичні видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків. Запаси, що надійшли до установи як гуманітарна допомога, оцінюються за наявними цінами на аналогічні предмети; отримані в результаті ліквідації об'єктів необоротних активів – за цінами можливого використання. Тара оцінюється на основі цін постачальників, при цьому в разі її повернення або реалізації різниця між цінами придбання і реалізації відноситься на фактичні видатки.

Відповідно до **Інструкції з обліку запасів бюджетних установ** вартість запасів може бути змінена в результаті переоцінювання, але виключно на виконання нормативно-правових актів України. Для переоцінювання та встановлення реальної вартості матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів наказом керівника установи утворюється спеціальна тимчасова комісія у складі:

- заступника керівника установи (голова комісії);
- головного бухгалтера чи його заступника (в установах і організаціях, де штатним розписом посаду головного бухгалтера не передбачено, – особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівників груп обліку (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями) або інших працівників бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності;

- осіб, на яких покладено відповідність за збереження матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Комісія переоцінює кожну окрему одиницю матеріальних запасів, приводячи її вартість у відповідність до ціни, що склалася в торговельній мережі на аналогічні зразки товарів, які виробляються підприємствами України або підприємствами-виробниками за межами України й поставляються в торговельну мережу.

Для визначення нової ціни комісія з проведення дооцінювання може користуватися:

- * рахунком або накладною на отримані аналогічні матеріальні цінності;

- * опублікованим у засобах масової інформації листком або прайс-листом підприємства-постачальника та інших підприємств, що випускають аналогічну продукцію, з відображенням нової ціни;

- * цінами, установленими в торговельній мережі на аналогічні товари;

- * експертним висновком про вартість матеріальних запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів.

При цьому ціни на однотипні предмети, установлені під час переоцінювання, у межах однієї установи чи організації або установ, що обслуговуються однією централізованою бухгалтерією, мають бути однаковими.

За результатами переоцінювання комісія установи складає в довільній формі акт про зміну вартості матеріальних запасів. В акті зазначаються найменування переоцінених матеріальних запасів, їх кількість та вартість за даними бухгалтерського обліку, нова ціна за одиницю після переоцінювання та сума різниці, яка має бути відображена в бухгалтерському обліку. Акт затверджує керівник установи. Зауважимо, що останнє переоцінювання запасів, зокрема матеріалів та МШП, здійснювалось відповідно до Наказу Головного управління Державного казначейства та Міністерства економіки України від 2.12.97 р. № 127/138.

Матеріальні запаси бюджетних установ нормуються. Норми запасів зазначених матеріальних цінностей визначаються в мінімальних розмірах, що забезпечують безперервну роботу

установи і встановлюються у днях або відсотках до їх річного споживання. Розмір норми резервування запасів залежить від норм та обсягів їх споживання, організації матеріально-технічного забезпечення та умов зберігання. Виконання норм резервування запасів є одним із напрямків дотримання фінансової дисципліни бюджетними установами.

9.6.2 Документація та оперативний облік надходження запасів

Запаси надходять до бюджетних установ унаслідок закупівлі за результатами проведених торгів, тендерних торгів, централізованого постачання, отримання гуманітарної допомоги, надходження у вигляді готової продукції виробництва, а також отримуються в результаті демонтажу необоротних активів. Факт отримання матеріалів супроводжується документуванням інформації щодо зазначеної операції. Для фіксування цієї інформації передбачено пакет документів, склад яких та порядок заповнення визначається **Інструкцією про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ**, затвердженою Наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 р. № 130 та **Інструкцією про складання типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів**, затвердженою Наказом Міністерства статистики від 21.06.96 р. № 193.

За результатами проведених торгів бюджетна установа визначає переможця, який набуває статусу фактичного постачальника (виконавця). Із зазначеним суб'єктом господарювання замовник (бюджетна установа, що проводила тендерні торги) укладає угоду про закупівлю впродовж 14 днів від дня закінчення торгів. Відповідно до зазначеної угоди здійснюється постачання матеріальних цінностей.

У разі, якщо запаси отримуються на складі постачальника, а їх доставку доручено автопідприємству, на зазначені предмети виписується товарно-транспортна накладна (ф. №1-ТН) про факт їх відпуску в чотирьох примірниках: виконавцеві – для списання матеріальних цінностей; замовникові – для оприбуткування зазначених предметів; водію-експедиторові – для нарахування

заробітної плати; автопідприємству – для подання до оплати транспортних послуг. Товарно-транспортна накладна надходить до відділу постачання установи-отримувача, де на її підставі здійснюються записи в Журналі обліку отриманих вантажів (ф. №М-1), після чого зазначений первинний документ передається до бухгалтерії для перевірки щодо достовірності інформаційних даних.

Якщо доставку здійснює експедитор замовника (покупця), зазначена особа має пред'явити постачальнику оформлену за встановленими правилами довіреність (ф. № М-26, № М-2), яка дає право відповідній посадовій особі діяти за дорученням установи-замовника. Якщо експедитором під час отримання зазначених матеріальних цінностей на залізничній станції, в аеропорту тощо виявлено розбіжності між фактичною кількістю та даними документів, ознаки злому, пошкодження вантажу чи його псування, останній має вимагати перевірки вантажу. Результати перевірки оформлюються складанням комерційного акта, який є підставою для настання матеріальної відповідальності транспортної організації чи вантажовідправника в особі постачальника. На підставі зазначеного акта замовник – бюджетна установа – висуває претензії щодо відшкодування збитків зазначеним суб'єктам.

Матеріальні цінності експедитор доставляє на склад установи й передає разом з відповідними супроводжувальними документами (рахунками, накладними тощо) завідувачеві складу чи комірникові. На складі здійснюється ретельна перевірка матеріальних цінностей на предмет їх відповідності кількості, асортименту і якості даним, зазначеним у супровідних документах. В окремих випадках здійснюються лабораторні аналізи, випробування та інші види перевірки.

У разі виявлення невідповідності за кількісними і якісними характеристиками матеріальних цінностей їх подальше приймання здійснює утворена наказом керівника приймальна комісія за Актом про приймання матеріалів, ф. № 3-1.

Акт складається у двох примірниках у присутності завідувача складу та представника відправника (постачальника), а в разі неявки останнього або якщо виклик відправника

(постачальника) не є обов'язковим, – представника незацікавленої організації.

Після приймання матеріальних запасів акти з доданими до них документами (рахунки-фактури, накладні тощо) передаються зі складу до бухгалтерії. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних запасів, а другий – для висунення претензії постачальнику.

За відсутності розбіжностей матеріальні цінності оприбутковуються на склад виписуванням у день прийняття предметів завідувачем складу чи комірником прибуткового ордера (ф. № М-4) в одному примірнику. Прийняття матеріальних цінностей за відсутності відхилень може супроводжуватись розпискою на документах постачальника про факт оприбуткування.

Бюджетні установи можуть отримувати запаси через систему централізованого постачання. При цьому відповідно до **Інструкції про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей**, затвердженої Наказом Державного казначейства від 16.12.2002 р. № 232, виокремлюють поняття установи-закупівельника та установи-замовника. Передача матеріальних цінностей закупівельником і вантажоотримувачем здійснюється з відправленням першим повідомлення про відправлення вантажу на адресу останнього. При цьому, у разі неoderжання матеріальних цінностей за період, достатній для їх доставки, установа-замовник повідомляє про це установу-закупівельника.

Запаси, що надійшли до бюджетної установи як гуманітарна допомога, приймаються створеною наказом керівника установи комісією з обов'язковою участю представника бухгалтерії та вищої організації. Приймання цінностей відбувається в присутності матеріально відповідальних осіб, які отримують ці цінності для зберігання. Факт приймання підтверджується складанням акта, який підписується членами комісії та передається на склад разом з матеріальними цінностями.

Надходження готової продукції від виробничих (навчальних) майстерень та сільськогосподарських підсобних (навчальних)

господарств, а також матеріалів від заготівлі та переробки оформлюється актом, який затверджує керівник установи.

9.6.3 Документація та оперативний облік відпуску й витрачання запасів

Запаси зі складу передаються до структурних підрозділів для їх використання в основній діяльності, на господарські потреби, потреби будівництва, а також відпускаються для реалізації. Відпуск запасів здійснюється комірником виключно посадовим особам, які відповідно до затвердженого наказом керівника установи переліку мають право на отримання матеріальних цінностей. Перелік зазначених матеріально відповідальних осіб та зразки їхніх підписів передаються для роботи до складу. Оформлення відпуску запасів зі складу супроводжується виписуванням відповідних документів, при цьому з огляду на різноманітність номенклатури запасів бюджетних установ склад документів, запропонований **Інструкцією про складання типових форм обліку і списання запасів бюджетних установ**, також неоднорідний. Зокрема, видача запасів зі складу оформлюється:

- накладною (вимогою) (ф. № 3-3), яка являє собою уніфіковану форму для звичайного та понадлімітного відпуску запасів зі складу, оформлення надходження на склад та внутрішнього переміщення. Зазначений документ складається у двох примірниках у бухгалтерії для отримання матеріальних цінностей зі складу та обліку їх за місцем використання і затверджується керівником установи;

- меню-вимогою на видачу продуктів (ф. № 3-4, 3-4а), яка застосовується для відпуску однойменного виду запасів зі складу (комори) до харчоблоку. Цей документ складається щоденно на підставі норм розкладу продуктів харчування та оперативних даних щодо кількості осіб, які одержують харчування;

- забірною карткою (ф. № 3-5), яка призначена для оформлення систематичного відпуску матеріальних запасів протягом місяця та контролю за дотриманням установлених лімітів. Зазначений первинний документ виписується у двох примірниках (для складу й отримувача) для кожного конкретного

одержувача на кілька найменувань запасів, що належать до одного й того самого коду економічної класифікації видатків. Картка має обмежений час використання: 15 днів – у разі щоденного відпуску, місяць – періодичного. Факт відпуску запасів зі складу підтверджується підписами одержувачів та матеріально відповідальних осіб, що здійснюють відпуск матеріальних цінностей.

Запаси з балансу установи списуються на підставі Акта списання (ф. № 3-2), який складає комісія зі списання товарно-матеріальних цінностей, утворена наказом керівника установи. Акт складається у двох примірниках і затверджується керівником, а далі передається матеріально відповідальній особі та до бухгалтерії. Ремонтно-будівельні матеріали списуються відповідно до актів про їх витрачання з урахуванням норм витрат та здійснених обсягів робіт. Залишки зазначених матеріалів повертаються на склад і оприбутковуються там у встановленому порядку. Списання паливно-мастильних матеріалів здійснюється на підставі шляхових листків (типові форми № 2, 3) за фактичними витратами пального, але не більш за установлені норми витрат щодо кожної окремої марки автотранспорту. Первинна документація з надходження і вибуття запасів, оформлена у встановленому порядку, передається у визначені графіком документообігу терміни разом із супроводжувальними, транспортними документами та реєстром документів до бухгалтерії для відображення даних у системі аналітичного й синтетичного обліку.

9.6.4 Облік запасів на складах та його зв'язок з обліком у бухгалтерії

Попредметний облік запасів здійснюється на складі (у коморі) установи. Відповідальність за приймання, зберігання та відпуск матеріальних цінностей покладається на матеріально відповідальних осіб. Матеріальна відповідальність робітників та службовців настає згідно з чинним трудовим законодавством. З матеріально відповідальними особами укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність на основі однойменного типового договору. У бюджетних установах

письмові договори про повну матеріальну відповідальність мають укладатися із завідувачами господарства, працівниками, що виконують роботи з приймання (видачі) матеріальних цінностей.

Адміністрація установи зобов'язана створити такому працівникові умови, необхідні для нормальної роботи та забезпечення збереження матеріальних цінностей; ознайомити працівника з чинним законодавством про матеріальну відповідальність робітників та службовців за збитки, завдані установі, а також чинними інструкціями, нормативами та правилами зберігання, приймання, оброблення, продажу (відпуску), перевезення або застосування у процесі виробництва переданих йому матеріальних цінностей; проводити у встановленому порядку інвентаризацію матеріальних цінностей.

Запаси мають зберігатися у спеціально пристосованих приміщеннях (складах, коморах), оснащених ваговимірвальним приладдям, що забезпечує точність підрахунку кількості прийнятих та відпущених матеріалів. Якщо в установі є кілька сховищ (у відділеннях, філіалах), то за кожним із них закріплюється певна група матеріальних цінностей. Сховищу присвоюють номер (шифр), який проставляється на всіх прибуткових та видаткових документах. Для забезпечення їх швидкого приймання та видачі, а також для проведення інвентаризації запаси розміщуються на стелажах, у комірках, піддонах з обов'язковим зазначенням матеріальних ярликів. В ярликах відображають найменування запасу, його марку, сорт, розмір, номенклатурний номер, одиницю виміру, ціну, норму запасу.

Надходження матеріалів оформлюється розпискою матеріально відповідальної особи на документах постачальника чи акті (рахунки, накладні, товарно-транспортні накладні) тощо. У разі централізованої доставки матеріальних цінностей приймання їх підтверджується не тільки розпискою матеріально відповідальної особи в супровідному документі постачальника, а й штампом (печаткою) бюджетної установи.

Оформлення відпуску матеріалів зі складів установи здійснюється на основі документів, затверджених керівником установи. Видаткові документи, що описані раніше, за складом та

призначенням можна об'єднати у дві групи – разові та накопичувальні.

Такий облік називається *складським* чи *кількісно-сортovým*. Він може здійснюватись двома методами:

- кількісно-сумовим;
- оперативно-бухгалтерським.

Сутність *кількісно-сумового методу* полягає в паралельному веденні реєстрів кількісно-сумової й кількісно-сортОВОЇ форм у двох структурних підрозділах – у бухгалтерії та на складі. На складі кількісно-сортОВИЙ облік ведуть матеріально відповідальні особи у Книзі складського обліку запасів ф. № 3-9, яка до початку записів має бути оформлена відповідним чином, а саме: сторінки пронумеровано, їх кількість завірено підписами керівника установи, головного бухгалтера та скріплено печаткою за найменуваннями гатунків та кількістю запасів. Кожен запис здійснюється на підставі прибутково-видаткових документів, після чого виводяться залишки відповідного виду запасів.

На підставі зазначених записів матеріально відповідальна особа здійснює аналіз запасів матеріальних цінностей і в разі відхилення фактичного залишку матеріальних цінностей від установлених норм, а також виявлення нерухомості окремих запасів повідомляє про ці факти службу постачання.

Прибутково-видаткові документи комплектує в міру їх надходження комірник і відповідно до графіка документообігу передає разом з оформленим реєстром приймання-здачі документів (ф. № М-13) до бухгалтерії. У бухгалтерії на підставі первинних документів ведуться Книга кількісно-сумового обліку (ф. № 3-6) чи Картка кількісно-сумового обліку (ф. № 3-7), Книга обліку тварин (ф. № 3-8) (рисунок 9.7).

У зазначених реєстрах інформація фіксується за аналітичними рахунками, що відкриваються за кожним найменуванням (гатунком) запасів як у цілому по установі, так і з виокремленням кожної обслуговуваної установи (для централізованих бухгалтерій). За даними зазначених реєстрів щомісячно складається оборотна відомість (ф. № 3-11), в якій інформація щодо запасів формується за кількістю та вартістю щодо кожної групи аналітичних рахунків, які в сукупності утворюють дані за відповідним синтетичним рахунком. Виведені

за кожним субрахунком сумові підсумки мають відповідати показникам синтетичного обліку.

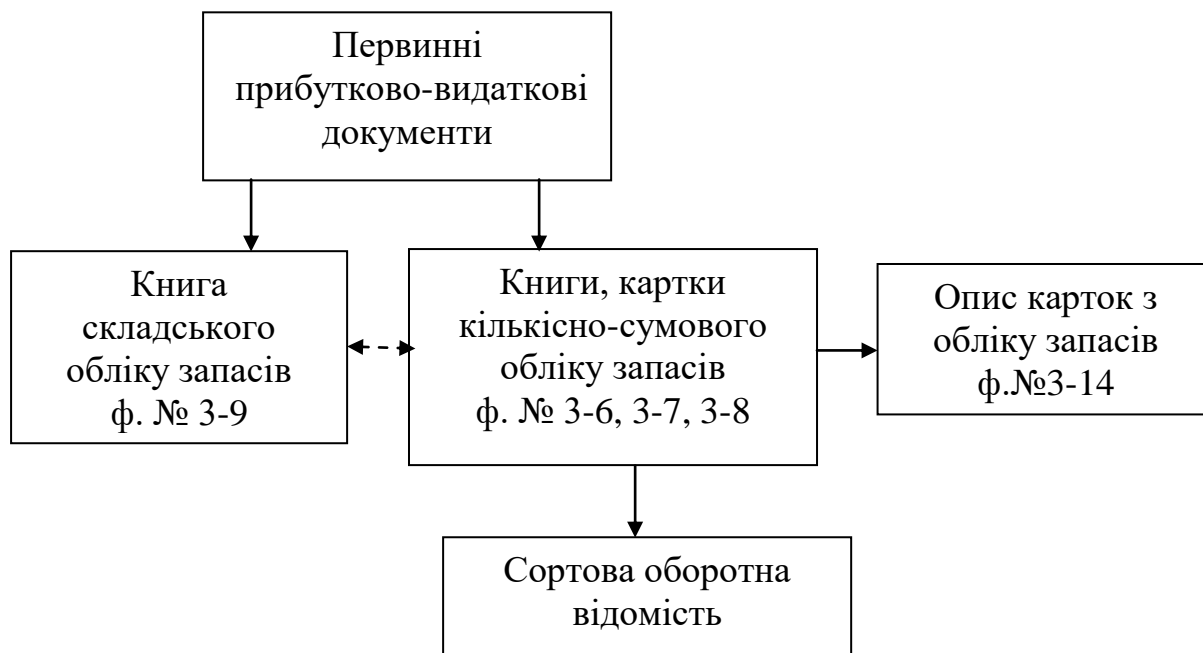


Рисунок 9.7 – Схема кількісно-сумового методу обліку запасів

Під час перевірки бухгалтерією порядку ведення та даних книги складського обліку щомісячно проводиться звіряння даних складського й бухгалтерського обліку, про що робиться відповідний запис у зазначеному реєстрі.

В окремих установах, де номенклатура матеріалів невелика, застосовується спрощений варіант цього методу обліку. Відповідно до нього матеріально відповідальні особи щомісячно здають матеріальний звіт разом з первинною документацією, який приймається, перевіряється, таксується, після чого стає реєстром аналітичного обліку (рисунок 9.8).

У наукових установах НАНУ, вищих навчальних закладах, які мають значну номенклатуру запасів, а також у централізованих бухгалтеріях застосовується інший метод обліку товарно-матеріальних цінностей – оперативно-бухгалтерський. Згідно із зазначеним методом бухгалтерія відкриває картки чи книги складського обліку (ф. № 3-9, М-12) та відповідно до встановленого порядку передає їх під розписку в журналі реєстрації чи реєстрі видачі карток завідувачеві складу (комірникові).

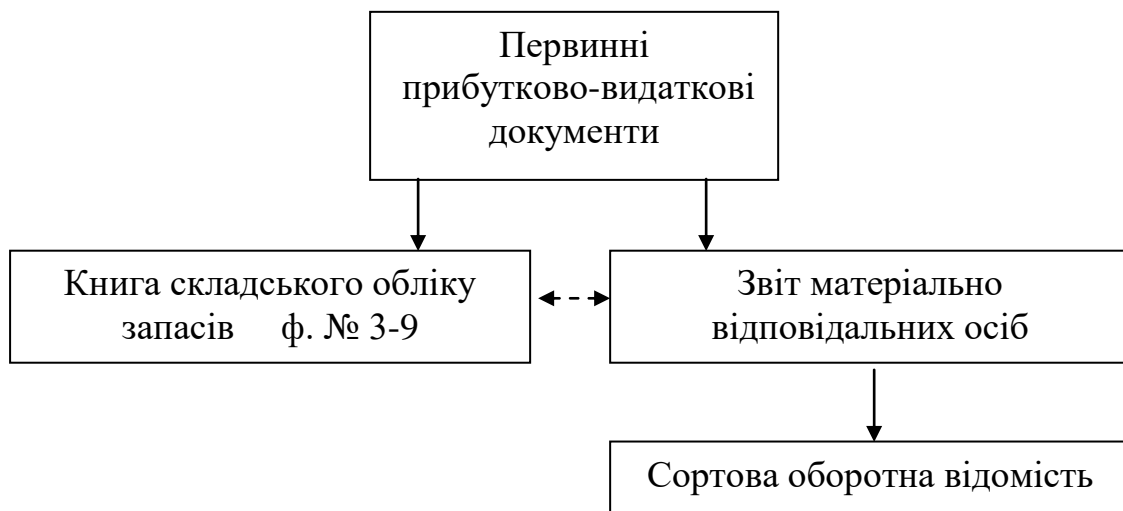


Рисунок 9.8 – Схема обліку запасів за звітами матеріально відповідальних осіб

У зазначених реєстрах на складі здійснюється кількісно-сортний метод обліку на підставі первинних документів. З метою забезпечення систематичного контролю за правильністю ведення складського обліку, який за зазначеним методом виступає безпосередньою складовою бухгалтерського обліку, бухгалтерія установи систематично (раз на тиждень, декаду) проводить перевірку своєчасності, правильності й повноти оформлення операцій з руху запасів на складі та присутності матеріально відповідальних осіб, а також здійснює вибірку перевірку фактичних залишків, як правило, дорогих чи дефіцитних видів запасів. Правильність записів у картках чи книгах підтверджується підписом у них працівника бухгалтерії, що здійснював перевірку. Зазначені реєстри обліку зберігаються на складі в картотеці.

У бухгалтерії установи облік запасів ведеться тільки у грошовому вираженні за субрахунками, групами запасів і матеріально відповідальними особами в оборотній відомості тільки в підсумованому вигляді (рисунок 9.9).

Взаємозв'язок між кількісно-сортним обліком на складі та синтетичним обліком у бухгалтерії забезпечується за допомогою відомості обліку залишків запасів на складі (ф. № М-14). Вона відкривається в бухгалтерії на весь рік за кожним складом (коморою) та за групами, підгрупами й номенклатурними

номерами із зазначенням одиниць виміру, облікових цін і залишків у натуральному і грошовому вираженні на кожне перше число місяця. Упродовж місяця відомість перебуває в бухгалтерії, використовується для довідкових цілей. У кінці місяця вона передається для занесення даних про залишки на кінець місяця з карток чи книг на склад. Правильність перенесення даних підтверджує підписом особа, яка перевіряє, – працівник бухгалтерії.

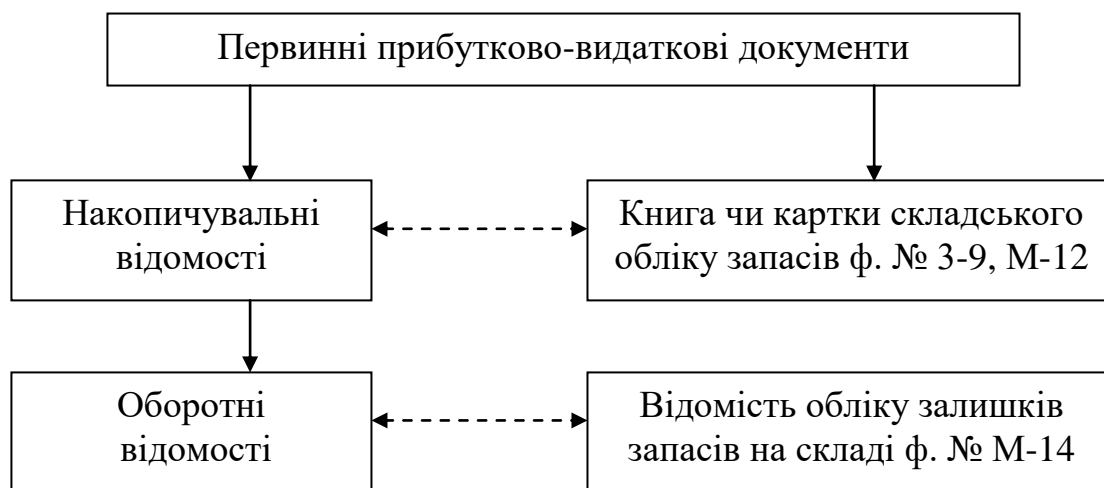


Рисунок 9.9 – Схема оперативно-бухгалтерського методу обліку запасів

У кінці місяця після зазначених проведених процедур відомість передається до бухгалтерії для таксування за кожним номенклатурним номером і підрахування підсумків за субрахунками, групами, матеріально відповідальними особами. Одержані результати звіряються з даними оборотної відомості, яка ведеться у грошовому вираженні. Установлена під час звіряння тотожність підтверджує правильність ведення складського обліку та його точність. Виявлені під час звіряння розбіжності усуваються.

Оперативно-сальдовий метод є найбільш прогресивним, оскільки забезпечує скорочення трудомісткості облікових робіт бухгалтерії, дає змогу здійснювати постійний контроль за збереженням і наявністю запасів на складі, спрощує звіряння даних аналітичного й синтетичного обліку.

В умовах використання ПК, коли використовується метод машинної картотеки, забезпечується повна тотожність інформаційних даних складського й бухгалтерського обліку, а отже, проблема трудомісткості непередметного обліку запасів втрачає свою актуальність.

9.6.5 Синтетичний облік запасів

Для обліку наявності та руху запасів призначені активні рахунки класу 2:

- № 20 «Виробничі запаси»;
- №21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі»;
- № 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- № 23 «Матеріали і продукти харчування»;
- № 24 «Готова продукція»;
- № 25 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Докладно номенклатуру субрахунків за поданими синтетичними рахунками наведено у Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Основні бухгалтерські проводки з надходження і витрачання запасів наведено в таблиці 9.10.

Таблиця 9.10 – Основні бухгалтерські проводки з обліку запасів

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Перераховано постачальникам за матеріали та продукти харчування	364,675	321, 323,3241
2 Отримано установою від постачальників матеріали та продукти харчування; водночас інша проводка на суму ПДВ	231—239 801,811,641	364,675 364,675
3 Оприбутковано матеріали та продукти харчування, що надійшли до установи у вигляді гуманітарної допомоги	231—236 238—239	712

Продовження таблиці 9.10

1	2	3
4 Списано матеріали та продукти харчування на основі виправдовувальних документів	801,802 811,812	231—239 231—239
5 Списано використані матеріали та продукти харчування, що надійшли до установи як гуманітарна допомога	812	231—239
6 Передано матеріали та продукти харчування в переробку	825	232,234 235,239
7 Віднесено на витрати вартість послуг з переробки матеріалів і продуктів харчування	825	675
8 Оплачено послуги з переробки матеріалів і продуктів харчування	675	321,323

Для відображення узагальненої інформації щодо обліку надходження запасів використовуються меморіальні ордери № 4 – накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами (ф. № 408 (бюджет)), № 6 – накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами (ф. № 409 (бюджет)), № 7 – накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів (ф. 410 (бюджет)), № 8 – накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами (ф. № 380 (бюджет)).

Синтетичні показники обліку витрачання матеріалів фіксуються в меморіальному ордері № 13 – накопичувальні відомості витрачання матеріалів ф. № 39 (бюджет). Протягом місяця у відкриту відомість вносяться записи на підставі первинних документів за дебетом субрахунків, що кореспондуються з матеріальними субрахунками за кодами економічної класифікації видатків. У централізованій бухгалтерії відомості ведуться за обслуговуваними установами. Наприкінці місяця підраховуються підсумки за всіма стовпцями відомості, а позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» відповідно до визначеної кореспонденції рахунків переноситься адресно до Книги «Журнал-Головна».

Вартість витрачених запасів списується на видатки чи витрати установи відповідно до сфери застосування запасів. Списання запасів здійснюється за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості. Середньозважена собівартість (Сз) визначається за формулою

$$Cз = \frac{ВЗп + ВЗо}{КЗп + КЗо},$$

де ВЗп, ВЗо — сумарна вартість запасів відповідно на початок місяця та отриманих упродовж місяця;

КЗп, КЗо — сумарна кількість запасів відповідно на початок місяця та отриманих упродовж місяця.

Середньозважена собівартість визначається за кожним видом споріднених запасів. У разі застосування в обліку твердих облікових цін запаси протягом певного періоду (місяця, кварталу) списуються за цими цінами. Наприкінці зазначеного періоду виводиться середній процент і сума відхилень від твердих облікових цін за субрахунками, яка у свою чергу списується в розподілі за тими рахунками, на які було віднесено видатки відповідних матеріалів.

ТЕМА 10 Оподаткування бюджетних установ

10.1 Надання статусу неприбутковості бюджетним установам. Податок на прибуток.

10.2 Особливості оподаткування бюджетних установ податком на додану вартість (ПДВ).

10.3 Інші податки та збори, платником яких є бюджетні установи.

10.1 Надання статусу неприбутковості бюджетним установам. Податок на прибуток

Якщо мова йде про оподаткування бюджетних установ, то слід мати на увазі те, що в частині коштів загального фонду бюджету бюджетні установи не є платниками ніяких податків та зборів, за винятком податку на доходи громадян та

загальнообов'язкових зборів, пов'язаних з нарахуванням та сплатою заробітної плати, а саме: зборів до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, які бюджетні установи сплачують на загальній основі, згідно з діючим законодавством і не мають ніяких пільг.

У частині коштів спеціального фонду бюджету бюджетні установи є платниками податків та зборів, але мають певні особливості. Розглянемо деякі з них.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі Закон) визначено широкий спектр установ та організацій, які за своєю соціально-економічною природою мають право на присвоєння статусу неприбуткових. Тому що їх діяльність здійснюється на некомерційних началах, пов'язана з наданням культурних, наукових, медичних та інших соціальних послуг. Тобто метою їх діяльності не є отримання прибутку. Класифікація неприбуткових організацій наведена у Законі. До таких організацій належать і бюджетні установи, які мають право на пільги по оподаткуванню. Статус неприбуткової установи дає внесення до Реєстру неприбуткових установ, який формує та веде Державна податкова адміністрація України.

Згідно із Законом звільняються від сплати податку на прибуток доходи неприбуткових бюджетних установ, які були отримані у вигляді:

- коштів або майна, що надійшли безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги, або добровільних пожертвувань;
- пасивних доходів (до яких відноситься орендна плата);
- коштів або майна, які надійшли у неприбуткові бюджетні установи як компенсація вартості наданих державних послуг.

Вищевказані доходи зараховуються до спеціальних кошторисів бюджетних установ та використовуються виключно на фінансування витрат такого кошторису.

Державна податкова адміністрація України Наказом від 11.10.2001 р. №409 затвердила податкове роз'яснення «Про порядок оподаткування власних надходжень бюджетних установ». Згідно з цим роз'ясненням власні надходження бюджетних установ податком на прибуток не оподатковуються.

Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їх утворення та напрями використання регламентуються Постановою КМУ №659 від 17.05.2002 р. Якщо бюджетна установа отримує доходи від надання послуг, які не входять у перелік, затверджений КМУ, з них необхідно сплачувати податок на прибуток.

10.2 Особливості оподаткування бюджетних установ податком на додану вартість

Порядок розрахунку податку на додану вартість регулюється Законом України «**Про податок на додану вартість**» від 03.04.97 р. з подальшими змінами та доповненнями.

Зазначеним Законом передбачено, що цей податок сплачують ті бюджетні установи, обсяг оподаткованих операцій яких з продажу товарів, робіт, послуг протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Базу оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначають на підставі їхньої договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, що включається в ціну товарів (робіт, послуг). Податок становить 20 % бази оподаткування та додається до ціни товарів (робіт, послуг). Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається:

- дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка подія, що сталася раніше;
- або дата зарахування коштів покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку чи дата їх оприбуткування в касі;
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Податковий період – це період, за який платник податку зобов'язаний проводити розрахунки податку та сплачувати його до бюджету.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до кошторисних витрат.

Податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Установи й організації, які підпадають під визначення платників податку, зобов'язані зареєструватися як платники податку в органах Державної податкової служби за місцем свого знаходження та вести податковий облік, який передбачає окреме ведення книги обліку з продажу та придбання щодо операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20% і звільнених від оподаткування, а також надання податкової накладної на кожну поставку чи продаж товару (робіт, послуг).

Законом передбачено низку операцій, що не є об'єктом оподаткування, а також операції бюджетних установ, що звільняються від оподаткування. Так, згідно з переліком, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 21.01.98 р. № 61, від сплати податку на додану вартість звільняються платні послуги з вищої (у межах ліцензованого обсягу прийому), середньої, професійно-технічної освіти, а також платні послуги, що надаються закладами охорони здоров'я, затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 05.10.98 р. № 1802, які мають відповідні ліцензії на надання таких послуг.

При цьому зазначені установи (платники податку), які здійснюють операції з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені від оподаткування, не мають права включати до податкового кредиту суми податку, що сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких належить до видатків за рахунок коштів загального чи спеціального фондів. Суми податку, сплачені платником за придбані товари (роботи, послуги), у такому разі відшкодовуються за рахунок відповідних джерел фінансування.

Стосовно права на податковий кредит з інших операцій, з яких відповідно до Закону сплачується податок на додану вартість, зазначені установи мають право на податковий кредит на дату списання коштів з банківського рахунка в оплату товарів

(робіт, послуг), вартість яких належить до складу кошторисних витрат лише в тій частині, яка відповідає частці використання таких товарів (робіт, послуг) в оподатковуваних операціях звітного періоду.

Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість доцільно вести на трьох субрахунках другого порядку:

- субрахунку № 641/1— Розрахунки з бюджетом за ПДВ;
- субрахунку № 641/2 — Податковий кредит;
- субрахунку № 641/3 — Податкове зобов'язання.

Нарахування податку на додану вартість відповідно до чинного законодавства проводиться за кредитом субрахунку № 641/3 та дебетом субрахунку № 811, перерахування суми податку до бюджету відображається за дебетом субрахунку №641/3 та кредитом субрахунків № 323.

10.3 Інші податки та збори, платником яких є бюджетні установи

Наступними податками до бюджету, що сплачуються, окремими бюджетними установами й організаціями, є податок на землю та плата за оренду державного майна.

Земельні відносини в Україні регулюються Земельним кодексом України та іншими законодавчими актами, що видаються до нього. З 1 січня 2002 року набрав чинності Земельний кодекс України, статтею 206 якого передбачено, що використання землі в Україні є платним.

Справляння плати за землю здійснюється відповідно до Закону України «Про плату за землю» від 19.09.96 р., який визначає порядок справляння плати за використання земельних ресурсів, ставки земельного податку, відповідальність платників.

Законом звільнено від сплати земельного податку бюджетні установи й організації, але якщо такі установи здають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі або їхні частини іншим суб'єктам підприємницької діяльності, то вони сплачують податок на загальних підставах. Ставки земельного податку встановлюються залежно від грошової оцінки землі.

Основним Законом, який регулює організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна державних підприємств, а

також питання справляння до бюджету плати за оренду державного майна, є Закон України «**Про оренду державного та комунального майна**» від 10.04.92 р. Методику розрахунку орендної плати та порядок її використання для об'єктів, що перебувають у державній власності, визначено Постановою Кабінету Міністрів України від 04.10.95 р. №786 з подальшими змінами та доповненнями, згідно з якою платники податків сплачують до Державного бюджету України плату за оренду нерухомого майна в розмірі 50 % суми орендної плати.

Операції з обліку земельного податку та плати за оренду відображаються такими бухгалтерськими проводками:

- на суму нарахованого земельного податку та платежу за оренду дебетується рахунок № 81 та кредитується субрахунок № 641;
- у разі перерахування коштів дебетується субрахунок № 641 та кредитується рахунок № 323.

Згідно з нормами Закону від 11.12.91 р. № 1963 «**Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів**» із подальшими змінами та доповненнями до платників зазначеного податку віднесено й бюджетні установи та організації, які мають зареєстровані транспортні засоби. Звільнено від оподаткування лише навчальні заклади, які повністю фінансуються з бюджету, за умови використання транспортних засобів з метою вивчення матеріально-технічної частини, тобто отримання практичних навичок управління транспортними засобами.

Сума податку, який справляється з власників транспортних засобів, залежить від типу транспортного засобу, об'єму двигуна та ставки, визначеної з коду транспортного засобу. Під час розрахунку податку враховуються ті транспортні засоби, які за даними бухгалтерського обліку перебували на балансі підприємства станом на 1 січня поточного року. Розрахунок податку проводиться один раз на рік і подається до податкової інспекції до 1 березня наступного за звітним роком, сплачується щоквартально рівними частинами.

Операції з нарахування податку обліковуються за дебетом рахунка № 81 та кредитом субрахунку № 641.

Перерахування податку до бюджету проводиться за дебетом субрахунку №641 та кредитом субрахунків з обліку грошових рахунків на спеціальних реєстраційних рахунках.

Крім податку з транспортних засобів, бюджетні установи сплачують до бюджету збір за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин стаціонарними й пересувними джерелами забруднення, розрахунок і порядок сплати якого регулюється **Інструкцією про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища**, затвердженою Наказом Мінекобезпеки України від 19.07.99 р. Суму збору платники обчислюють самостійно щокварталу на підставі затверджених лімітів, виходячи з кількості фактично використаного пального та його виду, на підставі нормативів збору за ці викиди. На суму нарахованого збору робиться запис: дебет рахунка № 81 та кредит рахунка №641.

Операції з обліку розрахунків за платежами і податками до бюджету відображаються в різних меморіальних ордерах.

Аналітичний облік за субрахунками № 641, 642 ведеться окремо за кожним видом податків і платежів на картках ф. № 292а або в машинограмі «Відомість обліку фінансово-розрахункових операцій».

Відповідно до бюджетної класифікації видатків суми загальнообов'язкових платежів та податків до бюджету (крім податку з транспортних засобів та податку на доходи громадян) відображаються за кодом економічної класифікації видатків № 1139. Податок з транспортних засобів відображається за кодом 1135, а податок на доходи громадян – за кодом 1110.

ТЕМА 11 Звітність бюджетних установ

Бюджетна звітність відноситься до елементів методу бухгалтерського обліку, являє собою заключний етап бухгалтерського узагальнення інформації.

Бюджетна звітність – це звітність головних розпорядників коштів, розпорядників коштів II і III ступенів та відповідних фінансових органів за одержані і використані кошти із бюджету, а також кошти, які надійшли до бюджету.

Бюджетна звітність буває:

- а) за своїм призначенням – зовнішня і внутрішня;
- б) за обсягом показників – первинна і зведена;
- в) за термінами складання і подання – періодична (місячна, квартальна) і річна.

З моменту утворення органів Державного казначейства в Україні право розроблення і затвердження нормативних і інструктивних документів з питання звітності про виконання бюджетів усіх рівнів закріплено за Державним казначейством України. Місячна, квартальна та річна звітність про виконання бюджету та порядок її складання затверджується щорічно наказом Державного казначейства України. Розпорядники коштів(бюджетні установи), які фінансуються із Державного чи місцевого бюджетів, готують і подають місячну, квартальну і річну звітність розпоряднику коштів вищого ступеня та органам Державного казначейства. Звіти складаються в гривнях, а зведені звіти – у тисячах гривень з одним десятковим знаком.

Центральні органи виконавчої влади та інші головні розпорядники бюджетних коштів, установи, організації, які отримують кошти Державного бюджету, місячний звіт про виконання кошторисів подають у такому обсязі за формами:

ф. №1 “Баланс”;

ф. №2мд “Звіт про виконання кошторису установи”;

ф. №2-валюта “Звіт про використання коштів загального фонду бюджету з міжнародної діяльності України”;

ф. №4-1мд “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”;

ф. №4-2мд “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”;

ф. №4-3мд “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;

ф. №7мд “Звіт про заборгованість бюджетних установ”;

ф. №8мд “Звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ”.

Установи та організації, які отримують кошти місцевих бюджетів, місячний звіт про виконання кошторисів подають у такому обсязі за формами:

ф. №1 “Баланс”;

ф. №2мм “Звіт про виконання кошторису установи”;

ф. №4-1мм “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”;

ф. №4-2мм “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”;

ф. №4-3мм “Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”;

ф. №7мм “Звіт про заборгованість бюджетних установ”;

ф. №8мм “Звіт про фінансові зобов’язання бюджетних установ”.

Форма №2мд “Звіт про виконання кошторису установи” складається установами, що отримують кошти загального фонду Державного бюджету України. Звіт складається за кожною програмою у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Форма №2мм “Звіт про виконання кошторису установи” складається установами, що отримують кошти загального фонду місцевих бюджетів. Звіт складається за кожним кодом класифікації видатків місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

У зазначених формах вказується така інформація:

“Затверджено кошторисом на рік”, де проставляється річна сума планового асигнування загального фонду, яка затверджена

кошторисом. Якщо протягом звітнього періоду до кошторису були внесені зміни, то проставляється сума уточненого асигнування.

“План асигнувань на звітний період” – проставляється місячний план асигнування із загального фонду бюджету за звітний період накопичувальним підсумком з початку року.

“Ліміти асигнувань звітнього періоду” – проставляється скорочення (обмеження) видатків загального фонду, якщо воно буде прийнято.

“Залишок коштів на початок звітнього року” – відображається залишок коштів на реєстраційному (поточному) рахунку на початок звітнього року в розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому загальна сума повинна відповідати залишку за випискою з реєстраційного (поточного) рахунка на початок року.

“Надійшло коштів за звітний період” – відображається сума коштів загального фонду бюджету в розрізі кодів економічної класифікації видатків, яка фактично надійшла на ім’я установи на реєстраційний (поточний) рахунок за звітний період.

“Касові видатки за звітний період” – відображається сума касових видатків загального фонду бюджету в розрізі кодів економічної класифікації, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів з реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України (установах банків) за будь-якими видами операцій. Видатки зменшуються на суми, що надійшли на реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків.

“Фактичні видатки за звітний період” – відображається сума фактичних видатків загального фонду бюджету в розрізі кодів економічної класифікації. При цьому загальна сума фактичних видатків повинна відповідати даним балансу установи за звітний період.

“Залишок коштів на кінець звітнього періоду” – записується залишок коштів на кінець звітнього періоду в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Звіти форми №4мд про надходження і використання коштів спеціального фонду складаються установами, які отримують кошти Державного бюджету в розрізі кодів програмної класифікації видатків за формами:

№4-1мд „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”;

№4-2мд „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”;

№4-3мд „Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”.

Звіти форми №4мм про надходження і використання коштів спеціального фонду складаються установами, які отримують кошти місцевих бюджетів в розрізі кодів тимчасової класифікації видатків місцевих бюджетів за формами:

№4-1мм „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”;

№4-2мм „Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ”;

№4-3мм „Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду”.

Річна звітність розпорядників коштів, які фінансуються із Державного і місцевих бюджетів. До форм річної звітності розпорядників коштів відносять форми № 1, 2, 4, 7, 8 квартальної звітності і до них додаються:

ф. № 5 «Звіт про рух основних засобів»;

ф. № 6 «Звіт про рух матеріальних цінностей»;

ф. № 15 «Звіт про нестачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей у бюджетних установах».

Річний звіт підписують керівник і головний бухгалтер міністерства, відомства, підприємства, організації, установи тощо.

Головні розпорядники коштів, які фінансуються із Державного бюджету, подають річні звіти ДКУ з 20 лютого по 1 березня року, наступного за звітним. Головні розпорядники коштів, які фінансуються із місцевих бюджетів, подають річні звіти ДКУ до 10 лютого року, наступного за звітним. Терміни подання звітності розпорядниками коштів другого та третього ступенів встановлюються таким чином, щоб головні розпорядники коштів надали відповідну інформацію своєчасно.

ТЕМА 12 Контроль за виконанням кошторису доходів і видатків бюджетних установ

12.1 Сутність і призначення бюджетного контролю.

12.2 Порядок проведення ревізій Державною контрольно-ревізійною службою.

12.1 Сутність і призначення бюджетного контролю

Бюджетний контроль є складовою фінансового контролю, де об'єктивною основою виступає контрольна функція фінансів.

Бюджетний контроль – це сукупність заходів, які проводять державні органи, і ці заходи пов'язані з перевіркою законності, доцільності й ефективності утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування.

Основні завдання бюджетного контролю:

- дотримання процедури складання, розгляду і затвердження бюджету, а також його виконання;
- дотримання бюджетного і податкового законодавства;
- контроль за правильністю формування дохідної частини бюджету;
- перевірка ефективності і цільового використання бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів;
- контроль за правильністю ведення бухгалтерського обліку і звітності;
- виявлення резервів збільшення дохідної бази бюджету держави;
- контроль за реалізацією механізму міжбюджетних відносин.

Система бюджетного контролю складається із таких елементів:

- суб'єкт контролю;
- об'єкт контролю;
- предмет контролю;
- методи контролю;
- процес контролю;
- узагальнення та реалізація результатів контролю.

Перераховані елементи системи контролю складають в сукупності механізм бюджетного контролю.

Безпосереднім предметом бюджетного контролю виступають всі стадії бюджетного процесу.

Об'єкт бюджетного контролю – це грошові, розподільчі процеси при формуванні і використанні грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування. Формально об'єктом бюджетного контролю є конкретні показники.

Залежно від суб'єкта (хто здійснює) бюджетний контроль поділяють на:

- державний бюджетний контроль, який здійснюють органи державної влади;
- відомчий контроль, який проводять контрольно-ревізійні управління міністерств і відомств;
- внутрішньогосподарський контроль здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій і установ;
- незалежний контроль, який проводять спеціалізовані аудиторські фірми і служби.

Бюджетний контроль залежно від часу проведення розподіляється на попередній, поточний і остаточний. Попередній бюджетний контроль здійснюється під час складання, розгляду і затвердження бюджетів різних рівнів, кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, розрахунків для одержання бюджетних трансфертів, розробки і прийняття бюджетного і податкового законодавства. Він носить попереджувальний характер.

Поточний бюджетний контроль проводиться в ході виконання бюджету, кошторисів доходів і видатків протягом бюджетного року. Поточний бюджетний контроль здійснюється

на основі первинних документів оперативного і бюджетно-бухгалтерського обліку і звітності.

Остаточний контроль проводиться після закінчення бюджетного року або певного звітного періоду. При даному контролі на основі звітних бухгалтерських документів виявляють причини відхилень даних від планових, повноту і своєчасність надходження передбачених бюджетом коштів, цільове використання коштів та ін. Остаточний бюджетний контроль тісно пов'язаний із попереднім.

Контроль за використанням бюджетних асигнувань – одна із складових бюджетного контролю.

Основне завдання такого контролю: досягти цільового, раціонального та ефективного використання бюджетних коштів.

Зазначений контроль здійснюють як органи державної влади та управління, так і спеціальні служби фінансового контролю.

До методів бюджетного контролю відносять документальну і камеральну перевірки, економічний аналіз, ревізію, обстеження, експертизу тощо.

Ревізія – найбільш розповсюджений метод бюджетного контролю; це система контрольних дій, які направлені на всебічну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій, а також роботи фінансових органів щодо складання і виконання бюджету з метою встановлення законності проведених операцій, дотримання фінансової дисципліни, порядку і правил організації обліку, достовірності звітності.

12.2 Порядок проведення ревізій Державною контрольно-ревізійною службою

Порядок проведення ревізій і перевірок Державною контрольно-ревізійною службою в Україні визначений Інструкцією Головного контрольно-ревізійного управління України № 121 від 3 жовтня 1997 року.

Ревізії проводять безпосередньо в організаціях та установах, не частіше одного разу на рік.

Основними завданнями ревізій (перевірок) виконання бюджетів, стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства є:

- дотримання чинних нормативних актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів;
- ревізія поточного рахунка відповідного бюджету, позабюджетних і валютних коштів органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування;
- правильність витрачання коштів на утримання фінансових органів, органів Державного казначейства, апарату відповідних державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування.

Основними завданнями ревізії (перевірок) бюджетних установ є:

- додержання бюджетної дисципліни;
- перевірка правильності планування і використання бюджетних коштів;
- збереження коштів і матеріальних цінностей;
- правильність ведення обліку і звітності;
- законність утворення та ефективність використання позабюджетних коштів.

Ревізії і перевірки проводяться на основі піврічних планів:

- Головного контрольно-ревізійного управління, затверджених його Колегією;
- контрольно-ревізійних управлінь в АРК, областях, містах Києві і Севастополі, затверджених Головним контрольно-ревізійним управлінням України;
- контрольно-ревізійних відділів у районах, містах і районах міст, затверджених контрольно-ревізійними управліннями АРК, областях, містах Києву і Севастополю.

Загалом ревізійний процес має чотири умовно самостійних етапи:

- підготовка до проведення ревізії;
- проведення ревізії;
- оформлення матеріалів ревізії;
- реалізація матеріалів ревізії.

При проведенні ревізій установ і організацій, що фінансуються з бюджету, слід перевіряти:

- 1) правильність складання і виконання єдиного кошторису доходів і видатків;

- 2) законність і обґрунтованість передбачених у кошторисі видатків;
- 3) правильність списання на витрати коштів і матеріальних цінностей по кожній зі статей кошторису, наявність належно оформлених бухгалтерських документів;
- 4) під час проведення ревізії проводиться вибіркова інвентаризація продуктів, устаткування, обладнання та інвентарю;
- 5) цільове використання коштів, одержаних із бюджету;
- б) законність формування та правильність використання спеціальних коштів;
- 7) дебіторську і кредиторську заборгованість;
- 8) стан бухгалтерського обліку і звітності, їх достовірність.

Список літератури

- 1 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України// Відомості Верховної Ради України. – 1999. - №40. – ст. 365.
- 2 Про бюджетну систему України: Закон України// Відомості Верховної Ради України. – 1995. - №26. – ст. 195.
- 3 Про державну податкову службу в Україні: Закон України// Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. - №6. – ст. 37; Відомості Верховної Ради України. – 1992. - №39. – ст. 575; 1994. - №15. – ст. 84; 1995. - №1. – ст. 3; №30. – ст. 229; 1996. - №31. – ст. 148.
- 4 Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України //Відомості Верховної Ради України. – 1993. - №29. – ст. 308.
- 5 Про Рахункову палату Верховної Ради України: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. - №43. – ст. 212 (з урахуванням рішень Конституційного суду України, грудень 1997 року).
- 6 Павлова Л.Н. Бюджетные потоки и проблемы бюджетного регулирования // Финансы. – 1996. - №4. – С. 45-48.
- 7 Пасічник Ю.В. Бюджетна система : Навч. посібник. – Черкаси: Відлуння, 1999. – 375 с.

8 Матвеева В. Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – Харьков: Фактор, 2004. – 666 с.

9 Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник. – К., 2004. - 483 с.

10 Галушка Є.О., Охрімовський О.В., Хижняк Й.С. Казначейська справа. – Чернівці, 2004. - 247 с.

11 Баланс бюджет. [www. BALANS. UA](http://www.BALANS.UA)

В.Ф. Мінка

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Конспект лекцій

Частина 2

Відповідальний за випуск Мінка В.Ф.

Редактор Еткало О.О.

Підписано до друку 06.07.07 р.

Формат паперу 60x84 1/16 . Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 4,75. Обл.-вид.арк. 5,0.

Замовлення № Тираж 100. Ціна

Видавництво УкрДАЗТу, свідоцтво ДК 2874 від 12.06.2007 р.

Друкарня УкрДАЗТу,

61050, Харків - 50, пл. Фейербаха, 7